

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### 2.1. Penelitian Terdahulu

Penelitian ini merujuk pada beberapa penelitian terdahulu yang digunakan sebagai bahan referensi untuk mendukung penelitian yang akan dijelaskan sebagai berikut:

##### 1. **Putri *et al* (2016)**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui praktik pengungkapan akuntansi sumber daya manusia pada perusahaan di Indonesia. Sejumlah 117 perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode tahun 2013-2015 dipilih sebagai sampel penelitian. Variabel penelitian terdiri dari ukuran perusahaan, profitabilitas, umur perusahaan dan diversifikasi produk sebagai variabel independen, sedangkan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia sebagai variabel dependen. Metode *purposive sampling* digunakan untuk menentukan sampel dan teknik analisis regresi linier berganda untuk menguji hipotesis. Hasil penelitian membuktikan bahwa ukuran perusahaan, profitabilitas yang diprosikan dengan *net profit margin* (NPM) dan umur perusahaan berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, sedangkan diversifikasi produk tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

**Persamaan:**

1. Menggunakan variabel ukuran perusahaan, profitabilitas dan umur perusahaan sebagai variabel independen.
2. Menggunakan variabel dependen pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.
3. Menggunakan metode *purposive sampling* untuk menentukan jumlah sampel penelitian dan teknik analisis data regresi linier berganda untuk menguji hipotesis.
4. Menggunakan sektor perbankan sebagai subyek penelitian.

**Perbedaan:**

1. Penelitian terdahulu menggunakan diversifikasi produk sebagai variabel independen yang tidak digunakan dalam penelitian saat ini, sedangkan ukuran dewan komisaris digunakan sebagai variabel independen penelitian saat ini yang tidak digunakan dalam penelitian terdahulu.
2. Periode yang digunakan dalam penelitian terdahulu adalah tahun 2013-2015, sedangkan periode penelitian saat ini adalah 2012-2016.

**2. Ulfa (2016)**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis karakteristik perusahaan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia dalam pelaporan keuangan. Sejumlah 45 perusahaan sektor keuangan, IT dan farmasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode tahun 2013-2014 dipilih sebagai subyek penelitian. Variabel penelitian terdiri dari ukuran perusahaan,

profitabilitas, ukuran dewan komisaris dan konsentrasi kepemilikan sebagai variabel independen, sedangkan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia sebagai variabel dependen. Metode *purposive sampling* digunakan untuk menentukan sampel dan teknik analisis regresi linier berganda untuk menguji hipotesis. Hasil penelitian membuktikan bahwa ukuran perusahaan dan ukuran dewan komisaris berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, sedangkan profitabilitas yang diprosikan dengan *return on asset* (ROA) dan konsentrasi kepemilikan tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

**Persamaan:**

1. Menggunakan variabel ukuran perusahaan, profitabilitas ukuran dewan komisaris sebagai variabel independen.
2. Menggunakan variabel dependen pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.
3. Menggunakan metode *purposive sampling* untuk menentukan jumlah sampel penelitian dan teknik analisis data regresi linier berganda untuk menguji hipotesis.

**Perbedaan:**

1. Penelitian terdahulu menggunakan konsentrasi kepemilikan sebagai variabel independen yang tidak digunakan dalam penelitian saat ini, sedangkan umur perusahaan digunakan sebagai variabel independen penelitian saat ini yang tidak terdapat dalam penelitian terdahulu.

2. Penelitian terdahulu menggunakan perusahaan sektor keuangan, IT dan farmasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sebagai subyek penelitian, sedangkan penelitian saat ini menggunakan subyek sektor perbankan.
3. Periode yang digunakan dalam penelitian terdahulu adalah tahun 2013-2014, sedangkan periode penelitian saat ini adalah 2012-2016.

### 3. **Cristy (2015)**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh karakteristik perusahaan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Sejumlah 148 perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode tahun 2011-2013 dipilih sebagai sampel penelitian. Variabel penelitian terdiri dari ukuran perusahaan, profitabilitas, umur perusahaan dan diversifikasi produk sebagai variabel independen, sedangkan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia sebagai variabel dependen. Metode *purposive sampling* digunakan untuk menentukan sampel dan teknik analisis regresi linier berganda untuk menguji hipotesis. Hasil penelitian membuktikan bahwa umur perusahaan dan diversifikasi produk berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, sedangkan ukuran perusahaan dan profitabilitas yang diprosikan dengan *net profit margin* (NPM) tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

#### **Persamaan:**

1. Menggunakan variabel ukuran perusahaan, profitabilitas dan umur perusahaan sebagai variabel independen.

2. Menggunakan variabel dependen pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.
3. Menggunakan metode *purposive sampling* untuk menentukan jumlah sampel penelitian dan teknik analisis data regresi linier berganda untuk menguji hipotesis.

**Perbedaan:**

1. Penelitian terdahulu menggunakan diversifikasi produk sebagai variabel independen yang tidak digunakan dalam penelitian saat ini, sedangkan ukuran dewan komisaris digunakan sebagai variabel independen penelitian saat ini yang tidak terdapat dalam penelitian terdahulu.
2. Penelitian terdahulu menggunakan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sebagai subyek penelitian, sedangkan penelitian saat ini menggunakan subyek sektor perbankan.
3. Periode yang digunakan dalam penelitian terdahulu adalah tahun 2011-2013, sedangkan periode penelitian saat ini adalah 2012-2016.

**4. Widodo dan Widagdo (2015)**

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dan menguji pengaruh struktur kepemilikan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Sejumlah 133 perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode tahun 2011-2014 dipilih sebagai sampel penelitian. Variabel penelitian terdiri dari kepemilikan asing dan kepemilikan keluarga sebagai variabel independen, sedangkan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia sebagai

variabel dependen. Metode *purposive sampling* digunakan untuk menentukan sampel dan teknik analisis regresi linier berganda untuk menguji hipotesis. Hasil penelitian membuktikan bahwa kepemilikan asing dan kepemilikan keluarga tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

**Persamaan:**

1. Menggunakan variabel dependen pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.
2. Menggunakan metode *purposive sampling* untuk menentukan jumlah sampel penelitian dan teknik analisis data regresi linier berganda untuk menguji hipotesis.
3. Menggunakan sektor perbankan sebagai subyek penelitian.

**Perbedaan:**

1. Penelitian terdahulu menggunakan kepemilikan asing dan kepemilikan keluarga sebagai variabel independen yang tidak digunakan dalam penelitian saat ini, sedangkan ukuran perusahaan, profitabilitas, umur perusahaan dan ukuran dewan komisaris digunakan sebagai variabel independen penelitian saat ini yang tidak terdapat dalam penelitian terdahulu.
2. Periode yang digunakan dalam penelitian terdahulu adalah tahun 2011-2014, sedangkan periode penelitian saat ini adalah 2012-2016.

**5. Widodo (2014)**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh karakteristik perusahaan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Sejumlah 61

perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode tahun 2012-2013 dipilih sebagai sampel penelitiannya. Variabel penelitian terdiri dari ukuran perusahaan, profitabilitas, umur perusahaan dan diversifikasi produk sebagai variabel independen, sedangkan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia sebagai variabel dependen. Metode *purposive sampling* digunakan untuk menentukan sampel dan teknik analisis regresi linier berganda untuk menguji hipotesis. Hasil penelitian menyatakan bahwa ukuran perusahaan, umur perusahaan dan diversifikasi produk berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, sedangkan profitabilitas yang diproksikan dengan *net profit margin* (NPM) tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

**Persamaan:**

1. Menggunakan variabel ukuran perusahaan, profitabilitas dan umur perusahaan sebagai variabel independen.
2. Menggunakan variabel dependen pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.
3. Menggunakan metode *purposive sampling* untuk menentukan jumlah sampel penelitian dan teknik analisis data regresi linier berganda untuk menguji hipotesis.
4. Menggunakan sektor perbankan sebagai subyek penelitian.

**Perbedaan:**

1. Penelitian terdahulu menggunakan diversifikasi produk sebagai variabel independen yang tidak digunakan dalam penelitian saat ini,

sedangkan ukuran dewan komisaris digunakan sebagai variabel independen penelitian saat ini yang tidak terdapat dalam penelitian terdahulu.

2. Periode yang digunakan dalam penelitian terdahulu adalah tahun 2012-2013, sedangkan periode penelitian saat ini adalah 2012-2016.

#### **6. Enofe et al (2013)**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui hubungan antara kinerja keuangan perusahaan dan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Nigeria. Sejumlah 50 perusahaan di semua sektor yang terdaftar di Bursa Efek Nigeria periode tahun 2007-2011 dipilih sebagai sampel penelitian. Variabel penelitian terdiri dari kinerja keuangan perusahaan yang diproksikan dengan *return on asset* (ROA) dan kategori perusahaan sebagai variabel independen, sedangkan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia sebagai variabel dependen. Metode *simple random sampling* digunakan untuk menentukan sampel dan teknik analisis regresi linier berganda untuk menguji hipotesis. Hasil penelitian membuktikan bahwa kinerja keuangan perusahaan yang diproksikan dengan *return on asset* (ROA) memiliki hubungan yang signifikan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia dan kategori perusahaan yang terbagi sektor keuangan dan non keuangan memiliki perbedaan yang signifikan terkait luas pengungkapan perusahaan.

#### **Persamaan:**

1. Menggunakan variabel dependen pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

2. Menggunakan teknik analisis data regresi linier berganda untuk menguji hipotesis.

**Perbedaan:**

1. Penelitian terdahulu menggunakan *return on asset* (ROA) dan kategori perusahaan sebagai variabel independen yang tidak digunakan dalam penelitian saat ini, sedangkan ukuran perusahaan, profitabilitas, umur perusahaan dan ukuran dewan komisaris digunakan sebagai variabel independen penelitian saat ini yang tidak terdapat dalam penelitian terdahulu.
2. Penelitian terdahulu menggunakan metode *simple random sampling* untuk menentukan jumlah sampel penelitian, sedangkan metode yang digunakan dalam penelitian saat ini untuk menentukan sampel penelitian adalah metode *purposive sampling*.
3. Penelitian terdahulu menggunakan perusahaan di semua sektor yang terdaftar di Bursa Efek Nigeria sebagai subyek penelitian, sedangkan penelitian saat ini menggunakan subyek sektor perbankan.
4. Periode yang digunakan dalam penelitian terdahulu adalah tahun 2007-2011, sedangkan periode penelitian saat ini adalah 2012-2016.

**7. Micah et al (2012)**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji hubungan antara kinerja keuangan perusahaan dan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia pada perusahaan di Nigeria. Sejumlah 52 perusahaan di semua sektor yang terdaftar di Bursa Efek Nigeria periode tahun 2005-2009 dipilih sebagai sampel penelitian.

Variabel penelitian terdiri dari *return on asset* (ROA), *return on equity* (ROE) dan kinerja keuangan perusahaan sebagai variabel independen, sedangkan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia sebagai variabel dependen. Metode *simple random sampling* digunakan untuk menentukan sampel dan teknik analisis regresi linier berganda untuk menguji hipotesis. Hasil penelitian membuktikan bahwa *return on asset* (ROA), *return on equity* (ROE) dan kinerja keuangan perusahaan memiliki hubungan yang signifikan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

**Persamaan:**

1. Menggunakan variabel dependen pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.
2. Menggunakan teknik analisis data regresi linier berganda.

**Perbedaan:**

1. Penelitian terdahulu menggunakan *return on asset* (ROA), *return on equity* (ROE) dan kinerja keuangan perusahaan sebagai variabel independen yang tidak digunakan dalam penelitian saat ini, sedangkan ukuran perusahaan, profitabilitas, umur perusahaan dan ukuran dewan komisaris digunakan sebagai variabel independen penelitian saat ini yang tidak terdapat dalam penelitian terdahulu.
2. Penelitian terdahulu menggunakan metode *simple random sampling* untuk menentukan jumlah sampel penelitian, sedangkan metode yang digunakan dalam penelitian saat ini untuk menentukan jumlah sampel penelitian adalah metode *purposive sampling*.

3. Penelitian terdahulu menggunakan perusahaan di semua sektor yang terdaftar di Bursa Efek Nigeria sebagai subyek penelitian, sedangkan penelitian saat ini menggunakan subyek perusahaan jasa sektor keuangan, sub sektor telekomunikasi dan sub sektor hotel.
4. Periode yang digunakan dalam penelitian terdahulu adalah tahun 2005-2009, sedangkan periode penelitian saat ini adalah 2011-2015.

#### 8. **Dominguez (2012)**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui faktor penentu dalam pengungkapan akuntansi sumber daya manusia perusahaan. Sejumlah 105 perusahaan Spanyol yang terdaftar di Bursa Saham Madrid yang termasuk dalam IGBM (Indeks Bursa Saham Madrid) periode tahun 2004 dipilih sebagai sampel penelitian. Variabel penelitian terdiri dari ukuran perusahaan, tingkat *leverage*, tingkat konsentrasi kepemilikan, jenis industri, profitabilitas dan investasi aset tidak berwujud sebagai variabel independen, sedangkan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia sebagai variabel dependen. Teknik analisis regresi linier berganda digunakan untuk menguji hipotesis. Hasil penelitian membuktikan bahwa ukuran perusahaan dan jenis industri berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, sedangkan tingkat *leverage*, tingkat konsentrasi kepemilikan, profitabilitas yang diprosikan dengan *return on assets* (ROA) dan investasi aset tidak berwujud tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

**Persamaan:**

1. Menggunakan variabel ukuran perusahaan dan profitabilitas sebagai variabel independen.
2. Menggunakan variabel dependen pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.
3. Menggunakan teknik analisis data regresi linier berganda untuk menguji hipotesis.

**Perbedaan:**

1. Penelitian terdahulu menggunakan *leverage*, jenis industri dan investasi aset tidak berwujud sebagai variabel independen yang tidak digunakan dalam penelitian terdahulu, sedangkan umur perusahaan dan ukuran dewan komisaris digunakan sebagai variabel independen penelitian saat ini yang tidak terdapat dalam penelitian terdahulu.
2. Penelitian terdahulu menggunakan *return on assets* (ROA) sebagai proksi dari variabel profitabilitas, sedangkan pada penelitian saat ini menggunakan *net profit margin*.
3. Penelitian terdahulu menggunakan perusahaan Spanyol yang terdaftar di Bursa Saham Madrid yang termasuk dalam IGBM (Indeks Bursa Saham Madrid) sebagai subyek penelitian, sedangkan penelitian saat ini menggunakan subyek sektor perbankan.
4. Periode yang digunakan dalam penelitian terdahulu adalah tahun 2004, sedangkan periode penelitian saat ini adalah 2012-2016.

## 9. Al Mamun (2009)

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui hubungan antara karakteristik perusahaan dan tingkat pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Sejumlah 55 perusahaan publik yang terdaftar di Bursa Efek Dhaka (DSE) yang dipilih secara acak dan diklasifikasikan menjadi dua sektor yaitu sektor keuangan dan non keuangan periode tahun 2007 dipilih sebagai sampel penelitian. Variabel penelitian terdiri dari kategori perusahaan, ukuran perusahaan, profitabilitas dan umur perusahaan sebagai variabel independen, sedangkan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia sebagai variabel dependen. Metode *simple random sampling* digunakan untuk menentukan sampel dan teknik analisis regresi linier berganda untuk menguji hipotesis. Hasil penelitian membuktikan bahwa kategori perusahaan yang terbagi sektor keuangan dan non keuangan memiliki perbedaan yang signifikan terkait luas pengungkapan, selain itu ukuran perusahaan dan profitabilitas yang diproksikan dengan *net profit margin* (NPM) memiliki hubungan yang signifikan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, sedangkan umur perusahaan tidak memiliki hubungan yang signifikan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

### **Persamaan:**

1. Menggunakan variabel ukuran perusahaan, profitabilitas dan umur perusahaan sebagai variabel independen.
2. Menggunakan variabel dependen pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

3. Menggunakan teknik analisis data regresi linier berganda.

**Perbedaan:**

1. Penelitian terdahulu menggunakan kategori perusahaan sebagai variabel independen yang tidak digunakan dalam penelitian saat ini, sedangkan ukuran dewan komisaris digunakan sebagai variabel independen penelitian saat ini yang tidak terdapat dalam penelitian terdahulu.
2. Penelitian terdahulu menggunakan metode *simple random sampling* untuk menentukan jumlah sampel penelitian, sedangkan metode yang digunakan dalam penelitian saat ini untuk menentukan jumlah sampel penelitian adalah metode *purposive sampling*.
3. Penelitian terdahulu menggunakan perusahaan publik yang terdaftar di Bursa Efek Dhaka (DSE) yang dipilih secara acak dan diklasifikasikan menjadi dua sektor yaitu sektor keuangan dan non keuangan sebagai subyek penelitian, sedangkan penelitian saat ini menggunakan subyek sektor perbankan.
4. Periode yang digunakan dalam penelitian terdahulu adalah tahun 2007, sedangkan periode penelitian saat ini adalah 2012-2016.

**2.2. Landasan Teori**

**2.2.1. *Resource Based Theory* (Teori Berbasis Sumber Daya)**

*Resource based theory* membahas tentang sumber daya yang dimiliki oleh sebuah perusahaan dan bagaimana pengelolaan serta pemanfaatan sumber daya tersebut (Ulfa, 2016). *Resource based theory* merupakan sebuah pemikiran

yang berkembang dalam teori manajemen strategik dan keunggulan kompetitif perusahaan yang meyakini perusahaan akan mencapai keunggulan apabila perusahaan tersebut memiliki sumber daya yang unggul (Solikhah *et al*, 2010). Wernerfelt (1984) menjelaskan bahwa dari sudut pandang *resource based theory*, perusahaan akan unggul dalam persaingan usaha dan memiliki kinerja keuangan yang baik apabila memiliki, menguasai dan memanfaatkan aset-aset penting yang dianggap strategis. Aset-aset tersebut dapat berupa aset berwujud maupun aset tidak berwujud.

Berdasarkan beberapa penjelasan terkait *resource based theory* yang telah dijelaskan sebelumnya yang menyatakan bahwa perusahaan akan memiliki keunggulan kompetitif dalam persaingan apabila memiliki aset berupa sumber daya yang unggul dan mampu mengelolanya dengan baik sehingga berdampak pada membaiknya kinerja keuangan perusahaan. Membaiknya kinerja keuangan akan berdampak pada kesempatan perusahaan untuk mendapatkan laba atau keuntungan akan semakin besar. Diperolehnya laba merupakan sebuah *good news* atau berita baik sehingga mendorong untuk dilakukannya pengungkapan.

### **2.2.2. Agency Theory (Teori Agensi)**

Hubungan keagenan dalam *agency theory* yang dijelaskan oleh Jensen dan Meckling (1976) menyatakan bahwa perusahaan merupakan kumpulan kontrak antar pemilik sumber daya ekonomis atau *prinsipal* dan manajer sebagai agen yang mengelola penggunaan dan pengendalian sumber daya perusahaan. Menurut Putri *et al* (2016) Manajemen sebagai agen merupakan pihak yang dikontrak oleh pemegang saham (*principal*) untuk bekerja demi kepentingannya,

sehingga pihak manajemen harus bertanggungjawab untuk mengoptimalkan keuntungan untuk para pemegang saham dan mendapat imbalan kompensasi sesuai dengan kontrak.

Pemegang saham atau *principal* mendelegasikan pengambilan keputusan bisnis kepada manajer yang merupakan perwakilan atau disebut agen dari pemegang saham. Permasalahan yang sering timbul sebagai akibat sistem kepemilikan perusahaan adalah agen tidak selalu membuat keputusan-keputusan yang bertujuan untuk memenuhi kepentingan terbaik *principal*. Salah satu asumsi dari *agency theory* adalah adanya perbedaan antara tujuan *principal* dan tujuan agen dapat menimbulkan konflik, sebab manajer perusahaan cenderung mengejar tujuan pribadi seperti kecenderungan manajer untuk fokus pada proyek dan investasi perusahaan yang menghasilkan laba tinggi dalam jangka waktu yang pendek daripada memaksimalkan kesejahteraan pemegang saham melalui investasi diberbagai proyek yang menguntungkan dalam jangka waktu yang panjang (Putri *et al*, 2016).

Adanya dua kepentingan yang berbeda dalam perusahaan dimana masing-masing pihak baik *principal* maupun agen berusaha untuk mencapai kemakmuran yang diinginkan berakibat munculnya asimetri informasi antara pemegang saham sebagai *principal* dan manajemen sebagai agen. Sebagai solusi dari permasalahan tersebut pemegang saham dapat memonitor kinerja manajemen perusahaan dengan tujuan untuk menyelesaikan konflik keagenan. Pemegang saham memiliki hak dalam pengambilan keputusan investasi maupun mempengaruhi cara kerja atau kegiatan yang dilakukan oleh perusahaan melalui

Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS). Artinya bahwa pemegang saham juga dapat mempengaruhi perusahaan untuk mengungkapkan berbagai informasi penting yang berkaitan dengannya, termasuk pengungkapan mengenai sumber daya manusia yang dimiliki perusahaan. Diungkapkannya informasi perusahaan yang lebih detail termasuk pengungkapan akuntansi sumber daya manusia akan mencerminkan kinerja perusahaan yang baik dan dapat menarik minat investor untuk melakukan investasi. Semakin banyak investor yang tertarik maka harga saham perusahaan akan semakin naik. Semakin tingginya harga saham maka perusahaan akan memaksimalkan tingkat kesejahteraan pemegang saham (pemilik).

### **2.2.3. *Human Resource Accounting Disclosure***

Salah satu pengertian sumber daya manusia menurut Nawawi (2008) dalam Widodo *et al* (2016) adalah potensi yang merupakan aset dan memiliki fungsi sebagai modal yang bersifat non material atau non finansial di dalam organisasi bisnis. Sumber daya manusia merupakan sumber kekayaan yang berharga bagi sebuah perusahaan. Menurut Flamholtz (1977) dalam Siregar dan Syarif (2013) akuntansi sumber daya manusia berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber organisasi dimana hal tersebut menyangkut biaya-biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan dan organisasi dalam merekrut, memilih, mempekerjakan, melatih dan mengembangkan *human aset* yang berhubungan dengan nilai ekonomis dari pekerja atau pegawai organisasi. Akuntansi sumber daya manusia muncul akibat kegagalan prinsip-prinsip akuntansi dalam memberikan informasi yang relevan pada pihak manajemen dan investor, dimana

biaya untuk sumber daya manusia diperlakukan sebagai beban (*expense*) pada saat terjadi. Penelitian akuntansi sumber daya manusia yang pertama kali dilakukan oleh Rensis Likert (1961) dalam bukunya "*New Patterns of Management*" beserta pelopor lain menyatakan bahwa kegagalan akuntansi untuk mengakui sumber daya manusia dengan tepat berkaitan dengan laba jangka panjang perusahaan, efektivitas manajemen dan motivasi karyawan mengakibatkan kesimpulan yang diambil salah.

Berlakunya Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 13 tahun 2003 tentang ketenagakerjaan menyebabkan perusahaan harus menjamin kesejahteraan para tenaga kerjanya bahkan setelah pensiun. Ikatan Akuntan Indonesia memberi respon permasalahan yang berhubungan dengan tenaga kerja melalui PSAK 24 Revisi Tahun 2013 mengenai imbalan kerja yang mengatur perusahaan untuk mengakui liabilitas jika pekerja telah memberikan jasanya dan berhak memperoleh imbalan kerja yang akan dibayarkan di masa depan, serta mengakui beban jika entitas menikmati manfaat ekonomi yang dihasilkan dari jasa yang diberikan oleh pekerja yang berhak memperoleh imbalan kerja. PSAK 24 ini berlaku efektif untuk periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2015. Berlakunya PSAK 24 ini berdampak besar pada perusahaan sebab perusahaan tidak hanya mengakui mengenai biaya manfaat pensiun para pekerja saja, tetapi juga melaporkan kewajiban imbalan kerja (*employee benefits*) pada laporan keuangan tahunannya (Wardini dan Muktiyanto, 2010).

*Human Resource Accounting* atau akuntansi sumber daya manusia merupakan proses mengidentifikasi dan mengukur data terkait sumber daya kemudian mengkomunikasikan informasi ini kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Al Mamun, 2009). Selain berkaitan dengan upaya pengukuran karyawan yang dimiliki oleh perusahaan, akuntansi sumber daya manusia juga memiliki tujuan agar dapat memberi manfaat kepada para pihak yang berkepentingan atas pelaporan akuntansi sumber daya manusia dalam pengambilan keputusan. Barney (1991) dalam Widodo *et al* (2016) menyatakan bahwa akuntansi sumber daya manusia telah banyak membantu memecahkan sebagian besar permasalahan terkait karyawan atau pegawai dalam organisasi perusahaan. Akuntansi sumber daya manusia merupakan sebuah paradigma yang dapat berguna untuk memberikan informasi yang diperlukan dalam memperoleh, mengembangkan, mengalokasikan, menghemat, menggunakan serta menilai sumber daya manusia suatu perusahaan (Siregar dan Syarif, 2013). Hilang atau berpindahnya sumber daya manusia yang profesional dan kompeten akan membuat perusahaan mengalami kerugian yang besar, sebab hal tersebut akan membuang biaya yang telah dikeluarkan perusahaan untuk mendidik sumber daya manusia tersebut.

Pengungkapan akuntansi sumber daya manusia menjadi salah satu pengungkapan yang penting untuk dilakukan oleh perusahaan seiring dengan kebutuhannya untuk menghargai nilai dari sumber daya manusia yang dimiliki ke dalam laporan keuangan perusahaan. Hal tersebut diperlukan karena sumber daya manusia merupakan salah satu aset yang menunjang tercapainya tujuan

perusahaan. Sebagai sumber daya perusahaan, sumber daya manusia harus dapat diukur dan dilaporkan. Pengukuran yang digunakan dalam akuntansi sumber daya manusia bukan hanya didasarkan pada biaya operasional saja namun juga sebagai biaya atau pengeluaran modal, sehingga sumber daya manusia dalam suatu perusahaan harus dapat dinilai sejak dari proses penyeleksian, prekrutan, pelatihan hingga pengembangan kemampuan karyawan agar dapat diketahui perkembangan nilai sumber daya manusia sebagai aset dalam suatu perusahaan dalam periode tertentu (Naukoko, 2014).

Pengukuran akuntansi sumber daya manusia terdiri dari berbagai cara, diantaranya adalah sebagai berikut:

**1. Al Mamun (2009)**

Pengungkapan akuntansi sumber daya manusia menurut Al Mamun (2009) menggunakan 16 item pelaporan yang dapat dilihat pada Tabel 2.1.

**Tabel 2.1**

**Daftar Item *Human Resource Accounting Disclosure*  
Al-Mamun**

<b>No.</b>	<b>Item Pengungkapan</b>
1.	<i>Separate HRA Statement</i>
2.	<i>Total Value Of Human Resource</i>
3.	<i>Number Of Employee</i>
4.	<i>Human Resource Policy</i>
5.	<i>Training And Development</i>
6.	<i>Management Succession Plan</i>
7.	<i>Employment Report</i>
8.	<i>Employees Value Addition</i>
9.	<i>Human Resource Development Fund</i>
10.	<i>Employees/Workers Fund</i>
11.	<i>Employee Categories</i>
12.	<i>Managerial Remuneration</i>

No.	Item Pengungkapan
13.	<i>Retirement Benefits</i>
14.	<i>Performance Recognition</i>
15.	<i>Superannuation Fund</i>
16.	<i>Other Employees Benefits</i>

Sumber: Al Mamun (2009)

Pengukuran item pengungkapan akuntansi sumber daya manusia dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut :

$$\text{HRAD} = \frac{\text{Total Score of Individual Company}}{\text{Maximum Possible Score Obtained}} \times 100\%$$

Keterangan:

1. HRAD (*Human Resource Accounting Disclosure*): Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia.
2. *Total Score of Individual Company*: Total Skor Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Masing-Masing Perusahaan yang ditentukan dengan memberi skor 1 jika perusahaan mengungkapkan item yang bersangkutan dan skor 0 untuk sebaliknya.
3. *Maximum Possible Score Obtained*: Jumlah Indeks Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia yang Seharusnya Diungkapkan yaitu sejumlah 16 item.

## 2. Wardini dan Muktiyanto (2010)

Pengungkapan akuntansi sumber daya manusia menurut Wardini dan Muktiyanto (2010) menggunakan 26 item pelaporan yang dapat dilihat pada Tabel 2.2.

**Tabel 2.2**  
**Daftar Item *Human Resource Accounting Disclosure***  
**Wardini dan Muktiyanto**

No.	Item Pengungkapan
<b>I.</b>	<b>Imbalan Jangka Pendek</b>
1.	Gaji, Upah dan Tunjangan
2.	Cuti Tahunan
3.	Insentif
4.	Tunjangan Produktivitas, Uang Jasa dan Tantiem
5.	Bonus Tahunan
6.	Manfaat Jangka Pendek Lainnya
<b>II.</b>	<b>Imbalan Jangka Panjang</b>
1.	Iuran Pensiun
2.	Kesehatan Masa Pensiun (Pasca Kerja)
3.	Penghargaan Masa Bakti ( <i>Long Service Award</i> )
4.	Cuti Panjang
5.	Pensiun Dini
6.	Manfaat Masa Pensiun (Tunjangan Hari Tua)
7.	Manfaat Jangka Panjang Lainnya
<b>III.</b>	<b>Imbalan Lainnya</b>
1.	Tunjangan Pajak Penghasilan
2.	Perumahan
3.	Pengobatan dan Kesehatan
4.	Honorarium Jasa Profesional
5.	Pendidikan, Pelatihan dan Pengembangan
6.	Pesangon PHK
7.	Program Bonus
8.	Program Saham Untuk Karyawan
9.	Program Opsi Setara Saham
10.	Pinjaman Karyawan
11.	Kompensasi Untuk Dewan Direksi
12.	Asuransi Penyandang Cacat
13.	Tunjangan Anak

Sumber: Wardini dan Muktiyanto (2010)

Pengukuran item pengungkapan akuntansi sumber daya manusia dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut :

$$\text{HRAD} = \frac{\text{Total Score of Individual Company}}{\text{Maximum Possible Score Obtained}} \times 100\%$$

Keterangan :

1. HRAD (*Human Resource Accounting Disclosure*): Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia.
2. *Total Score of Individual Company*: Total Skor Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Masing-Masing Perusahaan yang ditentukan dengan memberi skor 1 jika perusahaan mengungkapkan item yang bersangkutan dan skor 0 untuk sebaliknya.
3. *Maximum Possible Score Obtained*: Jumlah Indeks Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia yang Seharusnya Diungkapkan yaitu sejumlah 26 item.

#### 2.2.4. Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan menurut Dewi dan Wirajaya (2013) adalah peningkatan kenyataan bahwa perusahaan besar cenderung memiliki kapitalisasi pasar yang besar, nilai buku yang besar dan laba yang tinggi, sedangkan perusahaan kecil cenderung memiliki kapitalisasi pasar yang kecil, nilai buku yang kecil dan laba yang rendah. Menurut Amran *et al* (2009) dalam Widodo (2014) ukuran perusahaan adalah nilai yang menunjukkan besar atau kecilnya sebuah perusahaan. Pengukuran yang dapat digunakan untuk menentukan skala besar atau kecilnya ukuran sebuah perusahaan dapat diukur dengan total penjualan, total aset dan rata-rata penjualan (Widodo, 2014). Pengukuran ukuran

perusahaan dalam penelitian ini menggunakan total aset. Menurut Dewi dan Priyadi (2013) ukuran perusahaan yang diukur dengan total aset perusahaan ditransformasikan dalam logaritma natural (Ln) dengan tujuan untuk menyetarakan nilai dengan variabel-variabel lain, sebab besarnya total aset berbagai perusahaan berbeda dengan selisih yang cukup besar sehingga untuk menghindari data yang tidak normal maka total aset perlu untuk di logaritma natural.

$$\text{Ukuran Perusahaan} = \text{Ln Total Aset}$$

Perusahaan yang berukuran besar memiliki kecenderungan lebih menarik minat para investor (Rudangga dan Sudiarta, 2016). Perusahaan yang berukuran besar dianggap lebih mampu untuk mempertahankan diri dalam dunia bisnis yang semakin kompetitif, sehingga pada akhirnya akan berdampak pada keyakinan investor untuk memberikan dananya kepada perusahaan yang memiliki ukuran yang besar.

#### **2.2.5. Profitabilitas**

Profitabilitas menurut Apriada dan Suardikha (2016) merupakan gambaran dari kinerja manajemen dalam pengelolaan sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan. Pengertian lain profitabilitas menurut Moniaga (2013) adalah kemampuan perusahaan dalam menghasilkan profit atau laba selama satu tahun yang dinyatakan dalam rasio laba operasi dengan penjualan dari data laporan laba rugi diakhir tahun. Profitabilitas merupakan hal yang penting dalam upaya mempertahankan kelangsungan hidup sebuah perusahaan dalam jangka panjang,

sebab profitabilitas menunjukkan apakah perusahaan tersebut memiliki prospek yang baik di masa yang akan datang (Hermuningsih, 2013).

Menurut Harahap (2015:304) profitabilitas menggambarkan kemampuan perusahaan dalam memperoleh laba melalui semua kemampuan dan sumber yang ada, antara lain seperti kegiatan penjualan, kas, modal, jumlah karyawan, jumlah cabang dan sebagainya. Beberapa jenis rasio profitabilitas menurut Harahap (2015:304-306) diantaranya adalah *profit margin*, *return on asset* (ROA), *return on equity* (ROE), *basic earning power*, *earning per share* (EPS). Berikut penjelasan beberapa rasio-rasio pengukuran profitabilitas :

**a. Net Profit Margin**

Menunjukkan seberapa besar persentase pendapatan bersih yang dapat diperoleh dari setiap penjualan. Semakin besar rasio ini maka akan semakin baik, sebab kemampuan perusahaan dalam mendapatkan laba dianggap cukup tinggi (2015:304).

Mengacu pada Harahap (2015:304) *profit margin* dapat diukur dengan rumus sebagai berikut :

$$Net Profit Margin = \frac{\text{Pendapatan Bersih}}{\text{Penjualan}}$$

Pengukuran lain yang dapat digunakan sebagai acuan untuk mengukur *net profit margin* menurut Putri *et al* (2016) adalah sebagai berikut :

$$Net Profit Margin = \frac{\text{Laba Bersih Setelah Pajak}}{\text{Penjualan Bersih}}$$

**b. Return On Asset (ROA)**

Rasio ini menunjukkan penilaian profitabilitas atas aset dengan cara membandingkan pendapatan bersih dengan total aset. Semakin tinggi rasio ROA maka akan berdampak terhadap volume penjualan saham, sebab tinggi rendahnya ROA mempengaruhi minat investor dalam melakukan investasi (Moniaga, 2013). Mengacu pada Harahap (2015:305) *return on asset* dapat diukur dengan rumus sebagai berikut :

$$\text{Return on Asset} = \frac{\text{Laba Bersih Setelah Pajak}}{\text{Total Aset}}$$

**c. Return On Equity (ROE)**

Rasio ini menunjukkan seberapa banyak perusahaan memperoleh keuntungan atas dana yang berasal dari investasi para pemegang saham (Pratika, 2013). Mengacu pada (2015:305) *return on equity* dapat diukur dengan rumus sebagai berikut :

$$\text{Return on Equity} = \frac{\text{Laba Bersih Setelah Pajak}}{\text{Total Ekuitas}}$$

Menurut Harahap (2015:305) semakin besar rasio ini akan semakin baik, sebab rasio ini menunjukkan berapa persentase perolehan laba bersih apabila diukur dari modal pemilik.

**d. *Basic Earning Power***

Rasio ini menunjukkan kemampuan perusahaan dalam memperoleh laba yang diukur dari jumlah laba sebelum dikurangi bunga dan pajak dibanding dengan total aset. Semakin besar rasio ini maka akan semakin baik (Harahap, 2015:305). Mengacu pada Harahap *basic earning power* dapat diukur dengan rumus sebagai berikut :

$$\text{Basic Earning Power} = \frac{\text{Laba Sebelum Bunga dan Pajak}}{\text{Total Aset}}$$

**e. *Earning Per Share***

Rasio ini menunjukkan seberapa besar kemampuan per lembar saham perusahaan dalam menghasilkan laba (Harahap, 2015:305). Mengacu pada Harahap *earning per share* dapat diukur dengan rumus sebagai berikut :

$$\text{Earning Per Share} = \frac{\text{Laba Bagian Saham Bersangkutan}}{\text{Jumlah Saham}}$$

Pengukuran lain yang dapat digunakan sebagai acuan untuk mengukur *earning per share* menurut Kieso *et al* (2014:771) adalah sebagai berikut :

$$\text{Earning Per Share} = \frac{\text{Net Income} - \text{Preference Dividends}}{\text{Weighted - Average Number of Shares Outstanding}}$$

Kemampuan perusahaan untuk menghasilkan laba dapat menarik minat para investor untuk menanamkan modalnya. Bagi perusahaan, profitabilitas dapat digunakan sebagai evaluasi atas efektifitas kinerja (Putri *et al*, 2016).

#### **2.2.6. Umur Perusahaan**

Umur perusahaan adalah jumlah usia perusahaan sejak pertama kali berdiri hingga tahun pengamatan (Cristy, 2015). Umur perusahaan menunjukkan seberapa lama kemampuan perusahaan bertahan (Oktariani, 2013). Umur perusahaan merupakan salah satu hal yang dipertimbangkan investor saat akan menanamkan modalnya. Hal itu disebabkan umur perusahaan mencerminkan eksistensi sebuah perusahaan dan menjadi bukti bahwa perusahaan mampu bersaing dan dapat mengambil kesempatan bisnis yang ada dalam perekonomian (Bestivano, 2013 dalam Putri *et al*, 2016).

Menurut Cristy (2015) umur perusahaan dapat diukur dengan dua cara, diantaranya :

1. Sejak tanggal pendiriannya hingga tahun pengamatan.
2. Sejak tanggal terdaptarnya di Bursa Efek Indonesia (BEI) hingga tahun pengamatan.

Pengukuran sejak tanggal terdaptarnya di Bursa Efek disebabkan jika suatu perusahaan telah terdaftar di Bursa Efek Indonesia dan *go public* maka perusahaan tersebut harus mempublikasikan laporan keuangannya kepada masyarakat dan para pengguna laporan keuangan tersebut agar informasi yang terkandung dalam laporan keuangan dapat digunakan oleh para pihak yang berkepentingan. Namun menurut Oktariani (2013) umur perusahaan juga dapat

dihitung sejak tahun perusahaan didirikan hingga tahun perusahaan menjadi sampel penelitian.

### **2.2.7. Ukuran Dewan Komisaris**

Dewan komisaris merupakan salah satu proksi dari mekanisme *good corporate governance* yang ditugaskan untuk menjamin pelaksanaan strategi perusahaan, mengawasi manajemen dalam pengelolaan perusahaan dan mewajibkan terlaksananya akuntabilitas (Supriyono *et al*, 2014). Ukuran dewan komisaris diukur menggunakan jumlah keseluruhan anggota dewan komisaris yang dimiliki oleh perusahaan baik yang berasal dari dalam maupun luar perusahaan (independen) sesuai dengan penelitian Kharis dan Suhardjanto (2012). Pengukuran ukuran dewan komisaris menggunakan jumlah anggota dewan komisaris yang dimiliki oleh perusahaan juga didukung oleh beberapa penelitian diantaranya penelitian Ulfa (2016), Setiawan dan Nahumury (2014), Supriyono *et al* (2014), Dewi dan Priyadi (2013) serta Utami dan Rahmawati (2010).

Menurut Supriyono *et al* (2014) ukuran dewan komisaris yang efektif berada pada rentang lebih dari lima orang dan kurang dari empat belas orang. Dewan komisaris yang aktif dalam menjalankan fungsinya dapat mencegah terjadinya konsentrasi pengendalian yang terlalu banyak oleh pihak manajemen (direksi) (Dewi dan Priyadi, 2013).

## 2.2.8. Pengaruh Antar Variabel

### 1. Pengaruh Ukuran Perusahaan Terhadap Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Ukuran perusahaan adalah nilai yang menunjukkan besar atau kecilnya perusahaan dimana ukuran perusahaan menunjukkan kestabilan dan kemampuan perusahaan dalam menjalankan aktivitas bisnisnya (Kurniasih dan Maria, 2013). Selain itu menurut Daniel (2013) ukuran perusahaan dipandang penting oleh para investor karena semakin besar ukuran suatu perusahaan maka daya jual perusahaan tersebut juga akan semakin baik. Tersedianya dana dan sumber daya manusia dalam jumlah yang besar akan menuntut perusahaan untuk melakukan pengungkapan akuntansi mengenai akuntansi sumber daya manusia yang dimiliki, sebab perusahaan yang berukuran besar mendapatkan permintaan yang besar dari publik terkait informasi yang disajikan secara lengkap (Widodo, 2014). Semakin besar ukuran perusahaan maka perusahaan akan dituntut lebih transparan dengan mencantumkan informasi yang lebih detail termasuk didalamnya pengungkapan mengenai *human resource accounting*. Sebaliknya perusahaan kecil cenderung tidak mengungkapkan pengungkapan akuntansi sumber daya manusianya.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Ulfa (2016) menyatakan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh signifikan positif terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Hal itu disebabkan semakin besar ukuran perusahaan maka pengungkapan akuntansi sumber daya manusia oleh perusahaan juga akan semakin besar. Hal itu disebabkan karena perusahaan yang berukuran besar memiliki sumber daya yang lebih besar, sehingga perusahaan perlu

mengelola dan memanfaatkan sumber daya tersebut dan mengungkapkannya dalam laporan tahunan perusahaan berupa pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Sebaliknya hasil penelitian yang dilakukan oleh Cristy (2015) menyatakan bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Hal itu disebabkan total aset perusahaan dalam sampel penelitian tidak mengalami pertumbuhan yang cukup signifikan sehingga tidak mempengaruhi pengungkapan akuntansi sumber daya manusianya.

## **2. Pengaruh Profitabilitas Terhadap Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Profitabilitas merupakan indikator keberhasilan perusahaan terkait kemampuannya dalam menghasilkan laba dengan memanfaatkan berbagai sumber yang dimiliki seperti aset dan ekuitas (Cristy, 2015). Perusahaan dengan tingkat profitabilitas yang tinggi merupakan sebuah berita baik (*goodnews*) bagi investor. Agar tetap menjaga *image* atau citra perusahaan terlihat baik, maka perusahaan yang tinggi profitabilitasnya akan cenderung melakukan pengungkapan informasi keuangan tambahan termasuk pengungkapan mengenai akuntansi sumber daya manusia. Hal itu berarti semakin besar kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba dari sumber daya yang dimilikinya, maka semakin banyak informasi terkait akuntansi sumber daya manusia yang diungkapkan. Sebaliknya perusahaan dengan profitabilitas rendah cenderung untuk lebih sedikit atau tidak mengungkapkan akuntansi sumber daya manusianya.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Putri *et al* (2016) menyatakan bahwa profitabilitas berpengaruh signifikan positif terhadap pengungkapan

akuntansi sumber daya manusia. Hal tersebut disebabkan perusahaan dengan tingkat profitabilitas yang baik akan cenderung melakukan pengungkapan tambahan guna menjaga *image* perusahaan, sehingga dapat lebih mudah menarik para investor dalam menanamkan dananya. Sebaliknya hasil penelitian yang dilakukan oleh Widodo (2014) menyatakan bahwa profitabilitas tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Hal itu disebabkan perusahaan dengan tingkat profitabilitas tinggi tidak selalu mendorong perusahaan untuk melakukan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, karena informasi laba perusahaan bagi investor sudah cukup menjadi informasi yang informatif.

### **3. Pengaruh Umur Perusahaan Terhadap Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Umur perusahaan adalah jumlah usia perusahaan sejak pertama kali berdiri hingga tahun pengamatan yang menjadi salah satu faktor yang mempengaruhi perusahaan untuk melakukan pengungkapan mengenai *human resource accounting*. Perusahaan yang telah lama berdiri umumnya memiliki tingkat profitabilitas yang cenderung lebih stabil dibandingkan dengan perusahaan yang baru berdiri maupun memiliki umur yang masih terhitung singkat (Putri *et al*, 2016). Semakin lama perusahaan terdaftar di pasar modal maka diasumsikan perusahaan cenderung lebih banyak memiliki pengalaman dalam melakukan pengungkapan. Perusahaan yang telah terdaftar di pasar modal lebih lama memiliki banyak pengalaman dalam melakukan pengungkapan informasi dengan mempertimbangkan reaksi pasar terhadap pengungkapan yang sesuai. Perusahaan

memiliki kecenderungan melakukan pengungkapan sukarela saat perusahaan tersebut berencana untuk menerbitkan hutang publik atau mengakuisisi perusahaan lain dalam rangka memberikan informasi eksplisit untuk investor dan mempengaruhi persepsi mereka (Widodo, 2014). Semakin lama perusahaan terdaftar di pasar modal, maka perusahaan cenderung memiliki pengalaman dalam melakukan pengungkapan sukarela yang sesuai dengan kebutuhan pasar. Sebaliknya semakin pendek perusahaan terdaftar di pasar modal, maka perusahaan tersebut kurang berpengalaman dalam pengungkapan termasuk pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Cristy (2015) menyatakan bahwa umur perusahaan berpengaruh signifikan positif terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Putri *et al* (2016). Hal itu disebabkan karena perusahaan yang lebih tua umur terdaftar dalam pasar modal mengetahui kebutuhan informasi para penggunanya, sehingga memiliki kecenderungan melakukan pengungkapan informasi yang lebih banyak termasuk pengungkapan akuntansi sumber daya manusianya.

#### **4. Pengaruh Ukuran Dewan Komisaris Terhadap Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Ukuran dewan komisaris dapat diukur dengan banyaknya jumlah anggota dewan komisaris dalam suatu perusahaan. Dewan Komisaris adalah sekelompok individu yang ditunjuk sebagai wakil dari pemegang saham yang berada dalam perusahaan berbadan hukum perseroan terbatas (Dewi dan Priyadi,

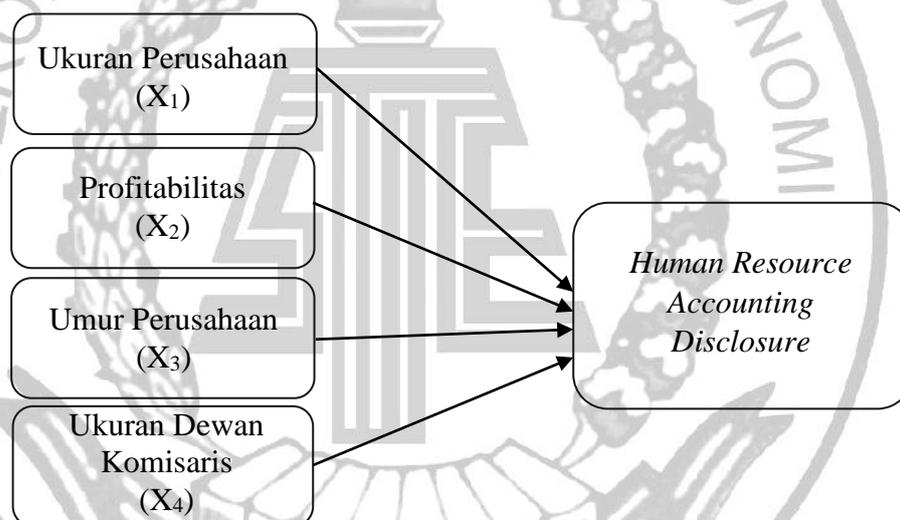
2013). Adanya dewan komisaris dalam sebuah perusahaan berfungsi untuk mengawasi kegiatan pengelolaan perusahaan yang dilaksanakan oleh pihak manajemen (direksi). Salah satu asumsi dalam *agency theory* adalah terdapatnya perbedaan kepentingan antara pemilik dan manajemen dimana pemilik perusahaan sebagai *principal* diasumsikan hanya tertarik pada pengembalian keuangan atas hasil investasinya dalam perusahaan, sedangkan manajer sebagai agen diasumsikan mementingkan kepuasan mereka yang berupa kompensasi keuangan (Ulfa, 2016). Ukuran dewan komisaris yang diproksikan dengan banyaknya jumlah anggota dewan komisaris dalam perusahaan akan meningkatkan keefektifan pengawasan dan pengendalian terhadap kinerja manajer dalam mengoperasikan perusahaan. Semakin banyak jumlah anggota dewan komisaris dalam perusahaan maka peningkatan pengawasan terhadap kinerja manajemen agar bertindak sesuai dengan kepentingan perusahaan juga akan semakin tinggi. Jika dikaitkan dengan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, keberadaan dewan komisaris yang lebih besar sebagai pengawas, pengendali serta pengevaluasi dapat menekan tindakan manajemen agar melakukan pengungkapan informasi secara lebih rinci termasuk pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Ulfa (2016) menyatakan bahwa ukuran dewan komisaris berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Hal itu disebabkan jumlah dewan komisaris yang besar akan mendorong perusahaan untuk melakukan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia karena meningkatnya pengawasan terhadap kinerja

manajemen, sehingga dapat menekan perilaku manajemen untuk memberikan informasi berupa pengungkapan secara lebih rinci.

### 2.3. Kerangka Pemikiran

Berdasarkan apa yang telah diuraikan, maka berikut adalah kerangka pemikiran yang menggambarkan hubungan antara karakteristik perusahaan yang dapat diproksikan dengan variabel ukuran perusahaan, profitabilitas, umur perusahaan dan ukuran dewan komisaris terhadap *human resource accounting disclosure* :



Sumber: Diolah

**Gambar 2.1**  
**Kerangka Pemikiran**

### 2.4. Hipotesis Penelitian

Berdasarkan kerangka pemikiran diatas, maka dapat disusun hipotesis sebagai berikut :

- H<sub>1</sub> : Ukuran perusahaan berpengaruh terhadap *human resource accounting disclosure* pada perbankan konvensional di Indonesia.
- H<sub>2</sub> : Profitabilitas berpengaruh terhadap *human resource accounting disclosure* pada perbankan konvensional di Indonesia.
- H<sub>3</sub> : Umur perusahaan berpengaruh terhadap *human resource accounting disclosure* pada perbankan konvensional di Indonesia.
- H<sub>4</sub> : Ukuran dewan komisaris berpengaruh terhadap *human resource accounting disclosure* pada perbankan konvensional di Indonesia.

