

**PERLAKUAN AKUNTANSI BIAYA PENGEMBANGAN SUMBER DAYA
MANUSIA PADA PERUSAHAAN DAERAH AIR MINUM KOTA
SAMARINDA**

Rani Novita Sari

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Mulawarman, Indonesia

ABSTRACT

This research was conducted in order to view and analyze the process of recording and reporting done by the Regional Water Company Samarinda city in terms of the recognition of human resources owned, particularly in the register and the recognition of human resources in the preparation and financial reporting which are made. With reference to the Financial Accounting Satandar particularly concerning intangible assets, which are arranged in SAK ETAP chapter 16 on intangible assets. Intangible assets into a discourse for an organization in a report on human resources held to be reported in financial reporting made by the organization. This research was conducted with the concept of human values (human value) is derived from the theory of economic value (general human value theory). In this case there are two theories, namely Falmholtz's Theory, and Likert and Bowers Theory. SAK ETAP especially chapter 16 on intangible assets is used as a reference to see if the Regional Water Company Samarinda city has used SAK ETAP chapter 16 as a reference in preparing its financial statements in the report, especially its human resources. This research was conducted with a direct view of the research object in this case Local water company Samarinda with the aim to see whether in the preparation and the recognition of human resources in the financial statements in accordance with GAAP or not ETAP 16 existing chapters. The research method is descriptive. From the analysis and observations made, the result that the Regional Water Company of Samarinda in reporting and the preparation of financial statements in particular the recognition of human resources has been referred to SAK ETAP chapter 16. Dari hasil analisis dan observasi yang dilakukan, diperoleh hasil bahwa Perusahaan Daerah Air Minum Kota Samarinda dalam melakukan pelaporan dan penyusunan laporan keuangan khususnya terhadap pengakuan akan sumber daya manusia telah mengacu kepada SAK ETAP bab 16. In the preparation and financial reporting standards that are a reference among IAS and SAK ETAP, especially for intangible assets under SFAS numbers in SFAS No. 19 and for SAK ETAP regulated in Chapter 16. For the Regional Water Company Minun Samarinda own use SAK ETAP chapter 16 in recognizing and reporting on its human resources.

Keywords: SAK ETAP, PDAM, Intangible Assets

ABSTRAK

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk melihat dan menganalisis tentang proses pencatatan dan pelaporan yang dilakukan oleh pihak Perusahaan Daerah Air Minum Kota Samarinda dalam hal pengakuan terhadap sumber daya manusia yang dimiliki, khususnya dalam melakukan pencatatan dan pengakuan terhadap sumber daya manusia dalam penyusunan dan pelaporan keuangan yang dibuat. Dengan mengacu pada Standar Akuntansi Keuangan khususnya yang mengatur mengenai aktiva tak berwujud, yang diatur dalam SAK ETAP Bab 16 tentang Aktiva Tak Berwujud. Aktiva tak berwujud menjadi sebuah wacana bagi sebuah organisasi dalam melaporkan tentang sumber daya manusia yang dimiliki untuk dilaporkan dalam pelaporan keuangan yang dibuat oleh organisasi. Penelitian ini dilakukan dengan konsep tentang nilai manusia (human value) yang diderivasikan dari teori nilai ekonomi (general human value theory). Dalam hal ini dikenal dua teori, yaitu *Falmholtz's Theory*, dan *Likert and Bowers Theory*. SAK ETAP khususnya Bab 16 tentang Aktiva Tak Berwujud digunakan sebagai acuan dalam melihat apakah Perusahaan Daerah Air Minum Kota Samarinda telah menggunakan SAK ETAP Bab 16 sebagai acuan dalam menyusun laporan keuangannya khususnya dalam melaporkan sumber daya manusia yang dimiliki. Penelitian ini dilakukan dengan melihat langsung terhadap objek penelitian dalam hal ini Perusahaan Daerah Air Minum Kota Samarinda dengan tujuan untuk melihat apakah dalam penyusunan dan pengakuan sumber daya manusia dalam laporan keuangan telah sesuai atau belum dengan SAK ETAP Bab 16 yang ada. Metode penelitian yang dilakukan adalah deskriptif. Dari hasil analisis dan observasi yang dilakukan, diperoleh hasil bahwa Perusahaan Daerah Air Minum Kota Samarinda dalam melakukan pelaporan dan penyusunan laporan keuangan khususnya terhadap pengakuan akan sumber daya manusia telah mengacu kepada SAK ETAP Bab 16. Sehingga Perusahaan Daerah Air Minum Kota Samarinda dapat dikatakan telah menerapkan standar yang telah berlaku yang harus diikuti oleh setiap perusahaan dalam melakukan penyusunan dan pelaporan keuangannya. Dalam penyusunan dan pelaporan keuangan telah terdapat standar yang menjadi acuan diantaranya PSAK dan SAK ETAP, khususnya untuk Aktiva Tak Berwujud dalam PSAK diatur dalam PSAK nomer 19 dan untuk SAK ETAP diatur pada Bab 16. Untuk Perusahaan Daerah Air Minum Kota Samarinda sendiri menggunakan SAK ETAP Bab 16 dalam mengakui dan melaporkan tentang sumber daya manusia yang dimiliki.

Kata Kunci : **SAK ETAP, Perusahaan Daerah Air Minum, Aktiva Tak Berwujud**

PENDAHULUAN

Akuntansi merupakan suatu sistem untuk menghasilkan informasi keuangan yang digunakan oleh para pemakainya dalam proses pengambilan keputusan bisnisnya. Tujuan informasi tersebut adalah memberikan petunjuk dalam memilih tindakan yang paling baik dalam mengalokasikan sumber daya yang langka pada aktivitas bisnis dan ekonomi. Namun, pemilihan dan penetapan suatu keputusan bisnis perlu ada sumber daya manusia yang memadai dari pihak-pihak pengambil keputusan. Karyawan merupakan sumber daya yang dimiliki organisasi, dan harus dipekerjakan secara efektif, efisien, dan terpenting secara manusiawi.

Sumber daya manusia (*Human Resource*) merupakan asset 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. Adanya gagasan baru di bidang akuntansi yaitu *Human Resource Accounting* (HRA) yang dicetuskan oleh Likert (1967 : 54) bahwa keputusan yang diambil oleh investor dan kreditor kadang-kadang keliru sebab mengabaikan salah satu faktor yang penting yaitu sumber daya manusia.

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

Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) Kota Samarinda dalam menjalankan aktivitasnya juga melakukan pengembangan sumber daya manusia yang pada dasarnya berorientasi pada perkembangan perusahaan dalam menjawab tantangan bisnis di masa mendatang dengan meningkatkan produktifitas dan kinerja pegawainya. Setiap perusahaan harus percaya bahwa sumber daya manusia mempunyai pengaruh yang besar pada kegiatan perusahaan, karena kondisi itulah perusahaan mengharuskan untuk melakukan pengembangan sumber daya manusia. Dalam proses penyusunan laporan keuangan, pihak PDAM Tirta Kencana Samarinda menggunakan standar SAK ETAP.

Sutrisno (2011 : 2) mengatakan bahwa pada dasarnya, sumber daya manusia merupakan suatu sumber daya yang sangat dibutuhkan oleh suatu organisasi. Sebab, sumber daya manusia adalah sumber daya yang berperan aktif terhadap jalannya suatu organisasi dan proses pengambilan keputusan.

Terdapat beberapa penelitian tentang akuntansi sumber daya manusia yang dilakukan baik di Indonesia maupun yang dilakukan di luar negeri diantaranya adalah penelitian yang dilakukan oleh Marina T A Hutagaol (2011 : 62) yang melakukan penelitian mengenai perlakuan akuntansi sumber daya manusia dalam upaya pengukurannya sebagai aktiva, studi kasus pada PT. PP London Sumatra Tbk, menghasilkan kesimpulan bahwa sistem akuntansi sumber daya manusia perlu diterapkan dalam perusahaan karena akan meningkatkan kinerja perusahaan. Hal ini dapat dilihat melalui peningkatan ROI dengan penggunaan akuntansi sumber daya manusia.

TINJAUAN PUSTAKA

Dalam hal ini dikenal dua teori, yaitu *Falmholtz's Theory*, dan *Likert and Bowers Theory* (Murad, 2009 : 35).

Teori Falmholtz

Teori ini menyebutkan bahwa untuk menilai Sumber Daya Manusia dapat dilihat dari interaksi dua variabel yaitu *the individual's conditional value* dan probabilitas dimana karyawan akan ditempatkan dalam perusahaan. *Conditional value* adalah yaitu jumlah yang secara potensial dapat direalisasikan dari jasa seorang yang di ukur *productivity, transferbility, promotability*. *Productivity* adalah prestasi dari kinerja karyawan yang diharapkan sewaktu dia menjabat posisinya sekarang.

Transferbility adalah jasa karyawan yang diharapkan jika dipindahkan pada posisi lain. sedang *promotability* adalah jasa karyawan yang diharapkan jika menempati posisi yang lebih tinggi (Harahap, 2008 : 62).

Teori Likert dan Bower

Menurut teori ini ada tiga variabel yang saling berhubungan yang mempengaruhi efektivitas Sumber Daya Manusia dalam sebuah perusahaan, yaitu Causal, Intervening, dan And Result.

Model ini menyatakan bahwa variabel causal mempengaruhi tingkat variabel intervening yang akan menghasilkan variabel and result. Perilaku manajer, struktur organisasi, serta perilaku manajer dan bawahannya membentuk persepsi, komunikasi, motivasi, pengambilan keputusan, kontrol, koordinasi. Gabungan dari variabel intervening itulah yang akan menghasilkan kesehatan, kepuasan, produktivitas serta prestasi keuangan perusahaan. (Harahap, 2008 : 70).

Sumber Daya Manusia

Jenis sumber daya dapat dikelompokkan ke dalam sumber daya yang berasal dari bakat alamiah seseorang namun ada juga sumber daya yang datang dari proses pendidikan dan kebiasaan mengerjakan sesuatu. Dalam hubungannya dengan perusahaan, sumber daya manusia dari para pekerja merupakan nilai yang tak terhitung harganya. Untuk itu, penghargaan atas kekayaan sumber daya manusia yang ada pada perusahaan mutlak untuk diakui (Arfan, 2008 :52).

Sumber Daya Manusia terdiri dari Daya Pikir dan Daya Fisik yang dimiliki oleh seorang manusia (Warno, 2011 : 66). Daya Pikir adalah kecerdasan yang dibawa sejak lahir (modal dasar), sedangkan kecakapan diperoleh dari suatu usaha yang dilakukannya baik melalui suatu pembelajaran maupun pelatihan.

Akuntansi Sumber Daya Manusia

Jhon Dewey seperti dikutip oleh Haricahyo (2006 : 56) menyatakan bahwa tujuan akhir setiap program pengembangan tidak lain adalah agar terjadinya pertumbuhan dan perkembangan dalam setiap diri peserta didik, atau

meningkatnya kapasitas peserta didik untuk belajar dan berpartisipasi dalam aktifitas kehidupan sehari-hari.

Akuntansi sumber daya manusia (*Human Resource Accounting*) meliputi konsep sumber daya manusia sebagai aktiva, penentuan biaya yang diinvestasikan dan hubungannya dengan biaya-biaya hasil pakai, estimasi dan menyediakan ketelitian ekonomi tentang nilai sumber daya manusia dalam organisasi (Brummed, R. Lee, 1995 : 2). Sedangkan menurut Andreas Lako (1995 : 5) : Akuntansi sumber daya manusia adalah sebuah proses pengidentifikasi dan pengukuran data tentang sumber daya manusia dan pengomunikasiannya atas informasi-informasi yang termasuk di dalamnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Beberapa pendapat yang mencoba menjelaskan tentang konsep akuntansi sumber daya manusia adalah sebagai berikut : Akuntansi sumber daya manusia (*Human Resource Accounting*) meliputi konsep sumber daya manusia sebagai aktiva, penentuan biaya yang diinvestasikan dan hubungannya dengan biaya-biaya hasil pakai, estimasi dan menyediakan ketelitian ekonomi tentang nilai sumber daya manusia dalam organisasi (Brummed, R. Lee, 1995 : 2).

Standar Akuntansi Keuangan (SAK)

Standar Akuntansi Keuangan (SAK) adalah suatu kerangka dalam prosedur pembuatan laporan keuangan agar terjadi keseragaman dalam penyajian laporan keuangan.

Selain untuk keseragaman laporan keuangan, Standar Akuntansi Keuangan juga diperlukan untuk memudahkan penyusunan laporan keuangan, memudahkan auditor serta memudahkan pembaca laporan keuangan untuk menginterpretasikan dan membandingkan laporan keuangan entitas yang berbeda.

Konsep Biaya Sumber Daya Manusia

Biaya Sumber Daya Manusia (*Human Resources Cost*) berasal dari konsep umum biaya. Biaya ini merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mendapatkan atau mengganti karyawan. Seperti biaya-biaya yang lain, biaya sumber daya manusia mempunyai komponen expense dan aktiva atau bisa pula terdiri dari komponen biaya yang dikeluarkan (*outlay cost*) maupun biaya peluang (*opportunity cost*). Biaya ini pula dapat merupakan unsur biaya langsung (*direct cost*) dan biaya tidak langsung (*indirect cost*).

Biaya sumber daya manusia merupakan pengorbanan yang terjadi untuk memperoleh dan mengembangkan manusia seperti biaya pendidikan dan pelatihan. Pengertian ini identik dengan konsep-konsep biaya orisinil untuk aktiva yang lain. Misalnya biaya orisinil dari aktiva tetap adalah biaya yang terjadi untuk memperoleh sumber-sumber daya ini.

Biaya sumber daya manusia secara tipikal termasuk biaya-biaya recruitment / pengarah, seleksi penerimaan penetapan orientasi dan pelatihan di tempat kerja. Beberapa dari item ini adalah biaya langsung (*direct cost*), sedangkan biaya lain adalah biaya tak langsung (*indirect cost*). Misalnya biaya gaji dari seseorang calon pekerja adalah biaya langsung pelatihan, sedangkan biaya dari waktu penyelia selama pelatihan adalah biaya tak langsung.

Penerapan SAK ETAP

SAK ETAP adalah Standar Akuntansi Keuangan untuk Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik. Seperti contoh, Usaha Kecil dan Menengah (UKM), Koperasi, Bank Perkreditan Rakyat (BPR). SAK ETAP diterbitkan tahun 2009 berlaku efektif 1 Januari 2011 dan dapat diterapkan lebih awal yaitu 1 Januari 2010.

Terdapat perbedaan mendasar antara SAK ETAP dan SAK UMUM. Salah satunya dapat dilihat dari Komponen laporan keuangan, dimana SAK ETAP masih menggunakan istilah Neraca, Laporan Laba Rugi, Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, dan Catatan Atas Laporan Keuangan, sedangkan SAK UMUM, Neraca berganti nama dengan Laporan Posisi Keuangan, disajikan pula Laporan Laba Rugi Komprehensif, selain juga menyusun Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan Atas Laporan Keuangan. Penyajian Laporan Laba Rugi Komprehensif dianggap perlu pada SAK UMUM, sedangkan tidak pada SAK ETAP, mengingat SAK ETAP adalah penyederhanaan dari SAK UMUM.

Penerapan SAK ETAP direlevansikan dengan anjuran *World Bank*, yang menyatakan bahwa tiap negara minimal mempunyai dua Standar Akuntansi, yaitu standar untuk perusahaan publik dan standar untuk entitas non publik. Rahmi (2011). Musnandar (2011), menyatakan bahwa yang melatarbelakangi diperlukan SAK ETAP ini karena PSAK (Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan) yang mengadopsi *International Financial Reporting Standard (IFRS)* terlalu kompleks jika untuk diterapkan oleh perusahaan kecil menengah (UKM) di Indonesia.

SAK ETAP juga disusun dengan mengadopsi *IFRS for SME* dengan modifikasi sesuai kondisi di Indonesia dan dibuat lebih ringkas, SAK ETAP masih memerlukan *professional judgement* namun tidak sebanyak untuk PSAK –IFRS. Dalam beberapa hal tidak ada perubahan signifikan dibandingkan dengan PSAK lama : contoh PSAK 16 (1994), namun ada beberapa hal yang dimodifikasi dari IFRS / IAS.

Penelitian mengenai akuntansi sumber daya manusia telah banyak dilakukan diantaranya yang dilakukan oleh Nur Milawati (2004 : 102) yang melakukan penelitian mengenai penerapan akuntansi sumber daya manusia dan pengaruhnya terhadap laporan keuangan, studi kasus pada PT. Easterntex Pandaan-Pasuruan, menyatakan bahwa penerapan akuntansi sumber daya manusia pada penelitian ini dilakukan dengan metode *historical cost* dan penelitian ini menunjukkan adanya perbedaan antara laba PT. Easterntex yang dihasilkan periode 2001 dan 2002 dengan menggunakan akuntansi sumber daya manusia dan akuntansi konvensional. Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh Rima Rachmawati (2006 : 95) yang melakukan penelitian mengenai penerapan akuntansi sumber daya manusia pada PT. X. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui perlakuan dan pelaporan biaya SDM yang diterapkan oleh PT. X dan mengetahui perlakuan dan pelaporan biaya SDM menurut akuntansi sumber daya manusia. Diperoleh kesimpulan bahwa laporan laba rugi mengalami peningkatan

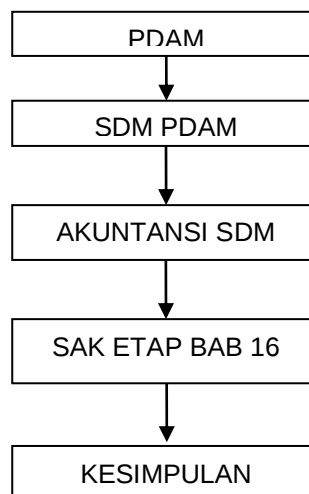
dibandingkan dengan akuntansi konvensional, demikian juga dengan neraca terdapat komponen investasi SDM dan akumulasi amortisasinya.

Hardiansyah (2009 : 102) melakukan penelitian mengenai Akuntansi Sumber Daya Manusia (ASDM) dan perbandingan kinerja laporan keuangan. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis penerapan ASDM untuk selanjutnya dilakukan perbandingan analisa rasio keuangan sebelum dan sesudah dilakukan penerapan ASDM pada laporan neraca keuangan dan laporan laba / rugi, dan untuk mendukung analisa ini peneliti menggunakan hipotesis Uji-t. Adapun penelitian ini dilakukan pada Bank Panin. Bank Panin tidak menetapkan sumber daya manusia menjadi aktiva di dalam laporan keuangannya, melainkan menetapkannya sebagai beban atau biaya. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa penerapan ASDM dengan metode biaya historis akan menjadikan suatu biaya yang dikeluarkan menjadi suatu investasi aktiva sumber daya manusia, dan biaya yang dikeluarkan Bank Panin untuk pengembangan dan perekrutan karyawan dijadikan suatu aktiva dalam penyajian pada laporan keuangan.

Dari beberapa penelitian terdahulu dapat dilihat bahwa setiap organisasi akan berupaya untuk melakukan pengakuan terhadap sumber daya manusia karena menjadi salah satu yang sangat perlu untuk di terapkan, setiap organisasi akan memasukkan sumber daya manusia yang dimiliki dalam pelaporan dan penyusunan laporan keuangan yang dibuat, karena organisasi menganggap bahwa dengan adanya pengakuan terhadap sumber daya manusia dapat meningkatkan kinerja keuangan sebuah organisasi.

Kerangka Konsep Dan Model Penelitian

Untuk menjadikan penelitian ini lebih terarah, maka diperlukan yang namanya sebuah acuan penelitian atau kerangka penelitian sehingga nantinya kegiatan penelitian dapat berjalan dengan baik berikut kerangka konsep penelitian adalah sebagai berikut :



Gambar 2.3. Kerangka Konsep Penelitian

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Dalam penelitian ini, penulis menggunakan pendekatan aplikasi pengukuran implementasi pengelolaan keuangan sebuah organisasi dalam hal ini pelaporan tentang sumber daya manusia yang dimiliki. Melalui pendekatan ini dapat diketahui secara obyektif metode pelaporan PDAM ditinjau dari kajian akademis tentang kesesuaian laporan keuangan tersebut dengan PSAK SAK ETAP Bab 16 tentang Aset Tak Berwujud pelaporan sumber daya manusia.

Oleh karena itu, dalam rangka pendalaman terhadap implementasi laporan keuangan tersebut, peneliti menggunakan jenis penelitian deskriptif kualitatif yaitu, proses pemecahan masalah yang diselidiki dengan menggambarkan objek penelitian secara jelas dan lebih mendetail serta untuk menarik generalisasi yang menjelaskan variabel yang menyebabkan suatu gejala terhadap kesesuaian laporan keuangan. Penelitian deskriptif kualitatif bertujuan untuk memperoleh informasi - informasi keadaan saat ini dan kaitannya dengan variable - variabel yang ada pada penelitian ini.

Jenis dan Sumber Data

Penelitian ini termasuk dalam jenis penelitian deskriptif kualitatif karena bertujuan untuk mendapat informasi dan menggambarkan mengenai Analisis perlakuan akuntansi biaya pengembangan sumber daya manusia pada Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) Kota Samarinda serta mengadakan orientasi pendahuluan terhadap perlakuan dan penyajian apakah biaya pengembangan sumber daya manusia belum sesuai dengan metode pengukuran *Historical Cost of Human Resource* pada penyajian laporan keuangan PDAM Kota Samarinda. Hasil selanjutnya dideskripsikan dalam bentuk analisis yang lebih sempit sehingga dapat diketahui dampaknya terhadap laporan keuangan PDAM Kota Samarinda.

Untuk memperoleh data yang diperlukan dalam penelitian ini maka penulis menggunakan teknik pengumpulan data sebagai berikut :

- a. Data primer yang diperlukan dalam penelitian ini berupa laporan keuangan PDAM kota Samarinda untuk tahun 2015 dan juga laporan mengenai biaya yang menyangkut pengembangan sumber daya manusia.
- b. Data sekunder berupa data yang diperoleh baik dari situs obyek itu sendiri maupun dari sumber lain baik media cetak maupun media elektronik yang berupa laporan keuangan biaya pengembangan sumber daya manusia yang belum sesuai dengan metode pengukuran *Historical Cost of Human Resource* pada penyajian laporan keuangan Perusahaan Daerah Air Minum Kota Samarinda.

Analisis Data

Dalam menganalisis data yang terdapat pada objek, peneliti mencoba untuk menyesuaikan antara laporan keuangan yang dibuat oleh PDAM Kota Samarinda dengan PSAK dan SAK ETAP dalam hal ini adalah SAK ETAP Bab 16 tahun 2014 yang mengatur tentang Aset Tak Berwujud. Sehingga dengan mengaju pada tujuan dari penelitian ini adalah untuk melihat apakah dalam

penyusunan laporan keuangan PDAM Kota Samarinda khususnya mengenai Aset Tak Berwujud apakah telah sesuai dengan SAK ETAP Bab 16.

PEMBAHASAN

Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) Kota Samarinda adalah suatu badan usaha pemerintah daerah dibidang pelayanan jasa pelayanan air minum yang memenuhi syarat, Kota Samarinda sebagai ibu kota Provinsi Kalimantan Timur dengan luas 71.800 ha, dengan jumlah penduduk pada tahun 2005 sebesar 576.047 jiwa, dan pada tahun 2013 sebesar 857.612, dan jumlah penduduk Kota Samarinda pada tahun 2015 sebanyak 928.644 jiwa.

Dengan visi menjadikan PDAM sebagai sarana pelayanan umum yang memberikan pelayanan kepada masyarakat Kota Samarinda dan merupakan perusahaan yang menopang pertumbuhan ekonomi sosial dan budaya. Sehingga terdapat beberapa Misi PDAM yaitu menyediakan air bersih sesuai standar persyaratan air minum, kontinuitas 24 jam, bertekanan cukup, menjangkau pelanggan hingga 85 % serta menurunkan tingkat kehilangan air hingga 25 %.

Terdapat beberapa program kegiatan dalam upaya pengembangan tenaga profesional diantaranya dilakukan melalui pelatihan eksternal dan internal, kepesertaan seminar dan lokakarya dan program-program pelatihan pengembangan untuk pegawai yang akan dipromosi. Hal tersebut memberikan informasi keuangan dan metode khusus sebagai dukungan bagi para tenaga teknis manajemen tentang bagaimana menjalankan usaha ini. Keikutsertaan pegawai dalam pelatihan dilakukan baik ditingkat lokal maupun nasional.

Tabel 1 Komposisi Pegawai Berdasarkan Latar Belakang Pendidikan Tahun 2015

Pendidikan	Jumlah	(%)
Perguruan Tinggi (S2)	2	0,99
Perguruan Tinggi (S1)	76	37,44
Diploma (D3)	39	19,21
Diploma (D2)	1	0,49
SLTA (SMA / SMK) atau setingkat	82	40,39
SLTP (SMP / MTS) atau setingkat	-	-
Sekolah Dasar (SD)	3	1,48
T o t a l	203	100

Sumber : PDAM Kota Samarinda, (2015)

Tabel 2. Komposisi Pegawai Berdasarkan Usia Tahun 2015

Usia (Tahun)	Jumlah	(%)
21 – 24	5	2,47
25 – 29	7	3,45
30 – 34	49	24,14
35 – 39	69	33,98
40 – 44	50	24,63
T o t a l	203	100

Sumber : PDAM Kota Samarinda, (2015)

Biaya Keuangan Sumber Daya Manusia PDAM Kota Samarinda

Data berupa laporan keuangan dan data biaya yang berhubungan dengan sumber daya manusia. Berikut adalah rincian data yang diperoleh :

1. Laporan Keuangan
2. Biaya Pengembangan Sumber Daya Manusia

Tabel 3. Perincian Biaya Pelatihan & Pengembangan Tahun 2015

No	KEGIATAN	JUMLAH PESERTA	BIAYA (Rupiah)
1.	Seminar CERMAT	120 orang	80.000.000,-
2.	Program Pengembangan Pratama	20 orang	262.500.000,-
3.	Program P2M Muda & Madya	15 orang	132.000.000,-
4.	Saturday Class	100 orang	63.000.000,-
5.	Program Regular	90 orang	77.400.000,-
T O T A L			614.900.000,-

Sumber : PDAM Kota Samarinda , (2015)

Penerapan Biaya Sumber Daya Manusia PDAM Dengan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Sebagai pembahasan terakhir, penulis akan memberikan sebuah kesimpulan tentang perlakuan akuntansi terhadap pembiayaan pengembangan sumber daya manusia yang terdapat pada PDAM Kota Samarinda apakah telah sesuai dengan SAK ETAP atau tidak.

1. Pencatatan Biaya Sumber Daya Manusia pada PDAM

Berikut ini adalah penjelasan mengenai perlakuan biaya sumber daya manusia pada PDAM untuk tahun 2015.

- a. Biaya Gaji & Upah
- b. Biaya Pelatihan dan Pengembangan.
- c. Biaya Tunjangan
- d. Biaya lainnya

2. Penerapan Sumber Daya Manusia Menurut Akuntansi Sumber Daya Manusia

Biaya ini meliputi biaya rekrutmen, seleksi, penempatan, orientasi dan pelatihan kerja.

a. Pencatatan nilai aktiva sumber daya manusia

1) Beban Gaji

Beban gaji sebesar Rp. 18.760.000.000,- tidak dikapitalisasi sebagai aktiva sumber daya manusia karena beban gaji tidak memiliki manfaat dimasa yang akan datang. Untuk itu gaji dan upah rutin tidak termasuk dalam kelompok ini.

2) Biaya pelatihan (*Training*)

Dari total biaya training yang dikeluarkan perusahaan sebesar Rp. 614.900.000,- dipisahkan antara biaya yang benar-benar memberikan manfaat di masa mendatang dan yang tidak memberikan manfaat di masa mendatang.

3) Biaya Tunjangan dan Lainnya

Biaya ini tidak dikapitalisasi sebagai aktiva sumber daya manusia karena pengeluaran ini tidak memberikan manfaat bagi perusahaan di masa yang akan datang.

b. Pencatatan amortisasi nilai aktiva sumber daya manusia

Sesuai dengan prinsip *matching cost against revenue*, dengan berlalunya waktu maka harus diakui sebagai beban periode dari suatu aktiva yang dimiliki oleh perusahaan.

Perhitungan amortisasi pertahun adalah Rp. 98.625.000,- yang diperoleh dari Rp. 394.500.000,- dibagi 4 tahun.

Untuk lebih memudahkan pencatatan, dapat dibuat suatu tabel amortisasi lalu kemudian membuat jurnal amortisasi. Dari data di atas diperoleh data aktiva sumber daya manusia pada PDAM untuk tahun 2015 pada tabel berikut ini :

Tabel 4. Aktiva Sumber Daya Manusia. PDAM Tahun 2015

No	Biaya SDM	Jumlah (Rp)	Amortisasi (Rp)	Saldo (Rp)
1	Biaya Pelatihan &	394.500.000	295.875.000	98.625.000

Sumber : Data Diolah (2016)

c. Perspektif Penerapan Aktiva Sumber Daya Manusia PDAM Kota Samarinda ,
 Penulis memilih model penyatuan dalam laporan keuangan konvensional (*Integrated into conventional financial statement*) atas dasar pertimbangan. Lebih jelasnya tampak pada perbandingan neraca dan laporan laba rugi PDAM, berikut ini :

PDAM Kota Samarinda
Neraca
Per tanggal 31 Desember 2015
(Dinyatakan dalam ribuan rupiah)

	<u>Konvensional</u>	<u>ASDM</u>
Aktiva Produktif	6.111.765.000	6.111.765.000
Pinjaman yang diberikan	844.620.000	844.620.000
Surat Berharga	35.645.000	35.645.000
Rekening Antar Kantor	5.231.500.000	5.231.500.000
Aktiva Tidak Produktif	112.164.000	112.164.000
Aktiva SDM – Net		98.625.000
Cad. Aktiva yang Diklas (-/-)	99.569.000	99.569.000
	<u>-----</u>	<u>-----</u>
Jumlah Aktiva	<u>5.443.233.000</u>	<u>5.541.858.000</u>

PDAM Kota Samarinda
Laporan Laba Rugi
Per tanggal 31 Desember 2015
(Dinyatakan dalam ribuan rupiah)

	<u>Konvensional</u>	<u>ASDM</u>
Pendapatan Bunga	392.786.000	392.786.000
Pendapatan Provisi & Komisi	<u>4.139.000</u>	<u>4.139.000</u>
	396.925.000	396.925.000
Biaya Bunga	<u>(181.424.000)</u>	<u>(181.424.000)</u>
Hasil Bunga Netto	215.501.000	215.501.000
Pendapatan Non Bunga	<u>120.129.000</u>	<u>120.129.000</u>
	335.630.000	335.630.000
Biaya Operasional	<u>(231.774.000)</u>	<u>(231.774.000)</u>
Laba Usaha	103.856.000	103.856.000
Penyesuaian pada aktiva	<u>-----</u>	<u>98.625.000</u>
Laba Bersih	<u>103.856.000</u>	<u>202.481.000</u>

Penyesuaian Aktiva Sumber Daya Manusia bersih sebesar Rp. 98.625.000,- diperoleh dari biaya training & pengembangan (Rp. 394.500.000,-) dikurangi beban amortisasi aktiva sumber daya manusia tahun 2015 (Rp. 295.875.000,-).

Untuk lebih memudahkan dalam melihat perbandingan dari laporan laba rugi dan neraca tersebut, di bawah ini disediakan tabel perbandingan laba rugi dan neraca.

Tabel 5. Perbandingan Laba Rugi dan Neraca Menurut Akuntansi Konvensional dan Akuntansi Sumber Daya Manusia (dalam ribuan rupiah)

Laporan	Ak.Konvensional	ASDM	Selisih	%
Neraca	5.443.233.000,-		98.625.000,-	0,01
Lap. Laba Rugi	103.856.000,-	202.481.000,-	98.625.000,-	0,27

Sumber : Data Diolah (2015)

Dari tabel di atas terlihat pada neraca adanya kenaikan dalam total aktiva yaitu sebesar Rp. 295.875.000,- atau 0,01 % dan pada neraca timbul akun baru yaitu Aktiva Sumber Daya Manusia yang merupakan investasi atas sumber daya manusia sebesar Rp. 98.625.000,-. Sedangkan pada Laporan Laba Rugi perusahaan, dengan penerapan Akuntansi sumber daya manusia walaupun pengaruhnya sangat kecil terhadap nilai Aktiva perusahaan tetapi ada penambahan sebesar Rp. 295.875.000,- dikarenakan kapitalisasi biaya sumber daya manusia yang memiliki manfaat dimasa mendatang mengurangi beban periode berjalan pada Laporan Laba Rugi sehingga laba bersih perusahaan lebih besar.

Kemungkinan Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Setelah menganalisis dan membandingkan penerapan Akuntansi Konvensional dengan Akuntansi sumber daya manusia, ternyata terdapat beberapa kemungkinan yang dapat diperoleh perusahaan khususnya PDAM apabila menerapkan Akuntansi Sumber Daya Manusia, yaitu :

1. Dengan menerapkan Akuntansi sumber daya manusia, informasi akuntansi yang disajikan akan lebih handal dalam pengambilan keputusan manajemen, karena biaya-biaya sumber daya manusia yang dapat memberikan manfaat dimasa yang akan datang dikapitalisasi kemudian diamortisasi menurut umur ekonomisnya.
2. Dengan adanya informasi mengenai sumber daya manusia perusahaan akan membantu pihak ekstern perusahaan dalam mengambil keputusan,
3. Terdapat pengaruh yang cukup besar dalam total aktiva dan laba bersih perusahaan dengan menerapkan Akuntansi sumber daya manusia dibandingkan dengan perlakuan akuntansi konvensional.

Program Pelatihan & Pengembangan di PDAM

Salah satu bentuk usaha dalam meningkatkan kinerja pegawai adalah dengan memberikan pelatihan dan pengembangan. Jenis Pelatihan & Pengembangan yang ada di PDAM Kota Samarinda, adalah sebagai berikut :

1. Pelatihan / training diberikan kepada pegawai operasional
2. Pengembangan diberikan kepada pegawai manajerial
Pelatihan untuk pengembangan ini adalah sebagai berikut :
 - a) Program Pengembangan Pratama
 - b) Program Pelatihan Pengembangan Manajer Muda I
 - c) Program Pelatihan Pengembangan Manajer Muda II

d) Program Pelatihan Pengembangan Manajer Madya

Kendala Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Hal yang menjadi kendala dalam penerapan Akuntansi sumber daya manusia ini disebabkan karena adanya syarat untuk pengukuran suatu sebagai aktiva / aset yang diatur dalam FASB No 5, yaitu :

1. Pengendalian Sumber Daya Manusia
2. Pengukuran Sumber Daya Manusia
3. Subyektifitas Sumber Daya Manusia
4. Sifat Informasi

PEMBAHASAN

Dari hasil observasi yang dilakukan oleh peneliti dan melihat dari laporan keuangan yang telah dibuat oleh PDAM Kota Samarinda, dapat dinyatakan bahwa dalam penyusunan dan pelaporan laporan keuangan PDAM Kota Samarinda telah menggunakan SAK ETAP sebagai acuannya.

Dalam penyusunan pelaporan pihak perusahaan PDAM Kota Samarinda telah sesuai dengan metode yang dinamakan *Historical Cost of Human Resource*.

Dalam Amin Widjaja Tunggal, (1994 : 7) menyatakan Akuntansi sumber daya manusia tidak timbul dengan sendirinya atau tanpa sesuatu hal yang melatar belakangi.

Hasil dari penelitian ini juga di sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Suwanto (2006 : 117). Biaya pengembangan diakui sebagai aktiva bila memenuhi kriteria - kriteria yang mengindikasikan bahwa biaya-biaya tersebut akan meningkatkan manfaat ekonomis dari sumber daya manusia di masa yang akan datang.

Berdasarkan dari hasil analisis dan pengamatan di lapangan serta mengacu terhadap beberapa opini dan penelitian tentang akuntansi sumber daya manusia, maka peneliti dapat menyatakan bahwa dalam perlakuan akuntansi biaya sumber daya manusia adalah merupakan segala pembiayaan yang dikeluarkan pihak perusahaan dalam memperoleh sumber daya manusia yang diawali dari perkerutan sampai dengan karyawan tersebut siap untuk beraktifitas dalam perusahaan.

SIMPULAN

1. Dari hasil observasi yang telah dilakukan oleh peneliti terhadap objek penelitian dalam hal ini PDAM Kota Samarinda dapat disimpulkan bahwa Perusahaan Daerah Air Minum Kota Samarinda telah menerapkan atau telah mengadopsi SAK ETAP dalam penyusunan pelaporan keuangan perusahaannya.
2. Dalam penyusunan dan penyajian pelaporannya, Perusahaan Daerah Air Minum Kota Samarinda telah sesuai dengan metode pengukuran *Historical Cost of Human Resource*.
3. Peneliti dapat menyimpulkan bahwa akuntansi sumber daya manusia sangat perlu di terapkan pada sebuah perusahaan,

Saran yang bisa menjadi bahan pertimbangan baik bagi perusahaan, maupun bagi pihak – pihak lain. Diantaranya :

1. Sebaiknya perusahaan lebih maksimal lagi dalam pemberdayaan sumber daya manusia yang dimiliki.
2. Perusahaan diharapkan berusaha untuk bukan hanya mengadopsi SAK ETAP tetapi berupaya untuk menerapkan PSAK 19.
3. Untuk penelitian selanjutnya dapat melakukan penelitian sejenis baik dengan bentuk perusahaan yang sama maupun dengan melihat pedoman penyusunan pelaporan keuangan khususnya untuk Aktiva Tidak Berwujud misalkan penggunaan PSAK 19.

DAFTAR PUSTAKA

- Arfan Ikhsan. 2008. *Metode Penelitian Akuntansi Keperilakuan*. Yogyakarta : Graha Ilmu
- _____. 2007. *Audit Manajemen*. Jakarta : Rineka Cipta.
- _____. 2004. *Akuntansi Sumber Daya Manusia*, Cetakan Pertama, PT Haravindo, Jakarta.
- Brummet, R. Lee, 1995, *Human Resource Accounting : Modern Accounting*, Alih Bahasa Tim penerjemahan CV. Alfa Beta, Bandung
- Drs. H. Malayu, S.P. Hasibuan, 2007. *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Jakarta : Cetakan 9. PT. Bumi Aksara
- Hardiansyah A. 2009. *Analisis Simulasi Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia terhadap Perbandingan Kinerja Laporan Keuangan Pada Bank Panin*. Skripsi Tidak Diterbitkan. Jakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Gunadarma.
- _____. 2007. *Teori Akuntansi*. PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta.
- Harahap, Sofyan Syafri, 2011, *Teori Akuntansi*, PT. Rajawali Pers. Jakarta.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2011. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta : Penerbit Salemba Empat.
- Marina T A Hutagaol 2007. *Perlakuan Akuntansi Sumber Daya Manusi Dalam Upaya Pengukurannya Sebagai Aktiva Pada Pt Pp London Sumatra Tbk* Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Sumatera Utara Medan (tidak dipublikasi) 2011
- Matthews, MR., MHB Perera. 1996. *Accounting Theory and Development*. 3rd edition. Thomas Nelson Australia.
- Mulyadi., 2000, *Akuntansi Biaya*, Aditya Media, Edisi ke-5, Yogyakarta.
- Murad, A.A. 2009. Pengaruh Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Terhadap Kinerja Perusahaan (Studi Kasus pada PT. Putra Damai banten Abadi). *Prospek*, Vol.2 No.1, Januari 2009 pp 37-55
- Narayan, Raunak. 2010. "Human Resources Accounting: A New Paradigm in The Era of Globalization." *Asian Journal of Management Reseach* , pp. 237-244
- Nastiti,D. 2008. Human Resources Accounting: Menyajikan Informasi Sumber Daya Manusia Dalam Laporan Keuangan. *Jurnal Bisnis dan Usahawan*, Vol.6, No.2, Januari. Pp 133-138

- Simamora, Henry. 2006. *Manajemen Sumber Daya Manusia*, Edisi 2, STIE YKPN. Yogyakarta
- Subyantoro, Arief dan Suwanto. 2006. *Metode dan Teknik Penelitian Sosial*. Yogyakarta: Andi
- Sulistyo, Basuki. 2006. *Metode Penelitian*. Jakarta: Wedatama Widya Sastra dan Fakultas Ilmu Pengetahuan Budaya Universitas Indonesia
- Suwanto 2006. Akuntansi Sumber Daya Manusia Sebagai Alternatif Dalam Penyusunan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi*. Vol. 5. No.1 April 2006 Pp 117-134.
- Warno, 2011. “Pencatatan dan Pengakuan Sumber Daya Manusia dalam Akuntansi “, *Jurnal Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Semarang* , Volume 3 Nomor 2