

## ANALISIS PENERAPAN AKUNTASI SUMBER DAYA MANUSIA PADA RSUP DR. MOHAMMAD HOESIN PALEMBANG

**Icha Fauziah**

Universitas Sriwijaya  
fauziah21@yahoo.com

**Aspahani**

Universitas Sriwijaya  
aspahani@unsri.ac.id

**Emylia Yuniartie**

Universitas Sriwijaya  
emylia\_yuniarti@fe.unsri.ac.id

### **ABSTRACT**

*The research aims to determine the capitalization of cost of human resources on RSUP financial statements. Dr. Mohammad Hoesin Palembang and his influence. The type of research to be done is case studies on the company. Data analysis methods use a deskriptive analysis. Based on the results of research and analysis conducted on the collected data it can be concluded that the treatment of costs associated with the cost of human resources as a burden is immediately eliminated in the period of occurrence resulting in the lack of information that was submitted so as to make the management not know exactly how far the achievement of hospital objectives has been achieved economically. In drafting the financial statement of RSUP Dr. Mohammad Hoesin using conventional accounting which refers to the government accounting standards (SAP) and the nonprofit hospital accounting guidelines where the unfounded investment in human resources is Conducted by hospitals, expenditures for human resources i.e. spending on human resource development are recognised as burdens.*

**Keywords:** *capitalization; human resources, government accounting standards*

### **PENDAHULUAN**

Dunia usaha dewasa ini menghadapi tingkat persaingan yang semakin tinggi. Perusahaan-perusahaan juga dituntut memberikan kepuasan yang tinggi bagi para konsumennya, baik dari segi kualitas produk yang dihasilkan, maupun kepuasan yang berhubungan dengan pelayanan publik. Menurut (Tunggal, 2004), Sumber daya manusia yang

berkualitas sangat berperan dalam menjalankan kegiatan operasional perusahaan, mendayagunakan sumber daya-sumber daya lain dalam perusahaan, dan menjalankan strategi bisnis secara optimal.

Sumber daya manusia (*Human resource*) merupakan aset penting yang harus dimiliki dan diperhatikan oleh manajemen. *Human Resource* adalah elemen yang pasti ada dalam suatu

organisasi. Perusahaan tidak dapat memaksimalkan produktifitas dan laba tanpa adanya sumber daya manusia yang kompeten dan berdedikasi terhadap tujuan perusahaan. Kehilangan atau kepindahan sumber daya manusia yang profesional bagi suatu perusahaan merupakan suatu kerugian yang besar karena hal tersebut akan membuang biaya yang telah dikeluarkan oleh perusahaan untuk membina atau mendidik sumber daya manusia yang diperolehnya itu. Kerugian lainnya adalah hilangnya kesempatan memanfaatkan sumber daya manusia tersebut untuk meningkatkan keuntungan yang bisa diperoleh perusahaan yang mungkin dapat juga mengancam kelangsungan hidup perusahaan yang belum mempunyai sistem perekrutan serta pendidikan sumber daya manusia yang baik.

Apalagi dalam situasi dan kondisi perekonomian sekarang ini, sumber daya manusia merupakan *asset* yang paling penting bagi kemajuan usaha perusahaan. Banyak sekali karyawan yang berhenti bekerja dan terpaksa menganggur (PHK) akibat keadaan ekonomi yang sulit karena manajemen yang ada pada perusahaan itu tidak baik. Pada kondisi seperti inilah, suatu perusahaan membutuhkan sumber daya manusia yang berkualitas, guna menunjang kelangsungan hidup perusahaan. Menurut Hervyanto (2008) dengan perencanaan dan pengendalian sumber daya manusia akan membantu pihak manajemen untuk :

1. Mengembangkan, mengalokasikan, menghemat, memanfaatkan, dan mengevaluasi sumber daya manusia dengan baik dan apakah sudah sesuai dengan tujuan yang hendak dicapai
2. Memudahkan pengambilan keputusan yang berkaitan dengan sumber daya manusia

Untuk memajemen sumber daya manusia secara baik maka diperlukan informasi tentang sumber daya manusia yang akurat dan relevan.

Akuntansi sumber daya manusia memberikan informasi kuantitatif maupun kualitatif kepada manajemen mengenai pemenuhan, pengembangan, pengalokasian, kapitalisasi, evaluasi, dan penghargaan atas sumber daya manusia.

Salah satu lembaga pelayanan publik Sumatera Selatan yang bergerak di sektor jasa pelayanan kesehatan Rumah Sakit Umum Pusat (RSUP) Dr. Mohammad Hoesin Palembang merupakan rumah sakit pemerintah terbesar di Sumatera Selatan yang melayani berbagai pelayanan kesehatan (rawat inap, rawat jalan, rawat darurat, graha spesialis dan penunjang medis). RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang merupakan Rumah Sakit dengan klasifikasi kelas A yang memiliki sarana prasarana yang memadai sehingga berbagai masalah kesehatan yang terjadi di Sumatera Selatan akan di rujuk ke RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang atau dengan kata lain sebagai rumah sakit pusat rujukan di Sumatera Selatan. Sebagai faktor penting dalam pencapaian tujuan lembaga, pengembangan mutu sumber daya manusia dan kesejahteraan karyawan menjadi perhatian utama karena RSUP Dr. Mohammad Hoesin juga melayani peserta jaminan sosial kesehatan. RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang juga merupakan rumah sakit pendidik bagi Fakultas Kedokteran universitas Sriwijaya dan institusi pendidikan lainnya, baik dari dalam maupun luar kota Palembang, sehingga mempunyai peranan yang cukup besar dalam menunjang pelayanan kesehatan. Keberadaan dan peran dari sumber daya manusia menjadi sebuah asset yang harus diperhitungkan nilainya, bukan hanya tentang menempatkan perhitungan modal manusia juga tentang dukungan terhadap pengembangan sumber daya manusia demi tercapainya visi dan misi rumah sakit ini. Berkaitan dengan hal ini, penulis ingin melihat bagaimana

perlakuan akuntansi atas biaya-biaya sumber daya manusia pada RSUP dr. Mohammad Hoesin yang bisa dikatakan cukup *concern* terhadap sumber daya manusianya.

## LANDASAN TEORI

### Pengakuan Sumber Daya Manusia sebagai Suatu Aktiva

Menurut pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) hal. 13 dalam Hardiansyah (2009) menyatakan bahwa 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. Ada beberapa kriteria yang harus diperhatikan apabila suatu objek dapat disebut sebagai aktiva yaitu:

1. Memberi manfaat atau jasa ekonomis pada masa yang akan datang
2. Hak menguasai manfaat ekonomi tersebut ada pada perusahaan
3. Berasal dari transaksi atau peristiwa masa lalu
4. Dinyatakan dalam satuan moneter

Agar investasi sumber daya manusia dapat dikelompokkan sebagai aktiva maka keempat kriteria di atas harus dapat diterapkan pada sumber daya manusia. Untuk kriteria yang pertama tidak menjadi masalah. Pengeluaran-pengeluaran untuk sumber daya manusia yaitu pengeluaran untuk perolehan dan pengembangan sumber daya manusia mempunyai manfaat tidak hanya dalam periode terjadinya pengeluaran saja, tetapi juga memberikan manfaat untuk beberapa periode. Demikian juga kriteria ketiga dan keempat, pengeluaran-pengeluaran untuk sumber daya manusia tersebut memang telah terjadi dalam periode yang lalu dan dinyatakan dalam satuan uang/moneter.

Yang menjadi masalah adalah kriteria kedua. Ada anggapan bahwa sumber daya manusia tidak termasuk sebagai aktiva karena manusia tidak

dimiliki oleh perusahaan. Anggapan tersebut tidak benar. Maksud dari kata "dimiliki" pada kriteria kedua yaitu bahwa secara hukum sumber daya manusia memang tidak dapat dimiliki oleh perusahaan, tetapi perusahaan mempunyai hak untuk memperoleh kerja sama dari kemampuan sumber daya manusia itu untuk memberikan jasa dalam proses kegiatan produksi sesuai dengan biaya yang telah dikorbankan untuk sumber daya manusia itu pada masa yang lalu atau lebih merupakan hak operasional yang dimiliki oleh perusahaan untuk memperoleh keuntungan dan manfaat dari sumber daya manusia. Secara hukum, perusahaan tidak dapat memiliki aktiva tersebut karena sumber daya manusia dapat melakukan pemutusan hubungan kerja dengan perusahaan di tempat ia bekerja, dengan syarat tidak melanggar perjanjian kontrak kerja yang telah ditetapkan oleh perusahaan. Pemilikan sumber daya manusia secara ekonomis dapat dilihat pada perekonomian modern seperti sekarang ini yaitu sering dilakukannya jual beli antar perusahaan.

### Akuntansi Sumber Daya Manusia

Akuntansi Sumber Daya Manusia dapat didefinisikan sebagai suatu proses untuk mengidentifikasi dan mengukur data tentang sumber daya manusia dan menyampaikan informasi tersebut kepada mereka yang berkepentingan.

Ada tiga fungsi terdapat didalamnya, yaitu :

1. Sebagai kerangka kerja untuk membantu pengambilan keputusan didalam SDM.
2. Memberikan informasi kuantitatif tentang biaya dan nilai SDM sebagai unsur dalam perusahaan.
3. Memotivasi manajer untuk mengadopsi informasi SDM dalam pengambilan keputusan yang menyangkut orang.

Dari definisi tersebut terdapat tiga tujuan akuntansi sumber daya manusia yaitu :

1. Mengidentifikasi nilai sumber daya manusia.
2. Mengukur biaya dan nilai manusia yang dikontribusikan kepada perusahaan.
3. Mengkaji pengaruh pemahaman informasi dan dampaknya terhadap perilaku manusia.

Sumber daya manusia sangat berbeda dengan aktiva perusahaan yang lainnya, dimana sumber daya manusia ini memiliki kemampuan fisik dan kemampuan untuk menghasilkan keuangan perusahaan. Manajemen akuntansi sumber daya manusia terdiri dari :

1. Akuisisi sumber daya manusia
2. Pengembangan sumber daya manusia
3. Kebijaksanaan 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.

Tujuan utama akuntansi sumber daya manusia adalah untuk membantu para manajer perusahaan dalam

mengukur tingkat efektivitas dan efisiensi sumber daya manusia. Hal ini semakin penting terutama dalam dunia bisnis yang semakin kompetitif sehingga diperlukan *management strategy* yang tepat dalam mengelola SDM tersebut.

Akuntansi SDM memberikan informasi kuantitatif maupun kualitatif kepada manajemen mengenai pemenuhan, pengembangan, pengalokasian, kapitalisasi, evaluasi dan penghargaan atas sumber daya manusia.

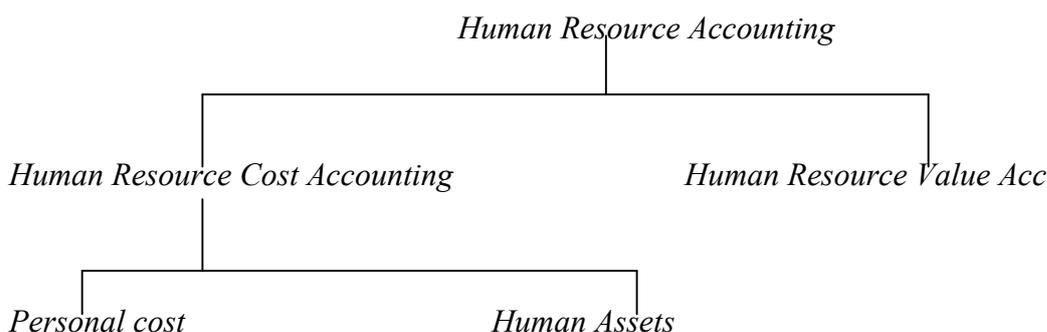
Ada dua alasan utama untuk memperlakukan investasi sumber daya manusia sebagai aktiva dalam laporan keuangan, yaitu :

1. Investor sekarang dan investor yang akan datang (*potential investor*) memerlukan informasi untuk menentukan nilai dari perusahaan.
2. Investasi sumber daya manusia memenuhi kriteria untuk diperlakukan sebagai aktiva. Sumber daya manusia memberikan jasa sekarang dan masa yang akan datang yang tidak dimiliki oleh mesin dan aktiva lainnya.

### Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia

Secara skematis, ruang lingkup akuntansi sumber daya manusia mencakup komponen-komponen sebagai berikut :

**Gambar 1.**



Sumber : Tunggal (1995 : 11)

### **Human Resource Cost Accounting (HRCA)**

Merupakan pengukuran dan pelaporan biaya yang timbul untuk pencarian, pengembangan, dan penggantian tenaga kerja sebagai sumber daya organisasi.

Ada dua jenis biaya yang berkepentingan dengan HRCA yaitu :

1. *Personal Cost Accounting*  
Adalah biaya yang berhubungan dengan fungsi proses manajemen personalia dalam pencarian dan pengembangan sumber daya manusia.
2. *Human Assets Accounting*  
Adalah biaya yang berkaitan dengan berbagai usaha pencarian dan pengembangan pada bagian tingkatan personel.

1. *Human Resource Value Accounting*  
Merupakan pengukuran terhadap nilai sekarang dari manfaat yang diharapkan akan diperoleh dari sumber daya manusia.

### **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 yang berlaku umum, hal ini disebabkan karena adanya syarat pengukuran suatu item tertentu sebagai suatu *asset* yang diatur dalam FASB No.5 (Tunggal, 1995:30), yaitu:

1. *Definition* (definisi)  
Menurut FASB, definisi aset adalah :  
“*asset are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events*”.

Dari definisi di atas terdapat tiga komponen penting dari suatu aset, yaitu :

- a. Memberi manfaat atau jasa ekonomis pada masa yang akan datang (*probable future economic benefits*).
- b. Diperoleh atau dikendalikan oleh kesatuan usaha (*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, *human resource* telah memenuhi syarat pertama dan ketiga. Tetapi syarat yang kedua tidak dipenuhi karena *human resource* tidak dapat diperoleh atau dikendalikan oleh suatu perusahaan. Artinya, aset tersebut tidak dapat dimiliki oleh perusahaan.

Hal inilah yang disadari oleh beberapa penulis (A. Belkoui, Lev & Schwarz, Yuri Ijiri, dan Lee Brumet) sebagai suatu kelemahan mengapa *human resource* belum diterima sebagai suatu aset.

2. *Measurement* (dapat diukur)  
FASB No.5 menjelaskan bahwa ada lima atribut yang dapat digunakan dalam mengukur suatu aktiva, yaitu :
  - a. *Historical cost*
  - b. *Current cost*
  - c. *Current market value*
  - d. *Net realizable (settlement) value*
  - e. *Present (or discounted) value of future cash flow*

Dari atribut pengukuran yang baru disebutkan di atas, konsep pengukuran *human resource* telah memenuhi kriteria, namun memiliki kelemahan yang ada pada masing-masing metode pengukurannya. Disamping itu, *human resource* juga berbeda dengan sumber daya fisik lainnya dari sudut penilaian karena perusahaan tidak dapat memiliki sumber daya ini. Walaupun *human resource* diakui sebagai suatu *asset* akan mengalami kesulitan dalam pengamortisian secara rasional dalam penyajian laporan keuangan.

3. *Relevance dan reliability*

Suatu informasi dikatakan relevan jika informasi itu dapat memiliki kapasitas untuk membuat suatu perbedaan keputusan antara para investor, kreditor, dan pengambil keputusan lainnya. Agar informasi itu relevan, maka harus memenuhi tiga sifat yang merupakan kualitas utama relevan, yaitu mempunyai nilai prediksi, nilai umpan balik (*feedback value*), dan tepat waktu.

Dalam hal ini, *human resource* mengalami kendala berupasubjektivitas dalam pengukuran nilai prediksi serta *estimated useful life*. Informasi yang dapat diandalkan merupakan informasi yang harus memenuhi sifat dapat diperiksa (*verifiability*), netral, dan menyajikan hal yang sebenarnya (*representationally faithful*). Informasi akuntansi dapat dikatakan andal jika pengaruh penyajiannya bebas dari kesalahan dan bias yang digunakan para pengambil keputusan lain. Hal inilah yang dirasakan sebagai kendala karena *human resource* pengukurannya banyak menggunakan estimasi yang bersifat subyektif.

Di samping kendala-kendala di atas, ada juga beberapa ahli yang tidak menyetujui diterapkannya konsep HRA, (Tunggal, 1995:33), di antaranya:

- a. (Gambling, 1976) dalam buku *Accounting for The Human Factor*  
Ia berargumentasi bahwa tidak mungkin untuk memasukkan sumber daya manusia ke dalam neraca seperti gedung dan bangunan pabrik. Ia juga berpendapat bahwa kapitalisasi atas biaya rekrut dan pelatihan termasuk dalam problema pengalokasian *overhead*.
- b. (Mee, 1982) dalam buku *Accounting for The Human Factor*  
Ia berargumentasi bahwa *human asset* tidak dapat diuraikan dari elemen-elemen yang lain dari suatu organisasi yaitu pegawai berinteraksi dan mencapai efektivitas. Ia juga menambahkan bahwa suatu organisasi tidak dapat mengontrol

manusia sama halnya dengan mengontrol *asset* fisik.

### **Konsep-Konsep Biaya Sumber Daya Manusia**

Biaya sumber daya manusia adalah biaya-biaya yang terjadi untuk mendapatkan atau mengganti karyawan. Biaya-biaya ini terbagi atas :

1. Biaya orisinal dari sumber daya manusia

Biaya orisinal dari ASDM merupakan pengorbanan yang terjadi untuk memperoleh dan mengembangkan manusia.

Terdiri dari :

- a. Biaya akuisisi  
Biaya akuisisi adalah biaya yang harus terjadi untuk mendapatkan seorang karyawan yang tujuannya untuk mengisi suatu jabatan atau posisi tertentu. Biaya akuisisi terdiri dari biaya pencarian, biaya seleksi, biaya penerimaan dan penempatan, serta *promotion or hiring from within firm* (biaya untuk memindahkan tenaga kerja dari suatu tingkatan ke tingkatan lain dalam struktur organisasi baik secara vertikal maupun horizontal).
  - b. Biaya belajar  
Biaya belajar merupakan pengorbanan yang harus terjadi untuk melatih seseorang dan membawa orang tersebut ke tingkat performa dan produktivitas yang secara normal diharapkan dari seorang individual dalam suatu posisi tertentu. Biaya belajar terdiri dari pelatihan formal dan biaya orientasi, biaya pelatihan di tempat kerja, *trainer's time cost*, dan kehilangan produktivitas selama pelatihan.
2. Biaya pengganti dari sumber daya manusia  
Biaya ini merupakan biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk menggantikan sumber daya manusia yang sekarang sedang dipekerjakan.

Biaya ini mempunyai suatu pengertian yang ganda yaitu:

- a. Biaya pengganti posisional  
Biaya ini merupakan biaya untuk menggantikan sekumpulan jasa yang dipegang oleh seorang pemegang jabatan dalam suatu posisi khusus
- b. Biaya pengganti pribadi  
Biaya ini merupakan pengorbanan yang seharusnya terjadi sekarang untuk menggantikan seseorang yang pada saat ini dipekerjakan dengan suatu substitusi yang mampu untuk memberikan sekumpulan jasa yang sama pada semua posisi yang dijabat si pendahulu.

### **Metode Pengukuran Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Terdapat dua pandangan dalam pengukuran sumber daya manusia, yaitu pandangan dari segi biaya (*cost based*) dan segi nilai (*value based*).

#### **Pandangan dari segi biaya (*cost based*)**

Definisi biaya dalam arti luas adalah “pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan yang telah terjadi ataupun yang kemungkinan akan terjadi dimasa yang akan datang”(Mulyadi, 2000).

Konsep yang digunakan dalam metode pengukuran dari akuntansi sumber daya manusia meliputi:

- a. Mencari investasi sumber daya manusia melalui proses kapitalisasi
- b. Mencatat bagian dari kapitalisasi yang telah dikonsumsi dengan menggunakan metode amorisasi yang di tentukan
- c. Mencatat dan mengakui kerugian bila keahlian dari pengetahuan sumber daya manusia tidak dapat mengikuti perkembangan teknologi atau mengakui kerugian akibat perputaran yang tinggi.
- d. Melaporkan dan membicarakan dengan pihak-pihak yang berkepentingan mengenai perubahan

dan kondisi investasi akuntansi sumber daya manusia.

Aktiva manusia harus dikapitalisasi seperti aktiva lainnya yang mempunyai manfaat lebih dari satu tahun atau satu periode akuntansi, mencatat bagian dari kapitalisasi yang telah terpakai dengan menggunakan metode amortisasi tertentu (Sudarno,2010).

#### **1. Metode pengukuran non moneter**

Metode pengukuran non moneter pada *Human Resource Accounting* (HRA) menggunakan variabel-variabel tertentu dalam menyajikan informasi mengenai nilai sumber daya manusia, seperti inventarisasi keterampilan dan kemampuan pekerja, dan pengukuran sikap atau tingkah lakunya. Pengukuran ini lebih relevan digunakan untuk pihak intern terutama untuk mengukur prestasi kerja level manajemen dari tingkat bawah sampai tingkat atas.

Bagi karyawan penilaian prestasi kerja dapat menimbulkan perasaan puas dalam diri mereka. Mereka merasa bahwa dengan cara ini hasil kerja dinilai oleh perusahaan dengan sewajarnya dan sekaligus kelemahan-kelemahan yang ada dapat diketahui dengan demikian penilaian prestasi kerja karyawan selalu bertujuan untuk memindahkan secara vertikal (promosi atau demosi) atau horizontal. Pemberhentian dan perbaikan mutu karyawan dapat pula untuk memperbaiki moral karyawan dan kepercayaan kepada pimpinan dan perusahaan. Ringkasnya penilaian prestasi kerja harus memberikan manfaat bagi karyawan dan berguna untuk perusahaan dalam menetapkan kebijakan-kebijakan program kepegawaian pada masa yang akan datang. Dengan metode moneter dilakukan untuk mengetahui seberapa besar pengeluaran yang terjadi dan dapat dilakukan dengan dua metode, yaitu mengukur besarnya biaya (*cost*) yang terjadi (*Human Resource Cost*

*Accounting*) dan besarnya nilai (*value*) yang terjadi (*Human Resource Value Accounting*), sementara itu dengan metode non moneter dikaitkan untuk mengetahui prestasi kerja karyawan dan evaluasi atas karyawan.

## 2. Metode pengukuran moneter

Metode pengukuran moneter yang akan dibahas oleh penulis adalah metode pengukuran moneter *Human Resource Accounting* dengan menggunakan *Human Resource Cost Accounting* (HRCA). "*Human Resource Cost Accounting* merupakan metode pengukuran HRA yang mengukur dan melaporkan seluruh biaya yang timbul untuk pencarian, pengembangan dan pengantian tenaga sebagai sumber daya organisasi" Amin dalam Tunggal (1994).

Pada dasarnya metode HRCA ini terdapat dua metode pengukuran yaitu Metode Biaya Historis (*Historical Cost of Human Resource*) dan Metode Biaya Pengganti (*Replacement Cost of Human Resource*).

### a. Metode biaya historis

Metode pengukuran biaya historis ini menghitung dan mengkapitalisasi seluruh biaya yang berkaitan dengan penerimaan dan pengembangan sumber daya manusia yang dimiliki oleh perusahaan yang selanjutnya diadakan pengamortisian biaya-biaya tersebut selama estimasi umur manfaat yang diharapkan dari aktiva tersebut, dan dengan mengakui kerugian dalam hal penghapusan aktiva atau mempertinggi nilai aktiva bila terdapat tambahan biaya apapun yang dapat memperbesar manfaat potensi aktiva.

Metode ini mempunyai keunggulan yaitu perlakuan perhitungan untuk menghitung nilai sumber daya manusia yang konsisten dengan penerapan akuntansi konvensional, memungkinkan untuk menghitung biaya

yang sebenarnya termasuk dalam usaha perolehan pegawai dan metode *historical cost* ini praktis dan dapat diuji kebenaran datanya. Namun pada metode ini juga terdapat beberapa kelemahan antara lain pertama, nilai ekonomi aktiva yang berupa manusia tidak harus sesuai dengan biaya historisnya. Kedua, setiap apresiasi atau amortisasi kemungkinan akan bersifat subyektif karena tidak menghubungkan setiap kenaikan ataupun penurunan dengan produktifitas aktiva manusia tersebut. Ketiga, oleh karena biaya yang berkaitan dengan penerimaan dan biaya pengembangan tiap individu berbeda-beda maka *historical cost* tidak memberikan nilai *human resource* yang dapat diperbandingkan (Warno,2012).

### b. Metode biaya pengganti

Metode ini terdiri dari penaksiran biaya pengganti sumber daya manusia yang sudah ada dalam perusahaan, biaya-biaya tersebut akan meliputi seluruh biaya penerimaan pegawai, penyeleksian, penggajian pendidikan dan pelatihan, penempatan, dan pengembangan karyawan baru untuk mencapai tingkat keterampilan yang sudah ada.

Keunggulan utama metode ini adalah metode ini merupakan suatu pengganti yang baik bagi nilai ekonomi aktiva karena berdasarkan pertimbangan pasar untuk menentukan hasil akhir. Hasil akhir ini umumnya dimaksudkan untuk secara konseptual sebagai ekuivalen dengan nilai ekonomis seseorang.

Namun pada metode biaya pengganti ini juga terdapat beberapa kelemahan, antara lain:

- a. Suatu perusahaan mungkin mempunyai seorang karyawan yang nilainya dianggap lebih besar dari pada biaya pengganti untuknya.

- b. Kemungkinan tidak ada pengganti yang sepadan untuk suatu aktiva manusia tertentu.
- c. Setiap manajer yang diminta untuk menaksir biaya pengganti seluruh organisasi manusia kemungkinan

#### **Kebijakan Akuntansi Keuangan RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang**

Kebijakan akuntansi Keuangan RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang berpedoman pada Standar Akuntansi Keuangan yang diterbitkan oleh Institut Akuntansi Publik Indonesia dan Pedoman Akuntansi Badan Layanan Umum (BLU) Rumah Sakit SK Menkes No. 1981/MENKES/SK/XII/2010 tanggal 27 Desember 2010 yaitu sebagai berikut :

#### **Dasar Penyusunan Laporan Keuangan**

Laporan keuangan disajikan dalam rupiah penuh yang disusun atas dasar akrual berdasarkan konsep biaya perolehan. Laporan arus kas disusun menggunakan metode langsung yang diklasifikasikan ke dalam aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan. Perusahaan menempatkan kas di tangan, kas di bank dan deposito berjangka dengan periode di bawah 3 (tiga) bulan atau kurang sejak tanggal penempatan serta tidak digunakan sebagai jaminan diklasifikasikan sebagai kas dan setara kas. Periode akuntansi pada pelaporan ini adalah mulai 1 Januari sampai dengan 31 Desember tahun yang bersangkutan yang dalam hal ini sesuai dengan tahun anggaran.

#### **Pengakuan Pendapatan dan Beban**

- Sumbangan dari pihak lain di luar pemerintah dan subsidi pemerintah diakui berdasarkan penerimaan kas atau asset non kas.
- Pendapatan jasa pelayanan diakui pada saat jasa pelayanan selesai dilaksanakan. Karena sistem komputerisasi belum memadai maka pendapatan diakui pada saat pasien

akan kesulitan untuk melaksanakan dan manajer yang berbeda akan memperoleh taksiran yang berbeda pula.

pulang, kemudian pada akhir periode dilakukan perhitungan pendapatan atas piutang pasien yang masih dalam perawatan.

- Pendapatan dari obat-obatan, bahan dan alat habis pakai yang digunakan untuk kegiatan pelayanan diakui pada saat barang tersebut dikonsumsi oleh pasien
  - Pendapatan dari penjualan obat-obatan, bahan dan alat kesehatan habis pakai yang dilakukan apotik diakui pada saat barang tersebut diserahkan kepada pembeli.
  - Beban diakui sesuai dengan masa manfaatnya/terjadinya (dasar akrual)
- #### **Piutang Pelayanan dan Penyisihan Kerugian Piutang**
- Piutang pelayanan dihitung terhadap pasien yang telah selesai dirawat (pulang)
  - Piutang pelayanan dinyatakan sebesar jumlah netto setelah dikurangi penyisihan kerugian piutang
  - Penyisihan kerugian piutang dibentuk sebesar nilai piutang yang diperkirakan tidak dapat ditagih berdasarkan data historis piutang.

#### **METODE PENELITIAN**

##### **Jenis Penelitian**

Jenis penelitian yang akan dilakukan adalah studi kasus pada perusahaan. Studi kasus merupakan penelitian dengan karakteristik masalah yang berkaitan dengan latar belakang dan kondisi saat ini dari objek yang diteliti.

##### **Lokasidan Waktu Penelitian**

##### **Lokasi Penelitian**

Lokasi penelitian ini adalah di Rumah Sakit Umum Pusat (RSUP) Dr. Mohammad Hoesin yang bertempat di

Jalan Jendral Sudirman KM. 3,5  
Palembang

### **Waktu Penelitian**

Waktu penelitian pada bulan April 2013.

### **Data-data yang Diperlukan**

Data yang diperlukan penulis adalah sebagai berikut :

Data-data yang diperlukan dalam perlakuan akuntansi sumber daya manusia dalam upaya pengukurannya sebagai asset pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang adalah:

1. Laporan Keuangan RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang selama 2 tahun, dari tahun 2010 sampai dengan tahun 2011
2. Laporan biaya-biaya Sumber Daya Manusia (SDM) selama 2 tahun, dari tahun 2010 sampai dengan tahun 2011

### **Metode Pengumpulan Data**

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah :

1. **Studi Kepustakaan.** Bertujuan untuk mengumpulkan data dari perpustakaan yang berguna dalam penyusunan landasan teori yang berhubungan erat dengan permasalahan yang dibahas.
2. **Penelitian Lapangan (Field Research).** Dilakukan melalui wawancara dengan pihak yang bersangkutan dalam perusahaan. Bersamaan dengan kegiatan wawancara tersebut akan diperoleh data-data tertulis sebagai pelengkap, dengan demikian dapat diperoleh informasi secara lebih efisien dan lengkap sehingga memudahkan dalam usaha menyelesaikan penelitian ini. Selain dengan itu penulis melakukan penyelidikan terhadap sumber-sumber yang berkaitan dengan penelitian (dokumentasi).

### **Metode Analisis Data**

Dalam metode analisis data penulis menggunakan metode analisis deskriptif, yaitu suatu metode yang menggambarkan, mengumpulkan, menyajikan serta menginterpretasikan data atau fakta sehingga didapat suatu gambaran secara deskripsi dan gambaran-gambaran yang sistematis.

### **ANALISIS DAN PEMBAHASAN**

#### **Perlakuan Akuntansi Atas Biaya Pengembangan Sumber Daya Manusia Pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang**

RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang merupakan salah satu lembagapelayanan publik Sumatera Selatan yang bergerak di sektor jasapelayanan kesehatan terbesar di Sumatera Selatan dimana kebijakan akuntansinya berpedoman pada Standar Akuntansi Keuangan yang diterbitkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia dan Pedoman Akuntansi Badan Layanan Umum (BLU) Rumah Sakit SK Menkes No.1981/MENKES/SK/XII/2010 tanggal 27 Desember 2010. Dalam perlakuannya atas biaya sumber daya manusia, RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang menerapkan akuntansi konvensional dimana seluruh biaya-biaya sumber daya manusia diakui sebagai beban (*expense*) yang secara langsung dibebankan pada periode yang bersangkutan.

Biaya-biaya yang berhubungan dengan sumber daya manusia dianggap sebagai biaya tahun berjalan, sehingga semua biaya yang terjadi dalam satu tahun periode akuntansi dianggap sebagai beban operasional lainnya yang dilaporkan dalam Laporan Laba Rugi Komprehensif perusahaan.

RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang mengklasifikasikan pengeluaran yang berhubungan dengan sumber daya manusia sebagai biaya pegawai pelayanan dan biaya pegawai nonpelayanan yang di dalamnya termasuk beban gaji pns, beban honorarium, beban

tunjangan serta beban pendidikan dan pelatihan.

Dalam rangka peningkatan kualitas sumber daya manusia pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin maka dilakukan

program pengembangan, yaitu: pelatihan dan pengembangan sumber daya manusia seperti pelatihan dasar, kursus-kursus, *workshop*, seminar dan pelatihan dan sebagainya.

**Tabel 1. Rincian Biaya Pegawai Pelayanan RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang Tahun 2011**

No.	Biaya	Rupiah
1.	Gaji PNS (Pelayanan)	37,387,145,052.22
2.	Honor	6,351,746,996.51
3.	Tunjangan	512,335,100.27
4.	Intensive	345,000,00
5.	Pendidikan dan Pelatihan	1,441,576,416.00
6.	Penelitian dan Pengembangan	0
7.	Beban Pegawai Lainnya	1,000,000,00

Sumber : Laporan Biaya Sumber Daya Manusia RSUP Dr. Mohammad Hoesin tahun 2011

**Tabel 2. Rincian Biaya Non Pegawai Pelayanan RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang Tahun 2011**

No.	Biaya	Rupiah
1.	Gaji PNS (Pelayanan)	23,808,095,574.78
2.	Honor	16,611,559,235.49
3.	Tunjangan	7,066,793,271.73
4.	Insentive	582,381,260.00
5.	Pendidikan dan Pelatihan	1,258,530,948.00
6.	Penelitian dan Pengembangan	0
7.	Beban Pegawai Lainnya	0

Sumber : Laporan Biaya Sumber Daya Manusia RSUP Dr. Mohammad Hoesin tahun 2011

#### **Analisis Perlakuan Akuntansi dan Pelaporan Biaya Sumber Daya Manusia Berdasarkan Akuntansi Konvensional pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang**

Akuntansi konvensional yang diterapkan RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang atas laporan keuangan yang bersangkutan memperlakukan seluruh pengeluaran sumber daya manusia sebagai beban operasi berjalan, walaupun biaya-biaya yang dikeluarkan untuk sumber daya manusia tersebut dapat

memberikan manfaat di masa yang akan datang. Sehingga hal ini tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya, karena laba perusahaan akan dilaporkan terlalu rendah dan dikhawatirkan pula perusahaan akan melakukan suatu kesalahan dalam menganalisis suatu masalah (Tunggal, 1995:3).

Berikut ini akan dijabarkan laporan RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang dengan menggunakan konsep akuntansi konvensional.

### **Perlakuan dan Klasifikasi Biaya Pengembangan Sumber Daya Manusia pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang**

Tujuan dari penerapan akuntansi sumber daya manusia adalah untuk mengakui dan memperlakukan semua biaya yang berkaitan dengan pengembangan sumber daya manusia sebagai aktiva. Karena komponen sumber daya manusia itu sendiri memiliki kriteria untuk dimasukkan ke dalam pos aktiva, yang diperkirakan akan member manfaat untuk jangka waktu yang panjang dan di amortisasi selama masa manfaat diperkirakan. Masa manfaat yang diharapkan dari pengembangan sumber daya manusia di RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang dengan asumsi sampai usia 60 tahun. Akan tetapi disini penulis akan mengasumsikan amortisasi selama 10 tahun dan metode amortisasinya adalah metode garis lurus (*straight line method*) mengacu kepada PSAK No.17 paragraf 5 dan PSAK No.19 paragraf 67, dikarenakan perkembangan teknologi dan untuk mengantisipasi tidak terealisasinya manfaat yang diharapkan.

Nilai aktiva SDM harus diamortisasi untuk menunjukkan berapa yang menjadi beban periode sekarang dan berapa yang masih memberikan manfaat untuk periode yang akan datang. Amortisasi

Untuk pengukuran prestasi yang dicapai RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang secara ekonomis disini digunakan rasio perputaran investasi (ROI).

ROI lebih bermanfaat untuk analisis prestasi, karena dapat mengarahkan perhatiannya kepada 3 faktor yang menyebabkan perubahan ROI, yaitu :

1. Perubahan hasil penjualan
2. Perubahan biaya
3. Perubahan Investasi

Walaupun demikian model ini memiliki keterbatasan yaitu :

SDM dilakukan pada setiap akhir pembukuan. Perlakuan akuntansinya adalah dengan membebankan aktiva SDM ke periode yang bersangkutan sesuai dengan taksiran umur manfaat dari SDM tersebut.

Metode yang digunakan pada pembahasan ini adalah metode garis lurus (*straight line method*) yang merupakan metode sederhana sehingga mudah diterapkan. Metode depresiasi yang digunakan adalah *Historical Cost* berdasarkan teori Flamholtz, yaitu :

1. Biaya perolehan (*acquisition*), seperti biaya perekrutan diamortisasi berdasarkan estimasi terbaik dari lamanya pegawai biasanya bekerja di dalam organisasi.
2. Biaya pengembangan (*development cost*), seperti biaya pendidikan dan pelatihan yang diamortisasi berdasarkan periode waktu, yaitu manfaat pelatihan yang akan dinikmati oleh organisasi.

Dalam menyajikan laporan keuangan dengan Akuntansi Sumber Daya Manusia (*human resources accounting*) penulis memilih menggunakan metode historis, karena dengan metode inilah yang paling mendekati dengan akuntansi konvensional yang ada. Model HRCA dengan menggunakan metode historis.

1. ROI terlalu menitik beratkan pada hasil jangka pendek
2. ROI terlalu menitik beratkan laba dan mengabaikan hubungan karyawan, mutu produk, pengembangan karyawan, bagian pasar, perencanaan produk baru.
3. Banyak pengeluaran yang tidak diperhitungkan dalam investasi, meskipun pengeluaran tersebut memberi kontribusi laba masa yang akan datang.

Keterbatasan analisis ROI untuk pengukuran prestasi tersebut juga diatasi dengan menggunakan konsep HRA

dalam pelaporan keuangan organisasi. Walaupun laporan tersebut tidak dapat dipergunakan untuk pihak ekstern, namun minimal dapat dipergunakan untuk pihak-pihak lain yang berkepentingan dalam organisasi dengan tujuan agar tidak terjadi kesalahan dalam pengambilan keputusan.

HRA mengatasi kelemahan analisis ROI bila menggunakan akuntansi konvensional, karena :

1. ROI dengan dasar HRA, memperlihatkan hubungan karyawan, mutu produk, pengembangan karyawan, bagian pasar, dan perencanaan produk baru. Hal ini disebabkan karena :
  - HRA memperhatikan segala masalah yang berhubungan dengan karyawan.
  - Organisasi dapat mengeluarkan biaya untuk mengembangkan karyawan tanpa takut mengecilkan laba tahun yang bersangkutan. Karena hal ini akan dimasukkan dalam investasi SDM
  - Perencanaan produk baru dapat lebih efektif, karena untuk itu biasanya diperlukan biaya pelatihan karyawan yang jumlahnya tidak sedikit, dan

untuk itu pengeluaran tersebut tidak dibebankan pada saat terjadinya.

2. Pengeluaran-pengeluaran organisasi yang memberikan kontribusi dalam memberikan manfaat/laba bagi organisasi misalnya biaya pelatihan diperhitungkan sebagai investasi. Nilai investasi bersih RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang dalam sumber daya manusia untuk tahun 2011 dan 2010 masing-masing sebesar Rp 3,785,817,245 dan Rp 1,718,519,091. Mengacu pada pengakuan dan sumber daya manusia pada landasan teori maka, nilai investasi bersih dalam sumber daya manusia tersebut selanjutnya diakui sebagai aktiva tetap pada neraca di setiap akhir periode laporan akuntansi selama masa manfaat yang diperkirakan. Nilai investasi bersih dalam sumber daya manusia diperoleh dengan terlebih dahulu mengurangi beban amortisasi pada periode yang bersangkutan.

Penyajian nilai investasi bersih dalam sumber daya manusia akan memberi pengaruh beban amortisasi laporan keuangan pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang.

**Tabel 3. RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang  
Laporan realisasi belanja dan pendapatan  
Untuk periode berakhir 31 des 2010**

Keterangan	Akuntansi Konvensional	Akuntansi SDM
<b>PENDAPATAN</b>		
Usaha dari jasa layanan	241,481,074,990	241,481,074,990
Pendapatan Hibah	-	-
<b>APBN</b>		
- APBN	68,430,015,308	68,430,015,308
- PHLN	23,286,094,383	23,286,094,383
Usaha lainnya	7,203,306,411	7,203,306,411
<b>Total Pendapatan</b>	<b>340,400,491,092</b>	<b>340,400,491,092</b>
<b>BEBAN</b>		
Beban Pelayanan	214,171,367,878	214,171,367,878
Beban Umum dan Administrasi	74,017,549,135	a)72,108,083,479
Beban Lainnya	46,646,702	46,646,702
Keuntungan/kerugian lain-lain	-	
Amortisasi		b) 190,946,565
<b>Total beban</b>	<b>288,235,563,715</b>	<b>286,517,044,624</b>
<b>Surplus</b>	<b>52,164,927,377</b>	<b>53,883,446,468</b>

Sumber : diolah dari laporan keuangan RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang 2010

Pengungkapan nilai bersih atas investasi sumber daya manusia ke dalam pos aset ini menunjukkan perbedaan yang cukup signifikan. Jumlah aset pada neraca laporan keuangan berdasarkan akuntansi sumber daya manusia lebih besar dibandingkan jumlah aset pada laporan keuangan konvensional. Selain itu dengan menerapkan Akuntansi Sumber Daya Manusia laba yang didapat juga lebih besar atau mengalami peningkatan.

Dengan mengeluarkan terlebih dahulu biaya sumber daya manusia yang dibebankan pada pos-pos belanja RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang sebelum informasi pada laporan keuangan itu disajikan, maka nilai prediktif dan umpan balik akan meningkat yang mencerminkan relevansi keuangan.

Untuk mempermudah pengakuan informasi sumber daya manusia maka penulis mengajukan alternatif pelaporan terhadap aset sumber daya manusia tanpa mengubah komposisi informasi laporan keuangan menurut Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dalam bentuk laporan keuangan yang dapat di tambahkan ke dalam laporan tahunan RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang. Tentunya ini akan berguna bagi stakeholder dalam memberdayakan sumber daya manusia dalam mencapai visi misi serta tujuan RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang.

#### **Pengaruh Sebelum dan Setelah Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia pada Informasi yang Disajikan**

Pada penerapan akuntansi sumber daya manusia laba yang didapat lebih besar daripada laba menurut konsep akuntansi konvensional. Biaya-biaya yang berkaitan dengan biaya pendidikan dan pelatihan tidak harus dibebankan seluruhnya pada periode-periode

Penyajian informasi secara komparatif mengakibatkan timbulnya perbedaan.

berikutnya yang diperkirakan akan menikmati manfaat dari investasi tersebut. Informasi yang disajikan lebih realistis tentunya akan meningkatkan kualitas relevansi keuangan dan reliabilitas terhadap laporan keuangan yang disajikan. Menurut FASB suatu informasi yang relevan adalah informasi yang akan mengakibatkan “timbulnya perbedaan”. Informasi yang relevan dapat memperteguh ataupun sebaliknya, memperlemah harapan yang ada. Jadi relevansi selalu dikaitkan dengan “nilai umpan balik” dan “nilai prediktif” informasi tersebut. Jika pemakai dapat memperhitungkan konsekuensi-konsekuensi yang terjadi di kemudian hari secara lebih baik berdasarkan informasi mengenai suatu kejadian serta transaksi masa lampau, maka informasi tersebut adalah relevan (FASB,1980,paragraph 15).

Nilai *feedback* dari peristiwa masa lampau sangat membantu untuk menguatkan harapan yang sudah ada, sehingga akan dapat memperkirakan hasil-hasil yang akan diperoleh di masa depan. Dalam kerangka dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan disebutkan bahwa : “ untuk memenuhi nilai prediktif, informasi tidak perlu dalam bentuk ramalan eksplisit, ditingkatkan dengan informasi tentang transaksi dan peristiwa masa lalu” (IAI, 1999:5)

Dari pernyataan ini, jelas bahwa pengungkapan informasi tentang transaksi masa lalu dapat meningkatkan nilai prediktif dari laporan keuangan. Di bawah ini akan disajikan perbandingan neraca menurut konsep akuntansi konvensional dan konsep akuntansi sumber daya manusia pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang.

Sehingga pihak pengguna informasi baik internal maupun eksternal dapat benar-

benar memperhitungkan konsekuensi-konsekuensi yang akan terjadi kemudian hari secara lebih baik berdasarkan informasi dan transaksi di masa lampau. Berikut merupakan pengaruh yang di hasilkan setelah penyajian informasi secara komparatif dalam penerapan konsep akuntansi konvensional dengan konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia:

1. Laba atau surplus berdasarkan ASDM lebih besar dari pada laba atau surplus berdasarkan akuntansi konvensional. Selisih dari laba tersebut disebabkan oleh pengurangan biaya yang berkaitan dengan sumber daya manusia dari pos-pos belanja RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang. Perlakuan akuntansi konvensional terhadap beban ini berpengaruh negative terhadap kualitas relevansi laporan keuangan, karena menurunkan “nilai prediktif” dan “nilai *feedback*” dari informasi yang disajikan. Pada informasi yang disajikan ASDM, biaya tersebut dikapitalisasi menjadi aktiva SDM. Beban amortisasi SDM yang tidak terdapat sebelumnya akan dimunculkan pada laporan laba rugi berdasarkan ASDM. Biaya amortisasi atas SDM adalah sebesar Rp 190,946,565 untuk Tahun 2010 dan Rp 632,809,210 untuk Tahun 2011. Selisih yang terjadi pada informasi tersebut dikarenakan pada Akuntansi Sumber Daya Manusia perkiraan perolehan dan pengembangan karyawan dimasukkan ke dalam perkiraan aset dan neraca, timbulnya beban amortisasi SDM yang sesuai dengan umur ekonomis yang telah ditetapkan dan pengurangan biaya SDM sebesar yang dikapitalisasi dari pos-pos belanja.

2. Untuk entitas nirlaba tingkat materialitas di ukur 0,5% - 5% dari total penerimaan atau total belanja. Total belanja dalam laporan keuangan RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang untuk tahun 2010 dan 2011 secara berurut

adalah sejumlah 288,235,563,715 dan 362,680,308,572.

Maka,

$$\bullet \text{ planning materiality (PM)} \\ 2011 = 0,5\% \times 362,680,308,572$$

$$= 1,813,401,542$$

Artinya : Jumlah minimum akun dalam neraca yang dianggap material adalah 1,813,401,542 keatas. Kalau kurang dari itu dianggap tidak material.

$$\bullet \text{ planning materiality (PM)} \\ 2010 = 0,5\% \times 288,235,563,715$$

$$= 1,441,177,819$$

Artinya : Jumlah minimum akun dalam neraca yang dianggap material adalah 1,441,177,819 keatas. Kalau kurang dari itu dianggap tidak material.

Pada neraca perbandingan 2011 terlihat bahwa ada perbedaan nilai pada akun akuntansi konvensional dan akuntansi SDM sebesar 3,785,817,245.

Begitu juga pada neraca perbandingan tahun 2010 terlihat bahwa ada perbedaan nilai pada akun akuntansi konvensional dan akuntansi SDM sebesar 1,718,519,091. Sehingga perubahan yang terjadi 2011 dan 2010 bersifat material.

3. Akuntansi Sumber Daya Manusia lebih mencerminkan keadaan sebenarnya, meskipun hasilnya tidak jauh berbeda. Hal ini berpengaruh dalam memprediksi, menilai dan mengevaluasi kinerja suatu organisasi yang pada umumnya menggunakan rasio-rasio keuangan dalam pengambilan keputusan (pihak internal). Rasio keuangan ini merupakan perbandingan antara laba bersih dengan jumlah aktiva, yang lebih dikenal dengan ROI (*return on investment*) dengan memasukan konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia perlakuan ini penting karena nilai laba bersih dan total aktiva perusahaan hingga saat ini masih menjadi tolak ukur keberhasilan manajemen dalam pengelolaan operasi suatu organisasi. Perhitungan ROI berdasarkan

konsep ASDM untuk tahun 2010 dan 2011 adalah sebagai berikut :

$$\bullet \text{ Tahun 2011} = \frac{166,181,502,409}{1,132,652,619,162} \times 100\%$$

$$= 14,67 \%$$

$$\bullet \text{ Tahun 2010} = \frac{53,492,216,268}{1,009,503,103,118} \times 100\%$$

$$= 5,29 \%$$

Pada organisasi yang tidak membukukan biaya-biaya SDM sebagai aset, investasi yang diperlukan untuk mencari dan melatih aset manusia maupun biaya yang timbul untuk penggantian tenaga kerja dan akhirnya menyebabkan distorsi pada nilai laba bersih dan nilai aktiva perusahaan. Tanpa informasi yang mencukupi, keputusan mungkin dibawah optimal.

4. Penyajian nilai investasi dalam sumber daya manusia, dapat membantu investor untuk memprediksi kinerja organisasi (dalam mengelola sumber daya manusia organisasi). Pengetahuan dan keahlian sumber daya manusia yang sejalan dengan kemajuan teknologi dan informasi dapat mendorong kepercayaan investasinya. Bagi investor, nilai investasi dalam sumber daya manusia yang disajikan di dalam laporan keuangan suatu perusahaan merupakan indikator dari kesungguhan manajemen dalam mengembangkan karyawan apalagi organisasi dengan visi misi serta tujuan membentuk atau menghasilkan sumber daya manusia yang berkualitas, sehingga pemerintah selaku investor atau *stakeholder* dapat memprediksi profitabilitas organisasi dimasa mendatang karena mencerminkan keunggulan kinerja suatu organisasi dengan membandingkan dengan organisasi lainnya yang bergerak di bidang yang sama. Dengan adanya

penyajian investasi bersih atas sumber daya manusia, dapat menunjukkan kemampuan dan keinginan organisasi di dalam bersaing untuk mencapai visi misi dan tujuan organisasi dengan modal sumber daya manusia yang berkompeten dan berkualitas dalam mengikuti perkembangan ilmu pengetahuan untuk menciptakan sumber daya manusia yang berkualitas seperti teruang dalam visi misi serta tujuan organisasi.

5. Dengan penerapan konsep akuntansi sumber daya manusia dalam pelaporan keuangan akan berpengaruh pada penurunan nilai rugi atau kenaikan pada nilai aktiva perusahaan. Hal ini nantinya juga dapat memberikan pengaruh terhadap penilaian kinerja manajemen organisasi. Dalam menilai kinerja suatu organisasi biasanya selalu dikaitkan dengan bagaimana kondisi ataupun kinerja keuangan dari organisasi yang bersangkutan. Untuk mengetahui pengaruh penerapan konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia terhadap kinerja organisasi, salah satunya adalah perhitungan ROI (return on investment). Dari perhitungan ROI tercermin reabilitas untuk mengukur kemampuan dengan keseluruhan dana yang dihasilkan dalam aset yang digunakan untuk operasional dalam mencapai tujuan dari organisasi.

Perhitungan lain untuk mengukur kinerja keuangan keseluruhan organisasi adalah pengembalian ekuitas atau lebih dikenal dengan *Return on Equitas* (ROE). Rasio ini membandingkan antara laba dengan ROE

Tahun 2011

Tahun 2010

6. Menurut Jac fit-enz (seorang pakar manajemen sumber daya manusia), pengakuan kinerja perusahaan selain mengandalkan perhitungan *return on investment*(ROI), ia juga menciptakan model lain untuk pengakuan kinerja sumber daya manusia. Menurutnya perhitungan yang mengandalkan ROI dianggap suatu usuran yang sudah usang dan tidak banyak bermanfaat, karena pengukuran dengan ROI tidak memasukkan variable *human resources* sebagai faktor utama pencipta laba. Sumber daya manusia harus dianggap sebagai aset suatu organisasi didalam menciptakan laba. Fitz-enz menciptakan model pengukuran kinerja sumber daya manusia dengan model sebagai berikut:

$$\frac{\text{Revenue} - (\text{Expenses} - \text{Pay and Benefits})}{\text{Pay and Benefits}}$$

Sumber : Jac Fitz-enz

Pengungkapan pelaporan informasi sumber daya manusia akan mendorong peningkatan pengembangan sumber daya manusianya sehingga mampu memberi dan memegang tanggung jawab serta kontribusi yang optimal bagi rumah sakit dan secara tidak langsung memberikan penghargaan kepada karyawan akibat kemampuan, dan keterampilan yang

ekuitas yang diinvestasikan pada organisasi. ROE yang tinggi mencerminkan penerimaan atas kesempatan investasi yang kuat dan manajemen biaya yang efektif.

$$\begin{aligned} &= \frac{\text{laba}}{\text{ekuitas}} \times 100\% \\ &= \frac{166,181,502,409}{1,094,901,478,585} \times 100\% \\ &= 15,17\% \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &= \frac{53,492,216,468}{923,922,023,929} \times 100\% \\ &= 5,78\% \end{aligned}$$

didapat dari pelatihan dan pendidikan yang ada.

7. Pengaruh kualitatif dari laporan keuangan yang menggunakan konsep ASDM bagi pihak pemakai :

- Pihak manajemen

Laporan keuangan yang menyajikan informasi mengenai investasi SDM akan berguna bagi departemen atau biro yang mengatur dan mengelola SDM dalam suatu organisasi. Manajemen organisasi yang memiliki visi misi serta tujuan seperti RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang membutuhkan laporan keuangan yang bisa memberikan informasi pencapaian tujuan dari rumah sakit, juga dapat meningkatkan pertimbangan penghargaan dan pengevaluasian dari sumber daya manusianya sehingga menjadi dasar keputusan dalam hal promosi internal dan peningkatan kualitas pada tiap pelayanan yang ada.

- Karyawan

Laporan keuangan dengan konsep ASDM akan memberikan informasi kepada karyawan tentang posisi dan kondisi keuangan serta dapat meningkatkan minat kerja dan loyalitas atas tanggung jawab yang telah diberikan karena dianggap sebagai salah satu faktor utama yang menentukan keberhasilan dan dianggap penting oleh organisasi.

- Masyarakat

Dalam hal ini masyarakat juga bisa dikategorikan sebagai investor karena

kelangsungan aktivitas dari rumah sakit adalah minat dari masyarakat untuk mendapatkan pelayanan kesehatan di rumah sakit, dengan adanya laporan keuangan dengan konsep ASDM, masyarakat dapat melihat informasi mengenai seberapa besar keinginan dan kepedulian rumah sakit untuk meningkatkan layanan dan kualitas pelayananan medik maupun non medik.

#### **Manfaat dan Kegunaan Analisis Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Sesuai dengan tujuan penerapan akuntansi sumber daya manusia oleh Tunggal (1995:5) yaitu: menyediakan kerangka kerja untuk membantu manajer dalam menggunakan *human resource* secara efektif dan efisien; menyediakan informasi yang dibutuhkan bagi *user* dalam memperoleh, mengembangkan, menempatkan, mengkonversi, menggunakan, dan mengevaluasi, dan menghargai *human resource*; menyediakan alat pengukuran *cost* dan *value* dari manusia bagi organisasi untuk digunakan dalam pengambilan keputusan; memotivasi manajer untuk menghargai akibat pengambilan keputusan usaha atas *human resource*, maka perkiraan-perkiraan yang timbul dalam penerapan akuntansi sumber daya manusia dengan menggunakan *Historical Cost Model* pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang dapat berguna bagi manajemen.

Dalam penerapan akuntansi sumber daya manusia pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang pada tahun 2010 muncul perkiraan nilai investasi bersih SDM sebesar Rp1,327,289,091 dan beban amortisasi SDM sebesar Rp 147,476,565 begitu pula dengan tahun 2011 perkiraan nilai investasi bersih SDM sebesar Rp 4,577,612,665 dan beban amortisasi SDM sebesar Rp 550,216,210 yang didapat dari perhitungan sumber daya manusia dengan menggunakan *Historical Cost Model*.

Dari angka tersebut, manajemen dapat mengetahui nilai dari sumber daya manusia pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin

Palembang. Selain itu, surplus tahun 2010 yang dihasilkan sebesar Rp53,492,216,468 lebih besar dari konvensional yaitu sebesar Rp 52,164,927,377. Sedangkan pada tahun 2011 surplus yang dihasilkan sebesar Rp 166,181,502,409 lebih besar dari konvensional yaitu sejumlah Rp 164,122,029,766.

Dengan angka-angka tersebut maka dapat diketahui berapa nilai sumber daya manusia RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang dan tingkat materialitas perubahan laba. Dengan demikian manajemen dapat menggunakan informasi tersebut sebagai bahan pengambil keputusan dan dapat menjadikannya sebagai informasi untuk pengembangan sumber daya manusia sehingga sumber daya manusia dapat digunakan dengan secara efektif dan efisien.

Dalam perkembangan akuntansi sumber daya manusia terdapat pro dan kontra tentang penerapan sumber daya manusia. Pihak yang mendukung menyatakan bahwa sumber daya manusia telah memenuhi syarat untuk dianggap sebagai suatu aset dikarenakan mempunyai manfaat dimasa yang akan datang dan akibat dari transaksi atau peristiwa masa lalu.

Tetapi dilain pihak, ada beberapa kendala yang menjadikan sumber daya manusia tidak dapat digolongkan sebagai aset, selain karena akuntansi sumber daya manusia tidak diatur dalam SAK, akuntansi sumber daya manusia juga tidak dapat dikendalikan oleh perusahaan karena tidak sepenuhnya sumber daya manusia dimiliki oleh perusahaan. Sebagai contoh, ketika pegawai sedang dalam kondisi yang tidak maksimal atau fit maka perusahaan tidak dapat menggunakan jasa pegawai tersebut. Selain itu, kendala lain dalam akuntansi sumber daya manusia adalah pengukuran sumber daya manusia dan juga tentang relevan dan keandalan. Hal ini disebabkan karena sumber daya manusia mempunyai kendala berupa subjektifitas dalam pengukuran nilai prediksi serta *estimated useful life* yang masih

mengalami kesulitan. Beberapa ahli juga menyatakan ketidaksetujuannya dengan diterapkannya akuntansi sumber daya manusia karena tidak mungkin memasukkan sumber daya manusia ke dalam neraca dan organisasi tidak dapat mengontrol manusia sama dengan mengontrol aset fisik.

#### **Kendala Penerapan Konsep ASDM pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang**

Dalam menerapkan konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia memiliki beberapa kendala yang dihadapi, yaitu :

- a. Belum adanya Standar Akuntansi (SAK) yang menegaskan penggunaan konsep akuntansi Sumber Daya Manusia dalam penyajian informasi laporan keuangan, sehingga pihak RSUP Dr. Mohammad Hoesin menganggap belum terlalu penting untuk mengubah konsep yang telah ada selama ini.
- b. RSUP Dr. Mohammad Hoesin belum melakukan penelitian lebih lanjut mengenai layak atau tidaknya penggunaan konsep ASDM. Pencapaian surplus yang tidak terlalu berpengaruh kepada aktivitas RSUP Dr. Mohammad Hoesin juga membuat pihak rumah sakit tidak terlalu mempertimbangkan penggunaan konsep ASDM, sebab surplus yang dicapai juga akan ditambah dari APBN untuk menjadi anggaran pada periode berikutnya.
- c. Penggunaan dasar pengukuran yang sama untuk laporan –laporan keuangan antar organisasi yang sama juga memungkinan perbandingan kinerja yang lebih bernilai, sementara rumah sakit lain belum tentu membuat laporan keuangan berdasarkan konsep ASDM. Penggunaan dasar pengukuran yang berbeda akan cenderung menyesatkan apabila tidak dilakukan penyesuaian. Kemungkinan pemakai laporan tidak memahami perbedaan cara penggunaan model akuntansi

yang berbeda yang memiliki keunggulan dan kelemahan yang berbeda sehingga informasi yang didapat juga menjadi berbeda-beda. Sehingga kemungkinan akan menurunkan kualitas dari laporan keuangan tersebut.

- d. Setiap aspek non keuangan sangat subyektif dan relatif menjadikan ketidak samaan dalam pengukuran dan estimasi usia manfaat di dalam tiap organisasi dalam hal ini rumah sakit lain sehingga memungkinkan informasi yang kurang relevan akibat alokasi yang mungkin akan menjadi sembarangan.

#### **KESIMPULAN DAN SARAN**

##### **Kesimpulan**

Berdasarkan hasil penelitian dan analisa yang dilakukan terhadap data yang dikumpulkan maka penulis menyimpulkan :

1. Kapitalisasi Biaya pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang
  - Perlakuan terhadap biaya yang terkait dengan biaya sumber daya manusia sebagai beban yang langsung dihapuskan pada periode terjadinya mengakibatkan kurang tepatnya informasi yang disajikan sehingga membuat manajemen tidak mengetahui secara pasti sejauh mana pencapaian tujuan rumah sakit telah tercapai secara ekonomis.
  - Dalam menyusun laporan keuangan RSUP Dr. Mohammad Hoesin menggunakan akuntansi konvensional yang mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan Pedoman Akuntansi Rumah Sakit Nirlaba dimana belum tersajinya investasi dalam sumber daya manusia yang dilakukan oleh rumah sakit, pengeluaran-pengeluaran untuk sumber daya manusia yaitu pengeluaran untuk pengembangan sumber daya manusia diakui sebagai beban.

2. Dampak kapitalisasi biaya sumberdaya manusia jika diterapkan konsep akuntansi sumber daya manusia di RSUP dr. Mohammad Hoesin Palembang
  - Pengkapitalisasian biaya penerimaan dan pengembangan sumber daya manusia berpengaruh terhadap kinerja untuk mendapatkan surplus yang lebih besar karena lebih mencerminkan keadaan yang sebenarnya dari rumah sakit.
  - Dari analisis materialitas tampak bahwa penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia yaitu pengkapitalisasian biaya sumber daya manusia menjadi investasi sumber daya manusia memungkinkan untuk diterapkan pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang. Dengan penerapan ASDM mengenai pengakuan atas investasi sumber daya manusia didalam rumah sakit dapat membantu investor dalam hal ini pemerintah untuk memprediksi dan mengevaluasi kinerja rumah sakit.
  - Laporan keuangan dengan ASDM memberikan informasi berupa angka-angka untuk mempertimbangkan semua keputusan dan membandingkan besaran biaya dan manfaat yang diperoleh dan dihubungkan dengan tercapainya visi misi serta tujuan rumah sakit.
  - Pengukuran kinerja pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang adalah dengan melihat indikasi terealisasi atau tidaknya anggaran belanja yang telah ditentukan sebelumnya, sehingga dengan penerapan konsep ASDM akan didapat informasi besaran realisasi dari investasi rumah sakit atas sumber daya manusia di dalamnya.

#### **Saran**

Sebagai penutup penulis mencoba memberikan saran sebagai berikut :

1. Rumah sakit hendaknya menerapkan konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia hanya untuk kepentingan

internal terlebih dahulu. Hal ini berguna mengingat visi organisasi yaitu Menjadi Rumah Sakit Pusat Pelayanan Kesehatan, Pendidikan dan Penelitian terbaik dan bermutu se-Sumatera sehingga sudah seharusnya rumah sakit dapat menilai dan memperlakukan sejauh mana investasinya atas sumber daya manusia di dalam manajemen rumah sakit untuk mencapai visi, misi dan tujuan rumah sakit dalam bentuk moneter.

2. Pihak rumah sakit hendaknya membuat suatu penelitian yang mendalam dalam menyempurnakan penerapan konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia karena akan bermanfaat bagi perkembangan ilmu dan pengetahuan. Penelitian ini juga merupakan bagian dari implementasi dari pencapaian misi RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang butir ke-dua, yaitu : “Menyelenggarakan jasa pendidikan dan penelitian dalam bidang kedokteran dan kesehatan”
3. Untuk memenuhi penyajian dan pengungkapan aktiva manusia dalam laporan keuangan, penulis menyarankan untuk :
  - Disajikan sebagai klasifikasi yang terpisah dalam perhitungan laba rugi dalam suatu laporan mengenai aktiva.
  - Sebelum adanya pedoman standar mengenai ASDM disajikan dalam performa yang belum diaudit.
  - Disajikan dalam surat direksi dalam suatu performa laporan keuangan yang belum diaudit dan dilaporkan pengeluaran yang dilakukan sebagai investasi sumber daya manusia dalam periode waktu berjalan.
  - Disajikan dalam laporan tahunan rumah sakit dengan memasukkan investasi aktiva sumber daya manusia ke dalam bentuk laporan keuangan konvensional. Laporan ini mencakup investasi dalam aktiva sumber daya manusia dan amortisasi selama

manfaat yang di harapkan. Penyajian ini adalah metode yang digunakan penulis dalam laporan keuangan RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang.

IAI menyatakan suatu pos yang memiliki karakteristik suatu unsure tetapi tidak memenuhi criteria pengakuan perlu diungkap dalam catatan, materi penjelasan, ataupun skedul tambahan. GAAP mewajibkan agar informasi mengenai prinsip dan kebijakan akuntansi dalam memperoleh jumlah-jumlah dalam laporan keuangan harus diungkapkan kepada pemakai. Penyajian pengungkapan dalam laporan keuangan pokok :

- a. Dalam skedul yang terpisah yang disusun guna melengkapi laporan keuangan dasar.
- b. Sebagai catatan atas laporan keuangan dasar
- c. Sebagai catatan kecil dalam tanda kurung di dalam batang tubuh laporan.
4. Penyajian informasi mengenai aktiva SDM berdasarkan konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia dirasakan perlu untuk disajikan agar mencerminkan informasi yang sebenarnya dengan nilai yang lebih rinci apalagi investasi atas sumber daya manusia sehingga memotivasi rumah sakit untuk terus meningkatkan keahlian dan keterampilan sehingga kinerja sebagai badan layanan umum dapat melayani masyarakat dengan maksimal.
5. Dengan meningkatnya pengakuan atas sumber daya manusia hendaknya pakar Akuntansi mulai meningkatkan perhatian kepada konsep value karena manusia merupakan salah satu faktor utama tercapainya tujuan suatu organisasi.

## DAFTAR PUSTAKA

- A, Hardiansyah. 2009. "Analisis Simulasi Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia terhadap Perbandingan Kinerja Laporan Keuangan pada Bank Panin". Universitas Gunadarma, Jakarta. Skripsi.
- Harahap, Sofyan Syafri. 2011. "Teori Akuntansi Edisi Revisi 2011". Jakarta : Rajawali Pers.
- Islahuzaman. 2006. "Akuntansi Sumber Daya Manusia dan Kendala dalam Penerapannya". Jurnal Bisnis, Manajemen dan Ekonomi, Volume 8 Nomor 1
- Milawati, Nur. 2004. "Analisis Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia dan Pengaruhnya terhadap Laporan Keuangan pada PT. Easterntex Pandaan-Pasuruan". Universitas Muhammadiyah Malang, Malang. Skripsi.
- Sudarno. 2010. "Akuntansi Sumber Daya Manusia : Perlakuan dan Pengukuran". Jurnal Akuntansi Universitas Jember, Vol. 8 No.1, ISSN : 1693-2420.
- Suwarto. 2006. "Akuntansi Sumber Daya Manusia sebagai Alternatif dalam Penyusunan Laporan Keuangan". Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi Universitas Slamet Riyadi Surakarta, Vol. 5 No.1.
- Tunggal, Amin Widjaja. 1995. "Akuntansi Sumber Daya Manusia". Penerbit: Rineka Cipta. Jakarta.
- Yuda, V. Hervyanto. 2008. "Analisis Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia dan Perbandingan Kinerja Perusahaan Studi pada PT. Indosat Tbk dan PT. Excelcomindo Tbk". Universitas Negeri Malang, Malang. Skripsi.

