

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Penelitian Terdahulu

Penelitian ini tentu tidak lepas dari penelitian-penelitian terdahulu yang telah dilakukan oleh penelitian lain. Penelitian terhadap perlakuan akuntansi khususnya pengakuan dan klasifikasi aset, baik perusahaan maupun organisasi, baik di tingkat lokal, nasional, maupun tingkat internasional. Sehingga, penelitian yang akan dilakukan memiliki keterkaitan yang sama beserta persamaan maupun perbedaan dalam objek yang akan diteliti. Beberapa penelitian terdahulu yang dijadikan pedoman dalam penulisan penelitian ini antara lain sebagai berikut:

2.1.1 Osemeke Monday (2017)

Penelitian ini menggunakan pendekatan analisis eksplorasi. Tujuan utama dari penelitian ini adalah untuk menguji masalah yang terlibat dalam menilai sumber daya manusia/orang yang bekerja dalam organisasi, yang dianggap sebagai yang paling berharga aset dalam organisasi bisnis, manfaat melampirkan nilai-nilai dan tantangan dan hambatan dalam mengimplementasikan manusia pengungkapan akuntansi sumber daya dari nilai-nilai tersebut dalam pernyataan posisi keuangan perusahaan. Hasil penelitiannya, peneliti menyimpulkan bahwa penelitian yang cukup besar dilakukan adalah karena semakin pentingnya modal manusia dalam perekonomian untuk mengembangkan konsep dan metode menilai sumber daya manusia yang telah diakui sebagai *Human Resource Accounting (HRA)*.

Persamaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah sebagai berikut:

1. Meneliti mengenai konsep dasar akuntansi sumber daya manusia
2. Menggunakan pendekatan kualitatif

Perbedaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah, pada penelitian terdahulu menggunakan data sekunder saja tanpa melakukan wawancara maupun observasi lebih lanjut serta hanya melakukan penelitian pada kajian literatur.

2.1.2 Oseni Abubakar Idris *et al.* (2015)

Penelitian ini bertujuan untuk menentukan apakah orang-orang yang saat ini di bidang akuntansi percaya bahwa modal manusia harus dihargai pada laporan posisi keuangan, dan jika demikian, untuk memeriksa di mana pada laporan posisi keuangan mereka merasa harus diklasifikasikan.

Berdasarkan hasil, makalah ini menyimpulkan bahwa item utama yang hilang dalam laporan posisi keuangan yaitu modal manusia sebagai hasil dari pertemuan kesulitan dalam mengukur modal manusia dan nilai modal manusia sangat subjektif. Kertas yang direkomendasikan bahwa modal manusia harus dihargai, tetapi mungkin laporan keuangan bukan merupakan tempat yang tepat untuk nomor tersebut.

Persamaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah sebagai berikut.

1. Mengukur Akuntansi Sumber Daya Manusia
2. Menggunakan data primer dan sekunder,

Perbedaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah, pada penelitian terdahulu menganalisis sumber daya manusia yang dihitung sebagai modal manusia (*human capital*)

2.1.3 Desi dan Iwan (2014)

Penelitian ini menggunakan metode deskriptif kualitatif. Penelitian ini bertujuan untuk 1) Mengetahui biaya pada sumber daya manusia yang dapat dikonversi menjadi asset perusahaan, 2) Mengetahui keuntungan yang berbeda antara laporan keuangan dengan akuntansi konvensional dan akuntansi sumber daya manusia.

Berdasarkan hasil analisis dan pengujian hipotesis, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut : Hipotesis pertama yang menyatakan terdapat perbedaan biaya Akuntansi Konvensional dengan Akuntansi SDM ditolak. Hipotesis kedua terdapat perbedaan laba antara akuntansi Konvensional dengan akuntansi SDM ditolak.

Persamaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah sebagai berikut.

1. Mengukur Akuntansi Sumber Daya Manusia
2. Menggunakan data sekunder,

Perbedaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah sebagai berikut.

1. Pada penelitian terdahulu menganalisis pada objek Perusahaan Daerah Air Minum Purbalingga
2. Data yang telah dihasilkan masih diolah kembali dengan sistem

2.1.4 Oprean dan Oprisor (2014)

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis alasan evolusi ini melalui sudut pandang akuntansi. Lebih tepatnya, makalah ini menyajikan dampak ekonomi dari sepak bola, bagaimana pemain pendaftaran kontrak dibingkai oleh bidang akuntansi sumber daya manusia, bagaimana teknik akuntansi dapat mempengaruhi representasi keuangan klub, yang Standar Akuntansi Internasional yang diterapkan pada pemain sepak bola kontrak dan bagaimana bisa mereka artikel ditafsirkan.

Hasil dari penelitian ini adalah kita dapat mengakui bahwa pemain dan pendukung telah kehilangan tempat mereka di panggung utama untuk kepentingan marjinal investor. Selain itu, kita dapat menyatakan bahwa mantan telah menjadi “pion belaka di meja catur” itu adalah industri sepak bola di seluruh dunia. Ini masih harus dilihat berapa banyak industri ini akan berkembang di tahun-tahun berikutnya, seberapa baik badan pemerintah akan mengelola dan meningkatkan aturan permainan dan bagaimana peraturan akuntansi akan memodifikasi - dalam rangka untuk memiliki kerangka yang lebih baik untuk pengungkapan sumber daya manusia. Kasus untuk sepak bola disajikan dalam kertas saat ini dapat mengatur tanah untuk penelitian masa depan, yang bisa memperkirakan paradigma ke tingkat luas pengungkapan pelaporan modal intelektual.

Persamaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah, melakukan penelitian dibidang industri Olahraga. Perbedaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah, pada penelitian terdahulu

menganalisis akuntansi untuk pemain sepak bola berdasarkan kapitalisasi paradigma vs pengeluaran

2.1.5 Afolabi Oluwatoyin (2014)

Penelitian ini menggunakan metode analisis deskriptif. Penelitian yang bertujuan untuk membahas pencatatan dan pengungkapan dalam laporan keuangan, tujuan akuntansi sumber daya manusia dan kebutuhan sumber daya manusia akuntansi di organisasi. Penelitian ini juga mengungkapkan kendala terhadap akuntansi dan kondisi sumber daya manusia yang harus ada sebelum mengadopsi sumber daya manusia akuntansi dalam organisasi.

Hasil dari penelitian ini adalah Pentingnya ekonomi masyarakat juga diakui beberapa upaya organisasi untuk memperhitungkan sumber daya manusia sistem akuntansi konvensional memperlakukan pengeluaran dibuat sebagai investasi sumber daya manusia sebagai “biaya” bukan sebagai “aset”.

Persamaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah, melakukan penelitian dengan menganalisis pencatatan pengungkapan sumber daya manusia. Perbedaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah, pada penelitian terdahulu menganalisis hanya dengan literatur, tanpa ada observasi lebih lanjut pada objek tertentu.

2.1.6 Agus Haryanto (2013)

Penelitian ini menggunakan analisis kualitatif deskriptif, dan bertujuan untuk membahas lebih lanjut mengenai penerapan sistem akuntansi sumber daya manusia pada laporan keuangan. Hasil dari penelitian ini adalah pentingnya pencatatan serta pengungkapan akuntansi sumber daya manusia pada sebuah

laporan keuangan perusahaan maupun industri yang menggunakan akuntansi sumber daya manusia.

Persamaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah, melakukan penelitian mengenai pengungkapan akuntansi sumber daya manusia pada laporan keuangan. Perbedaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah sebagai berikut.

1. Pada penelitian terdahulu menganalisis hanya dengan literatur, dan pembuktian seberapa pentingnya pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.
2. Tidak melakukan studi kasus maupun observasi lebih lanjut pada perusahaan yang menerapkan akuntansi sumber daya manusia.

2.1.7 Rispanyo (2009)

Penelitian ini menggunakan metode yang berdasarkan literatur yang ada bertujuan untuk membahas lebih lanjut mengenai penerapan sistem akuntansi sumber daya manusia pada laporan keuangan apakah masih hidup atau telah mati tidak digunakan.

Hasil dari penelitian ini adalah belum adanya kesepakatan tersebut dikarenakan untuk dapat dikategorikan sebagai aset, maka sumberdaya manusia harus memenuhi syarat: *definition*, *measurement*, *relevan* dan *reliability*. Dari beberapa syarat tersebut, hanya *measurement* yang menjadi permasalahan utama untuk dapat menerapkan akuntansi sumberdaya manusia.

Persamaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah, melakukan penelitian mengenai pengungkapan akuntansi sumber daya manusia

apakah bisa dikategorikan sebagai aset. Perbedaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah sebagai berikut.

1. Pada penelitian terdahulu menganalisis hanya dengan literatur, dan pembuktian apakah sumber daya manusia dapat selalu dikatakan sebagai aset.
2. Tidak melakukan studi kasus maupun observasi lebih lanjut pada perusahaan yang menerapkan akuntansi sumber daya manusia

2.1.8 Astri Prima Devi (2004)

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui dan mengklasifikasikan aset untuk pemain sepak bola dan bagaimana perlakuan akuntansinya, khususnya di Indonesia.

Dari hasil observasi yang dilakukan oleh peneliti disimpulkan bahwa *human capital* memiliki peran dan nilai penting bagi perusahaan. Namun standar akuntansi yang ada sekarang belum dapat mengakomodasi perubahan ini sehingga *human capital* tidak dapat dimasukkan ke dalam laporan keuangan untuk menambah nilai perusahaan.

Persamaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah sebagai berikut.

1. Menganalisis penerapan pencatatan serta pelaporan atlet yang dinilai sebagai aset sesuai dengan standar yang berlaku.
2. Menggunakan objek penelitian pada sebuah klub dan dilakukannya perbandingan.

Perbedaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang adalah sebagai berikut.

1. Pada penelitian terdahulu peneliti menganalisis pada bidang olah raga sepak bola
2. Penelitian terdahulu menganalisis hanya pada pengakuan serta pelaporannya.

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Sumber Daya Manusia

Menurut Hasibuan (2005:244) sumber daya manusia adalah kemampuan terpadu dari daya pikir dan daya fisik yang dimiliki individu. Pelaku dan sifatnya dilakukan oleh keturunan dan lingkungannya, sedangkan prestasi kerjanya dimotivasi oleh keinginan untuk memenuhi kepuasannya. Sedangkan menurut Mathis dan Jackson (2006:3) sumber daya manusia atau *human resource* adalah “rancangan sistem-sistem formal dalam sebuah organisasi untuk memastikan penggunaan bakat manusia secara efektif dan efisien guna mencapai tujuan organisasi”. Peneliti menyimpulkan dari seluruh definisi yang telah dikemukakan bahwa sumber daya manusia adalah kemampuan daya pikir dan daya fisik yang dimiliki oleh seorang manusia yang digunakan dalam pencapaian tujuan organisasi. Daya Pikir adalah kecerdasan yang dibawa sejak lahir (modal dasar), sedangkan kecakapan diperoleh dari suatu usaha yang dilakukannya baik melalui suatu pembelajaran maupun pelatihan.

Menurut 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 (Ikhsan, 2008). Peneliti menyimpulkan dari pengelompokan sumber daya manusia bahwa sumber daya manusia merupakan nilai perusahaan yang tak terhitung harganya, maka penghargaan sumber daya manusia patut untuk diakui perusahaan.

2.2.2 Akuntansi Sumber Daya Manusia

James A. Cashin dan Ralph S. Polinemi dalam buku mereka “*Cost Accounting*” (1985), halaman 828 mendefinisikan akuntansi sumberdaya manusia sebagai “*The Recording, Management, and Reporting Of Personnel Cost*” (pencatatan, pengelolaan, dan pelaporan biaya personil). Akuntansi sumber daya manusia adalah suatu pengakuan bahwa orang-orang merupakan modal manusia maupun aset manusia (Hariyanto, 2013). Menurut Flamholtz dalam bukunya “*Human Resource Accounting*” (1999), “*Human Resource Accounting means accounting for people as an organizational resource*” Artinya: “Akuntansi Sumber Daya Manusia berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber dari organisasi”. Akuntansi sumber daya manusia memberikan informasi kuantitatif maupun kualitatif kepada manajemen mengenai pemenuhan, pengembangan, pengalokasian, kapitalisasi, evaluasi dan penghargaan atas sumber daya manusia (Devi, 2004).

Menurut Osemeke (2017) memberikan definisi yang lebih spesifik mengenai Akuntansi Sumber Daya Manusia yang mengacu pada (HRA) *Human Resource Accounting* sebagai proses mengukur biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan bisnis dan organisasi lainnya untuk merekrut, memilih dan merekrut, melatih dan mengembangkan aset manusia. Definisi ini memberikan pandangan seperti apa pengeluaran pada sumber daya manusia harus diakui untuk tujuan penilaian dan pelaporan, dengan kata lain HRA melibatkan pengukuran nilai ekonomi dari orang-orang untuk organisasi.

Akuntansi Sumber Daya Manusia dalam arti harfiah, akuntansi sumber daya manusia adalah seni menilai, rekaman dan penyajian sistematis nilai sumber daya manusia dalam pembukuan suatu organisasi (Oluwatoyin, 2014). Definisi ini membawa tiga aspek penting dari akuntansi sumber daya manusia:

1. Valuasi sumber daya manusia,
2. Merekam valuasi dalam pembukuan dan
3. Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan bisnis.

Serta dari definisi yang telah dikemukakan oleh para ahli, dapat disimpulkan bahwa akuntansi sumber daya manusia merupakan suatu proses sistematis dalam mengidentifikasi, mengukur, mencatat dan mengkomunikasikan informasi mengenai biaya ataupun nilai sumber daya manusia sebagai sumber daya organisasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan yang digunakan dalam proses pengambilan keputusan.

Asumsi dasar mengenai akuntansi sumber daya manusia menurut Ikhsan (2008:66) adalah sebagai berikut:

1. Manusia adalah sumber daya organisasi yang bernilai. Manusia memberikan jasa sekarang dan masa yang akan datang, yang tidak dimiliki oleh mesin dan material. Sumber daya yang diinvestasi dapat dipertanggungjawabkan tanpa kepemilikan.
2. Pengaruh dari gaji manajemen. Nilai sumber daya manusia dapat dipengaruhi oleh cara-cara mereka dikelola. Sikap atau gaya tertentu dari manajemen dapat meningkatkan motivasi karyawan, meningkatkan produktivitas, sedangkan gaya manajemen yang lain mungkin menurunkan motivasi dan dengan demikian menurunkan produktivitas.
3. Keperluan atas informasi sumber daya manusia. Informasi mengenai biaya sumber daya manusia dan nilai-nilainya adalah perlu untuk pengelolaan manusia yang efektif dan efisien dalam berbagai aspek dari proses manajemen sumber daya manusia, termasuk perencanaan dan pengendalian dalam akuisisi, pengembangan, alokasi, komposisi, konservasi, dan utilisasi manusia.

Tujuan penerapan akuntansi sumber daya manusia adalah:

1. Mengidentifikasi nilai sumber daya manusia
2. Mengukur biaya dan nilai manusia yang dikontribusikan kepada perusahaan.

3. Mengkaji pengaruh pemahaman informasi ini dan dampaknya pada perilaku manusia.

2.2.2.1 Fungsi Akuntansi Sumber Daya Manusia

Ada tiga fungsi akuntansi sumber daya manusia menurut Warno (2011) yaitu:

1. Sebagai kerangka kerja untuk membantu pengambilan keputusan di dalam sumber daya manusia
2. Memberikan informasi kuantitatif tentang biaya dan nilai sumber daya manusia sebagai unsur organisasi
3. Memotivasi manajer mengadopsi informasi sumber daya manusia dalam pengambilan keputusan yang menyangkut orang.

Selain adanya tiga fungsi, akuntansi sumber daya manusia juga melibatkan pengukuran terhadap biaya yang akan dikeluarkan untuk menggantikan sumber daya manusia dari suatu organisasi. Dengan demikian terdapat dua hal yang perlu diperhatikan dalam akuntansi sumber daya manusia, yaitu:

1. Sumber daya manusia sebagai aset atau aset, yang harus dicantumkan dalam laporan posisi keuangan.
2. Bagian dari sumber daya manusia yang dikaitkan dengan pendapatan dalam satu periode akuntansi (dimasukan dalam laporan Laba/Rugi) (Hariyanto, 2013).

2.2.2.2 Pengakuan Aset (Sumber Daya Manusia)

Secara konseptual, pengakuan adalah penyajian suatu informasi melalui statemen keuangan, dan secara teknis, pengakuan berarti pencatatan secara resmi (penjurnalan) suatu kuantitas (jumlah rupiah) hasil pengukuran ke dalam sistem akuntansi sehingga jumlah rupiah tersebut akan mempengaruhi suatu pos dan terefleksi dalam statemen keuangan (Sudarno, 2010).

Menurut pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) /PSAK No. 20 tahun 2017 menyatakan bahwa aset adalah sumber daya yang diakui 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 aset 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.

Akuisisi sumber daya manusia meliputi upaya perekrutan, seleksi dan penerimaan manusia untuk memenuhi kebutuhan tenaga manusia organisasi saat ini dan ekspektasi di masa depan. Langkah pertama dalam akuisisi sumber daya manusia adalah untuk memprediksi kebutuhan tenaga manusia. Ketika kebutuhan tersebut telah diprediksikan manajemen, manajemen harus menterjemahkan kebutuhan personalianya ke dalam anggaran akuisisi personalia. Hal ini pada dasarnya adalah suatu proses estimasi biaya. Akuntansi sumber daya manusia

dapat berguna dalam menganggarkan akuisisi karyawan. Hal tersebut dapat memberikan pengukuran terhadap biaya standar untuk merekrut, menyeleksi dan mempekerjakan manusi, yang dapat digunakan untuk menyusun anggaran akuisisi tenaga kerja yang diusulkan.

Industri olahraga dalam memperoleh sumber daya manusia atau pemain-pemain pada umumnya diperoleh dengan cara membeli pemain, dengan meminjam ataupun mengembangkan pemain-pemain muda lewat sekolah klub yang dimilikinya. Namun untuk mendapatkan pemain yang berkualitas untuk dapat langsung bermain biasanya dilakukan dengan membeli dan meminjam (Devi, 2004). Adapun sistem pembelian pemain adalah dengan sistem transfer. Setiap pemain terikat kontrak yang mengikat secara hukum dalam jangka waktu tertentu dan dapat diperpanjang jika habis jangka waktunya. Pemain yang terikat kontrak berkewajiban untuk memberikan jasanya kepada klub dengan berkontribusi dalam pertandingan. Pemain tersebut tidak dapat berhenti bermain ataupun pindah ke klub yang lain tanpa seizin klub pemilik. Jika ada klub lain yang tertarik dengan permainan seorang pemain dan menginginkan untuk memperkuat timnya maka klub tersebut harus mengajukan tawaran harga transfer kepada pemilik klub. Maka jika tawaran tersebut datang ketika kontrak pemain yang dimaksud belum habis maka keputusan ada ditangan klub pemilik.

Manajemen klub biasanya tidak ingin melepaskan pemain yang dirasa berharga maupun yang ditawarkan oleh klub lain sebelum kontrak mereka habis ataupun dilepas dengan harga yang murah. Jika harga transfer yang ditawarkan menarik, maka akan terjadi tawar menawar sampai menemui kesepakatan harga

tertentu sehingga klub pemilik bersedia melepaskan pemainnya. Hal ini bersifat menguntungkan bagi klub, karena sesuai dengan hukum permintaan jika permintaan meningkat maka harga juga meningkat.

Cara perolehan pemain yang ketiga adalah meminjam. Untuk proses peminjaman, tidak melibatkan transfer. Biasanya klub-klub besar yang memiliki banyak pemain cadangan dengan kualitas baik, maka agar pemain tersebut dapat bermain maka dapat dipinjamkan ke klub lain (Devi, 2004). Untuk pembayaran gajinya merupakan kesepakatan antara kedua klub. bagi klub peminjam tambahan pemain ini dapat memperkuat timnya tanpa harus membayar nilai transfer yang besar. Bagi klub pemilik dapat meringankan beban gaji sekaligus memberi kesempatan kepada pemain cadangan untuk menunjukkan kualitasnya.

2.2.2.3 Pengukuran Aset (Sumber Daya Manusia)

Terdapat dua pandangan dalam pengukuran sumber daya manusia, yaitu berdasarkan biaya (*cost based*) dan berdasarkan nilai (*value based*). Namun pada penelitian ini, akan didasarkan pada biaya khususnya biaya historis. 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” (Hariyanto, 2013). Sedangkan PSAK menyatakan bahwa biaya atau beban sebagai penurunan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk arus keluar atau berkurangnya aset atau terjadinya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas yang tidak menyangkut pembagian kepada penanam modal.

Konsep biaya atas akuntansi sumber daya manusia melibatkan pengukuran terhadap biaya yang telah dikeluarkan untuk memperoleh dan melatih sumber daya manusia serta biaya-biaya yang akan dikeluarkan untuk menggantikan sumber daya manusia dari suatu organisasi. Akuntansi sumber daya manusia juga melibatkan pengukuran terhadap nilai ekonomi dari manusia bagi organisasi. Maka dengan demikian akuntansi sumber daya manusia berarti mengukur investasi yang dibuat oleh organisasi dalam manusia, biaya untuk mengganti orang-orang tersebut, dan nilai dari manusia bagi perusahaan.

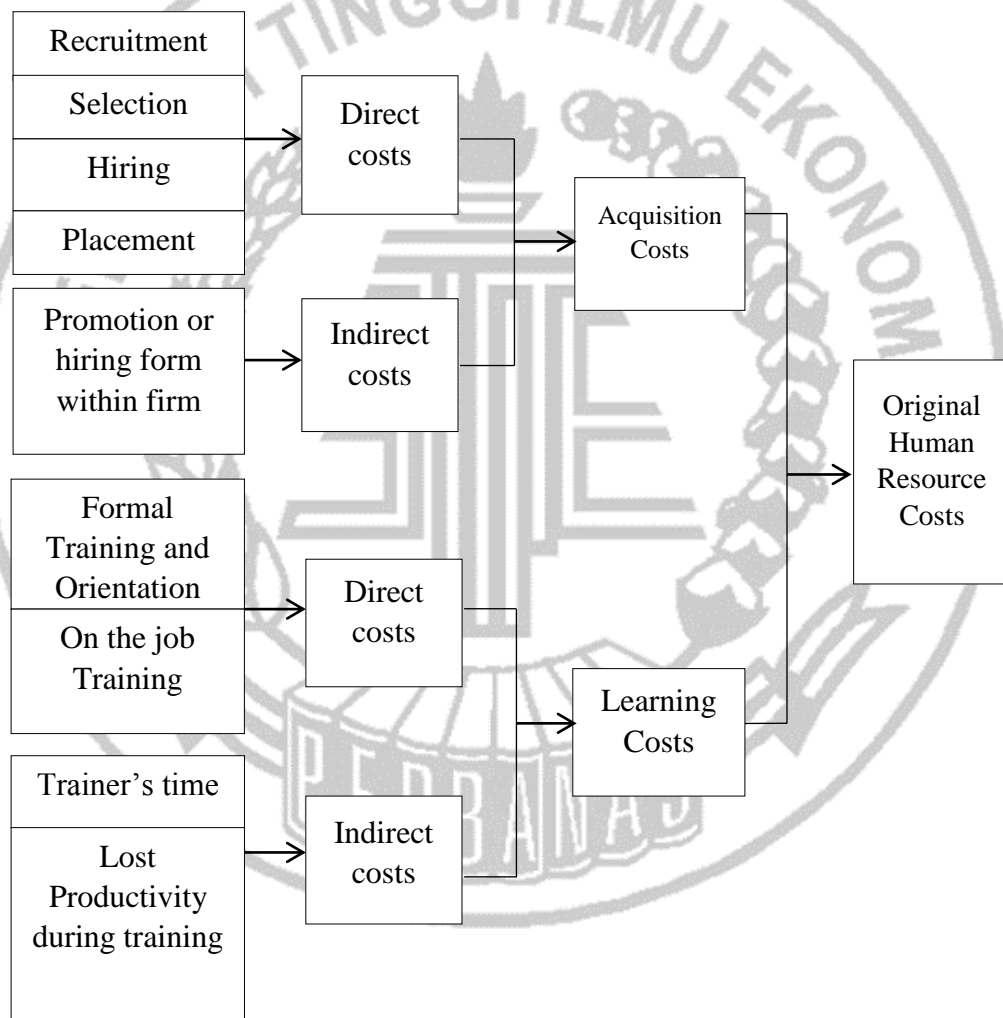
Metode pengukuran biaya dapat dihitung dengan biaya historis. Biaya historis ini menghitung dan mengkapitalisasi seluruh biaya yang berkaitan dengan penerimaan dan pengembangan sumber daya manusia yang dimiliki oleh perusahaan yang selanjutnya diadakan pengamortisian biaya-biaya tersebut selama estimasi umur manfaat yang diharapkan dari aset tersebut. Berikut ini adalah kapitalisasi biaya menurut konsep akuntansi sumber daya manusia pada perusahaan konvensional.

Biaya perolehan atau penerimaan atau biaya akusisi terdiri dari (Flamholtz, 1999):

1. Biaya perekrutan (*Recruitment costs*)
2. Biaya seleksi (*selection costs*)
3. Biaya penerimaan dan penempatan (*hiring and placement costs*)
4. Biaya promosi atau penerimaan dalam perusahaan (*promotion or hiring from within firm*)

Biaya pengembangan atau pengeluaran terdiri dari:

1. Pelatihan formal dan biaya orientasi (*formal training and orientation cost*)
2. *On-the-job training costs*
3. *Trainer's time*
4. Kehilangan produktivitas selama pelatihan (*lost productivity during training*)



Sumber: Amin Widjaja Tunggal, halaman 51

Gambar 2. 1
Model Untuk Pengukuran dan Biaya Sumber Daya Manusia Yang Orisinil

Klub olahraga untuk mengukur harga perolehan seorang pemain bola basket dilihat dari nilai transfernya. Bila harga perolehannya diukur dengan menggunakan historical cost maka seluruh biaya yang terkait dengan pengembangan dan pelatihan pemain diakumulasikan sebagai harga perolehan tersebut.

**Rumus Menentukan Jumlah Aset Sumber Daya Manusia
Menurut WJ. Giles dan DF. Robinson**

$$\text{Aset SDM} = \text{Opening value} + \text{cost of inputs} - \text{cost of outputs}$$

Keterangan :

1. *Opening value* adalah nilai persediaan sumber daya manusia pada awal tahun.
2. *Cost of inputs* adalah semua biaya yang telah dikeluarkan klub dalam rangka meningkatkan nilai sumber daya manusianya, termasuk didalamnya:
 - a. Biaya perolehan yang berasal dari nilai transfer pada kontrak pemain.
 - b. Biaya pelatihan, pengembangan pemain.
 - c. Biaya gaji atau fee pemain baru
3. *Cost of outputs* adalah semua biaya yang dibebankan klub terhadap pemain, karena menurunnya nilai SDM yakni:
 - a. Rugi karena pemain (turunnya nilai transfer karena kinerja pemain yang buruk).
 - b. Keluarnya pemain sebelum kontrak habis atau sebelum masa amortisasinya habis.

c. Amortisasi

Nilai amortisasi sumber daya manusia menggunakan metode garis lurus yang dapat dihitung dengan biaya akuisisi.

Ilustrasi:

Musim 2015/2016 :

Jumlah Aset SDM musim 2014/2015 : 700.000.000;

Biaya-biaya masukan (*Acquisition Cost*) : Biaya Transfer: 100.000.000; Biaya

Kontrak: 220.000.000

Biaya-biaya keluaran (*Learning Cost*): Biaya Pengembangan: 49.000.000; Biaya

Pendidikan : 100.000.000;

$$\text{Aset SDM} = 700.000.000 + 320.000.000 - 149.000.000$$

$$\text{Aset SDM} = 871.000.000$$

Catatan: Ilustrasi diatas merupakan perhitungan sederhana aset sumber daya manusia pada objek olahraga.

2.2.2.4 Amortisasi Aset (Sumber Daya Manusia)

Atlet bola basket yang biayanya telah di kapitalisasi sebagai aset, kemudian nilai kapitalisasi tersebut harus diamortisasi sebagaimana amortisasi aset berwujud. PSAK Nomor 19 menyebutkan bahwa jumlah amortisasi aset tidak berwujud harus dialokasikan secara sistematis berdasarkan perkiraan dari masa manfaatnya. Alokasi yang sistematis tersebut diakui sebagai beban amortisasi pada setiap periode sepanjang masa manfaat aset tersebut. Pada umumnya masa manfaat suatu aset tak berwujud tak akan melebihi 20 tahun. Amortisasi sejak tanggal aset siap digunakan. Kieso, et al (2011) menyatakan faktor-faktor yang harus dipertimbangkan dalam menentukan masa manfaat yang terkait dengan

amortisasi sumber daya manusia yaitu berdasarkan ketentuan hukum, peraturan atau kontraktual serta masa manfaat dapat parrarel dengan ekspektasi umur pelayanan dari pribadi atau kelompok karyawan. Menurut Kulikova dan Goshunova (2014), pada industri olahraga, *intangibile* aset (atlet) diamortisasi berdasarkan lama umur kontraknya. Nilai amortisasi sumber daya manusia menggunakan metode garis lurus yang dapat dihitung dengan biaya akuisisi.

Rumus Menentukan Jumlah Amortisasi Sumber Daya Manusia

$$Amortisasi = \frac{Aset\ Sumber\ Daya\ Manusia}{Umur\ Manfaat}$$

$$Amortisasi\ tahun\ berikutnya = Amortisasi\ tahun\ sebelumnya + \frac{Aset\ SDM\ tahun\ n+1}{Umur\ Manfaat}$$

Umur kontrak pemain: 5 tahun

$$Amortisasi\ tahun\ 2016 = \frac{871.000.000}{5\ tahun} = 174.200.000$$

Catatan: Ilustrasi diatas merupakan perhitungan sederhana aset sumber daya manusia pada objek olahraga dengan umur manfaat sesuai umur kontrak pemain.

2.2.2.5 Pencatatan Aset (Sumber Daya Manusia)

Laporan keuangan merupakan salah satu bentuk informasi keuangan yang disajikan perusahaan kepada pihak-pihak yang berkepentingan, baik yang ada di dalam maupun di luar perusahaan. Akuntansi sumber daya manusia dalam laporan keuangan disajikan dalam sisi aset pada pos investasi sumber daya manusia dan pada sisi kewajiban dan modal pada pos modal sumber daya manusia sebesar nilai total investasi sumber daya manusia. Sedangkan nilai amortisasi sumber daya manusia masuk ke dalam Laporan Laba Rugi perusahaan sebagai pengurang biaya operasional perusahaan yang diakui sebesar jumlah biaya untuk

pengembangan sumber daya manusia dibagi taksiran umur ekonomis sumber daya manusia pada periode bersangkutan (Fakhrudin, 2014).

Pencatatan akuntansi SDM dimaksudkan untuk mengetahui seberapa besar aset SDM yang dimiliki perusahaan. Pencatatan akuntansi SDM dapat dilakukan sbb :

1. Sebagai investasi masa depan pada laporan posisi keuangan dan diamortisasikan sesuai dengan masa manfaat. Posisi di laporan posisi keuangan sebelah debet jika penambahan dan di sebelah kredit jika pengurangan.
2. Sebagai aset tak berwujud yang tidak langsung diakui sebagai goodwill dan kemudian berdiri sendiri. Posisi di laporan posisi keuangan di debet jika ada penambahan dan kredit jika pengurangan.
3. Diperlakukan sebagai beban yang ditangguhkan dalam akuntansi konvensional
4. Dalam hal penangguhan biaya penelitian dan pengembangan karyawan.

Pelaporan yang dilakukan oleh klub-klub pada industri olahraga hampir sama dengan perusahaan konvensional pada umumnya. Dibawah ini akan diuraikan mengenai *consolidated balance sheet* dari salah satu klub pada industri olahraga sebagai keterangan diakuinya perhitungan pemain atau atlet sebagai aset tak berwujud. Disini penulis mengambil contoh laporan kuangan Manchester United (MU).

Susunan laporan keuangan MU dimulai dari aset yang dibedakan menjadi aset tetap yang terdapat *intangible asset* dan dilanjutkan dengan aset lancar. Dapat dilihat pada *intangible asset* yang sebesar 717.544.000,- pounsterling. Aset tidak berwujud ini diantaranya terdiri dari aset tidak berwujud – *goodwill* dan aset tidak berwujud – *registrations* dan aset tidak berwujud yang lain. Nilai dari aset tidak berwujud – *registrations* hingga 30 juni 2017 sebesar 209.500.000,- pounsterling yang didalamnya 125.300.000,- pounsterling telah diperkirakan menjadi amortisasi hingga 30 juni 2018. MU tidak menyantumkan aset pemain secara langsung dalam laporan keuangannya akan tetapi tetap dicantumkan dan jelaskan pada catatan atas laporan keuangannya. Standar yang berlaku dalam penyusunan laporan keuangan MU berdasarkan IFRS 15. IFRS 15, "Pendapatan dari Kontrak dengan pelanggan", berkaitan dengan Pengakuan pendapatan dan menetapkan prinsip untuk melaporkan informasi yang berguna kepada pengguna laporan keuangan tentang sifat, jumlah, waktu dan ketidakpastian pendapatan dan arus kas dari kontrak entitas dengan pelanggan. Dampak IFRS 15 saat ini sedang dinilai oleh manajemen. Implementasi IFRS 15 Memerlukan tinjauan menyeluruh atas pengaturan kontrak yang ada. Saat ini, Grup mengantisipasi mungkin ada beberapa perubahan dalam pengakuan pendapatan meskipun jumlah yang terlibat tidak material. Grup mengharapkan untuk mengadopsi IFRS 15 Mulai 1 Juli 2018. (plc, 2017)

Consolidated balance sheet

	Note	As of 30 June	
		2017 £'000	2016 £'000
ASSETS			
Non-current assets			
Property, plant and equipment	13	244,738	245,714
Investment property	14	13,966	13,447
Intangible assets	15	717,544	665,634
Derivative financial instruments	18	1,666	3,760
Trade and other receivables	19	15,399	11,223
Deferred tax asset	25	142,107	145,460
		<u>1,135,420</u>	<u>1,085,238</u>
Current assets			
Inventories	16	1,637	926
Derivative financial instruments	18	3,218	7,888
Trade and other receivables	19	103,732	128,657
Cash and cash equivalents	20	290,267	229,194
		<u>398,854</u>	<u>366,665</u>
Total assets		<u>1,534,274</u>	<u>1,451,903</u>

Consolidated balance sheet (continued)

	Note	As of 30 June	
		2017 £'000	2016 £'000
EQUITY AND LIABILITIES			
Equity			
Share capital	21	53	52
Share premium		68,822	68,822
Merger reserve		249,030	249,030
Hedging reserve		(31,724)	(32,989)
Retained earnings		191,436	173,367
Total equity		<u>477,617</u>	<u>458,282</u>
Non-current liabilities			
Derivative financial instruments	18	655	10,637
Trade and other payables	23	83,587	41,450
Borrowings	24	497,630	484,528
Deferred revenue		39,648	38,899
Deferred tax liabilities	25	20,828	14,364
		<u>642,348</u>	<u>589,878</u>
Current liabilities			
Derivative financial instruments	18	1,253	2,800
Tax liabilities		9,772	6,867
Trade and other payables	23	190,315	199,668
Borrowings	24	5,724	5,564
Deferred revenue		207,245	188,844
		<u>414,309</u>	<u>403,743</u>
Total equity and liabilities		<u>1,534,274</u>	<u>1,451,903</u>

Sumber: <https://ir.manutd.com/financial-information/annual-reports/2017.aspx>
(Manchester United Annual Report)

Gambar 2. 2
consolidated balance sheet of Manchester United Annual Report

2.2.3 Aset Tidak Berwujud

PSAK 19 memberikan definisi aset tak berwujud sebagai aset nonmoneter teridentifikasi tanpa wujud fisik, dengan demikian bahwa karakteristik utama sebuah aset takberwujud yakni dapat diidentifikasi (identifiability), kemungkinan besar entitas akan memperoleh manfaat ekonomik masa depan dari aset tersebut dan biaya perolehan aset tersebut dapat diukur secara andal dan tidak mempunyai wujud fisik. Entitas dapat memilih apakah akan menerapkan model biaya atau model revaluasian.

Jika digunakan model biaya, maka aset takberwujud dicatat dengan cara sbb: biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi amortisasi dan akumulasi rugi penurunan nilai (PSAK 19 paragraf 74). Sedangkan jika digunakan model revaluasian, maka aset takberwujud dicatat pada jumlah revaluasian, yakni nilai wajar pada tanggal revaluasi dikurangi akumulasi amortisasi dan akumulasi rugi penurunan nilai setelah tanggal revaluasi. Revaluasi dilakukan secara reguler setiap tanggal laporan keuangan.(PSAK 19 paragraf 75). Umur manfaat aset takberwujud dapat digolongkan menjadi umur manfaat terbatas dan umur manfaat tidak terbatas. Istilah “tidak terbatas” bukan berarti tak terhingga.

Apabila aset takberwujud memiliki umur manfaat yang terbatas, maka dilakukan amortisasi atas aset tersebut yang dilakukan secara sistematis selama umur manfaatnya. Apabila aset tak berwujud memiliki umur manfaat yang tidak terbatas, maka entitas disyaratkan untuk menguji aset takberwujud tersebut dengan cara membandingkan jumlah terpulihkan dengan jumlah tercatatnya pada

setiap tahun dan kapanpun terdapat indikasi bahwa aset takberwujud tersebut mengalami penurunan nilai.

Menurut FASB sebagaimana disebutkan dalam SFAC no 6 tentang *elements of financial statements* mendefinisikan laporan posisi keuangan sebagai kemungkinan manfaat ekonomi masa depan yang diperoleh atau dikendalikan oleh entitas tertentu sebagai hasil dari transaksi atau peristiwa masa lalu. Definisi ini berlaku bagi aset tetap dan aset tak berwujud, hanya aset tetap memiliki bentuk fisik sedangkan aset tak berwujud tidak memiliki wujud fisik. Kieso *et al.*, (2011) menyatakan bahwa *intangible asset* memiliki dua karakteristik, yaitu tidak memiliki eksistensi secara fisik karenanya nilai dari aset tersebut ditunjukkan dengan hak yang dijamin bagi perusahaan untuk menggunakan aset tersebut dan bukan instrumen keuangan.

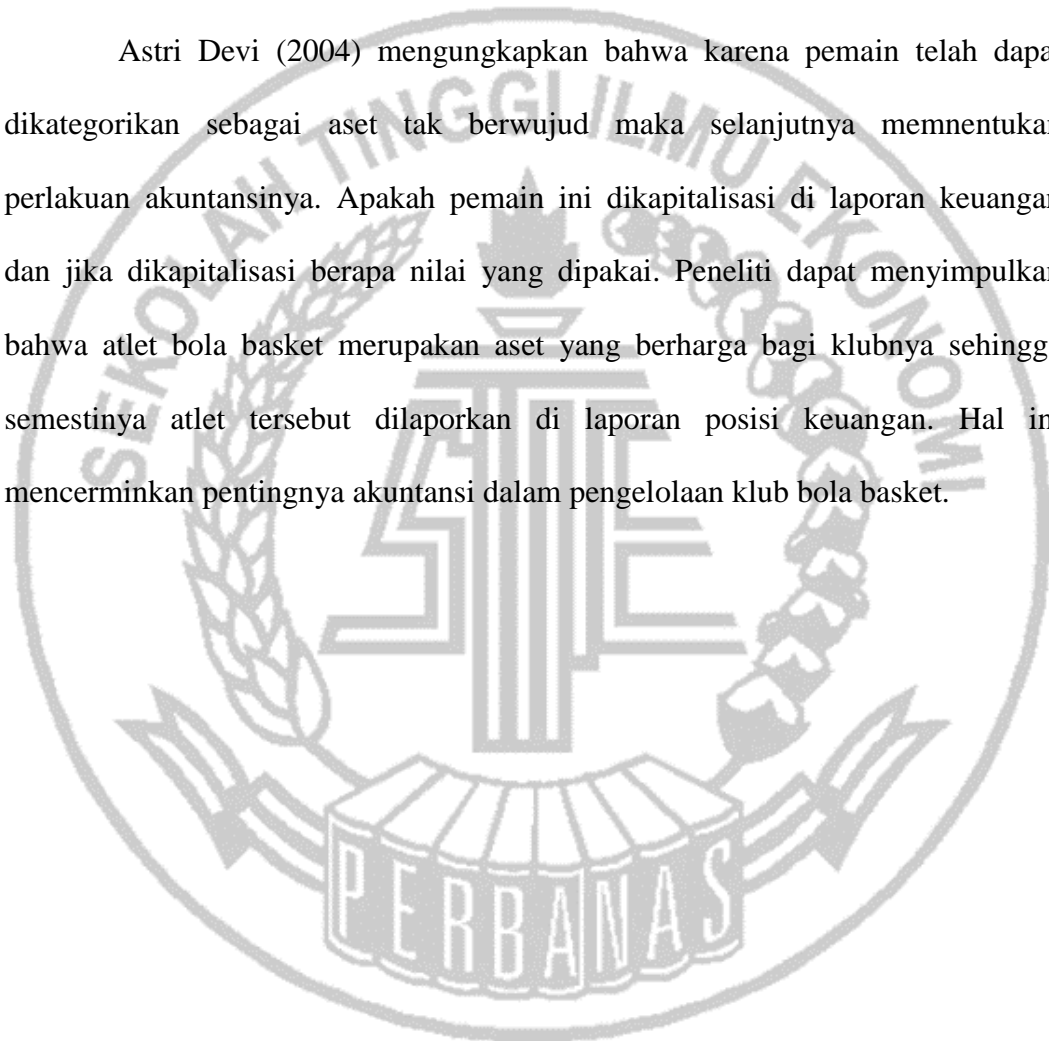
2.2.4 Akuntansi Untuk Atlet Bola Basket

Tujuan utama klub bola basket adalah menjadi juara di setiap kompetisi. Hal tersebut dapat menambah nilai sehingga dapat menambah penerimaan dari uang hadiah kompetisi, menarik sponsor, dan menambah penggemar. Untuk mewujudkan hal tersebut, klub harus membentuk tim yang baik yang terdiri dari atlet-atlet yang berkualitas.

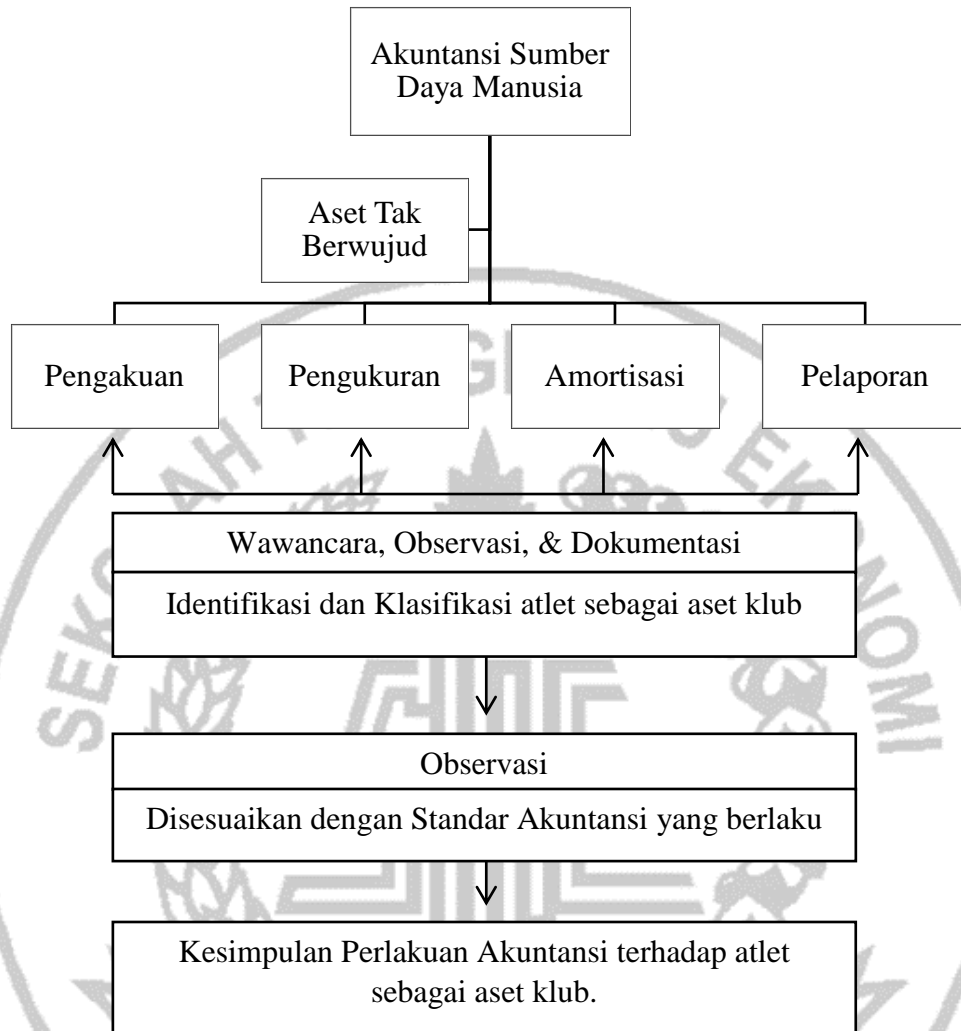
Upaya manajemen menghimpun atlet yang berkualitas, klub tersebut mendapatkan atlet dengan cara membeli dari klub lain, meminjam maupun membina atlet-atlet muda. Pembelian pemain biasanya dilakukan melalui mekanisme transfer. Setelah melalui proses transfer, pemain akan menyepakati kontrak antara pemain dengan pihak manajemen. Manajemen dalam hal ini, hak

untuk menggunakan pemain berasal dari kontrak dan mereka dapat dipertanggungjawabkan sebagai aset tidak berwujud. Hal ini dimungkinkan karena fakta bahwa, pada saat pendaftaran kontrak untuk badan, klub mengakuisisi hak federatif dan lisensi untuk menggunakan dia dalam kompetisi (Oprisor, 2014).

Astri Devi (2004) mengungkapkan bahwa karena pemain telah dapat dikategorikan sebagai aset tak berwujud maka selanjutnya menentukan perlakuan akuntansinya. Apakah pemain ini dikapitalisasi di laporan keuangan dan jika dikapitalisasi berapa nilai yang dipakai. Peneliti dapat menyimpulkan bahwa atlet bola basket merupakan aset yang berharga bagi klubnya sehingga semestinya atlet tersebut dilaporkan di laporan posisi keuangan. Hal ini mencerminkan pentingnya akuntansi dalam pengelolaan klub bola basket.



2.3 Kerangka Pemikiran



Gambar 2.3
Kerangka Pikir