



**PENGARUH PENGETAHUAN TENTANG AKUNTANSI SUMBER DAYA
MANUSIA DAN *TOP MANAGEMENT SUPPORT* TERHADAP
PENERAPAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA PADA
PERUSAHAAN MANUFAKTUR DI JAWA TIMUR**

SKRIPSI

Diajukan guna melengkapi tugas akhir dan memenuhi salah satu syarat
untuk menyelesaikan Program Studi Akuntansi (S1)
dan mencapai gelar Sarjana Ekonomi

Oleh

Dewi Pithaloka Danu Syah Putri

080810301060

**JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS JEMBER**

2015

PERSEMBAHAN

Dengan berkah dan rahmat dari Allah s.w.t yang telah memberi kelancaran dalam penyusunan dan berjalannya penelitian ini hingga penelitian ini selesai. Tak lupa juga ucapan terima kasih kepada :

1. Kedua orang tua tercinta, Ayahanda Widarto dan Ibunda Fiyatim Eshak U. yang telah memberikan kasih sayang tak terhingga dan telah sangat berjasa bagi saya. Untuk semua doa dan harapan serta bantuannya. Terima kasih atas semua doa dan kasih sayang yang paling tulus tak peduli senakal dan sejauh apapun penulis.
2. Kepada adik-adikku, M. Istighfar SQ dan Nabila Syafa'ah S.D yang saya sayangi. Semoga kalian selalu baik-baik saja dan sukses dunia akhirat.
3. Kepada Arif Arrohman, terimakasih atas pengalaman, bimbingan, pelajaran atas baik buruknya hidup, hingga manis pahitnya sebuah hubungan. Terimakasih banyak selama ini mendampingi saya.
4. Kepada LatTe team Astrid, Jafar, Rio, Deni, Dimas, Leli dan Alwi, terimakasih atas semangat yang tidak ada putusnya hingga saat ini. Semoga kita tetap bersahabat hingga tua.
5. Kepada semua teman komunitas Cokolate, Kameko, Forward Crew dan juga DeJavu crew, terima kasih telah memberi banyak pelajaran, pengalaman dan kebersamaan yang masih ada hingga saat ini.
6. Untuk almamater tercinta Universitas Jember dan segenap kawan-kawan Akuntansi 2008.

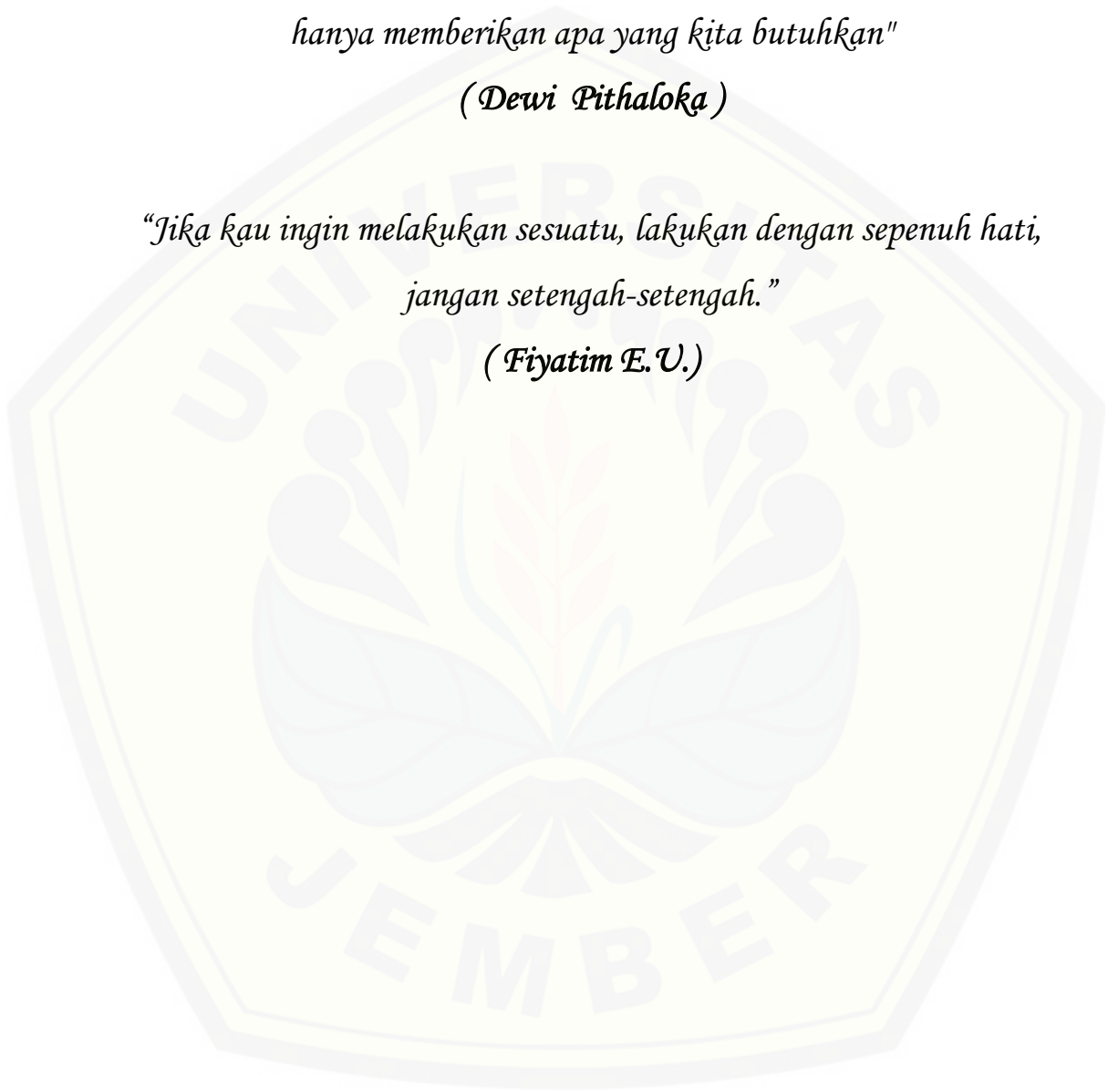
MOTTO

"Tuhan tidak pernah memberikan apa yang kita inginkan. Tuhan hanya memberikan apa yang kita butuhkan"

(Dewi Pithaloka)

"Jika kau ingin melakukan sesuatu, lakukan dengan sepenuh hati, jangan setengah-setengah."

(Fiyatim E. U.)



PERNYATAAN

Yang bertandatangan di bawah ini :

Nama : Dewi Pithaloka Danu Syah Putri
NIM : 080810301060
Jurusan : S-1 Akuntansi
Fakultas : Ekonomi
Judul Skripsi : Pengaruh Pengetahuan Tentang Akuntansi Sumber Daya Manusia dan *Top Management Support* Terhadap Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia pada Perusahaan Manufaktur di Jawa Timur

Menyatakan bahwa skripsi yang telah saya buat adalah benar – benar hasil karya sendiri, kecuali jika dalam substansi disebutkan sumbernya, dan belum pernah diajukan pada institusi mana pun, serta bukan karya jiplakan. Saya bertanggung jawab atas keabsahan dan kebenaran isinya sesuai dengan sikap ilmiah yang harus dijunjung tinggi.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya, tanpa adanya tekanan dan paksaan dari pihak mana pun serta bersedia mendapatkan sanksi akademik jika ternyata dikemudian hari pernyataan ini tidak benar.

Jember, 28 Desember 2015

Yang Menyatakan

Dewi Pithaloka Danu Syah Putri
090810301095

SKRIPSI

**PENGARUH PENGETAHUAN TENTANG AKUNTANSI SUMBER DAYA
MANUSIA DAN *TOP MANAGEMENT SUPPORT* TERHADAP
PENERAPAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA PADA
PERUSAHAAN MANUFAKTUR DI JAWA TIMUR**

Oleh

Dewi Pithaloka Danu Syah Putri

080810301060

Pembimbing:

Dosen Pembimbing I : Dr. Ahmad Roziq, SE., MM., Ak.
Dosen Pembimbing II : Rochman Effendi, SE., M.Si., Ak.

TANDA PERSETUJUAN SKRIPSI

Judul Skripsi : Pengaruh Pengetahuan Tentang Akuntansi Sumber Daya Manusia dan *Top Management Support* Terhadap Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia pada Perusahaan Manufaktur di Jawa Timur

Nama : Dewi Pithaloka Danu Syah Putri

Nim : 080810301060

Fakultas : Ekonomi

Jurusan : Akuntansi

Disetujui Tanggal :

Pembimbing I,

Pembimbing II,

Dr. Ahmad Roziq, SE., MM., Ak.
NIP. 19700428 199702 1 001

Rochman Effendi, SE., M.Si., Ak.
NIP. 19710217 200003 1 001

Mengetahui,
Ketua Program Studi

Dr. Muhammad Miqdad, SE, MM, Ak.
NIP. 197107271995121001

PENGESAHAN

Judul Skripsi

**PENGARUH PENGETAHUAN TENTANG AKUNTANSI SUMBER DAYA
MANUSIA DAN *TOP MANAGEMENT SUPPORT* TERHADAP PENERAPAN
AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA PADA PERUSAHAAN
MANUFAKTUR DI JAWA TIMUR**

Yang dipersiapkan dan disusun oleh:

Nama : Dewi Pithaloka Danu Syah Putri
NIM : 080810301060
Jurusan : S1 Akuntansi

Telah dipertahankan di depan panitia penguji pada tanggal:

28 Desember 2015

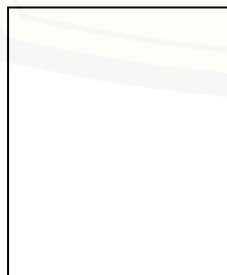
dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima sebagai kelengkapan guna memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi Fakultas Ekonomi Universitas Jember.

Susunan Panitia Penguji

Ketua : Drs. Imam Mas'ud, M.M., Ak. (.....)
NIP. 19591110 198902 1 001

Sekretaris : Dr. Siti Maria Wardayati, M.Si, Ak. (.....)
NIP. 19660805 199201 2 001

Anggota : Novi Wulandari, S.E., M.Acc & Finn, Ak. (.....)
NIP. 19801127 200501 2 003



Mengetahui / Menyetujui
Universitas Jember
Fakultas Ekonomi
Dekan,

Dr. Moehammad Fathorrazi, M.Si.

NIP. 19630614 199002 1 001

ABSTRAK

PENGARUH PENGETAHUAN TENTANG AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA DAN *TOP MANAGEMENT SUPPORT* TERHADAP PENERAPAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR DI JAWA TIMUR

DEWI PITHALOKA DANU SYAH PUTRI

Jurusan SI Akuntansi, Fakultas Ekonomi Universitas Jember

Skripsi yang berjudul Pengaruh Pengetahuan Tentang Akuntansi Sumber Daya Manusia dan *Top Management Support* Terhadap Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia pada Perusahaan Manufaktur di Jawa Timur. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah pengetahuan tentang akuntansi sumber daya manusia dan *top management support* berpengaruh terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder. Data primer adalah data penelitian yang diperoleh secara langsung dan sumber asli (tidak melalui perantara). Data ini diperoleh dari objek penelitian dengan cara menyebarkan kuesioner kepada responden. Kuisisioner diisi langsung oleh responden perusahaan. Sedangkan data sekunder diperoleh dari *website* daftar perusahaan yang ada di Jawa Timur yaitu berupa nama perusahaan, alamat perusahaan dan kontak person perusahaan-perusahaan manufaktur yang berada pada wilayah Jawa Timur tahun 2014. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh karyawan perusahaan manufaktur yang berada pada wilayah Jawa Timur tahun 2014. Metode sampling yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling*. Adapun sampel yang diambil dalam penelitian ini adalah manager dan staf divisi keuangan perusahaan manufaktur yang berada pada wilayah Jawa Timur tahun 2014. Alat analisis data menggunakan regresi linear berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengetahuan tentang akuntansi sumber daya manusia dan *top management support* berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia.

Kata Kunci : akuntansi sumber daya manusia, *top management support*, manufaktur, perusahaan manufaktur di Jawa Timur

ABSTRACT

EFFECT OF KNOWLEDGE ABOUT HUMAN RESOURCES ACCOUNTING AND TOP MANAGEMENT SUPPORT TO THE IMPLEMENTATION OF HUMAN RESOURCES ACCOUNTING AT MANUFACTURING COMPANIES IN EAST JAVA

DEWI PITHALOKA DANU SYAH PUTRI

Department of Accounting, Faculty of Economics, Jember University

This thesis entitled “Effect of Knowledge about Human Resources Accounting and Top Management Support To The Implementation of Human Resources Accounting at Manufacturing Companies in East Java”. The purpose of this study was to determine whether the accounting knowledge of human resources and top management support affect the implementation of human resource accounting. The data used in this study are primary data and secondary data. Primary data is data obtained directly from research and original source (not through intermediaries). This data was obtained from the object of research by distributing questionnaires to the respondents. Questionnaires filled directly by the respondent company. While secondary data obtained from the website list of companies that exist in East Java, such as company name, company address and contact person manufacturing companies located in East Java in 2014. The population in this study were all employees of a manufacturing company located in East Java in 2014. The sampling method used in this research is purposive sampling. As for the samples taken in this study is the financial division manager and staff manufacturing company located in East Java in 2014. Data analysis tool using multiple linear regression. The results showed that knowledge of human resource accounting and top management support have positive and significant impact on the implementation of human resource accounting.

Keywords: Human Resource Accounting, top management support, manufacturing, Manufacturing Company in East Java

PRAKATA

Dengan mengucapkan syukur kepada Tuhan yang Maha Esa, skripsi dengan judul **PENGARUH PENGETAHUAN TENTANG AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA DAN *TOP MANAGEMENT SUPPORT* TERHADAP PENERAPAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR DI JAWA TIMUR** yang diajukan sebagai salah satu syarat guna mendapatkan Gelar Sarjana Ekonomi Universitas Jember telah dapat terselesaikan.

Penulis menyadari sepenuhnya bahwa terselesaikannya skripsi ini berkat bantuan dan dorongan dari berbagai pihak. Oleh karena itu, dengan ketulusan hati penulis menyampaikan rasa terima kasih kepada :

1. Bapak Dr. M. Fathorrozi, SE, M.si. selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bapak Dr. Muhammad Miqdad, SE, MM, Ak. selaku Ketua Jurusan Akuntansi Universitas Jember yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk menyelesaikan skripsi ini.
2. Bapak Dr. Ahmad Roziq, SE., MM., Ak. dan Bapak Rochman Effendi, SE., M.Si., Ak. selaku dosen pembimbing skripsi yang telah meluangkan waktu, tenaga dan pikiran dalam membantu dan membimbing penulis hingga akhir penyusunan skripsi ini.
3. Bapak Dr. Achmad Roziq, SE, M.Si, Ak selaku Sekretaris Jurusan Akuntansi.
4. Bapak dan Ibu Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Jember yang telah memberikan ilmu dan pengalaman selama masa perkuliahan, terima kasih atas bimbingannya.
5. Seluruh keluarga terutama kepada orang tua terima kasih atas dukungan dan semangatnya dalam penyusunan skripsi ini.
6. Segenap kawan-kawan sahabat dan saudara yang telah membantu dalam penyusunan skripsi ini. Terutama Mas Arif, Elki, Astrid, Deni, Rio, Jafar, Dimas, Leli, Alwi, Rima, Adi, dan Bang Renald.

7. Segenap kawan-kawan akuntansi dan rekan-rekan yang tidak dapat disebutkan satu per satu.

Penulis menyadari sepenuhnya bahwa masih terdapat kekurangan akibat keterbatasan kemampuan serta pengetahuan penulis. Oleh karena itu, perlu adanya kritik dan saran yang membangun dari para pembaca demi kesempurnaan skripsi ini. Akhirnya penulis mengharapkan, semoga skripsi ini dapat menambah bermanfaat bagi pembaca sekalian.

Jember, 28 Desember 2015

Dewi Pithaloka Danu Syah Putri



DAFTAR ISI

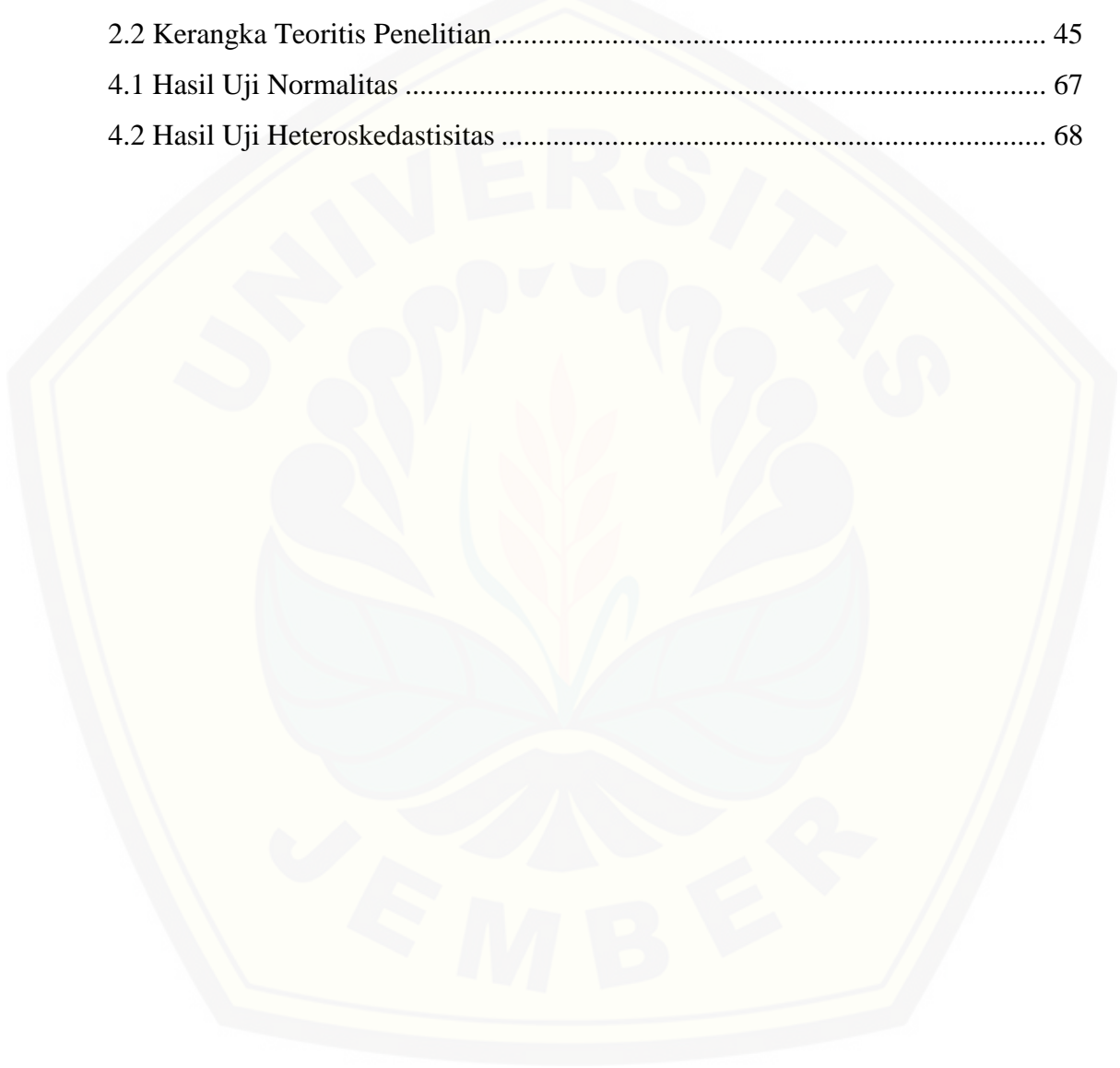
	HALAMAN
HALAMAN PERSEMBAHAN	1
HALAMAN MOTTO	2
HALAMAN PERNYATAAN	3
HALAMAN PEMBIMBING SKRIPSI	iv
HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI	5
PENGESAHAN JUDUL SKRIPSI	6
ABSTRAK	7
ABSTRACT	8
PRAKATA	9
DAFTAR ISI	11
DAFTAR GAMBAR	13
DAFTAR TABEL	15
DAFTAR LAMPIRAN	15i
BAB 1. PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Rumusan Masalah.....	5
1.3 Tujuan Penelitian	5
1.4 Manfaat Penelitian	6
BAB 2. TINJAUAN PUSTAKA	7
2.1 Landasan Teori	7
2.1.1 Pengertian Sumber Daya Manusia	7
2.1.2 Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	9
2.1.3 Pengetahuan Tentang Akuntansi Sumber Daya Manusia	38
2.1.4 <i>Top Management Support</i>	40
2.2 Penelitian Terdahulu	41

2.3 Kerangka Konseptual	45
2.4 Perumusan Hipotesis	45
2.4.1 Pengetahuan tentang Akuntansi Sumber Daya Manusia terhadap Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	45
2.4.2 Pengaruh <i>Top Management Support</i> terhadap Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	46
BAB 3. METODOLOGI PENELITIAN.....	47
3.1 Jenis dan Sumber Data.....	47
3.2 Sampel Dan Populasi.....	48
3.3 Definisi Operasional Variabel dan Pengukurannya.....	48
3.3.1 Variabel bebas (variable Independen)	49
3.3.2 Variabel terikat (Variabel dependen).....	50
3.4 Metode Analisis Data	50
3.4.1 Statistik Deskriptif.....	50
3.4.2 Uji Kualitas Data	50
3.4.3 Uji Asumsi Klasik	51
3.4.4 Analisis Regresi Berganda.....	53
3.4.5 <i>Goodness of Fit Tes</i>	54
3.4.6 Uji Hipotesis	54
BAB 4. HASIL DAN PEMBAHASAN.....	56
4.1 Gambaran Umum Objek Penelitian.....	56
4.1.1 PT. Yamaha Music Product Indonesia.....	56
4.1.2 PT. Yamaha Electronics Manufacture Indonesia.....	57
4.1.3 PT. Panasonic Lighting Indonesia.....	57
4.1.4 PT. Sinar Baja Electric I.....	58
4.1.5 PT. Sinar Baja Electric II.....	60
4.1.6 PT. Sinar Baja Electric IV.....	61
4.1.7 Gambaran Tingkat Pengembalian Kuisisioner.....	62

4.2 Hasil Analisis Data	62
4.2.1 Statistik Deskriptif Responden.....	62
4.2.2 Statistik Deskriptif Variabel Penelitian.....	64
4.2.3 Uji Validitas dan Reliabilitas	64
4.2.4 Uji Asumsi Klasik	66
4.2.5 Analisis Regresi Linier Berganda.....	69
4.2.6 Pengujian Kelayakan Model (Uji F).....	70
4.2.7 Koefisien Determinasi Berganda (R^2).....	70
4.2.8 Pengujian Secara Parsial (Uji t).....	71
4.3 Pembahasan	72
4.3.1 Pengetahuan tentang Akuntansi Sumber Daya Manusia terhadap Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	72
4.3.2 Pengaruh <i>Top management support</i> Terhadap Penerapan akuntansi sumber daya manusia	73
BAB 5. KESIMPULAN DAN SARAN.....	75
5.1 Kesimpulan.....	75
5.2 Keterbatasan Penelitian	75
5.3 Saran	76
DAFTAR PUSTAKA	77
LAMPIRAN	79

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
2.1 Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	13
2.2 Kerangka Teoritis Penelitian.....	45
4.1 Hasil Uji Normalitas	67
4.2 Hasil Uji Heteroskedastisitas	68

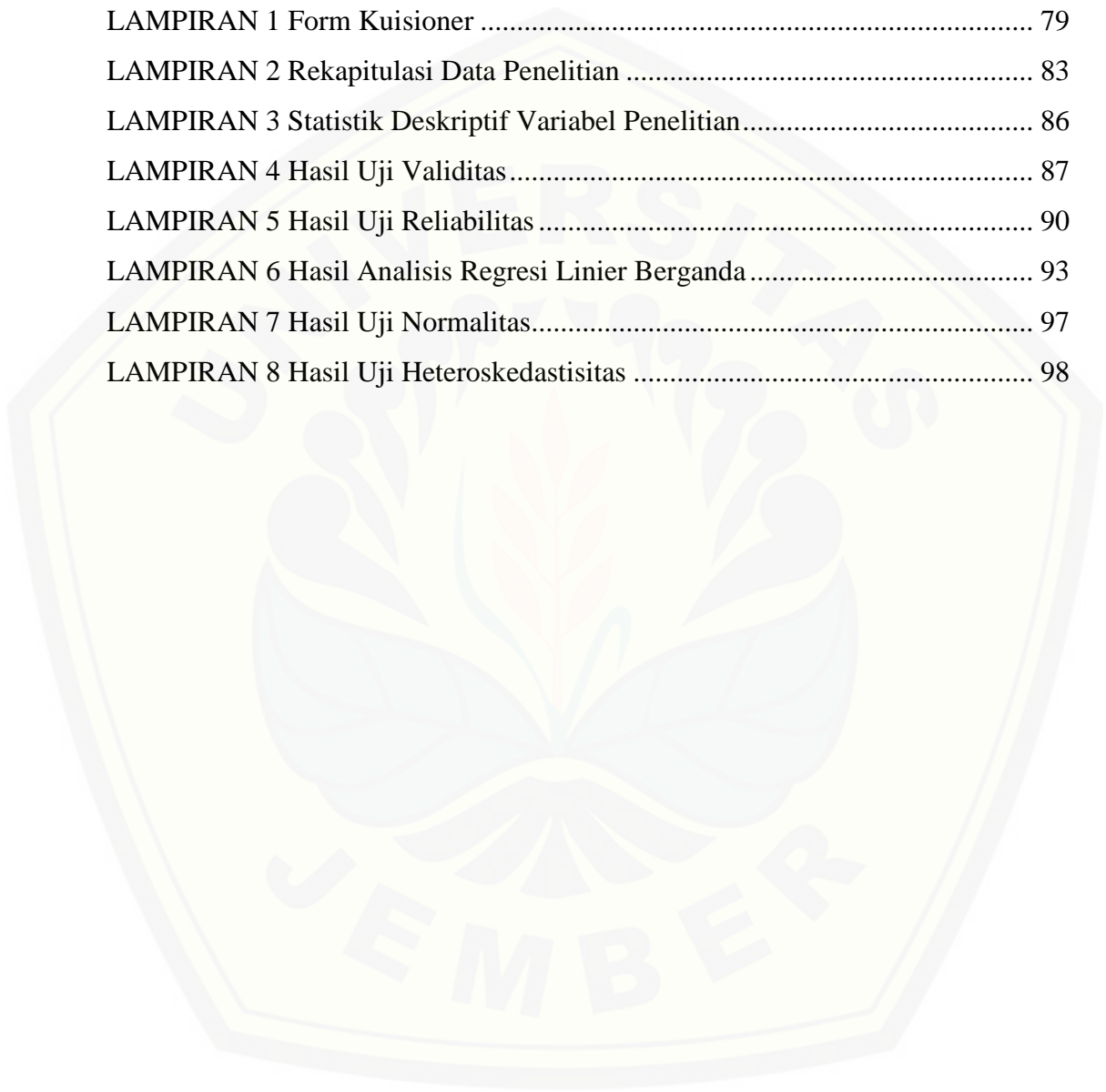


DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
4.1 Identitas PT. Yamaha Musical Products Indonesia.....	56
4.2 Identitas PT. Yamaha Electronics Manufacturing Indonesia.....	57
4.3 Identitas PT. Panasonic Lighting Indonesia.....	58
4.4 Identitas Sinar Baja Electric I	60
4.5 Identitas Sinar Baja Electric II	61
4.6 Identitas Sinar Baja Electric IV.....	61
4.7 Rincian Tingkat Pengembalian Kuisisioner	62
4.8 Statistik Deskriptif Demografi Responden	63
4.9 Statistik Deskriptif Variabel Penelitian.....	64
4.10 Rekapitulasi Hasil Uji Validitas.....	65
4.11 Hasil Uji Reliabilitas	66
4.12 <i>Collinearity Statistic</i>	67
4.13 Hasil Perhitungan Regresi Linear Berganda.....	69
4.14 Hasil Perhitungan Uji F.....	70
4.15 Hasil Uji t.....	71

DAFTAR LAMPIRAN

LAMPIRAN 1 Form Kuisisioner	79
LAMPIRAN 2 Rekapitulasi Data Penelitian	83
LAMPIRAN 3 Statistik Deskriptif Variabel Penelitian.....	86
LAMPIRAN 4 Hasil Uji Validitas	87
LAMPIRAN 5 Hasil Uji Reliabilitas	90
LAMPIRAN 6 Hasil Analisis Regresi Linier Berganda.....	93
LAMPIRAN 7 Hasil Uji Normalitas.....	97
LAMPIRAN 8 Hasil Uji Heteroskedastisitas	98



BAB I. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Sumber daya manusia menjadi faktor penting pada suatu perusahaan dalam menjalankan usahanya untuk mencapai *output* yang maksimal dan dapat bersaing di dunia usaha yang semakin ketat. Sumber daya manusia memiliki peranan yang paling dominan dan menentukan dalam suatu perusahaan karena tanpa campur tangan manusia untuk mengelola sumber daya lain yang dimiliki oleh perusahaan, maka sumber daya tersebut tidak akan dapat berperan secara maksimal dalam mencapai tujuan perusahaan.

Sumber daya manusia yang berkualitas dan profesional merupakan kunci utama dalam tumbuh dan berkembangnya sebuah organisasi atau perusahaan di era globalisasi ini. Setiap perusahaan akan mengalami berbagai macam perubahan yang terjadi secara terus-menerus dan berkesinambungan, sehingga aspek sumber daya manusia merupakan salah satu unsur untuk meraih keunggulan kompetitif bagi perusahaan. Sumber daya manusia yang berkualitas adalah yang memiliki ilmu pengetahuan, keahlian dan keterampilan yang mencukupi, berpotensi, dan mampu bersaing untuk menciptakan inovasi dan strategi.

Peningkatan mutu dan kualitas sumber daya manusia dengan berbagai macam periode pendidikan dan latihan merupakan hal yang penting. karena dengan serangkaian pengetahuan, keahlian, dan pengalaman maka akan membentuk *human capital*. Dengan bertambah besarnya *human capital* yang masuk ke perusahaan, maka timbul pemikiran untuk menghitungnya sebagai suatu aktiva. Hal ini disebabkan karena banyak perusahaan yang telah mengeluarkan sejumlah besar dana untuk merekrut, memilih, mempekerjakan, melatih serta mengembangkan tenaga kerja di bidang teknik, administrasi, dan lain-lain. Karena

besarnya pengeluaran yang dikeluarkan tersebut itulah maka akan lebih efisien apabila perusahaan memasukkan pengeluaran tersebut sebagai aktiva, mengingat kemampuan dari *human resources* itu untuk memberikan manfaat bagi perusahaan di masa yang akan datang sehingga sebaliknya pengeluaran-pengeluaran tersebut dimasukkan sebagai *Human Capital Formation* yang harus dikapitalisasi perusahaan (Tunggal, 1995:2).

Akuntansi konvensional saat ini masih mengabaikan biaya sumber daya manusia jangka panjang dalam proses pembuatan anggaran investasi perusahaan, karena pengeluaran untuk sumber daya manusia tidak dikategorikan sebagai investasi (Belkaouli dalam Nicoll, 2(X)8:134). Perusahaan perlu mengungkapkan sumber daya manusia yang dimilikinya dalam laporan keuangan tahunan, sehingga laporan keuangan perusahaan dapat sedekat mungkin mencerminkan kondisi dan kinerja perusahaan baik dari segi prospek pendapatan maupun produktivitas karyawan. Informasi tentang sumber daya manusia, termasuk biaya-biaya yang terkait di dalamnya merupakan informasi keuangan yang material dalam hubungannya dengan pertanggungjawaban manajemen sebagai pengelola perusahaan secara keseluruhan dan juga dalam hal pengambilan keputusan. Pengabaian informasi ini bisa mengarah pada terjadinya pengambilan keputusan yang tidak optimal berkaitan dengan sumber daya manusia yang dikelola oleh manajemen suatu perusahaan.

Keterbatasan akuntansi konvensional dalam menyediakan informasi mengenai sumber daya manusia telah mendorong perkembangan akuntansi sumber daya manusia. Menurut Hiariej (2010:129) akuntansi sumber daya manusia berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber daya organisasional. Hal ini melibatkan pengukuran biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan-perusahaan bisnis lainnya untuk merekrut, menyeleksi, memperkerjakan, melatih, dan mengembangkan aktiva manusia. Akuntansi sumber daya manusia juga melibatkan pengukuran terhadap biaya yang akan dikeluarkan untuk untuk menggantikan sumber daya manusia dan' suatu organisasi.

Penyajian laporan keuangan perusahaan bertujuan untuk menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi

keuangan Yang bermanfaat bagi, sejumlah besar pemakai dalam pengambilan keputusan ekonomi. Laporan keuangan juga merupakan apa yang telah dilakukan manajemen atau pertanggungjawaban manajemen atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya.

Pada saat ini laporan keuangan yang disusun sesuai dengan akuntansi yang berlaku umum (*GAAP / General Accepted Accounting Principles*) yang di Indonesia dinamakan prinsip-prinsip akuntansi tidak menunjukkan nilai manusia dalam organisasi. Laporan keuangan melaporkan biaya yang didepresiasi dari aktiva sebagai suatu pengganti untuk nilai. Selain itu laporan keuangan tidak memberikan informasi pada pihak luar yang berkepentingan misalnya investor dan suatu organisasi mengenai investasi dalam aktiva manusia, akuntansi konvensional memperlakukan investasi dalam sumber daya manusia sebagai biaya (*cost*) dan pada aktiva (*asset*).

Praktek akuntansi yang memperlakukan investasi dalam sumber daya manusia sebagai biaya daripada aktiva, berakibat pada perhitungan laba rugi dan neraca menjadi tidak akurat. Dalam perhitungan laba rugi, nominal yang disajikan sebagai laba menjadi tidak akurat karena akuntansi memperlakukan semua pengeluaran yang dilakukan untuk memperoleh atau mengembangkan sumber daya manusia sebagai biaya selama periode terjadi, dan pada mengkapitalisasi dan mengamortisasi biaya biaya tersebut selama masa manfaatnya. Neraca menjadi tidak akurat karena nominal yang diberi nama aktiva total tidak termasuk aktiva manusia. Akuntansi memperlakukan setiap rupiah yang dilakukan manajemen untuk mendapatkan aktiva manusia sebagai biaya, walaupun masa manfaat melebihi periode pengeluarannya.

Ketidakkuratan dalam penyajian informasi laporan keuangan menyebabkan tidak akuratnya *ROI (Return On Investment)*. Konsep ROI adalah variabel yang krusial dalam keputusan rasio laba bersih terhadap aktiva total. Helfert dalam Tunggal (1995) mengemukakan bahwa laba bersih dalam analisis ROI mencerminkan kemampuan pihak manajemen dalam mengelola biaya, penjualan dan perubahan investasi. ROI yang tidak akurat dapat menyebabkan investor melakukan penilaian yang keliru dalam melihat kinerja pihak manajemen

perusahaan.

Oleh karena pentingnya publikasi laporan mengenai sumber daya manusia perusahaan dalam laporan keuangan sebagai informasi yang sangat bermanfaat bagi para pelaku bisnis maka faktor-faktor yang mempengaruhi penerapan akuntansi sumber daya manusia menjadi objek yang signifikan untuk diteliti lebih lanjut. Faktor-faktor tersebut dapat berbeda antara satu perusahaan dengan perusahaan lainnya.

Dalam penelitian terdahulu terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi penerapan akuntansi sumber daya manusia oleh perusahaan. Menurut Nurmalia (2006) faktor-faktor yang mempengaruhi penerapan akuntansi sumber daya manusia oleh perusahaan adalah pengetahuan tentang akuntansi sumber daya manusia, efisiensi sistem informasi, integritas informasi keuangan, dan *top management support*. Nastiti (2008) mengungkapkan ada beberapa asumsi-asumsi yang mendasari perlunya akuntansi sumber daya manusia yaitu manusia adalah sumber daya organisasi yang bernilai, adanya pengaruh dan gaya manajemen terhadap kinerja karyawan, dan keperluan atas informasi sumber daya manusia. Al Mamun (2009) meneliti bahwa ada beberapa faktor yang mempengaruhi penerapan akuntansi sumber daya manusia yaitu *the company is financial or non financial accounting, company size and level of human resources, the relative profitability of a company, and age of the companies*. Johanson *et al* dalam literturnya mengungkapkan bahwa ada tiga fokus utama dalam penerapan akuntansi sumber daya manusia yaitu *knows-ledge of human resources costs, value and outcomes and how to calculate this, top management demands, as well other ingredients in the reward system, and human resorces accounting target setting*.

Dalam penelitian ini penulis meneliti lebih lanjut mengenai pengaruh pengetahuan tentang akuntansi sumber daya manusia dan *top management support* terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia, karena menurut penulis faktor-faktor inilah yang menjadi pertimbangan penting untuk penerapan akuntansi sumber daya manusia bagi perusahaan. Pada perkembangan industri yang sangat pesat apalagi setelah memasuki era perdagangan bebas, otomatis

persaingan akan semakin ketat terutama industri-industri yang bergerak pada bidang yang sama yaitu manufaktur. Untuk memenangkan persaingan tersebut perusahaan dituntut untuk mempunyai strategi yang baik dalam mengolah perusahaan terutama pada *skill* karyawan. Perusahaan manufaktur memegang peran kunci sebagai mesin pembangunan karena industri manufaktur memiliki beberapa keunggulan dibandingkan sektor lain karena nilai kapitalisasi modal yang tertanam sangat besar, kemampuan menyerap tenaga kerja yang besar, juga kemampuan menciptakan nilai tambah (*value added creation*) dari setiap input. Keunggulan-keunggulan perusahaan manufaktur tersebut diantaranya memberikan kontribusi bagi penyerapan tenaga kerja dan mampu menciptakan nilai tambah (*value added*) yang lebih tinggi pada berbagai komoditas yang dihasilkan. Faktor inilah menurut penulis yang menjadi pertimbangan penting untuk penerapan akuntansi sumber daya manusia bagi perusahaan manufaktur.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan dari latar belakang penelitian tersebut, maka permasalahan yang ditemukan adalah:

1. Apakah ada pengaruh pengetahuan tentang akuntansi sumber daya manusia terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia?
2. Apakah ada pengaruh *top management support* terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan yang ingin dicapai oleh penulis dalam penelitian ini adalah

1. Untuk mengetahui apakah pengetahuan tentang akuntansi sumber daya manusia berpengaruh terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia.
2. Untuk mengetahui apakah *top management support* berpengaruh terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia.

1.4 Manfaat Penelitian

1. Bagi Peneliti

Penelitian ini merupakan penelitian intelektual yang diharapkan dapat mempertajam daya pikir serta meningkatkan kompetensi keilmuan dalam disiplin ilmu yang ditekuni.

2. Bagi Akademisi

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah wawasan ilmu kepada akademis mengenai faktor-faktor yang berpengaruh terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia.

3. Bagi Instansi

Memberikan informasi kepada perusahaan mengenai manfaat akuntansi sumber daya manusia bagi perusahaan serta faktor-faktor yang berpengaruh terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia.

4. Bagi Peneliti Selanjutnya

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi acuan dan referensi bagi peneliti selanjutnya.

BAB 2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Pengertian Sumber Daya Manusia

Human Resources (HR) are the energies, skills, talents and knowledge of people which are, or which potentially can be applied to the production of goods or rendering usefull services (Al Mamun, 2009). Jackson dan Schuler dalam Nurmalia (2006:8) berpendapat, “*human resources is the available talents and energies of people who are potential contributors to the creation and realization of the organization’s mission, vision, and goals*”.

Menurut Nawawi (2001) ada tiga pengertian sumber daya manusia, yaitu:

1. Sumber daya manusia adalah manusia yang bekerja di lingkungan suatu organisasi (disebut juga personil, tenaga kerja, pekerja atau karyawan).
2. Sumber daya manusia adalah potensi manusiawi sebagai penggerak organisasi dalam mewujudkan eksistensinya.
3. Sumber daya manusia adalah potensi yang merupakan asset yang berfungsi sebagai modal (non material/non finansial) didalam organisasi bisnis, yang dapat mewujudkan menjadi potensi nyata (real) secara fisik dan non fisik dalam mewujudkan eksistensi organisasi.

Berdasarkan pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa sumber daya manusia adalah suatu proses mendayagunakan manusia sebagai tenaga kerja secara manusiawi, agar potensi fisik dan psikis yang dimilikinya berfungsi maksimal bagi pencapaian tujuan organisasi atau perusahaan.

Peran sumber daya manusia dalam organisasi modern ini ada banyak sekali yaitu (Dessler. 1997:19-21):

1. Sumber daya manusia dan pendorongan produktivitas.
Peningkatan produktivitas adalah penting dalam lingkungan global dewasa ini, dan sumber daya manusia memainkan peran sangat penting dalam menurunkan biaya tenaga kerja. Dalam pemerintah AS misalnya, para periset

menemukan bahwa penggunaan tes penyaringan personil untuk menyeleksi karyawan dapat menghasilkan penghematan jutaan dolar pertahun.

2. Sumber daya manusia dan ketanggapan

Membuat perusahaan menjadi lebih tanggap terhadap inovasi produk dan perubahan teknologi merupakan tujuan dasar dari banyak perubahan manajemen. Dengan demikian sumber daya manusia mempunyai peran yang penting dalam hal ini.

3. Sumber daya manusia dan jasa

Sumber daya manusia mempunyai peran penting dalam perusahaan-perusahaan jasa. Perusahaan jasa menjual jasa baik mereka, dan itu membuat mereka tergantung pada sikap dan motivasi karyawannya. Para periset menemukan bahwa praktik sumberdaya manusia yang progresif seperti memudahkan kemajuan karir karyawan, mengembangkan program orientasi/pelatihan/sosialisasi untuk karyawan baru, dan menghilangkan kondisi-kondisi pada pekerjaan yang menghambat pelaksanaan tugas muncul untuk meningkatkan pelayanan peanggan oleh karyawan juga keseluruhan mutu dari jasa pelayanan tersebut.

4. Sumber daya manusia dan strategi perusahaan

Perubahan yang paling mencolok dalam peran sumber daya manusia adalah semakin pentingnya sumber daya manusia dalam mengembangkan dan mengimplementasikan strategi. Strategi-stretegi semakin tergantung pada soal memperkuat ketanggapan organisasi dan pada pembentukan tim kerja yang setia, dan ini menempatkan sumber daya manusia dalam sebuah peran yang sentral. Dalam lingkungan industrial yang cepat berubah, bersaing secara global dan berorientasi mutu, seringkali sumber daya manusialah yang menyediakan kunci bersaing. Dengan demikian sekarang sudah lazim untuk melibatkan sumber daya manusia dalam tahap paling awal dari pengembangan dan pengimplementasian rencana strategik perusahaan.

2.1.2 Akuntansi Sumber Daya Manusia

2.1.2.1 Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia

Fllamholtz dalam Tunggal (1995:10) berpendapat bahwa "*Human resources accountine means accounting for people as an organizational resources.*" Hal ini menyangkut biaya-biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan dan organisasi yang lain untuk merekrut, memilih, mempekerjakan, melatih, dan mengembangkan *human assets* yang juga berhubungan dengan pengukuran nilai ekonomis dari pekerja/pegawai suatu organisasi.

Bullen berpendapat bahwa akuntansi Sumber daya manusia adalah sebagai berikut "*Human Resource Accounting WRA) invol-es accounting for the company's management and employees as human capital that provides fidure benefits. In the IIRA approach, expenditures related to human resources are reported as assets on the balance sheet asopposed to the traditional accounting approach which treats costs related to a company's human resources as expenses on the income statement that reduce profit. HRA suggests that in addition to the measures themselves, the process of measurement has relevance in decision-making involving organizations.*"

Hiariej (2010:128) mengemukakan bahwa "akuntansi sumber daya manusia adalah suatu pengakuan bahwa orang-orang merupakan modal manusia maupun aktiva manusia. Teori ekonomi dari model manusia didasarkan pada konsep bahwa manusia memiliki keterampilan, pengalaman, dan pengetahuan yang merupakan bentuk dari modal, yang disebut dengan modal manusia."

American Accounting Association's Committee in Human Resources Accounting dalam Tunggal (199:10) mengemukakan bahwa akuntansi sumber daya manusia adalah "*The process of identifying and measuring data about human resources and comunicatim) this information liformation to interested partner*". Dari definisi diatas terkandung tiga pengertian akuntansi sumber daya manusia yaitu:

1. Identifikasi nilai-nilai *human resources*.
2. Pengukuran cost dan nilai manusia bagi organisasi itu.
3. Penyelidikan mengenai dampak kognitif dalam perilaku sebagai akibat dari

informasi itu.

Sedangkan menurut Nastiti (2008:134) definisi tersebut mengandung tiga aspek utama dari akuntansi sumber daya manusia yaitu:

1. *Identifying* (identifikasi)

Mengidentifikasi factor-faktor yang mempengaruhi nilai sumber daya manusia di suatu perusahaan.

2. *Measuring* (pengukuran)

Mengukur nilai sumber daya manusia tersebut baik dalam ukuran moneter maupun non moneter.

3. *Communicating* (pengkomunikasian)

Mengkomunikasikan informasi tersebut kepada *stakeholder* perusahaan.

Dari berbagai pengertian akuntansi sumber daya manusia tersebut, dapat disimpulkan bahwa akuntansi sumber daya manusia merupakan suatu proses yang melibatkan pengidentifikasian dan pengukuran nilai dan biaya sumber daya manusia sebagai *organizational resources* untuk menyediakan informasi bagi pihak-pihak yang berkepentingan baik di dalam maupun di luar perusahaan.

Akuntansi sumber daya manusia sebagai suatu alat ukur bagi para pengambil keputusan terhadap sumber daya manusia memang sudah sangat diperlukan dalam perkembangan bisnis sekarang ini. Hal ini diakibatkan karena keberadaan manusia dalam suatu perusahaan benar-benar dimasukkan sebagai *human asset* bukan sebagai salah satu factor produksi saja sehingga penilaian terhadap manusia sebagai pelengkap bagi perusahaan dapat dihilangkan karena manusia merupakan modal dasar yang paling penting dan berharga bagi keberlangsungan perusahaan.

2.1.2.2 Perkembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Walaupun akuntansi sumber daya manusia merupakan bidang yang relatif baru, pengembangannya telah melewati beberapa tahap yang dapat dilihat. Ada lima tahap pengembangan akuntansi sumber daya manusia. yaitu (Flamhottz dalam Sari, 2006:9-10):

1. Tahap pertama (1960 sampai dengan 1966)

Tahap pertama ditandai dengan timbulnya minat terhadap akuntansi sumber daya manusia, dan asal mula mengenai konsep-konsep dasar akuntansi sumber daya manusia dan kerangka teori yang berhubungan. Dorongan mula-mula untuk pengembangan akuntansi sumber daya manusia berasal dari berbagai sumber, antara lain teori ekonomi mengenai modal manusia, mashab sumber daya manusia dan teori kepemimpinan.

2. Tahap kedua (1966 sampai dengan 1971)

Tahap kedua dari pengembangan akuntansi sumber daya manusia merupakan suatu periode dari riset akademik dasar untuk mengembangkan dan menilai validitas dari model-model untuk pengukuran biaya sumber daya manusia (baik biaya historis ataupun biaya-biaya pengganti) dan nilai (baik moneter maupun non moneter). Pada saat tersebut, riset didesain untuk memformulasi penggunaan sekarang dari akuntansi sumber daya manusia sebagai suatu alat untuk profesional sumber daya manusia, manajer lini, dan pemakai eksternal keuangan perusahaan.

3. Tahap ketiga (1971 sampai dengan 1976)

Dalam tahap ketiga ini akuntansi sumber daya manusia mengalami perkembangan yang, pesat sekali. Banyak sekali penelitian yang dilakukan dalam dunia akademis untuk mengembangkan jenis akuntansi ini. Disamping banyaknya penelitian, pada tahapan ini ditandai dengan penerapan akuntansi sumber daya manusia dalam dunia usaha.

4. Tahap keempat (1976 sampai dengan 1980)

Setelah mengalami kemajuan yang pesat dalam tahap sebelumnya, pada tahap keempat perkembangan akuntansi mengalami keterlambatan penelitian yang sebelumnya gencar dilakukan telah selesai. Sedangkan penelitian yang baru yang relatif lebih sulit tidak banvak dilakukan karena hanya sedikit organisasi yang mempunyai ketrampilan untuk melakukan penelitian. Organisasi penelitian terpecah pada perhatian masalah-masalah serta dirasakan bahwa biaya yang dikeluarkan cukup besar Sedangkan manfaatnya tidak pasti.

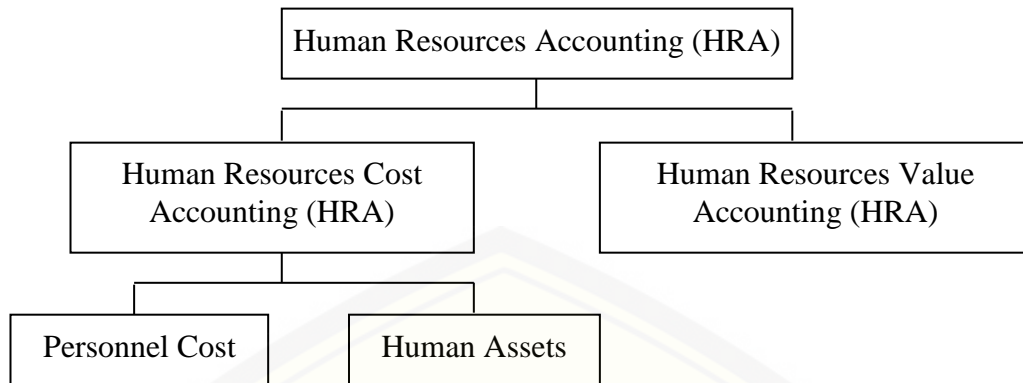
5. Tahap kelima (1980 sampai dengan sekarang)

Tahap pengembangan akuntansi sumber daya manusia dari tahun 1980 sampai dengan sekarang mencakup awal kebangkitan minat dalam teori dan praktik akuntansi sumber daya manusia. Ada tiga alasan kebangkitan minat terhadap akuntansi sumber daya manusia yaitu:

- a) Di seluruh Amerika Serikat tumbuh perhatian untuk meningkatkan produktivitas terutama untuk sumbangan potensial sumber daya manusia sebagai produktivitas yang meningkat.
- b) Tumbuh perhatian terhadap Jepang sebagai pesaing kelas dunia dan kesadaran bahwa organisasi Jepang melakukan praktek-praktek kerja seumur hidup, tanpa pemecahan dan pandangan bahwa manusia adalah aktiva. Sedangkan di Amerika dilakukan praktek-praktek terima dan pecat (*hiring and firing*), dan pandangan bahwa semua pengeluaran yang berhubungan dengan karyawan adalah beban.
- c) Kebangkitan minat terhadap akuntansi sumber daya manusia karena perekonomian di Amerika Serikat mengalami perubahan dari ekonomi industri menjadi ekonomi jasa yang berteknologi tinggi, dengan demikian sumber daya manusia merupakan sumber daya yang penting sekali.

2.1.2.3 Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia sangat berbeda dengan aktiva perusahaan yang lainnya, dimana ia memiliki kemampuan fisik dan kemampuan untuk menghasilkan keuangan perusahaan, secara sistematis ruang lingkup akuntansi sumber daya manusia mencakup komponen-komponen yang tampak pada gambar 2.1 sebagai berikut (Murad, 2009:44):



Gambar 2.1 Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia

Sumber: Murad, 2009:44

a. *Human Resources Cost Accounting (HRCA)*

Menurut Fllamholtz dalam bukunya *Human Resources Accounting*, 1977, disebutkan bahwa:

HRCA: “*cost incurred to acquire or replace people*”, yaitu biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh dan menempatkan tenaga kerja. *Human resources cost accounting* adalah pengukuran dan pelaporan biaya yang timbul untuk pencarian, pengembangan dan penggantian tenaga kerja sebagai sumber daya organisasi. Ada dua jenis biaya yang berkaitan dengan HRCA:

1) *Personal Cost Accounting*

Adalah biaya yang berhubungan dengan fungsi proses manajemen personalia dalam pencarian dan pengembangan sumber daya manusia. Hal ini berkenaan dengan akuntansi untuk aktivitas personalia dan fungsi-fungsi seperti rekrutmen, seleksi, wawancara, penempatan, dan pelatihan. Biaya-biaya untuk aktivitas tersebut dalam unsur-unsur dari biaya pencarian dan pengembangan *human assets*.

2) *Human Assets Accounting*

Biaya manusia itu sendiri dimasukkan sebagai *human resource* dari suatu perusahaan. Hal ini berkenaan dengan akuntansi biaya tenaga kerja sebagai asset. *Human Assets Accounting* mengukur berbagai usaha pencarian dan pengembangan pada berbagai tingkatan personel.

b. *Human Resources Value Accounting (HRVA)*

Pengertian value disini adalah "*personal value of service*". Sedangkan HRV adalah "*present worth of future services that people are expected to provide*". Menurut Fdawholtz (1914) manajemen akuntansi sumber daya manusia terdiri dari:

- 1) Akuisisi sumber daya manusia.
- 2) Pengembangan sumber daya manusia.
- 3) Kebijakan akuisisi dan pengembangan sumber daya manusia.
- 4) Alokasi sumber daya manusia.
- 5) Konservasi sumber daya manusia.
- 6) Penggunaan sumber daya manusia.
- 7) Penilaian dan pemberian penghargaan kepada sumber daya manusia.
- 8) Keseluruhan fungsi sumber daya manusia itu.

2.1.2.4 Peranan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Tujuan pelaporan akuntansi sumber daya manusia tidak terlepas dari tujuan laporan keuangan secara keseluruhan. Akuntansi Sumber daya manusia akan menjadi bagian dari laporan keuangan perusahaan, dilihat dari manfaatnya guna mendukung manajemen. Menurut PSAK No. 1 Paragraf 07 (2009) "tujuan laporan keuangan adalah memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas entitas yang bermanfaat bagi sebagian besar kalangan pengguna laporan dalam pembuatan keputusan ekonomi. Laporan keuangan juga menunjukkan hasil pertanggungjawaban manajemen atas penggunaan sumber daya yang dipercayakan kepada mereka".

Tujuan dari akuntansi sumber daya manusia adalah memberikan informasi tentang sumber daya manusia dalam suatu perusahaan yang berguna bagi pengambil keputusan. Secara umum fungsi akuntansi sumber daya manusia ini adalah (Santoso. 2007:18):

1. Melengkapi informasi tentang nilai sumber daya manusia untuk digunakan dalam proses pengambilan keputusan tentang perolehan, alokasi, pengembangan, dan pengambilan keputusan tentang perolehan, alokasi,

pengembangan, dan pemeliharaan sumber daya manusia agar tercapai efektivitas tujuan organisasi.

2. Memberikan informasi kepada manajer personalia agar dapat secara efektif memonitor dan menggunakan sumber daya manusia.
3. Memberikan indikator dalam pengawasan aktiva. Misalnya apakah aktiva ini dipertahankan, dijual atau dinaikkan, berapakah nilainya, apakah nilai sumber daya ini berkurang atau naik selama periode tertentu.
4. Membantu pengembangan prinsip manajemen dalam menjelaskan akibat keuangan dari berbagai praktek akuntansi Sumber daya manusia.

Menurut McRae dalam Santoso (2007:19) menyatakan tujuan khusus akuntansi sumber daya manusia yaitu:

1. Sebagai informasi kuantitatif pada sumber daya manusia organisasi sehingga manajemen dan investor dapat menggunakan dalam proses pengambilan keputusan.
2. Metode penilaian evaluasi dalam penggunaan sumber daya manusia misalnya untuk mengukur *turn-over cost* secara moneter.
3. Teori untuk karakteristik dan penetapan nilai karyawan pada suatu organisasi formal untuk mengidentifikasi variabel yang relevan dan untuk mengembangkan model yang ideal pada manajemen sumber daya manusia.

Kegunaan dari penerapan akuntansi sumber daya manusia menurut Flamholtz dalam Tunggal (1995:30) yaitu:

1. Menyediakan rerangka kerja untuk membantu manajer dalam menggunakan *human resources* secara efektif dan efisien.
2. Menyediakan informasi yang dibutuhkan bagi para pengguna (*user*) dalam memperoleh, mengembangkan, menempatkan, mengkonversi, menggunakan, mengevaluasi, dan menghargai sumber daya manusia.
3. Menyediakan alat pengukuran *cost* dan *value* dari manusia bagi organisasi untuk digunakan dalam pengambilan keputusan.
4. Memotivasi manajer untuk menghargai akibat pengambilan keputusan usaha atas *human resources*.

Akuntansi sumber daya manusia merupakan suatu alat manajerial, kegunaan utama serta aplikasinya adalah sebagai berikut (Saxen dan Vashnist dalam Nurmalia, 2006:14):

1. Alat bantu dalam perencanaan

Perencanaan merupakan suatu proses yang melibatkan pemilihan suatu alternative dari beberapa alternative yang ada, dan merupakan suatu aktivitas pembuatan keputusan. Akuntansi sumber daya manusia menyediakan informasi biaya yang diperlukan dalam proses perencanaan sumber daya manusia. Misalnya memberikan informasi kepada manajer personalia mengenai biaya perekrutan dan seleksi untuk jabatan tertentu. Informasi ini juga akan membantu manajer membuat suatu anggaran dengan jumlah yang dapat dipertanggungjawabkan.

2. Alat bantu dalam pengawasan

Manajer bisa mengetahui apakah sumber daya manusia sudah digunakan secara efektif dan efisien dalam proses pencapaian tujuan perusahaan melalui proses pengawasan. Akuntansi sumber daya manusia membantu dalam pelaksanaan tujuan tersebut dengan menyediakan informasi biaya yang diperlukan untuk melaksanakan fungsi pengawasan. Misalnya informasi untuk menilai kinerja dalam pemeliharaan sumber daya manusia.

3. Alat bantu dalam proses manajemen sumber daya manusia

Akuntansi sumber daya manusia dapat digunakan untuk menyediakan informasi tentang persiapan anggaran. Dengan demikian, suatu perusahaan mengetahui jumlah yang akan diinvestasikan selama periode anggaran untuk perekrutan, seleksi, pendidikan, dan pelatihan sumber daya manusia.

4. Memperlakukan departemen personalia sebagai *profit centre*

Suatu *profit centre* melibatkan tanggung jawab untuk biaya dan pendapatan. Perekrutan personalia merupakan suatu jasa kepada bagian lain organisasi. Untuk itu manajemen memberikan suatu harga transfer untuk proses perekrutan ini. Harga transfer itu bisa berupa biaya untuk setiap calon tenaga kerja yang diwawancarai. Dengan pendekatan seperti ini akan membuat

manajer personalia sadar akan *profit*. Dengan demikian, suatu perusahaan mengetahui jumlah yang akan diinvestasikan selama periode anggaran untuk perekrutan, seleksi, pendidikan, dan pelatihan sumber daya manusia.

5. Alat bantu dalam pengembangan sumber daya manusia

Pengembangan sumber daya manusia merupakan suatu proses untuk meningkatkan kemampuan sumber daya manusia itu sendiri. Untuk tujuan tersebut suatu perusahaan akan memerlukan program-program, pelatihan, pendidikan dan sebagainya. Pengeluaran untuk pengembangan sumber daya manusia menunjukkan investasi dalam pengembangan *human capital*. Manajemen biasanya menghadapi suatu masalah dalam pengembangan sumber daya manusia, yaitu masalah perkiraan biaya dan keuntungan yang berhubungan dengan program pengembangan yang akan digunakan. Akuntansi sumber daya manusia membantu dalam memecahkan masalah ini.

6. Alat bantu dalam pengambilan keputusan

Manajemen personalia biasanya menghadapi dua alternatif dalam perekrutan sumber daya manusia yaitu:

- a) Apakah merekrut sumber daya manusia terlatih dari luar, atau
- b) Merekrut sumber daya manusia yang belum terlatih dari dalam perusahaan serta mengembangkan sumber daya tersebut.

Data biaya melalui akuntansi sumber daya manusia akan memberikan informasi yang dibutuhkan sehingga manajemen akan memilih keputusan yang terbaik.

7. Alat bantu dalam pemeliharaan sumber daya manusia

Proses ini melibatkan suatu pengembangan kemampuan individu dan keefektifan organisasi sumber daya manusia. Depleksi sumber daya manusia terjadi karena individu ketinggalan dalam teknologi atau kemampuan mereka tidak memenuhi kualifikasi untuk pekerjaan tertentu. Untuk itu akuntansi sumber daya manusia membantu manajemen dalam mencegah atau mengurangi depleksi dari sumber daya manusia dengan memonitor jumlah investasi dalam pengembangan sumber daya manusia, apakah manajemen perlu mengembangkan sumber daya manusia lebih lanjut.

Tujuan akuntansi sumber daya manusia adalah menjadi suatu system untuk menyediakan pengukuran biaya dan nilai karyawan organisasi. Dipandang dari sudut manajerial, akuntansi sumber daya manusia ditujukan untuk membantu pengambilan keputusan menggunakan perhitungan nilai biaya, sehingga nilai biaya berperan dalam suatu keputusan.

2.1.2.5 Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Landekich dalam Nurmalia (2006:17) mengemukakan model penerapan sistem akuntansi sumber daya manusia dibagi dalam lima fase yaitu:

1. Mengidentifikasi tujuan akuntansi sumber daya manusia
2. Mengembangkan pengukuran akuntansi sumber daya manusia
3. Mengembangkan *database* akuntansi sumber daya manusia
4. Pengujian sistem akuntansi sumber daya manusia dan tinjauan kembali
5. Penerapan sistem akuntansi sumber daya manusia

Akuntansi sumber daya manusia dapat diterapkan melalui dua pendekatan yaitu sebagai aktiva dan beban. Organisasi dapat menerapkan akuntansi sumber daya manusia sebagai aktiva dan beban. Organisasi dapat menerapkan akuntansi sumber daya manusia sebagai aktiva untuk mencerminkan investasinya pada karyawan. Model aktiva mengukur nilai karyawan dan memperlakukannya sebagai *capitalized resources*. Sedangkan bila akuntansi sumber daya manusia diteripkan sebagai beban, maka digunakan untuk mengukur efek ekonomis dari perilaku karyawan. Penerapan akuntansi sumber daya manusia dalam suatu perusahaan dilakukan melalui tiga proses, yaitu pengidentifikasian, pengukuran, dan penyampaian informasi (Cascio dalam Artafiana, 2008:31). Penjelasan mengenai proses-proses tersebut adalah sebagai berikut

1. Pengidentifikasian Biaya dan Nilai Sumber Daya Manusia

Tahap ini dilakukan dengan mengidentifikasi biaya sumber daya manusia dan memisahkannya dari biaya-biaya perusahaan yang lain. Perusahaan harus membedakan antara komponen asset dan beban dalam biaya sumber daya manusia (Brummet dkk dalam Artafiana, 2008:32).

2. Pengukuran Biaya dan Nilai Sumber Daya Manusia

Flamholtz dalam Artafiana (2008:32) mengemukakan konsep pengukuran biaya dan nilai sumber daya manusia. Biaya sumber daya manusia dapat diukur berdasarkan:

a) *Original cost*

Original cost sumber daya manusia mengacu pada pengorbanan (biaya) yang benar-benar terjadi untuk memperoleh dan mengembangkan sumber daya manusia.

b) *Replacement cost*

Replacement cost mengacu pada pengorbanan (biaya) yang akan timbul hari ini untuk menggantikan sumber daya manusia yang bekerja pada perusahaan saat ini.

c) *Opportunity cost*

Opportunity cost merupakan jumlah maksimum yang dapat diperoleh dari suatu sumber daya pada penggunaan alternatifnya. *Opportunity cost* mengacu pada nilai sumber daya manusia pada penggunaan alternatifnya yang paling menguntungkan.

Nilai sumber daya manusia dapat diukur secara moneter dan nonmoneter. Penggunaan ukuran moneter disebabkan adanya alasan bahwa uang merupakan ukuran umum dalam pengambilan keputusan bisnis. Sedangkan ukuran non moneter digunakan karena adanya dua alasan, yaitu adanya keadaan yang menyebabkan ukuran non moneter dirasakan lebih sesuai disbanding ukuran moneter serta sebagai pengganti ketika ukuran moneter tidak tersedia.

3. Penyampaian Informasi Akuntansi Sumber Daya Manusia

Penyampaian informasi akuntansi sumber daya manusia dalam laporan keuangan dapat dilakukan melalui (Tunggal,1995:34):

a) Penyajian informasi dalam surat direksi

Surat dirksi laporan tahunan perusahaan sering termasuk informasi pengeluaran-pengeluaran dalam sumber daya manusia yang mungkin cukup signifikan dan termasuk juga tingkat *turn over* karyawannya.

- b) Penyajian dalam suatu laporan keuangan tambahan peforma yang belum diaudit

Perusahaan dapat menyusun sekumpulan laporan keuangan yang menunjukkan investasi dalam sumber daya manusia dan memasukkan laporan ini sebagai informasi tambahan dalam laporan tahunan perusahaan. Laporan ini memberikan catatan bahwa tersebut seharusnya dipertimbangkan secara terpisah dari laporan keuangan konvensional dan juga perlu diberi catatan bahwa laporan tahunan tidak disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku dengan rasionalitas manajemen untuk perlakuan akuntansi yang berbeda, serta memberi catatan bahwa laporan tersebut tidak diaudit.

- c) Penyajian dalam suatu laporan aktiva tidak berwujud

Pengeluaran-pengeluaran utama untuk aktiva tidak berwujud termasuk sumber daya manusia harus disajikan sebagai klasifikasi yang terpisah dalam perhitungan laporan laba rugi. Laporan ini juga harus menunjukkan pengeluaran pada tahun berjalan dan periode sebelumnya.

- d) Integrasi ke dalam laporan keuangan konvensional

Metode ini adalah yang paling tepat karena dalam laporan keuangan perusahaan, diharapkan sudah mencakup kapitalisasi investasi sumber daya manusia serta amortisasinya selama masa manfaat yang diharapkan.

Menurut Johanson dalam Nurmalia (2006:21) penyajian informasi akuntansi sumber daya manusia dapat dilakukan dalam cara-cara berbeda yaitu:

1. Informasi dalam neraca dan akun laba/rugi
2. Informasi di luar neraca dan akun laba/rugi
3. Informasi di luar neraca dan akun laba/rugi namun didalam laporan tahunan
4. Informasi di luar laporan tahunan

Penyampaian informasi akuntansi sumber daya manusia tidak terbatas pada penyajian biaya/nilai sumber daya manusia dalam laporan keuangan untuk memberikan informasi bagi pemakai laporan keuangan.

2.1.2.6 Metode Pengukuran Akuntansi Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia yang ada di perusahaan dapat dihitung dengan satuan moneter seperti aktiva-aktiva lainnya pada umumnya. Metode pengukuran akuntansi sumber daya manusia dikelompokkan menjadi dua bagian besar yaitu (Tunggal, 1995:18-29):

1. *Human Resources Cost Accounting (HRCA)*

Pada dasarnya ada dua metode pengukuran HRCA, yaitu:

a) *Historical cost of human resources*

Yaitu sumber-sumber yang telah dikeluarkan dalam rangka memperoleh dan mengembangkan tenaga kerja. *Historical cost of human resources* mempunyai beberapa aspek, antara lain:

1) *Acquisition cost*

Biaya perolehan sumber daya manusia (*acquisition cost*) adalah biaya yang timbul untuk merekrut, menyeleksi dan menempatkan karyawan.

Biaya-biaya tersebut meliputi:

a. *Recruitment cost*

Biaya yang timbul untuk mengidentifikasi sumber daya manusia yang diinginkan baik dari luar maupun dari dalam perusahaan. Biaya-biaya yang sering terjadi seperti *agency* biaya iklan, *recruiters salaries and benefit, fee agen* tenaga kerja, *recruitment* tenaga kerja, *recruitment materials*, biaya administratif dan lain-lain.

b. *Selection cost*

Biaya untuk menentukan siapa yang diterima dan siapa yang tidak. Komponen dari biaya ini meliputi biaya wawancara, testing dan biaya administratif.

c. *Replacement cost*

Meliputi seluruh biaya untuk mengganti karyawan yang pindah, naik jabatan, meninggal atau pensiun, dan menempatkan mereka kedalam posisi mereka di perusahaan. Contohnya biaya untuk transfer dari satu posisi ke posisi lainnya.

d. *Hiring cost*

Biaya yang timbul ketika perusahaan memasukkan tambahan tenaga kerja baru dalam perusahaan.

2) *Development cost*

Biaya pengembangan (*development cost*) adalah pengeluaran yang timbul untuk melatih seseorang baik memenuhi kinerja yang diharapkan ataupun meningkatkan keahliannya. Biaya-biaya ini meliputi:

a. *Orientation cost*

Biaya yang timbul agar karyawan terbiasa dengan kajiaksanaan, produk dan fasilitas perusahaan dan sebagainya. Contohnya biaya pengenalan atau orientasi terhadap mesin pabrik.

b. *Off-the-job-training-cost*

Biaya-biaya yang terjadi untuk pelatihan teknis yang canggih atau program pengembangan manajemen, yang tidak secara langsung berhubungan dengan kinerja perusahaan.

c. *On-the-training-cost*

Biaya yang terjadi dalam melatih seseorang untuk suatu pekerjaan tertentu.

b) *Replacement cost of human resources*

Merupakan pengorbanan yang akan timbul sekarang untuk menggantikan seseorang dengan orang lain dalam s|posisi yang sama. Terdapat tiga elemen dasar yaitu *separation cost*, *acquisition cost*, dan *development cost*. *Acquisiotion cost* dan *development cost* adalah sama dengan definisi yang diberikan dalam metode *historical cost*, hanya saja ditujukan untuk penggantian seseorang dalam organisasi. Sedangkan *separator cost* meliputi:

1) *Separator compensation cost*, yaitu jumlah kompensasi yang dibayarkan ketika seseorang meninggalkan perusahaan.

2) *Differential presperation performance cost*, yaitu biaya yang timbul karena menurunnya produktivitas akibat keluarnya seorang karyawan.

3) *Vacant position cost*, yaitu biaya yang timbul akibat tidak adanya penanggung jawab dari posisi yang kosong.

2. *Human Resources Value Accounting (HRVA)*

Dasar metode pengukuran HRVA terdiri dari dua metode, yaitu:

a) Metode monetary

Tujuan utama metode monetary adalah menyediakan sebuah cara untuk pengukuran dua dimensi utama dari harga perorangan di sebuah organisasi perusahaan. Metode-metode pengukuran yang menggunakan ukuran-ukuran moneter adalah:

1) *Historical (Original Cost Method)*

Menaksir nilai atas semua biaya sumber daya manusia yang telah dikeluarkan untuk memperoleh sumber daya manusia dengan melakukan rekrutmen, seleksi, penempatan (*acquisition cost*) dan untuk mengembangkan sumber daya manusia dengan cara pelatihan dan pembinaan personalia yang bersangkutan (*development cost*). Dalam hal ini kita harus mencari *present value*-nya (sesuai dengan definisi *value: present value of future service*).

Keuntungan yang terdapat pada metode historis adalah:

- a. Dasar ukuran untuk menghitung nilai individual dengan penerapan akuntansi konvensional.
- b. Memungkinkan untuk menghitung biaya yang sebenarnya termasuk dalam usaha perolehan pegawai.
- c. Pemakaiannya bersifat praktis dan variabel.

Kelemahan yang terdapat dalam metode historis adalah:

- a. Tidak memperlihatkan nilai sekarang, karena biaya perolehan karyawan dihitung berdasarkan jumlah pada saat terjadinya.
- b. Nilai ekonomis suatu sumber daya manusia tidak selalu berhubungan dengan biaya historis.
- c. Terjadinya peningkatan nilai sumber daya manusia bersifat subjektif, tanpa harus ada hubungan dengan naik turunnya produktifitas asset sumber daya manusia.

- d. Perbedaan biaya yang dikeluarkan untuk satu pegawai dengan pegawai lainnya, menjadikan biaya historis tidak dapat memberikan nilai yang dapat dibandingkan.

2) *Replacement cost method*

Menaksir nilai sekarang atas biaya perolehan, pengembangan dan pengurangan karyawan. Keuntungan dari metode ini adalah membantu dalam memberikan pertimbangan mengenai harga pasar yang sangat baik dalam menentukan hasil akhir yang umumnya secara konseptual dianggap ekuivalen dengan nilai ekonomis sekarang.

Kelemahan metode ini adalah:

- a. Nilai pegawai suatu perusahaan dianggap lebih besar daripada *replacement cost*-nya
- b. Untuk sebagian asset sumber daya manusia mungkin tidak ekuivalen dengan *repallcement*-nya
- c. Seiring dengan perbedaan antar manajer yang berbeda dalam memberikan taksiran harga dalam hal pergantian seluruh organisasi manusia mereka.

3) *Current cost method*

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

4) *Opportunity cost method*

Dalam model ini nilai sumber daya manusia diukur melalui proses penawaran yang bersifat kompetitif yang dilakukan secara intern dengan didasarkan pada konsep biaya peluang (*opportunity cost*). Keuntungan dari metode ini adalah mendorong pertumbuhan diantara pusat investasi agar dapat memberikan sumbangan pendapatan yang besar.

Kelemahan dari metode ini adalah:

- a. Dimasukkannya karyawan yang langka saja dalam *asset base* dapat diinterpretasikan sebagai diskriminasi terhadap karyawan yang lain.
- b. *Investment centre* yang tingkat keuntungannya kurang menjadi korban karena tidak mampu memenangkan bidang untuk merekrut karyawan yang lebih baik.

5) *Compensation model*

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

6) *Adjusted discounted future wage methods*

Dalam model yang dikemukakan oleh Hermanson dalam Belkaouli (1995) ini disesuaikan penyesuaian terhadap nilai kompensasi yang akan diterima. *Discounted* dari gaji yang akan datang disesuaikan dengan *efficiency factor* yang dimaksudkan untuk mengukur efektifitas relatif dari nilai sumber daya manusia sebuah perusahaan. *Efficiency factor* yang merupakan rasio *return on investment (ROI)* perusahaan tertentu dibandingkan dengan keseluruhan perusahaan dalam suatu ekonomi pada saat tertentu.

b) Metode non monetary

Dalam akuntansi sumber daya manusia pengukuran non monetary mempunyai kegunaan yang penting yaitu:

- 1) Inventarisasi keterampilan dan kemampuan orang
- 2) Rating atau ranking hasil kerja karyawan
- 3) Pengukuran mengenai sikap/tingkah laku (*measurements of attitudes*)

2.1.2.7 Amortisasi Aktiva Sumber Daya Manusia

Amortisasi dalam artian investasi sumber daya manusia dapat didasarkan atas (Flamholtz dalam Sari, 2006:24-25):

1. Harapan masa jabatan seseorang (*expected tenure*) dalam perusahaan.

2. Harapan masa manfaat (*expected usefull life*) dari investasi tersebut.

Jadi masalah manfaat masa mendatang suatu aktiva sumber daya manusia dapat didasarkan atas masa jabatan saat ini, umur, dan tingkat jabatan dalam perusahaan. Manfaat sumber daya manusia dapat juga merupakan suatu fungsi dari keadaan teknologi yang diharapkan. Misalnya pelatihan yang diberikan kepada operator mesin tidak akan berguna lagi jika yang bersangkutan dipindahkan ke bagian lain.

Metode yang digunakan dalam amortisasi sumber daya manusia adalah (Thomas McRae dan Weiss dalam Purwadya, 2010:21):

1. *Straight line*

Besarnya amortisasi adalah sama setiap periodenya selama masa jabatan atau masa manfaat karyawan tersebut.

2. *Sum of the year-digits*

Nilai amortisasi dengan metode ini meningkat seiring dengan peningkatan periode akuntansinya. Pemakaian metode ini didasarkan pada pertimbangan bahwa semakin lama karyawan bekerja maka karyawan tersebut akan semakin bernilai bagi perusahaan.

2.1.2.8 Kendala Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Akuntansi sumber daya manusia sebagai suatu konsep sampai dengan sekarang ini belum dapat diterima sebagai suatu *GAAP (Generally Accepted Accounting Principles)* atau prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum, hal ini disebabkan karena adanya syarat untuk pengukuran suatu item tertentu sebagai suatu asset, yang diatur oleh *FASB (Financial Accounting Standar Board)* No. 5 yaitu (Tunggal, 1995:30-33):

1. *Definition* (definisi)

Menurut *FASB* definisi aset adalah "*asset are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular as a result of past transactions or events*". Dari definisi tersebut terdapat tiga komponen penting dari suatu aset yaitu:

- a. Manfaat ekonomi masa mendatang yang mungkin (*probable future*

economic benefits)

- b. Diperoleh atau dikendalikan oleh kesatuan usaha tertentu (*obtained or controlled by a particular entity*)
- c. Akibat transaksi atau peristiwa masa lalu (*a result of past transactions or events*)

Dari definisi diatas dapat diketahui bahwa sebagai suatu aset. sumber daya manusia telah memenuhi syarat pertama dan ketiga, tetapi syarat yang kedua tidak dapat dipenuhi. karena sumber daya manusia tidak dapat diperoleh atau dikendalikan oleh suatu perusahaan, artinya bahwa aset tersebut tidak dapat dimiliki oleh perusahaana. Hal inilah yang disadari oleh beberapa penulis sebagai suatu kelemahan mengapa sumber daya manusia belum diterima sebagai suatu aset.

2. *Measurement* (dapat diukur)

FASB No. 5 menjelaskan bahwa ada lima atribut yang dapat diukur digunakan dalam mengukur suatu aktiva, yaitu *historical cost*, *current cost*, *current market value*, *not realizable (settlement) value*, dan *present (or discounted) value of future cash flow*. Akuntansi sumber daya manusia telah memenuhi kriteria ini dengan adanya berbagai metode pengukuran biaya dan nilai sumber daya manusia. Namun demikian, *human resources* mempunyai kendala berupa kelemahan-kelemahan yang ada pada masing-masing metode pengukurannya serta kesulitan dalam pengamortisian secara rasional dalam penyajian laporan keuangan. Masalah pengukuran inilah yang menjadi isu sentral yang belum terpecahkan pada akuntansi sumber daya manusia. karena sumber daya manusia mempunyai karakteristik yang berbeda dengan aktiva lain. seperti masalah kepemilikan, amortisasi, perputaran (*roll over*), dan lain-lain. Yuri Ijiri 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 when the resource be organized. This timing issue is particularly important because human resource are not owned by the firm, while many physical resource area"*.

3. *Relevance* (relevan)

FASB telah mengeluarkan pernyataan mengenai karakteristik kualitas informasi yang ditujukan dalam *SEAC (Statement Of Financial Accounting Concept) No. 2*. Karakteristik ini ditujukan kepada para pemakai informasi akuntansi, terutama investor dan kreditor untuk pedoman dalam pengambilan keputusan. Agar dapat berguna informasi harus mempunyai sifat utama, yaitu *relevance* dan *reability* (relevan dan andalan). Suatu informasi dikatakan relevan, jika informasi itu dapat memiliki kapasitas untuk membuat suatu perbedaan keputusan antara para investor, kreditor dan pengambilan keputusan lainnya. Agar informasi itu relevan, maka memenuhi tiga sifat yang merupakan kualitas utama relevan, yaitu mempunyai nilai prediksi, mempunyai nilai umpan balik (*feedback value*), dan tepat waktu. Dalam hal ini *human resource* mengalami kendala berupa subyektivitas dalam pengukuran nilai prediksi serta *estimated useful life*.

4. *Reliability* (keandalan)

Informasi yang dapat diandalkan merupakan informasi yang harus memenuhi sifat dapat diperiksa (*verifiability*), netral (*neutral*), dan menyajikan yang sebenarnya (*representationally faithful*). Informasi akuntansi yang dapat dikatakan andal, jika pengaruh penyajiannya bebas dari kesalahan dan bias dan digunakan para pengambilan keputusan yang lain. Hal inilah yang dirasakan sebagai kendala karma *human resource* pengukurannya banyak menggunakan estimasi yang bersifat subyektif. Disamping kendala kendala diatas, ada juga beberapa ahli yang tidak menyetujui diterapkannya konsep akuntansi sumber daya manusia, diantaranya :

- a) Gambling (1976) dalam buku "*accounting for the human faktor*" Ia berargumentasi bahwa tidak mungkin memasukkan sumber daya manusia kedalam neraca, seperti gedung dan bangunan pabrik. Ia juga berpendapat bahwa kapitalisasi atas biaya rekrut dan pelatihan termasuk dalam problema pengalokasian overhead.
- b) Mee (1982) dalam buku "*accounting for the human faktor* " Ia berargumentasi bahwa *human asset* tidak dapat diuraikan dari elemen-

elemen yang lain dari suatu organisasi yaitu pegawai berinteraksi dan mencapai efektifitas, Ia juga menambahkan bahwa suatu organisasi tidak dapat mengontrol manusia sama halnya dengan mengontrol *asset* fisik.

Sueb dan Suryani (2009) mengungkapkan hal yang berbeda. Penelitiannya mengungkapkan bahwa biaya sumber daya manusia dapat dikapitalisasi sebagai aset dalam perusahaan, karena sudah memenuhi keempat kriteria pengakuan yaitu definisi, keterukuran, relevansi, dan keandalan. Informasi mengenai sumber daya manusia sudah dapat dijadikan sebagai elemen laporan keuangan, hal ini disebabkan sudah memenuhi syarat sebagai dasar pengakuan aktiva. Pembahasannya adalah sebagai berikut:

1. Definisi

Untuk dapat dimasukkan dalam laporan keuangan, suatu item harus memenuhi definisi dari sebuah elemen yang terdapat dalam laporan keuangan. Jika sumber daya manusia akan disajikan dalam laporan keuangan sebagai aktiva (*asset*) atau beban (*expense*), maka item tersebut harus memenuhi definisi dari aktiva (*asset*) atau beban (*expense*). Saat ini terdapat beberapa pengertian aktiva. Menurut John B. Canning yang dikutip oleh Eldon S. Hendriksen (1995: 239): "Aktiva adalah jasa yang akan datang dalam bentuk uang atau jasa mendatang yang dapat ditukarkan menjadi uang (kecuali jasa yang timbul dari kontrak yang belum dijalankan kedua belah pihak secara sebanding) yang di dalamnya terkandung kepentingan yang bermanfaat yang dijamin menurut hukum atau keadilan bagi orang atau sekelompok orang tertentu". Jasa seperti ini adalah aktiva hanya bagi orang atau sekelompok orang tertentu tersebut.

Menurut *Financial Accounting Standards Board* (FASB) dalam, *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) No. 6, Aset adalah manfaat ekonomik masa datang yang cukup pasti yang diperoleh atau dikuasai/dikendalikan oleh suatu sebagai akibat transaksi atau kejadian masa lalu. (1985: 246). Menurut IAI Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan, "Aktiva adalah sumber daya yang dikuasai oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan" (SAK, Par. 49:2002). Definisi aktiva ini dalam

Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan dimuat pula dalam Paragraf 53, 57, dan 58) yang dapat disimpulkan bahwa, ada tiga kriteria utama agar suatu item dapat diakui sebagai aktiva, yaitu:

- 1) Memberikan manfaat ekonomi atau jasa-jasa potensial yang cukup pasti di masa depan;
- 2) Dikuasai oleh entitas
- 3) Akibat transaksi atau kejadian masa lalu.

Hal tersebut senada juga dengan definisi aktiva dari Vernon Kam (1986:54). yang menyatakan bahwa: "*its three essential components:*

- 1) *probable future economic benefits*
- 2) *obtained or controlled by a particular entity,*
- 3) *results of past transactions or events"*

Tiga kriteria utama agar suatu item dapat diakui sebagai aktiva, yaitu:

- a) Kriteria yang pertama adalah aktiva memiliki kemampuan untuk memberikan manfaat ekonomi atau jasa-jasa potensial yang cukup pasti di masa depan. Manfaat ekonomi yang dimaksudkan dalam kriteria aktiva erat kaitannya dengan konsep *probable*. Sesuatu dikatakan *probable* jika dapat ditunjukkan adanya bukti-bukti yang cukup kuat dan mendukung bahwa sesuatu yang *probable* itu akan terjadi meskipun belum dapat dikatakan sebagai suatu kepastian. *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) No. 6., "*Elements of Financial Statements*" menjelaskan bahwa kondisi ketidakpastian tidak ada hubungannya dengan usaha untuk meningkatkan manfaat ekonomi di masa depan tetapi berkaitan dengan kemampuan dalam usaha untuk mewujudkan dalam praktik. (1985: 298, par. 175). Argumentasi bahwa sumber daya manusia memberikan manfaat ekonomi yang cukup pasti di masa depan didukung oleh beberapa ahli. Menurut Vernon Kam: "*There are a number of items that meet the definition, and yet they are not recorded; one example is human resources and employees certainly provide probable future economic benefits or services that are obtainable by the business firm, and are the results of past event (the hiring of the employees) "* (1986: 62). Lebih lanjut menurut

Flamholtz *"The fundamental notion underlying human resource accounting is that people are valuable organizational resources. This means that people are capable of providing current and future services to organizations and these expected future service, have economic value to the enterprise."* (1974: 26).

Biaya perusahaan untuk memperoleh dan mengembangkan sumber daya manusia tidak hanya memberikan manfaat pada periode terjadinya saja, tetapi juga memberikan manfaat untuk beberapa periode yang akan datang. Perusahaan mengadakan program orientasi karyawan baru, program pelatihan dan pengembangan, pendidikan formal untuk jenjang tertentu, serta membangun fasilitas untuk meningkatkan moral karyawan dengan harapan akan memperoleh manfaat di masa yang akan datang. Perusahaan memiliki perencanaan guna mengembangkan karyawan karena karyawan tersebut akan memberikan potensi jasa kepada perusahaan untuk jangka waktu yang relatif lama, paling tidak, satu tahun. Program pengembangan karyawan akan meningkatkan produktivitas dan efisiensi kerja, yang pada gilirannya akan meningkatkan laba perusahaan.

- b) Kriteria yang kedua adalah bahwa unit-unit usaha tertentu dapat menggunakan dan menguasai manfaat ekonomi item tersebut, serta mengendalikan akses pihak lain terhadap manfaat ekonomi tersebut. Aktiva merupakan sumber daya yang dikendalikan dan dimiliki oleh perusahaan. Pengendalian dapat ditafsirkan secara luas, sehingga mencakup kemampuan perusahaan untuk memperoleh hak. Kendali atas sumber daya manusia berarti kemampuan perusahaan untuk menggunakan dan melepaskan sumber daya tersebut. Maka, jika suatu perusahaan memiliki kemampuan untuk menggunakan dan melepaskan sumber daya manusia yang ada, atau dengan kata lain, perusahaan dapat mengendalikan akses pihak lain terhadap manfaat yang dihasilkan oleh sumber daya manusia tersebut, dapat dikatakan bahwa perusahaan tersebut memiliki kendali atas sumber daya manusia. Hak memiliki dan mengendalikan tersebut harus memungkinkan pihak lain tersisih untuk memiliki hak

tersebut.

Yuji Ijiri dalam *Theory of Accounting Measurement* mengatakan, "Under existino, accounting practices, legal ownership is not the sole criterion used to determine whether or not resource should be accounted for." (1975: 66). Menurut iAI dalam Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan: Banyak aktiva, misalnya piutang dan properti dihubungkan dengan hak menurut hukum, termasuk hak milik. Dalam menentukan eksistensi aktiva, hak milik tidak esensial; jadi misalnya properti yang diperoleh melalui sewa guna usaha adalah aktiva jika perusahaan mengendalikan manfaat yang diharapkan dari properti tersebut. Meskipun kemampuan perusahaan untuk mengendalikan manfaat biasanya berasal dari hak menurut hukum, suatu barang atau jasa dapat memenuhi definisi aktiva meskipun tidak dikuasai berdasarkan hukum. Misalnya, pengetahuan yang diperoleh melalui aktivitas pengembangan dapat memenuhi definisi aktiva, jika dengan merahasiakan pengetahuan tersebut, perusahaan menikmati manfaat yang diharapkan dari pengetahuan tersebut. (SAK, Par. 57:2002).

Menurut Flamholtz dan Bikki Jaggi dalam *Human Resources Accounting*, sumber daya manusia dapat dianggap sebagai aktiva perusahaan sebab memenuhi kriteria "manfaat ekonomis" walaupun arti "dimiliki" pada sumber daya manusia berbeda dengan arti "dimiliki" pada aktiva lain (1974: 3). Secara hukum, sumber daya manusia tidak dimiliki seperti halnya aktiva tetap berwujud, tetapi perusahaan memiliki hak kepemilikan berupa hak operasional, yaitu hak untuk mengambil manfaat atas potensi sumber daya manusia hanya untuk kepentingan perusahaan, dan bukan hak milik atas fisik manusia. Indikator yang menunjukkan bahwa sumber daya manusia tidak dapat dimiliki secara hukum oleh perusahaan adalah kenyataan bahwa karyawan dapat melakukan pemutusan hubungan kerja dengan perusahaan. Untuk mengantisipasi hal tersebut, dapat dilakukan dengan jalan diadakan semacam kontrak kerja yang saling mengikat. sehingga dengan adanya perangkat tersebut

karyawan tidak dapat memutuskan hubungan kerja secara sepihak saja.

Baruch Lev dan Aba Schwartz (1971:103) memandang konsep kepemilikan sumber daya manusia oleh perusahaan adalah: *"Moreover, in Modern economies where firm are usually purchased as going concerns (c.g. merger), payment is often made for intangible assets as a stable and high quality labour force. For example, it is customary in the insurance industry to determine the value of the sales force at the time of acquisition or sale. This is usually done by forecasting the firm's future earnings, determining its present value, and then allocating a portion of the present value to the human resources. A firm's human capital can thus be purchased and in a sense 'owned' by it."* Hak untuk mengambil manfaat atas potensi seluruh sumber daya manusia hanya untuk kepentingan perusahaan dapat dicapai dengan jalan memberlakukan peraturan yang melarang karyawan untuk merangkap bekerja di perusahaan lain. Jadi, sumber daya manusia dikuasai oleh perusahaan jika perusahaan dapat menggunakan sumber daya manusia tersebut untuk kegiatan ekonomi dan bebas dari akses pihak lain.

- c) Kriteria yang ketiga adalah bahwa penguasaan atau pengendalian atas manfaat ekonomi atau jasa-jasa potensial tersebut adalah sebagai akibat dari transaksi atau peristiwa di masa lalu. Biaya perusahaan untuk memperoleh dan mengembangkan sumber daya manusia adalah terjadi pada masa lalu. Biaya-biaya tersebut adalah biaya untuk rekrutmen, pelatihan, dan pengembangan sumber daya manusia dalam rangka peningkatan kualitas. Kriteria ketiga terpenuhi.

Berdasarkan kriteria pengakuan aktiva sebagaimana diuraikan di atas, dapat dilihat bahwa nampaknya ketiga kriteria utama tersebut lebih dititikberatkan pada sumber-sumber ekonomi kapital (non sumber daya manusia). Karakteristik sumber ekonomi kapital adalah bahwa kesatuan usaha dapat memanfaatkan atau menggunakannya untuk dipertukarkan dengan sumber ekonomi lain, dapat digunakan untuk melunasi kewajiban, dapat digunakan untuk menghasilkan sumber ekonomi yang lain, dan dapat

didistribusikan ke unit-unit yang lain (Andreas Lako, 1995: 8). Sumber daya manusia adalah bukan sumber ekonomi kapital (fisik) karena memiliki karakteristik khusus. Secara fisik, sumber daya manusia tidak dikuasai, tidak dikendalikan, tidak digunakan Untuk melunasi hutang, dan tidak dipertukarkan dengan sumber ekonomi yang lain, namun memberikan manfaat ekonomi atau jasa-jasa potensial kepada perusahaan baik masa lalu, sekarang, maupun masa yang akan datang. Manfaat ekonomi atau jasa-jasa potensial tersebut diperoleh dan dinikmati oleh perusahaan dalam beberapa periode. Dengan demikian, sumber daya manusia memenuhi definisi elemen laporan keuangan sebagai aktiva sebagaimana disyaratkan dalam *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 6, "Elements of Financial Statements"*.

2. Keterukuran

Menurut Vernon Kam dikatakan bahwa pengukuran dapat diartikan sebagai pemberian nilai-nilai numerikal kepada objek-objek atau peristiwa-peristiwa tertentu untuk menunjukkan atribut tertentu (1986: 330). Pendapat lain mengenai pengertian pengukuran adalah: *Financial Accounting Standards Board (FASB) dalam Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 5 (1984: 778). "Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises" par. 65: "The asset, liability, or change in equity must have a relevant attribute that can be quantified in monetary units with sufficient reliability."*

Menurut Campbell, seperti yang dikutip Vernon Kam dalam *Accounting Theory: "The assignment of numerals to represent properties of material systems other than number, in virtue of the laws governing these properties."* (1986: 330). Menurut IAI dalam Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan "Pengukuran adalah proses penetapan jumlah uang untuk mengakui dan memasukkan setiap unsur laporan keuangan dalam neraca dan laporan laba rugi. Proses ini menyangkut pemilihan dasar pengukuran tertentu". (SAK, Par. 99: 2002).

James S. Hekimian dan Curtis H, Jones (1967) sangat menekankan pentingnya pengukuran sumber daya manusia karena akan mendorong para eksekutif

untuk mengoptimalkan pemanfaatan seluruh sumber daya manusia seperti halnya sumber daya yang lain. Adapun pendekatan pengukuran sumber daya manusia ini dibagi menjadi dua, yaitu: pendekatan kos (*cost approach*) dan pendekatan nilai (*value approach*). Pendekatan kos untuk selanjutnya dibagi menjadi dua, yaitu: pendekatan kos historis (*historical cost method*) dan pendekatan kos penggantian (*replacement cost method*). Sedangkan pendekatan nilai juga dibagi menjadi dua, yaitu: model nilai ekonomi (*economic value model*) dan model pengukuran kontribusi (*measurement of the contributions method*).

Berdasarkan uraian tersebut diatas, dapat disimpulkan bahwa pada dasarnya sumber daya manusia memenuhi kriteria pengakuan (*recognition*) kedua yang disyaratkan dalam *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 5, "Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises"* par. 63 (1984: 788), yaitu keterukuran (*measurability*).

3. Relevansi

Menurut Robert H. Ashton dalam *Human Information Processing in Accounting* (1982:111), peran informasi dalam pengambilan keputusan pada dasarnya dapat dipandang dari dua sudut, yaitu probabilitas revisi (*probability revision*) dan kemampuan prediksi (*predictive ability*). Dengan kata lain, informasi dibutuhkan untuk membantu pengambil keputusan dalam menentukan pilihannya dari berbagai alternatif tindakan yang ada setelah menilai hasil yang mungkin terjadi dan probabilitas terjadinya.

Dalam *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 2 (1980) "Qualitative Characteristics of Accounting Information"* seperti dikutip oleh Vernon Kam dalam *Accounting Theory* (1986:115) dikatakan bahwa, "*Relevance and reliability are the two primary qualities that make accounting information useful for decision-making*".

Suatu informasi dikatakan relevan jika informasi tersebut memiliki kemampuan untuk membuat suatu perbedaan pada keputusan yang diambil pengguna laporan keuangan dan mengurangi ketidakpastian dalam proses pengambilan keputusan (*Statement of Financial Accounting Concepts No. 2,*

"*Qualitative Characteristics of Accounting Information*", 1930: par.32). Dikatakan bahwa relevansi dari suatu informasi akuntansi dapat dievaluasi dengan cara menghubungkan informasi akuntansi tersebut dengan tujuan laporan keuangan dan dengan pertimbangan bagaimana pengakuan terhadap item tertentu memberi sumbangan manfaat terhadap pengambilan keputusan. Informasi dikatakan relevan jika memiliki kualitas:

- a) Nilai umpan balik (*Feedback value*)
- b) Nilai prediktif (*Predictive value*)
- c) Tepat waktu (*Timeliness*).

Beberapa metode pengukuran yang telah diusulkan oleh para ahli akuntansi pada dasarnya dapat menghasilkan informasi yang relevan bagi pengguna laporan keuangan, terutama bagi pengambilan keputusan. Kriteria ketiga yang disyaratkan oleh *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) No. 5, "*Recognition and Measurement of Financial Statements in Business Enterprises* " par. 63 (1984: 788), yaitu relevansi (*relevance*), dapat dipenuhi.

4. Keandalan

Informasi dikatakan memenuhi syarat keandalan (*reliability*) jika memiliki kualitas sebagai berikut:

- a. Dapat dipercaya (*Representational faithfulness*)
- b. Dapat diverifikasi (*Verifiability*);
- c. Netral (*Neutral*).

Metode pengukuran sumber daya manusia dengan pendekatan biaya historis menunjukkan biaya yang telah dikeluarkan untuk memperoleh dan mengembangkan sumber daya manusia. Metode ini dianggap valid jika pengukuran yang dilakukan dimaksudkan untuk melihat jumlah biaya untuk memperoleh dan mengembangkan sumber daya manusia yang belum dibebankan terhadap pendapatan. Penggunaan metode ini, hasil yang diperoleh dapat diharapkan sama secara substansial, yang berarti pengukuran oleh satu pihak dapat diverifikasi oleh pihak yang lain. Metode pengukuran sumber daya manusia dengan pendekatan biaya historis dapat dikatakan netral karena

pengukuran biaya historis sumber daya manusia hanya melaporkan kegiatan-kegiatan ekonomi dalam memperoleh dan mengembangkan sumber daya manusia.

Setelah seluruh kriteria pengakuan (*recognition*) dapat dipenuhi, secara teoritis dapat dikatakan bahwa informasi sumber daya manusia layak untuk ditampilkan sebagai unsur dalam laporan keuangan perusahaan seperti yang disyaratkan dalam *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) No. 5, "*Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*" par. 63 (1984: 788).

2.1.2.9 Keuntungan dan Kerugian Akuntansi Sumber Daya Manusia

Akuntansi sumber daya manusia memiliki keuntungan dan kerugian yaitu (Murad, 2009:46):

1. Keuntungan akuntansi sumber daya manusia yaitu:
 - a) Akuntansi sumber daya manusia akan memotivasi manajer untuk menghargai akibat pengambilan keputusan usaha atas sumber daya manusia. Penghargaan terhadap sumber daya manusia juga diberikan dalam bentuk pendidikan dan pelatihan karyawan
 - b) Dengan akuntansi sumber daya manusia, laba dan aktiva perusahaan akan lebih besar, karena semua beban yang berkaitan dengan biaya sumber daya manusia akan diperlakukan sebagai aktiva
 - c) Akuntansi sumber daya manusia menyajikan informasi mengenai dampak ekonomis dari perputaran karyawan, dibandingkan dengan akuntansi konvensional yang hanya menyajikan informasi mengenai jumlah karyawan yang keluar dari perusahaan
 - d) Dengan adanya akuntansi sumber daya manusia, semua data mengenai jumlah dan biaya sumber daya manusia dapat diperoleh oleh pihak-pihak yang berkepentingan untuk digunakan sebagai bahan acuan dalam pengambilan keputusan. Data ini dapat digunakan oleh baik pihak manajemen perusahaan untuk mengelola karyawan secara efektif dan efisien, maupun pihak investor untuk menganalisa kemungkinan penanaman

modalnya di perusahaan berdasarkan penilaian atas jumlah karyawannya dan usaha pengembangan karyawan.

2. Kerugian akuntansi sumber daya manusia yaitu:

- a) Pencantuman gaji untuk wawancara dan pelatih, padahal biaya gaji merupakan rahasia perusahaan, yang apabila diketahui oleh publik dapat merugikan perusahaan.
- b) Model pengukuran dan pencatatan biaya sumber daya manusia dalam akuntansi sumber daya manusia lebih kompleks dan rumit.
- c) Perlunya modal yang besar untuk memperoleh karyawan, mendidik dan melatih karyawan, dan menggaji pelatih apabila perusahaan ingin menerapkan konsep akuntansi sumber daya manusia di perusahaannya.
- d) Lamanya masa manfaat yang digunakan untuk diamortisasi aktiva sumber daya manusia merupakan pertimbangan dan kebijaksanaan dari perusahaan. Namun pada kenyataannya, lamanya seseorang menduduki posisi tertentu tidak dapat ditentukan secara pasti.

2.1.3 Pengetahuan Tentang Akuntansi Sumber Daya Manusia

Menurut Notoatmojo (2003) pengetahuan adalah merupakan hasil "tahu" dan ini terjadi setelah orang melakukan pengindraan terhadap suatu objek tertentu. Pengindraan terjadi melalui panca indera manusia, yakni indra penglihatan, pendengaran, penciuman, rasa, dan raba. Sebagian besar pengetahuan manusia diperoleh melalui mata dan telinga. Tingkat pengetahuan didalam domain kognitif mempunyai enam tingkat yaitu:

1) Tahu (*know*)

Tahu diartikan sebagai mengingat suatu materi yang telah dipelajari sebelumnya. termasuk kedalam pengetahuan tingkat ini adalah mengingat kembali (*recall*) terhadap suatu yang spesifik dari seluruh bahan yang dipelajari atau rangsangan yang telah diterima. Tahu ini merupakan tingkat pengetahuan yang paling rendah. Kata kerja yang digunakan untuk mengukur bahwa orang tahu antara lain: menyebutkan, menguraikan, mendefinisikan,

menyatakan, dan sebagainya.

2) Memahami

Memahami diartikan sebagai suatu komponen menjelaskan secara benar tentang objek yang diketahui, dan dapat menginterpretasi materi tersebut secara benar. Orang yang telah paham terhadap objek atau materi harus dapat menjelaskan, menyebutkan, menyimpulkan, meramalkan terhadap objek yang dipelajari.

3) Aplikasi (*application*)

Aplikasi diartikan sebagai kemampuan untuk menggunakan materi yang telah dipelajari pada situasi atau kondisi *riil* (sebenarnya) aplikasi disini dapat diartikan aplikasi atau penggunaan hukum-hukum, rumus, metode dan prinsip dalam konteks atau situasi yang lain.

4) Analisis (*analysis*)

Analisis adalah suatu kemampuan untuk menjabarkan materi atau suatu objek kedalam komponen-komponen tetapi masih didalam suatu struktur organisasi tersebut, dan masih ada kaitannya satu sama lain.

5) Sintesis (*synthesis*)

Sintesis adalah menunjuk kepada suatu kemampuan untuk meletakkan atau menghubungkan bagian-bagian di dalam suatu bentuk keseluruhan yang baru. Dengan kata lain sintesis ini merupakan suatu kemampuan untuk menyusun formulasi baru dan formulasi-formulasi yang ada.

6) Evaluasi (*evaluation*)

Evaluasi ini berkaitan dengan kemampuan untuk melakukan justifikasi atau penilaian terhadap suatu materi atau objek. Penilaian-penilaian ini berdasarkan suatu kriteria yang ditentukan sendiri, atau menggunakan kriteria-kriteria yang ada.

Pengetahuan atau kognitif merupakan domain yang sangat penting untuk terbentuknya tindakan seseorang (*overt behaviour*). Dari pengalaman perilaku didasari oleh pengetahuan akan lebih langgeng daripada perilaku yang tidak didasari oleh pengetahuan. Sebelum orang mengadopsi perilaku baru di dalam diri orang tersebut terjadi proses yang berurutan yaitu:

- 1) *Awareness* (kesadaran), dimana orang tersebut menyadari dalam arti mengetahui terlebih dahulu terhadap stimulus (objek).
- 2) *Interest* (merasa tertarik) terhadap stimulus atau objek tersebut. Di sini sikap subjek sudah mulai timbul.
- 3) *Evaluation* (menimbang-nimbang) terhadap baik dan tidaknya stimulus tersebut bagi dirinya. Hal ini berarti sikap responder sudah lebih baik lagi.
- 4) *Trial*, dimana subjek mulai melakukan sesuatu sesuai dengan apa yang dikehendaki stimulus.
- 5) *Adoption*, di mana subjek telah berperilaku baru sesuai dengan pengetahuan, kesadaran, dan sikapnya terhadap stimulus.

Terdapat dua tipe pengetahuan dalam penerapan akuntansi sumber daya manusia, yaitu (Johanson dalam Nurmalia, 2006:24):

- 1) Pengetahuan mengenai nilai dan biaya sumber daya manusia
- 2) Pengetahuan mengenai metode perhitungan biaya dan nilai sumber daya manusia.

2.1.4 Top Management Support

Keperluan mengenai informasi sumber daya manusia dalam suatu perusahaan perlu diketahui oleh *stakeholder* perusahaan. karena *stakeholder* memerlukan informasi ini, maka manajemen perusahaan harus mengungkapkan informasi tentang sumber daya manusia dalam laporan keuangannya. (Nastiti, 2008:134)

Top management support harus ditunjukkan secara jelas bahwa manajemen mendukung akuntansi sumber daya manusia sebagai komponen paling penting, dalam aktivitas perusahaan. Dukungan yang tidak jelas atas akuntansi sumber daya manusia dari pihak manajemen merupakan faktor penghambat penerapan akuntansi sumber daya manusia dalam suatu perusahaan. Ketidakjelasan tersebut disebabkan oleh faktor-faktor yaitu (Johanson dan Nilson dalam Nurmalia, 2006:28):

- 1) Adanya tambahan kejelasan yang disediakan oleh akuntansi sumber daya manusia yang mengimplikasikan kebebasan manajer dalam bertindak

(kekuasaan manajer) menjadi terbatas.

- 2) Akuntansi sumber daya manusia dapat digunakan untuk menilai efisiensi manajer itu sendiri.

2.2 Penelitian Terdahulu

Penelitian tentang akuntansi sumber daya manusia telah banyak dilaksanakan oleh peneliti-peneliti terdahulu. Hal ini disebabkan karena meskipun akuntansi sumber daya manusia memiliki peranan yang sangat luas dalam memberikan informasi tentang sumber daya manusia suatu perusahaan, namun penerapannya masih jarang ditemui. Penelitian-penelitian tersebut antara lain:

- 1) Nurmalia (2006) mengadakan penelitian dengan judul "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BES". Penelitian ini mengungkapkan bahwa ada beberapa faktor yang mempengaruhi penerapan akuntansi sumber daya manusia yaitu:
 - a. Pengetahuan tentang ASDM
 - b. Efisiensi sistem informasi
 - c. Integrasi informasi keuangan
 - d. *Top management support*

Penelitian ini hanya meneliti perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Surabaya. Pengumpulan data dilakukan dengan metode survey, dengan menggunakan metode sampel aksidental dalam proses penentuan sampel. Metode analisis regresi ganda digunakan untuk meneliti pengaruh faktor-faktor tersebut terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa faktor-faktor tersebut secara bersama-sama dan secara parsial berpengaruh signifikan terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia. Faktor yang memiliki pengaruh dominan terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia adalah efisiensi sistem informasi

- 2) Nastiti (2008) mengadakan penelitian dengan judul "*Human Resources Accounting: Menyajikan Informasi Sumber Daya Manusia Dalam Laporan Keuangan Perusahaan*". Penelitian ini mengungkapkan bahwa ada asumsi-

asumsi yang mendasari perlunya akuntansi SDM yaitu:

a. Manusia adalah sumber daya organisasi yang bernilai

Asumsi ini menunjukkan bahwa kebutuhan akan akuntansi SDM akan semakin besar pada perusahaan yang menganggap SDM-nya bernilai tinggi, misalnya pada perusahaan berbasis *knowledge* seperti perusahaan *software*, teknologi informasi dan komunikasi.

b. Adanya pengaruh dan gaya manajemen terhadap kinerja karyawan

Asumsi ini menunjukkan jika kinerja karyawan dipengaruhi oleh gaya manajemen, misalnya pemberian *training* dan pemberian penghargaan terhadap SDM, maka akuntansi SDM akan semakin diperlukan.

c. Keperluan atas informasi SDM

Asumsi ini menunjukkan bahwa informasi tentang SDM dalam suatu perusahaan perlu diketahui oleh *stakeholder* perusahaan. karena *stakeholder* memerlukan informasi ini, maka manajemen perusahaan harus mengungkapkan informasi tentang SDM dalam laporan keuangannya.

3) Al Mamun (2009) mengadakan penelitian dengan judul "*Human Resources Accounting (HRA) Disclosure of Bangladesh Companies and its Association with Corporate Characteristic*". Penelitian ini meneliti bahwa ada beberapa faktor yang mempengaruhi penerapan akuntansi sumber daya manusia yaitu:

a. *The companie is financial or non financial accounting*

b. *Companv size and level of human resources*

c. *The relative profitability of a company*

d. *Age of the companies*

Studi dalam penelitian ini adalah studi empiris berdasarkan pada data sekunder serta data primer. Dalam studi ini dipilih secara acak 55 emiten atau perusahaan publik di *Dhaka Stock Exchange (DSE) Bangladesh*. Perusahaan - perusahaan diklasifikasikan dalam dua sektor yaitu sektor keuangan dan non keuangan. Sektor keuangan termasuk bank dan perusahaan asuransi. Sektor non keuangan termasuk semen, bahan bakar dan listrik, tekstil, farmasi, kimia dan lainnya. Studi ini menggunakan SPSS versi 11,5 untuk menganalisis data dan Uji *Kolmogorov-Sminor* digunakan untuk menguji normalitas data yang

dikumpulkan. Untuk menguji hipotesis dengan menggunakan uji t, dan teknik regresi berganda digunakan untuk memberikan bukti dampak atribut perusahaan pada pengungkapan *Human Resources Accounting (HRA)* perusahaan yang berbeda di Bangladesh. Hasil penelitian adalah:

- a. Ukuran perusahaan secara signifikan terkait dengan *human resources accounting disclosure*. Perusahaan besar dengan nilai pasar yang lebih tinggi lebih mengungkapkan informasi *HRA* daripada perusahaan kecil. Alasan yang mungkin adalah bahwa perusahaan besar di *DSE* termotivasi untuk mengungkapkan informasi *HRA* dalam laporan tahunan untuk menguatkan nilai pasar mereka.
 - b. Perusahaan keuangan lebih mengungkapkan informasi *human resources accounting* daripada perusahaan non keuangan
 - c. Profitabilitas perusahaan secara positif mempengaruhi perusahaan untuk melaporkan informasi sumber daya manusia dalam laporan tahunan perusahaan.
 - d. *Penelitian tidak menemukan adanya hubungan antara usia perusahaan dan Human Resources Accounting Disclosure.*
- 4) Johanson *et al* dalam literatur dengan judul "*Human Resource Costing and accounting Versus the Balanced Scorecard: a Literature Survey of Experience with the Concepts*" mengemukakan bahwa ada tiga fokus utama dalam penerapan akuntansi sumber daya manusia yaitu:
- a. *Knowledge of human resources costs, value and outcomes and how to calculate this.*
 - b. *Top management demands, as well other ingredients in the reward system.*
 - c. *Human resources accounting target setting.*

Johanson *et al* mengungkapkan bahwa "*Three goals of HRCA can be distinguished in the literature*): (1) *An ambition to improve the management of human resources from an organisational perspective by increasing the transparency of human resources costs, investments and outcomes in the management accounting rituals, such as profit and loss accounts, balance*

sheet and investments calculation; (2) attempts to improve the bases for investors company-valuation; ' and (3) arguments from human resources specialists, company doctors or unions to use monetary arguments when suggesting investments in human resources".

Dari pernyataan tersebut dapat diartikan bahwa ada tiga tujuan dari *human resources cost accounting* yang dapat dibedakan dalam literatur ini yaitu:

- a. Ambisi untuk meningkatkan pengelolaan sumber daya manusia dari perspektif organisasi dengan meningkatkan transparansi biaya sumber daya manusia, investasi dan hasil dalam manajemen akuntansi, seperti rekening laba dan rugi, neraca dan perhitungan investasi.
- b. Upaya untuk meningkatkan basis investor dalam penilaian perusahaan.
- c. Aspirasi dari spesialis sumber daya manusia, *company doctor or unions* untuk menggunakan argumen moneter ketika menyarankan investasi dalam sumber daya manusia

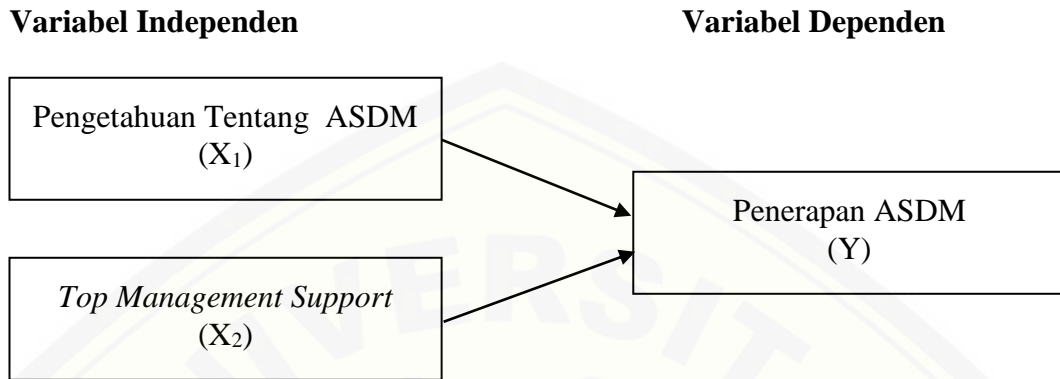
Pengambilan keputusan dari investor dan manajer tampaknya dipengaruhi oleh *Human Resources Cost Accounting (HRCA)*, di mana sebagian besar manajer umumnya memiliki sikap positif terhadap *HRCA*. Namun, apakah *HRC.1* sebenarnya digunakan sebagai bagian dari proses pengendalian manajemen masih dipertanyakan. Ketika mencoba menerapkan *HRCA*, usaha harus fokus pada:

- a. Pengetahuan tentang biaya sumber daya manusia, nilai, hasil dan bagaimana menghitungnya (*knowledge of human resources costs, value and outcomes and how to calculate this*).
- b. Permintaan manajemen puncak dan hal-hal lainnya dalam sistem penghargaan (*Top management demands, as well other ingredients in the reward system*).
- c. Target pengaturan *HRCA (HRCA target setting)*.

2.3 Kerangka Teoritis

Berdasarkan landasan teoritis dan tinjauan penelitian terdahulu seperti yang telah dijelaskan diatas, maka kerangka pemikiran teoritis dalam penelitian

ini adalah sebagai berikut:



Gambar 2.2 Kerangka Teoritis Penelitian

2.4 Pengembangan Hipotesis

2.4.1 Pengaruh Pengetahuan tentang Akuntansi Sumber Daya Manusia terhadap Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

When trying to implement Human Resources Cost Accounting (HRCA), efforts should focus on knowledge of human resource costs, values and outcomes and how to calculate these (Johanson et al). Artinya ketika suatu perusahaan ingin mencoba untuk menerapkan akuntansi sumber daya manusia, upaya perusahaan harus difokuskan pada pengetahuan tentang sumber daya manusia, nilai dan bagaimana cara menghitungnya.

Pengetahuan tentang akuntansi sumber daya manusia yang tidak tersebar luas dalam suatu perusahaan dapat menghambat penerapan akuntansi sumber daya manusia, sehingga faktor pengetahuan menjadi faktor utama yang menghambat diterapkannya akuntansi sumber daya manusia dalam suatu perusahaan. (Rydberg dan Sjostrand dalam Nurmalia, 2006:25). Berdasarkan uraian tersebut maka dibentuk hipotesis sebagai berikut:

H₁: Pengetahuan tentang akuntansi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia.

2.4.2 Pengaruh *Top Management Support* terhadap Penerapan Akuntansi

Sumber Daya Manusia

Menurut Nurmalia, (2006:27) *top management support* atas akuntansi sumber daya manusia disebabkan adanya kebutuhan atas informasi yang lebih baik mengenai sumber daya manusia perusahaan. Selain itu dukungan tersebut muncul karena adanya kebutuhan atas laporan akuntansi sumber daya manusia sebagai pelengkap laporan tahunan.

Hiariej (2010:129) mengemukakan bahwa *top management support* disebabkan karena tujuan dari akuntansi sumber daya manusia itu sendiri. 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. Pengukuran biaya dan nilai sumber daya manusia diperlukan untuk:

- 1) Memfasilitasi perencanaan dan pengambilan keputusan personalia oleh *staff* manajemen personalia.
- 2) Memungkinkan manajemen puncak untuk mengevaluasi efektifitas dengan mana sumber daya manusia telah dikembangkan, dipelihara, dan digunakan oleh manajemen ditingkatan yang lebih rendah (terutama dalam perusahaan).

Berdasarkan uraian tersebut maka dibentuk hipotesis sebagai berikut:

H₂: *Top management support* berpengaruh positif terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia.

BAB 3. METODOLOGI PENELITIAN

3.1 Jenis dan Sumber Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder. Data primer adalah data penelitian yang diperoleh secara langsung dan sumber asli (tidak melalui perantara). Data primer secara khusus dikumpulkan oleh peneliti untuk menjawab pertanyaan penelitian (Indriantoro dan Supomo, 2009:146-147). Data ini diperoleh dari objek penelitian dengan cara menyebarkan kuesioner kepada responden. Kuisisioner diisi langsung oleh responden perusahaan. Setelah mencari kuisisioner yang cocok untuk penelitian ini, penulis hanya mendapatkan kuisisioner dari penelitian Nurmalia (2006) dengan jumlah pertanyaan yang tidak terlalu banyak. Oleh karena itu penulis mengembangkan pertanyaan untuk kuisisioner berdasarkan indikator-indikator dan penelitian terdahulu. Penyusunan kuisisioner oleh Nurmalia berdasarkan dan indikator-indikator dan penelitian Johanson dan Nilson (1996) , Rydberg dan Sjostrand (1996), Berta Holmin dan Hakansson (1996). Pengembangan kuisisioner oleh penulis berdasarkan indikator-indikator dari penelitian Nastiti (2008), Magesh (2008) dan Hiariej. Karena terdapat pengembangan pertanyaan kuisisioner oleh penulis, maka penulis telah melakukan uji pratest, yaitu uji coba sebelum penelitian yang sebenarnya dilakukan

Data sekunder merupakan sumber data penelitian yang diperoleh peneliti secara tidak langsung melalui media perantara (Indriantoro dan Supomo, 2009:147). Data sekunder diperoleh dari *website* daftar perusahaan yang ada di Jawa Timur yaitu berupa nama perusahaan, alamat perusahaan dan kontak person perusahaan-perusahaan manufaktur yang berada pada wilayah Jawa Timur tahun 2014.

3.2 Populasi dan Sampel

Populasi (*population*) yaitu sekelompok orang, kejadian atau segala sesuatu yang mempunyai karakteristik tertentu (Indriantoro dan Supomo 2009:115). Dalam Penelitian ini populasinya adalah seluruh karyawan perusahaan manufaktur yang menjalankan akuntansi sumber daya manusia dan berada pada wilayah Jawa Timur tahun 2014.

Sampel adalah bagian yang menjadi obyek sesungguhnya dan suatu penelitian dan metodologi untuk memilih dan mengambil individu-individu masuk ke dalam sampel yang representatif disebut *sampling* (Soeratno dan Arsyad, 1997:105). Metode *sampling* yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling* yaitu teknik pemilihan sampel yang memiliki tujuan tertentu dalam memilih sampel secara tidak acak (Indantoro dan Supomo, 2009). Sampel dalam penelitian ini adalah manager dan staf divisi akuntansi/keuangan perusahaan manufaktur yang berada pada wilayah Jawa Timur tahun 2014.

3.3 Definisi Operasional Variabel dan Pengukurannya

Definisi operasional adalah penentuan *construct* sehingga menjadi variabel yang dapat diukur. Definisi operasional menjelaskan cara tertentu yang digunakan oleh peneliti dalam mengoperasionalkan *construct*, sehingga memungkinkan bagi peneliti yang lain untuk melakukan replikasi pengukuran dengan cara yang sama atau mengembangkan cara pengukuran *construct* yang lebih baik (Indriantoro dan Supomo, 2009:69).

Teknik pengukuran yang digunakan oleh penulis adalah skala *likert*. Skala *likert* digunakan untuk mengukur sikap, pendapat, dan persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial. Dalam penelitian, fenomena sosial ini telah diterapkan secara spesifik oleh peneliti, yang selanjutnya disebut sebagai variabel penelitian. Jawaban dan setiap instrumen yang menggunakan skala *likert* mempunyai gradasi dari sangat positif sampai sangat negatif (Sugiyono, 2001:73-74). Adapun masing-masing alternatif jawaban nilainya ditentukan sebagai berikut:

Angka 5 untuk jawaban sangat tinggi

Angka 4 untuk jawaban tinggi

Angka 3 untuk jawaban cukup

Angka 2 untuk jawaban rendah

Angka 1 untuk jawaban sangat rendah

Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini beserta definisi operasionalnya sebagai berikut:

3.3.1 Variabel bebas (variable Independen)

Variabel bebas (variable Independen) terdiri dari:

1. Pengetahuan tentang Akuntansi Sumber Daya Manusia

Pengetahuan tentang akuntansi sumber daya manusia adalah pengetahuan mengenai metode-metode akuntansi sumber daya manusia dalam mengukur biaya/nilai sumber daya manusia, serta bagaimana cara penyajiannya dalam laporan keuangan perusahaan, sehingga dapat menghasilkan Informasi untuk pihak-pihak yang berkepentingan, terutama informasi yang dapat digunakan oleh manajer dalam proses pengambilan keputusan. Pengukuran variabel pengetahuan tentang akuntansi sumberdaya manusia dengan menggunakan kuisisioner/angket yang diadopsi dari penelitian Nurmalla (2006) dan pengembangan pertanyaan kuisisioner oleh penulis. Untuk pengukuran variabelnya penulis menggunakan skala *likert* 5 poin. Skor terendah (poin 1) menunjukkan kondisi yang sangat rendah dan skor tertinggi (poin 5) menunjukkan kondisi yang sangat tinggi.

2. *Top management support*

Top management support dalam hal ini adalah adanya dukungan dari pihak manajemen puncak untuk menerapkan akuntansi sumber daya manusia di perusahaan. pengukuran variabel *top management support* dengan menggunakan kuisisioner/angket yang diadopsi dari penelitian Nurmalla (2006) dan pengembangan pertanyaan kuisisioner oleh penulis. Untuk pengukuran variabelnya penulis menggunakan skala *likert* 5 poin. Skor terendah (poin 1) menunjukkan kondisi yang sangat rendah dan skor tertinggi (poin 5) menunjukkan kondisi yang sangat tinggi.

3.3.2 Variabel terikat (Variabel dependen)

Variabel - dependen dalam penelitian ini adalah Penerapan akuntansi sumber daya manusia, yaitu penggunaan metode-metode akuntansi sumber daya manusia dalam mengukur biaya/nilai sumber daya manusia, serta penyajiannya dalam laporan keuangan perusahaan, sehingga dapat menghasilkan informasi untuk pihak-pihak yang berkepentingan terutama informasi yang dapat digunakan oleh manajer dalam proses pengambilan keputusan. Pengukuran variabel penerapan akuntansi sumberdaya manusia dengan menggunakan kuisisioner/angket yang diadopsi dan penelitian Nurmalia (2006). Untuk pengukuran variabelnya penulis menggunakan skala *likert* 5 poin. Skor terendah (poin 1) menunjukkan kondisi yang sangat rendah dan skor tertinggi (poin 5) menunjukkan kondisi yang sangat tinggi.

3.4 Metode Analisis Data

3.4.1 Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif dalam penelitian pada dasarnya merupakan proses transformasi data penelitian dalam bentuk tabulasi sehingga mudah dipahami dan diinterpretasikan. Tabulasi menyajikan ringkasan, pengaturan atau penyusunan data dalam bentuk tabel numerik dan grafik. Statistik deskriptif umumnya digunakan peneliti untuk memberikan informasi mengenai karakteristik variabel penelitian yang utama dan data demografi responder (jika ada). Ukuran yang digunakan dalam deskripsi antara lain berupa: frekuensi, tendensi central (rata-rata, median, modus), dispersi (deviasi standar dan varian) dan koefisien korelasi antar variabel penelitian.

3.4.2 Uji Kualitas Data

Penelitian yang mengukur variabel dengan menggunakan instrumen kuesioner harus dilakukan pengujian kualitas terhadap data yang diperoleh. Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui apakah instrumen yang digunakan valid dan reliable sebab kebenaran data yang diolah sangat menentukan kualitas hasil penelitian.

Menurut Indriantoro dan Supomo (2009:180) ada dua konsep untuk mengukur kualitas data, yaitu: reliabilitas dan validitas. Artinya suatu penelitian akan menghasilkan kesimpulan yang bias jika datanya kurang *reliabel* dan kurang *valid*. Sedang, kualitas data penelitian ditentukan oleh kualitas instrumen yang digunakan untuk mengumpulkan data.

a. Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau *valid* tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan *valid* jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Instrumen dikatakan valid bila mempunyai nilai koefisien korelasi (r_{hitung}) > lebih besar dan nilai r_{tabel} . Selain itu pengujian validitas dapat juga dengan menggunakan *Pearson Correlation* yaitu dengan cara menghitung korelasi antara skor masing-masing butir pertanyaan dengan total skor. Jika korelasi antara skor masing-masing butir pertanyaan dengan total skor mempunyai tingkat signifikansi di bawah 0,05 maka butir pertanyaan tersebut dinyatakan valid dan sebaliknya (Ghozali, 2005).

b. Uji Reliabilitas.

Uji reliabilitas data adalah suatu uji yang dilakukan untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari suatu variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan *reliabel* atau handal jika jawaban seseorang dalam kuesioner konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Suatu kuesioner dikatakan *reliabel* atau handal jika memberikan nilai *cronbach alpha* di atas 0,6 (Ghozali, 2005).

3.4.3 Uji Asumsi Klasik

Sebelum melakukan pengujian hipotesis dengan analisis regresi berganda, harus dilakukan uji klasik terlebih dahulu. Uji asumsi klasik dalam penelitian ini digunakan untuk mengetahui hubungan antar variabel penelitian yang ada dalam model regresi. Pengujian yang digunakan yaitu:

a. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variable pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Seperti diketahui bahwa uji t dan uji F mengasumsikan bahwa nilai residual mengikuti distribusi normal. Kalau asumsi ini dilanggar maka uji statistik menjadi tidak valid untuk jumlah sampel kecil. Pada prinsipnya normalitas dapat dideteksi dengan melihat penyebaran data (titik) pada sumbu diagonal dari grafik atau dengan melihat histogram dan residualnya. Dasar pengambilan keputusan:

1. Jika data menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal atau garis histogramnya menunjukkan pola distribusi normal, maka regresi memenuhi asumsi normalitas.
2. Jika data menyebar jauh dan diagonal dan/atau tidak mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogram tidak menunjukkan pola distribusi normal, maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

Uji statistik lain yang dapat digunakan untuk menguji normalitas, adalah uji statistic non parametric *Kolmogorof-Smirnov (K-S)*. Data yang diuji normalitasnya dibandingkan dengan data normal baku dengan nilai signifikansi sebagai berikut (Ghozali, 2005):

1. Jika nilai signifikan $> 0,05$ maka data terdistribusi normal
2. Jika nilai signifikan $< 0,05$ maka data tidak terdistribusi normal

b. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas dilakukan untuk mengetahui apakah tiap variabel independen saling berhubungan secara linear. Apabila sebagian atau seluruh variabel independen berkorelasi kuat berarti terjadi multikolinieritas. Uji multikolinieritas dapat dilihat dengan menghitung nilai *Variance Inflation Faktor (VIF)* dan *tolerance value* tiap-tiap variabel Independen. Semakin tinggi nilai variabel VIF, maka semakin besar peluang terjadinya multikolinieritas antar variabel, yaitu (Ghozali, 2005):

1. Jika nilai VIF (*Variance Inflation Faktor*) > 10 , maka ada kasus multikolinearitas
2. Jika nilai VIF (*Variance Inflation Faktor*) < 10 , maka tidak ada kasus multikolinearitas.

c. Uji Heterokedastisitas

Uji heterokedastisitas digunakan untuk mengetahui apakah pada model regresi penyimpangan variabel bersifat konstan atau tidak. Salah satu cara untuk mengetahui adanya heterokedastisitas dapat dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik *scatterplot* antara variabel dependen (terikat) dengan residualnya. Apabila grafik yang ditunjukkan dengan titik-titik tersebut membentuk suatu pola tertentu, maka telah terjadi heterokedastisitas. Selain itu heterokedastisitas dapat diuji dengan menggunakan *Glejser test*, yaitu dengan melakukan analisis regresi variabel independen terhadap nilai absolute residual. Perippan dengan *Glejser test* didasarkan kriteria yaitu (Ghozali, 2005):

1. Jika $\text{Sig}(\alpha) > 0,05$ maka tidak terjadi heterokedastisitas
2. Jika $\text{Sig}(\alpha) < 0,05$ maka terjadi heterokedastisitas

3.4.4 Analisis Regresi Berganda

Uji persamaan regresi digunakan untuk membenarkan gambaran yang jelas, mengenai pengaruh variabel-variabel independen yang digunakan terhadap variabel dependen. Model persamaan regresi yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + e$$

Keterangan:

Y = Penerapan Akuntansi Sumber daya Manusia

α = Konstanta

β_n = Koefisien Regresi

X_1 = Pengetahuan Tentang Akuntansi Sumber daya Manusia

X_2 = *Top Management Support*

e = Kesalahan / *error*

3.4.5 *Goodness of Fit Tes*

Ketepatan fungsi regresi sampel dalam menaksir nilai aktual dapat diukur dari *Goodness of Fit* regresi tersebut. Secara statistik, setidaknya ini dapat diukur dari nilai koefisien determinasi, nilai statistik F dan nilai statistik t. Perhitungan statistik disebut signifikansi secara statistik apabila nilai uji statistiknya berada dalam daerah kritis (daerah dimana H_0 ditolak). Sebaliknya disebut tidak signifikan bila nilai uji statistiknya dalam daerah dimana H_0 diterima (Ghozali, 2005:83). *Goodness of Fit Test* dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan uji statistik F.

Uji statistik F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen atau bebas yang dimasukkan dalam suatu model penelitian mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen atau terikat. Kriteria pengambilan keputusan dengan uji statistik F adalah sebagai berikut (Ghozali, 2005:84):

1. Jika $F_{hitung} < F_{tabel}$ H_0 diterima dan H_a ditolak, maka semua variabel independen secara simultan tidak berpengaruh terhadap variabel dependen.
2. Jika $F_{hitung} > F_{tabel}$ H_0 ditolak dan H_a diterima, maka semua variabel independen secara simultan tidak berpengaruh terhadap variabel dependen.

3.4.6 Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan menggunakan analisis regresi untuk mengetahui pengaruh variabel independen secara individual/secara parsial. Dalam analisis regresi, selain mengukur kekuatan hubungan antara dua variabel atau lebih, juga menggunakan arah hubungan antara variabel dependen dengan variabel independen. Uji yang dilakukan adalah uji t. Pengambilan keputusan dilakukan berdasarkan perbandingan nilai t hitung masing-masing koefisien dengan t table, dengan tingkat signifikansi 5% (Ghozali, 2005:85)

1. Jika $t_{hitung} < t_{tabel}$, maka H_0 diterima. Ini berarti bahwa variabel independen tidak berpengaruh terhadap variabel dependen.
2. Jika $t_{hitung} > t_{tabel}$, maka H_0 ditolak dan H_a diterima. Ini berarti bahwa variabel independen secara parsial berpengaruh terhadap variabel dependen.

Tingkat signifikansi yang digunakan dalam penelitian ini adalah 5%.
Jika tingkat signifikansi $> 0,05$ maka hipotesis ditolak. Jika tingkat signifikansi $< 0,05$ maka hipotesis diterima.

