

## **Kajian Kritis Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia: Sebuah Literatur Review**

**Wildatul Muawanah<sup>1</sup>, Iklimah<sup>2</sup>, Gideon Setyo Budiwitjaksono<sup>3</sup>**

<sup>1</sup>Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jatim, Indonesia

<sup>2</sup>Universitas Islam Negeri Sunan Kalijaga Yogyakarta, Indonesia

<sup>3</sup>Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jatim, Indonesia

[wildai.irend@gmail.com](mailto:wildai.irend@gmail.com), [iklimahika57@gmail.com](mailto:iklimahika57@gmail.com)

### ***ABSTRACT***

This study aims to examine the treatment of the implementation of human resource accounting in Indonesia. In fact, it is human resource accounting that has great concern because the treatment has not been determined by Bapepam-LK. The application of ASDM is an acknowledgment that humans are users who are recognized as capital or assets. The method used in this study is a literature review which is the result of an analysis of articles that have gone through the Mendeley database. From the articles reviewed as many as 12 articles, it shows that the contribution in the application of human resource accounting, both companies and institutions, has a positive impact on improving company performance. However, not many companies in Indonesia have used HR in their financial reporting.

***Keywords: Application, confession, Human resource accounting, measurement.***

### **ABSTRAK.**

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji perlakuan pada penerepan *human resource accounting* di Indonesia. Nyatanya, *human resource accounting* (akuntansi sumber daya manusia) yang memiliki perhatian besar karena perlakuannya belum ditetapkan oleh bapepam-LK. Penerapan ASDM yang merupakan pengakuan bahwa manusia sebagai *user* yang diakui sebagai modal atau aktiva. Metode yang digunakan pada penelitian ini adalah telaah literatur (*literature review*) yang merupakan hasil analisis artikel yang sudah melalui data base Mendeley. Dari artikel yang ditelaah sebanyak 12 artikel, menunjukkan bahwa kontribusi dalam penerapan dari akuntansi sumber daya manusia baik itu perusahaan maupun lembaga dengan memberikan dampak positif dalam meningkatkan kinerja perusahaan. Namun, belum secara luas perusahaan di Indonesia yang telah menggunakan ASDM dalam pelaporan keuangannya.

***Kata kunci: Penerapan; Pengakuan; Akuntansi Sumber Daya Manusia; Pengukuran.***

### **PENDAHULUAN**

Setiap disiplin ilmu mengalami perkembangan, termasuk juga dengan ilmu akuntansi. Di Indonesia sendiri dalam akuntansi manajemen telah mengembangkan konsep baru yaitu praktik pengungkapan *human resource accounting*. Sebuah gagasan

yang bermula dari kesadaran akan peran sumber daya manusia dalam keberlangsungan perusahaan, serta kontribusi akan pentingnya modal manusia terhadap kemajuan perekonomian. Meskipun sampai sekarang Bapepam-LK rupanya belum mengatur pengungkapan pada *human resource accounting* (Zulkha 2016).

*Human resource accounting* merupakan pengakuan bahwa manusia sebagai *user* yang diakui sebagai modal atau aktiva perusahaan (Ketut et al., 2017). Adanya konsep ini pada teori ekonomi modern yang menilai bahwa setiap diri manusia memiliki keahlian, pengetahuan, dan pengalaman. Dan dari adanya perkembangan keilmuan yang sangat pesat, dibutuhkan sumber daya manusia yang lebih kompeten menjadi dasar adanya kebutuhan “modal manusia” yang tinggi. Sebagai salah satu aset yang sangat berharga dalam perusahaan jasa, dagang ataupun manufaktur terutama *intellectual capital* dari sumber daya manusia tersebut. Untuk itu, seluruh biaya yang dibutuhkan untuk menyeleksi, melatih, merekrut, dan memberdayakan *human resource* yang dicatat sebagai investasi perusahaan.

Pada dasarnya *human resource accounting* bertujuan untuk mengidentifikasi adanya perubahan nilai *human resource* pada perusahaan untuk menentukan apakah terdapat penambahan nilai pada periode tertentu atau justru sebaliknya. Sehingga dirasa penting untuk menyajikan dan mengukur *human resources* pada statement keuangan perusahaan. Di samping itu, banyak pula yang menentang konsep pengakuan sumber daya manusia sebagai aset, karena selama ini pada praktiknya dalam pelaporan keuangan konvensional setiap pengeluaran untuk sumber daya manusia diakui sebagai beban (Mikial, 2017).

Berdasarkan pengakuan dan pengukuran akuntansi sumber daya manusia dengan permasalahannya yang begitu kompleks, maka kami mencoba menganalisis beberapa penelitian yang mengungkapkan penyajian pada laporan keuangan perusahaan dalam menggunakan *human resource accounting*. Meski sangat jarang sekali praktik akuntansi sumber daya manusia di Indonesia, namun hal ini justru mendorong kami untuk mengetahui seberapa jauh penerapan akuntansi sumber daya manusia dalam mendorong akuntabilitas dan membantu perusahaan mencapai tujuannya. Dalam hal ini kami berusaha untuk menganalisis dalam mengungkapkan perlakuan dan pengakuan pada penerapan akuntansi sumber daya manusia melalui kajian ilmiah literatur.

## **METODE PENELITIAN**

Artikel ini kami susun berdasarkan pendekatan telaah literatur (*literature review*) yang merupakan hasil analisis artikel yang relevan. Berfokus untuk mengupas

tentang penjelasan akuntansi sumber daya manusia, perkembangan dan pengakuannya. Dilakukanlah pencarian beberapa hasil penelitian dengan menggunakan kata kunci "Sumber Daya Manusia" di google scholar.

Artikel diseleksi berdasarkan beberapa karakteristik, *pertama* yaitu menjelaskan definisi, perlakuan, pengakuan, dan praktik penerapan akuntansi sumber daya manusia. *Kedua*, metode penelitian yang digunakan. *Ketiga*, tidak membedakan objek penelitian.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Penerapan akuntansi sumber daya manusia di perusahaan mampu menentukan ukuran keberhasilan perusahaan dalam menghasilkan laba. Namun pada beberapa praktiknya akuntansi sumber daya manusia masih belum diterapkan dalam sistem akuntansi di perusahaan tertentu. Berikut penjelasan yang menguraikan hasil penelitian yang telah dilakukan terkait penerapan akuntansi sumber daya manusia pada beberapa perusahaan di Indonesia.

Berikut artikel jurnal yang menjelaskan tentang perusahaan yang telah menerapkan akuntansi sumber daya manusia dan hasil penelitiannya adalah sebagai berikut:

No.	Peneliti	Judul	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Nur Maya Sari, La Ode Hasiara (2018)	Kajian Kritis Akuntansi Sumber Daya Manusia Pada PT. Hexindo Adiperkasa Tbk Samarinda	Metode kualitatif menggunakan pendekatan fenomenologi	PT Hexindo Adiperkasa Tbk Samarinda mengakui SDM sebagai aset organisasi seperti yang diungkapkan dalam teori akuntansi sumber daya manusia. Namun, belum menganggap bahwa nilai dari SDM tersebut perlu dikategorikan sebagai aktiva dan disajikan sebagai elemen dalam laporan keuangan perusahaan.
2.	Arunesh Kumar Gupta (2021)	A Study of Human Resource Accounting	Data Sekunder	SDM dianggap sebagai Aset penting dan berbeda dari aset fisik, HRA memberikan

				informasi yang berguna tentang biaya dan nilai Sumber Daya Manusia. Hal ini menunjukkan kekuatan dan kelemahan Sumber Daya Manusia. HRA membantu organisasi untuk menempatkan orang yang tepat di posisi yang tepat.
3.	Fismawati & Junaidi (2019)	Akuntansi Sumber Daya Manusia : Kajian Kritis Atas Pengakuan Pemain Sepakbola Sebagai Aset Klub Sepakbola Di Indonesia	Metode Kualitatif menggunakan paradigma kritis	Pemain sepakbola diakui sebagai aset di neraca sesuai dengan PSAK 19
4.	Hafni et al., (2020)	Implementasi Akuntansi Sumber Daya Manusia Penyandang Difabel Daksa	Metode deskriptif kualitatif	Difa <i>City Tour and Transport-Yogyakarta</i> memperlakukan sumber daya manusia yang dimiliki sebagai suatu aset dan dalam praktiknya mengacu pada <i>metode Human Resource Value Accounting</i> dalam <i>Non-monetary Model</i> .
5.	Ria Zulkha E & Kartini (2016)	Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Di Indonesia Berdasarkan Ukuran Perusahaan, Profitabilitas Dan Leverage	Hypotheses testing	Ukuran perusahaan dan leverage terbukti berpengaruh positif terhadap pengungkapan ASDM, sedangkan profitabilitas terbukti tidak berpengaruh terhadap

				pengungkapan ASDM.
6.	Rahayu & Sulistyawati (2019)	Pengaruh Karakteristik Perusahaan Terhadap Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia	Data sekunder	SIZE atau ukuran perusahaan, ukuran dewan komisaris, konsentrasi kepemilikan dan listing status secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.
7.	Ketut et al., (2017)	Analisis Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Pada Rs Kertha Usada (Buleleng)	Metode kualitatif	Biaya SDM di RS Kertha Usada diakui sebagai beban, karena tidak ada aturan untuk mencatat laporan tersebut sebagai aktiva.
8.	Saputra (2019)	The Role of Human Resource Accounting and the Synergy of Village Government in Village Fund Management	Metode survei dengan kuesioner	Sinergi desa adat dan desa dinas serta penerapan akuntansi sumber daya manusia belum dilaksanakan.
9.	Mikial (2017)	Perbandingan Kinerja Keuangan Sebelum dan Setelah Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Pada Puskosipa PHS Sumsel	Data primer	Perbandingan kinerja keuangan dengan menggunakan rasio keuangan menunjukkan nilai yang signifikan yaitu < 0,05 yang berarti kelima rasio keuangan yang dipakai menunjukkan bahwa kinerja keuangan setelah penerapan

				ASDM lebih baik dibandingkan kinerja keuangan sebelum penerapan ASDM
10.	Rorimpandey et al., (2016)	Application Of Accounting Human Resources In The Financial Reporting In Office PT.Bank Sulut Manado	Metode kualitatif	Pelaporan keuangan ASDM memberikan informasi yang cepat dan efisien, dan penerapan ASDM sudah diterapkan namun dalam pelaporan keuangan masih belum diakui sebagai aset perusahaan.
11.	Karmana et al., (2021)	Analisis Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Dan Dampaknya Terhadap Laporan Keuangan Dan Kinerja Perusahaan	Metode kualitatif	Biaya SDM diperlakukan dan dilaporkan sebagai beban yang akan dihapus pada periode yang bersangkutan, meskipun terdapat dampak peningkatan dan perkiraan baru mengenai investasi sumber daya manusia.
12.	Daddau et al., (2020)	Human Resources Accounting And Theories	Konseptual Literature Review	Manajemen memerlukan metode yang komprehensif untuk menentukan nilai layanan yang diberikan oleh tenaga kerja, karena data yang jelas dan tepat tentang pengeluaran sumber daya manusia dan tingkat efektivitas pengeluaran dapat memiliki fungsi yang signifikan dalam

				menarik sumber daya serta mengembangkan dan meningkatkan perusahaan.
--	--	--	--	--

**Tabel 1. Penelitian tentang Perusahaan yang Menggunakan ASDM**

Sumber: Research Data (2021)

Menurut penelitian Sari & Hasiara (2018) di PT Hexindo Adiperkasa Tbk telah menerapkan perlakuan sumber daya manusia sebagai aktiva, karena praktisi *human resource* mengakui adanya manfaat ekonomis di masa mendatang bagi perusahaan, namun perlakuannya berbanding terbalik. Sumber daya manusia pada pelaporan akuntansinya masih diakui sebagai beban. Perusahaan tersebut menilai aset yang dimaksudkan yaitu sumber daya manusia tersebut tidak perlu diungkapkan dalam laporan keuangan, sehingga penerapannya pun demikian. Penelitian yang berbeda dari Gupta et al., (2021) bahwa peran akuntansi sumber daya manusia membantu menentukan dan menempatkan orang yang tepat diposisi yang tepat. Artinya memanfaatkan sumber daya manusia dengan sebaik-baiknya merupakan dampak dari penerapan akuntansi sumber daya manusia.

Berbeda dengan industri dalam dunia sepak bola, Fismawati & Junaidi (2019) menjelaskan bahwa keterlibatan penerapan perlakuan akuntansi sumber daya manusia pada industri sepak bola yang ada di Indonesia, yang mana pemain sepak bola yang diakui sebagai aset sesuai PSAK 19 dengan beberapa kesesuaian karakteristiknya. Dimana dasar pengakuan sebagai aset klub sepak bola, setiap pemain diidentifikasi sehingga dapat diperjual-belikan, disewakan, maupun dipertukarkan dengan adanya bursa transfer. Hal ini dilihat dari orientasi industri sepakbola yang mulai bergeser dari pemersatu masyarakat menjadi industri yang berusaha meningkatkan laba sebanyak-banyaknya. Namun, penerapan akuntansi sumber daya manusia dirasa kurang tepat jika dilihat dari nilai spiritual, karena selain sepakbola menjadi kapitalisme. Juga, rasanya tidak pantas memperjual-belikan pemain sebagai aset perusahaan jika dilihat dari hakikat manusia seutuhnya.

Adapun penerapan *human resource accounting* bagi penyandang difabel daksa pada profesi tukang ojek dan armada motor di Difa *City Tour and Transport* Yogyakarta dalam penelitian Hafni et al., (2020) bahwasanya hasil penelitian menunjukkan bahwa pengelolaan dan penilai sumber daya manusia di sana pada praktiknya sudah mengacu pada metode *human resource value accounting* dalam *non monetary model*. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Ria Zulkha E & Kartini (2016) pengungkapan akuntansi

sumber daya manusia yang didasarkan pada ukuran perusahaan, profitabilitas dan leverage menyatakan bahwa pengungkapan akuntansi sumber daya manusia tidak mempengaruhi kemampuan perusahaan dalam meningkatkan laba atau profitabilitas perusahaan.

Demikian juga pada penelitian Rahayu & Sulistyawati (2019) menunjukkan ukuran dewan komisaris berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Pada analisis penerapan akuntansi sumber daya manusia di Rumah Sakit Kertha Usada Buleleng Ketut et al., (2017) dinyatakan bahwa di sana sudah menganggap adanya peran penting dari sumber daya manusia sehingga menyelenggarakan pelatihan untuk menambah wawasan tenaga kerja untuk keberlangsungan perusahaan. Namun, untuk penerapan pelaporannya, masih saja menggunakan akuntansi konvensional. Salah satu faktornya karena sampai saat ini belum ada aturan dalam penerapan akuntansi sumber daya manusia.

Meski kenyataannya masih ada beberapa perusahaan yang belum menerapkan pelaporan akuntansi sumber daya manusia bahkan bisa dikatakan banyak sekali di Indonesia yang penerapannya belum terlaksana, rupanya di Provinsi Bali telah menerapkan akuntansi sumber daya manusia pada pengelolaan dana desanya. Hal ini disampaikan dalam penelitian Saputra (2019) bahwa sinergi pemerintah desa dalam penerapan akuntansi sumber daya manusia berpengaruh positif signifikan pada variabel keberhasilan pengelolaan dana desa. Dalam hal ini sumber daya manusia di desa diakui sebagai aset, dan dibuktikan dari adanya pengadaan pelatihan pelaporan keuangan dana desa dan menerapkan akuntansi sumber daya manusia pada sistem akuntansinya. Begitupula dengan membandingkan kinerja keuangan sebelum dan sesudah penerapan *human resource accounting* di Puskosipa PHS di Sumatera Selatan Mikial (2017) menunjukkan nilai signifikan  $<0,05$  yang berarti setelah menerapkan akuntansi sumber daya manusia kinerja keuangannya lebih baik. Penerapannya semua biaya yang dikeluarkan mulai dari merekrut hingga pelatihan yang diadakan diakui sebagai investasi aktiva SDM, dijadikan suatu aset dalam pelaporan keuangannya. Pengaplikasian ini juga dilakukan oleh PT. Bank Sulut Manado pada penelitian Rorimpandey et al., (2016) dijelaskan beberapa keuntungan setelah penerapan tersebut, yakni mampu memberikan sumber informasi yang efisien. Juga, terdapat dampak akuntansi sumber daya manusia terhadap laporan keuangan dan kinerja keuangan seperti pada penelitian Karmana et al., (2021) yang menyebutkan adanya investasi terhadap sumber daya manusia. Pentingnya peran angkatan kerja dalam mengembangkan, memajukan mencapai tujuan organisasi mengharuskan manajemen perusahaan untuk tahu dan butuh metode yang komprehensif untuk menentukan nilai dari sumber daya manusia itu sendiri (Daddau et al., 2020).

## **KESIMPULAN DAN SARAN**



Kesimpulan yang dapat ditarik dari sejumlah hasil penelitian terdahulu di atas, dapat membuktikan bahwa penerapan akuntansi sumber daya manusia belum dilaksanakan secara menyeluruh, namun pada dasarnya penggunaan akuntansi sumber daya manusia sudah membuktikan dalam memberikan dampak positif terhadap kinerja perusahaan, keandalan informasi perusahaan, dan membantu perusahaan dalam menentukan sumber daya manusia pada posisi yang tepat, sehingga sesuai dengan keterampilan dan potensi yang dimilikinya.

Kelemahan hingga saat ini dari adanya penerapan akuntansi yang masih belum terlaksana secara luas, karena belum ada regulasi yang mengatur tentang diwajibkannya penerapan *human resource accounting* pada pelaporan keuangan. Sehingga minimnya pengetahuan dan pemahaman ini juga menjadi salah satu faktor sedikitnya perusahaan yang menerapkannya. Meskipun beberapa faktor lainnya juga adanya hak kepemilikan aset menuntut kepastian manfaat di masa mendatang sedangkan akuntansi konvensional masih banyak diterapkan dengan mengakui beban terhadap semua kebutuhan yang dikeluarkan untuk meningkatkan kompetensi *human resource*.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Adi, K., & Saputra, K. (2019). The Role of Human Resource Accounting and the Synergy of Village Government in Village Fund Management The Role of Human Resource Accounting and the Synergy of Village Government in Village Fund Management. *Jour of Adv in Dynamical & Control Systems*, 11(11). <https://doi.org/10.5373/JARDCS/V11I11/20193200>
- Daddau, Haruna, Yahya, S. A., Junaidu, H. S., Lawal, I., & Abubakar, S. (2020). Human resources accounting and theories. *KADUNA JOURNAL OF POSTGRADUATE RESEARCH*, 3(1), 46-57. <https://www.journal.kasu.edu.ng/index.php/kjpr/article/view/556>
- Dedi Karmana, Budi Lesmana, D. Z. M. (2021). ANALISIS PENERAPAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA DAN DAMPAKNYA TERHADAP LAPORAN KEUANGAN DAN KINERJA PERUSAHAAN. *JRAK JURNAL RISET AKUNTANSI DAN BISNIS*, 7(2), 1-9. <https://doi.org/10.38204/jrak.v7i2.621>
- Fauziah, I. A. E. Y. (2013). Analisis penerapan akuntansi sumber daya manusia pada rsup dr. mohammad hoesin palembang. *Akuntabilitas*, 7(2), 139-159. <https://doi.org/10.29259/ja.v7i2.8922>
- Fismawati, U., & Junaidi, D. A. N. (2019). AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA : KAJIAN KRITIS ATAS PENGAKUAN PEMAIN SEPAKBOLA SEBAGAI ASET KLUB SEPAKBOLA DI INDONESIA. *E-JRA*, 08(02), 55-63. <http://www.riset.unisma.ac.id/index.php/jra/article/view/2373>

- Gupta, A. K., Mahavidyalay, V., & Method, A. C. B. (2021). A Study of Human Resource Accounting. *International Journal of Research in Engineering, Science and Management*, 4(1), 10–12. <https://doi.org/10.47607/ijresm.2021.440>
- Hafni, D. A., Artikel, I., Tour, D. C., & Tour, D. C. (2020). IMPLEMENTASI AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA PENYANDANG DIFABEL DAKSA. *Jurnal Akuntansi Dan Governance*, 1(1), 38–46. <https://doi.org/10.24853/jago.1.1.38-46>
- Ketut, N., Ega, A., Atmadja, A. T., Herawati, N. T., & Indonesia, S. (2017). ANALISIS PENERAPAN AKUNTANSI SUMBER DAYA Universitas Pendidikan Ganesha. *E-Journal S1 AK Universitas Pendidikan Ganesha*, 8(2). <http://dx.doi.org/10.23887/jimat.v8i2.12262>
- Mikial, Msy., Meti Zuliyana, A. (2017). PERBANDINGAN KINERJA KEUANGAN SEBELUM DAN SETELAH PENERAPAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA PADA PUSKOSIPA PHS SUMSEL. *Jurnal Kompetitif*, 6(2), 169–188. <http://dx.doi.org/10.52333%2Fkompetitif.v6i2.470>
- Naukoko, P. A. (2007). AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA. 43–51. <https://doi.org/10.32400/gc.9.3.6123.2014>
- Nur Maya Sari, La Ode Hasiara, R. F. (2018). KAJIAN KRITIS AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA PADA PT HEXINDO ADIPERKASA Tbk SAMARINDA. *Jurnal Akuntansi Multi Dimensi (Jamdi)*, 1(November), 1–9. <http://dx.doi.org/10.96964/jamdi.v1i2.92>
- Rahayu., A. P., & Sulistyawati, A. I. (2019). PENGARUH KARAKTERISTIK PERUSAHAAN TERHADAP PENGUNGKAPAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA. *Majalah Ilmiah Solusi*, 17(3), 1–16. <https://journals.usm.ac.id>
- Ria Zulkha E, Kartini, A. (2016). PENGUNGKAPAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA DI INDONESIA BERDASARKAN UKURAN PERUSAHAAN, PROFITABILITAS DAN LEVERAGE. *Jurnal Analisis*, 5(1), 67–71. <http://pasca.unhas.ac.id>
- Rorimpandey, S., Rumampuk, J. L., Zees, S., Jurusan, M., Fakultas, A., Universitas, E., Indonesia, S., Fakultas, D., Universitas, E., Indonesia, S., Fakultas, D., Universitas, E., & Manado, N. (2016). PENERAPAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA PADA PELAPORAN KEUANGAN DI KANTOR PUSAT PT.BANK SULUT MANADO. *E-Jurnal Sariputra*, 3(2), 7–12. <http://jurnal.uubl.ac.id>
- Sudarno. (2010). AKUNTANSI SUMBERDAYA MANUSIA: PERLAKUAN DAN PENGUKURAN Sudarno\*. *JAUJ Jurnal Akuntansi Universitas Jember*, 8(1), 1–12. <https://doi.org/hhttp//doi.org/10.19184/jauj.v8i1.1218>

*Al-Kharaj: Jurnal Ekonomi, Keuangan & Bisnis Syariah*

Volume 5 No 1 (2022) 42-52 P-ISSN 2656-2871 E-ISSN 2656-4351

DOI: 10.47467/alkharaj.v5i1.1120

Warno. (2011). PENCATATAN DAN PENGAKUAN SUMBERDAYA MANUSIA DALAM  
AKUNTANSI. *JURNAL STIE SEMARANG*, 3(2).

<http://jurnal3.stiesemarang.ac.id/index.php/jurnal/article/view/192>