

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### 2.1 Penelitian Terdahulu

Penelitian ini tentu tidak lepas dari penelitian-penelitian terdahulu yang telah dilakukan oleh peneliti lain sehingga penelitian yang akan dilakukan memiliki keterkaitan yang sama beserta persamaan maupun perbedaan dalam objek yang akan diteliti.

##### 1. Diansari dan Rispin (2019)

Tujuan dari penelitian ini yaitu untuk menguji pengaruh ukuran perusahaan, profitabilitas, dan umur perusahaan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Pada penelitian ini variabel bebas (independen) yang digunakan yaitu ukuran perusahaan, profitabilitas, dan umur perusahaan, sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Sampel yang digunakan pada penelitian ini adalah 120 perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2015-2017. Penentuan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Diansari dan Rispin (2019) menyatakan bahwa variabel ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, profitabilitas berpengaruh negatif terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, sedangkan umur perusahaan tidak berpengaruh terhadap

pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Terdapat persamaan antara penelitian sekarang dengan penelitian terdahulu yang terletak pada:

- a. Variabel independen yang digunakan yaitu menggunakan ukuran perusahaan dan profitabilitas.
- b. Teknik analisis data yaitu analisis regresi linier berganda.

Perbedaan antara penelitian sekarang dan penelitian terdahulu yaitu:

- a. Perbedaan dalam penentuan sampel yaitu penelitian terdahulu menggunakan perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia, sedangkan penelitian sekarang menggunakan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.
- b. Perbedaan pada periode yang digunakan yaitu penelitian terdahulu menggunakan tahun 2015-2017, sedangkan penelitian sekarang menggunakan tahun 2014-2018.
- c. Perbedaan pada variabel independen yang digunakan oleh penelitian terdahulu yaitu umur perusahaan, sedangkan penelitian sekarang tidak menggunakan variabel tersebut.

## **2. Suranta dan Alafi S. (2018)**

Tujuan dari penelitian ini yaitu untuk menguji secara empiris pengungkapan akuntansi sumber daya manusia dan kinerja keuangan perusahaan yang diprosikan dengan menggunakan *return on asset* (ROA) atau disebut juga sebagai profitabilitas, *asset turnover* (ATO), dan *market to book value*. Pada penelitian ini variabel bebas (independen) yang digunakan yaitu profitabilitas, *asset turnover*, dan

*market to book value*, sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Sampel yang digunakan pada penelitian ini adalah 69 perusahaan asuransi dan pembiayaan terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2013-2015. Penentuan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji korelasi *pearson product moment*. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Suranta dan Alafi S (2018) menyatakan bahwa variabel profitabilitas, *asset turnover*, dan *market to book value* berpengaruh positif terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Terdapat persamaan antara penelitian sekarang dengan penelitian terdahulu yang terletak pada variabel independen yang digunakan yaitu menggunakan profitabilitas. Sementara perbedaan antara penelitian sekarang dan penelitian terdahulu yaitu:

- a. Perbedaan dalam penentuan sampel yaitu penelitian terdahulu menggunakan perusahaan asuransi dan pembiayaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia, sedangkan penelitian sekarang menggunakan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.
- b. Perbedaan pada periode yang digunakan yaitu penelitian terdahulu menggunakan tahun 2013-2015, sedangkan penelitian sekarang menggunakan tahun 2014-2018.
- c. Perbedaan pada variabel independen yang digunakan oleh penelitian terdahulu yaitu *asset turnover*, sedangkan penelitian sekarang tidak menggunakan variabel tersebut.

### 3. Santioso, Alverianti, dan Daryanto (2017)

Tujuan dari penelitian ini yaitu untuk menguji secara empiris perbedaan rata-rata pengungkapan akuntansi sumber daya manusia pada perusahaan *financial* dan *non-financial*, dan pengaruh ukuran perusahaan, profitabilitas, dan umur perusahaan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia pada perusahaan *financial* dan *non-financial* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Pada penelitian ini variabel bebas (independen) yang digunakan yaitu ukuran perusahaan, profitabilitas, dan umur perusahaan, sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Sampel yang digunakan pada penelitian ini adalah 283 perusahaan financial dan nonfinancial yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2013-2014. Penentuan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Santioso, dkk (2017) menyatakan bahwa variabel ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, sedangkan profitabilitas dan umur perusahaan tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Terdapat persamaan antara penelitian sekarang dengan penelitian terdahulu yang terletak pada:

- a. Variabel yang digunakan yaitu menggunakan ukuran perusahaan dan profitabilitas.
- b. Teknik analisis data yaitu analisis regresi linier berganda.

Perbedaan antara penelitian sekarang dan penelitian terdahulu yaitu:

- a. Perbedaan dalam penentuan sampel yaitu penelitian terdahulu menggunakan perusahaan *financial* dan *non-financial* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia, sedangkan penelitian sekarang menggunakan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.
- b. Perbedaan pada periode yang digunakan yaitu penelitian terdahulu menggunakan tahun 2013-2014, sedangkan penelitian sekarang menggunakan tahun 2014-2018.
- c. Perbedaan pada variabel independen yang digunakan oleh penelitian terdahulu yaitu umur perusahaan, sedangkan penelitian sekarang tidak menggunakan variabel tersebut.

#### **4. Ojokuku dan Oladejo (2017)**

Tujuan dari penelitian ini yaitu untuk menguji pengaruh ukuran perusahaan dan umur perusahaan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Pada penelitian ini variabel bebas (independen) yang digunakan yaitu ukuran perusahaan dan umur perusahaan, sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Sampel yang digunakan pada penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Nigeria pada tahun 2015. Penentuan sampel menggunakan metode *random sampling*. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Ojokuku dan Oladejo (2017) menyatakan bahwa variabel umur perusahaan berpengaruh positif terhadap

pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, sedangkan variabel ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Terdapat persamaan antara penelitian sekarang dengan penelitian terdahulu yang terletak pada variabel yang digunakan yaitu menggunakan ukuran perusahaan. Sementara perbedaan antara penelitian sekarang dan penelitian terdahulu yaitu:

- a. Perbedaan dalam penentuan sampel penelitian terdahulu yaitu menggunakan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Nigeria, sedangkan penelitian sekarang menggunakan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.
- b. Perbedaan pada periode yang digunakan yaitu penelitian terdahulu menggunakan tahun 2015-2017, sedangkan penelitian sekarang menggunakan tahun 2014-2018.
- c. Perbedaan pada variabel independen yang digunakan oleh penelitian terdahulu yaitu umur perusahaan, sedangkan penelitian sekarang tidak menggunakan variabel tersebut.

#### **5. Ulfa (2016)**

Tujuan dari penelitian ini yaitu untuk menguji dan menganalisis pengaruh karakteristik perusahaan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia dalam pelaporan keuangan. Indikator karakteristik perusahaan yang digunakan meliputi ukuran perusahaan, profitabilitas, ukuran dewan komisaris, dan kepemilikan manajerial. Pada penelitian ini variabel bebas (independen) yang

digunakan yaitu ukuran perusahaan, profitabilitas, ukuran dewan komisaris, dan kepemilikan manajerial, sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Sampel yang digunakan pada penelitian ini adalah 45 perusahaan yang termasuk dalam sektor keuangan, IT, dan farmasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2013-2014. Penentuan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Ulfa (2016) menyatakan bahwa variabel ukuran perusahaan dan ukuran dewan komisaris berpengaruh positif terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, sedangkan variabel profitabilitas dan kepemilikan manajerial tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Terdapat persamaan antara penelitian sekarang dengan penelitian terdahulu yang terletak pada:

- a. Variabel independen yang digunakan yaitu menggunakan ukuran perusahaan dan profitabilitas.
- b. Teknik analisis data yaitu analisis regresi linier berganda.

Perbedaan antara penelitian sekarang dan penelitian terdahulu yaitu:

- a. Perbedaan pada periode yang digunakan yaitu penelitian terdahulu menggunakan tahun 2013-2014, sedangkan penelitian sekarang menggunakan tahun 2014-2018.
- b. Perbedaan pada variabel independen yang digunakan oleh penelitian terdahulu yaitu ukuran dewan komisaris dan struktur kepemilikan, sedangkan penelitian sekarang tidak menggunakan variabel tersebut.

## 6. Pradono dan Widowati (2016)

Tujuan dari penelitian ini yaitu untuk menguji pengaruh keberadaan dewan komisaris asing, direktur asing, dan kepemilikan asing terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Pada penelitian ini variabel bebas (independen) yang digunakan yaitu keberadaan dewan komisaris asing, direktur asing, dan kepemilikan asing, sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Sampel yang digunakan pada penelitian ini adalah 20 perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2012-2015. Penentuan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Pradono dan Widowati (2016) menyatakan bahwa variabel keberadaan dewan komisaris asing dan kepemilikan asing tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, sedangkan direktur asing berpengaruh positif terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Terdapat persamaan antara penelitian sekarang dengan penelitian terdahulu yang terletak pada:

- a. Variabel independen yang digunakan yaitu menggunakan keberadaan dewan komisaris asing.
- b. Teknik analisis data yaitu analisis regresi linier berganda.

Perbedaan antara penelitian sekarang dan penelitian terdahulu yaitu:

- a. Perbedaan pada periode yang digunakan yaitu penelitian terdahulu menggunakan tahun 2012-2015, sedangkan penelitian sekarang menggunakan tahun 2014-2018.
- b. Perbedaan pada variabel independen yang digunakan oleh penelitian terdahulu yaitu kepemilikan asing dan direktur asing, sedangkan penelitian sekarang tidak menggunakan variabel tersebut.

#### **7. Putri, Pusposari, dan Anton (2017)**

Tujuan dari penelitian ini yaitu untuk menguji pengaruh ukuran perusahaan, profitabilitas, umur perusahaan, dan diversifikasi produk terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Pada penelitian ini variabel bebas (independen) yang digunakan yaitu ukuran perusahaan, profitabilitas, umur perusahaan, dan diversifikasi produk, sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Sampel yang digunakan pada penelitian ini adalah perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2013-2015. Penentuan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Putri, dkk (2017) menyatakan bahwa variabel ukuran perusahaan, profitabilitas, dan umur perusahaan berpengaruh positif terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, sedangkan diversifikasi produk tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Terdapat persamaan antara penelitian sekarang dengan penelitian terdahulu yang terletak pada:

- a. Variabel independen yang digunakan yaitu menggunakan ukuran perusahaan dan profitabilitas.
- b. Teknik analisis data yaitu analisis regresi linier berganda.

Perbedaan antara penelitian sekarang dan penelitian terdahulu yaitu:

- a. Perbedaan dalam penentuan sampel yaitu penelitian terdahulu menggunakan perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia, sedangkan penelitian sekarang menggunakan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.
- b. Perbedaan pada periode yang digunakan yaitu penelitian terdahulu menggunakan tahun 2013-2015, sedangkan penelitian sekarang menggunakan tahun 2014-2018.
- c. Perbedaan pada variabel independen yang digunakan oleh penelitian terdahulu yaitu umur perusahaan dan diversifikasi produk, sedangkan penelitian sekarang tidak menggunakan variabel tersebut.

#### **8. Cristy (2015)**

Tujuan dari penelitian ini yaitu untuk menguji pengaruh ukuran perusahaan, profitabilitas, umur perusahaan, dan diversifikasi produk terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Pada penelitian ini variabel bebas (independen) yang digunakan yaitu ukuran perusahaan, profitabilitas, umur perusahaan, dan diversifikasi produk, sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Sampel yang digunakan pada penelitian ini adalah 148 perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek

Indonesia pada tahun 2011-2013. Penentuan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Cristy (2015) menyatakan bahwa variabel umur perusahaan dan diversifikasi produk berpengaruh positif terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, sedangkan variabel ukuran perusahaan dan profitabilitas tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Terdapat persamaan antara penelitian sekarang dengan penelitian terdahulu yang terletak pada:

- a. Variabel independen yang digunakan yaitu menggunakan ukuran perusahaan dan profitabilitas.
- b. Teknik analisis data yaitu analisis regresi linier berganda.

Perbedaan antara penelitian sekarang dan penelitian terdahulu yaitu:

- a. Perbedaan pada periode yang digunakan yaitu penelitian terdahulu menggunakan tahun 2011-2013, sedangkan penelitian sekarang menggunakan tahun 2014-2018.
- b. Perbedaan pada variabel independen yang digunakan oleh penelitian terdahulu yaitu umur perusahaan dan diversifikasi produk, sedangkan penelitian sekarang tidak menggunakan variabel tersebut.

#### **9. Widodo, Setiawan, dan Widagdo (2014)**

Tujuan dari penelitian ini yaitu untuk menguji pengaruh *foreign ownership*, *family ownership*, dan keberadaan dewan komisaris asing terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Pada penelitian ini variabel bebas (independen) yang digunakan yaitu *foreign ownership*, *family ownership*, dan keberadaan dewan

komisaris asing, sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Sampel yang digunakan pada penelitian ini adalah perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2011-2014. Penentuan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Widodo, dkk (2014) menyatakan bahwa variabel keberadaan dewan komisaris asing berpengaruh positif terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, dan variabel *family ownership* berpengaruh negatif terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, sedangkan variabel *foreign ownership* tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Terdapat persamaan antara penelitian sekarang dengan penelitian terdahulu yang terletak pada:

- a. Variabel independen yang digunakan yaitu menggunakan keberadaan dewan komisaris.
- b. Teknik analisis data yaitu analisis regresi linier berganda.

Perbedaan antara penelitian sekarang dan penelitian terdahulu yaitu:

- a. Perbedaan dalam penentuan sampel yaitu penelitian terdahulu menggunakan perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia, sedangkan penelitian sekarang menggunakan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

- b. Perbedaan pada periode yang digunakan yaitu penelitian terdahulu menggunakan tahun 2011-2014, sedangkan penelitian sekarang menggunakan tahun 2014-2018.
- c. Perbedaan pada variabel independen yang digunakan oleh penelitian terdahulu yaitu *family ownership* dan *foreign ownership*, sedangkan penelitian sekarang tidak menggunakan variabel tersebut.

#### 10. Yeh dan Kung (2013)

Tujuan dari penelitian ini yaitu untuk menguji pengaruh harga saham dan *market to book value* terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Pada penelitian ini variabel bebas (independen) yang digunakan yaitu harga saham dan *market to book value*, sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Sampel yang digunakan pada penelitian ini adalah perusahaan elektronik yang terdaftar di Bursa Efek Taiwan pada tahun 2003-2007. Penentuan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Yeh dan Kung (2013) menyatakan bahwa variabel harga saham berpengaruh positif terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, sedangkan variabel *market to book value* tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Terdapat persamaan antara penelitian sekarang dengan penelitian terdahulu yang terletak pada variabel independen yang digunakan yaitu menggunakan *market to book value*.

Perbedaan antara penelitian sekarang dan penelitian terdahulu yaitu:

- a. Perbedaan pada periode yang digunakan yaitu penelitian terdahulu menggunakan tahun 2003-2007, sedangkan penelitian sekarang menggunakan tahun 2014-2018.
- b. Perbedaan pada variabel independen yang digunakan oleh penelitian terdahulu yaitu harga saham, sedangkan penelitian sekarang tidak menggunakan variabel tersebut.

**Tabel 2.1**  
**Matriks Penelitian Terdahulu**

Peneliti	Variabel Independen			
	Keberadaan Dewan Komisaris	Market to Book Value	Profitabilitas	Ukuran Perusahaan
Rani Eka Diansari (2019)			S-	S+
Faiz Alafi S (2018)		S+	S+	
Linda Santioso, dkk (2017)			TS	S+
Ojokuku, R. M (2017)				TS
Maria Ulfa (2016)			TS	S+
Noel Singgih Haryo Pradono (2016)	TS			
Aquilina Putri, dkk (2015)			S+	S+
Nia Cristy Br P (2015)			TS	TS
Nova Maulud Widodo (2014)	S+			
Chin-Chen Yeh, dan Fan-Hua Kung (2013)		TS		

Sumber: diolah

**Keterangan:**

S+ : Berpengaruh positif      S- : Berpengaruh negatif      TS : Tidak signifikan

## 2.2 **Landasan Teori**

### 2.2.1 *Stakeholder Theory*

Teori *stakeholder* pertama kali dikemukakan oleh Freeman (1984). Teori ini menjelaskan bahwa organisasi akan memilih secara sukarela mengungkapkan informasi tentang kinerja lingkungan, sosial, dan intelektual mereka melebihi permintaan wajibnya untuk memenuhi ekspektasi sesungguhnya atau yang diakui *stakeholder* (Widarjo, 2011). Tujuan dari teori ini adalah untuk dapat menekan sekecil mungkin dampak kerugian yang mungkin akan diderita *stakeholder*, dan dapat mendorong manajer perusahaan untuk meningkatkan nilai yang diperoleh dari aktivitas-aktivitas perusahaan.

Teori *stakeholder* ini sangat mendasari praktik pengungkapan akuntansi sumber daya manusia, karena adanya hubungan antara manajemen perusahaan dengan *stakeholder* (Santioso dkk, 2017). Hal ini dapat dilihat dengan adanya pengungkapan yang bersifat *mandatory disclosure* dan *voluntary disclosure*. *Mandatory disclosure* yaitu pihak manajemen melakukan pengungkapan laporan keuangan mengenai aktivitas-aktivitas perusahaan yang dianggap penting, yang sudah ditetapkan menjadi suatu aturan. Sedangkan *voluntary disclosure* yaitu untuk kebutuhan *stakeholder*. Dalam hal ini, manajemen melakukan pengungkapan sukarela yang dibutuhkan *stakeholder* yang berupa pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

### 2.2.2 *Resource – Based Theory*

Penelitian ini dilandasi oleh *resource – based theory* yang dipelopori pertama kali oleh Wernerfelt (1984). Teori ini merupakan suatu pemikiran yang

berkembang dalam teori manajemen strategik dan keunggulan kompetitif perusahaan yang meyakini bahwa perusahaan akan mencapai keunggulan apabila memiliki sumber daya yang unggul (Solikhah dkk, 2010). Keunggulan tersebut dapat berupa profitabilitas perusahaan yang baik serta kinerja lingkungan perusahaan yang baik. Beberapa keunggulan yang dimiliki perusahaan tersebut dapat membantu perusahaan dalam bersaing dengan perusahaan lain.

Barney (1991) menyebutkan agar sumber daya perusahaan dapat menciptakan keunggulan kompetitif, maka terdapat empat atribut yang harus dimiliki perusahaan tersebut, yaitu:

a. Sumber daya bernilai tinggi

Sumber daya perusahaan dapat menjadi sumber keunggulan kompetitif jika sumber tersebut sangat bernilai. Sumber daya ini dapat membuat perusahaan untuk mengimplementasikan strategi yang meningkatkan efektifitas dan efisiensi.

b. Sumber daya langka

Sumber daya perusahaan yang bernilai dan secara luas dimiliki oleh pesaing pada masa ini atau pesaing di masa yang akan datang tidak dapat menjadi sumber keunggulan kompetitif. Jika suatu sumber daya dimiliki oleh banyak perusahaan, maka setiap perusahaan tersebut memiliki cara yang sama untuk mengeksploitasi perusahaan itu. Akibatnya, secara umum perusahaan mengimplementasi strategi yang sama yang tidak memberikan keunggulan kompetitif.

c. Sumber daya yang tidak bisa ditiru secara sempurna

Untuk menjadi sumber daya yang tidak dapat ditiru maka terdapat tiga alasan yang harus dipenuhi, yaitu: (1) kemampuan perusahaan untuk mendapatkan sumber daya bergantung pada kondisi sejarah yang unik, (2) hubungan antara sumber daya yang dimiliki perusahaan dan keunggulan kompetitif perusahaan adalah kausa ambigu, dan (3) sumber daya yang menghasilkan keunggulan perusahaan sangat kompleks.

d. Adanya substitusi

Sumber daya yang bernilai tidak memiliki pengganti atau substitusi yang ekuivalen secara strategis. Dua sumber daya bernilai yang disebut dengan ekuivalen secara strategis adalah ketika mereka dapat dieksploitasi secara terpisah tetapi mampu mengimplementasi suatu strategi yang sama. Oleh karena itu, bukan hanya tidak memiliki substitusi secara ekuivalen saja tetapi sumber daya tersebut harus langka (perusahaan lain tidak dapat memilikinya) serta sumber daya tersebut tidak dapat ditiru meskipun dengan sumber daya yang berbeda.

### 2.2.3 Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia adalah energi, keterampilan, bakat dan pengetahuan orang yang berpotensi dan dapat diterapkan untuk produksi barang atau memberikan jasa yang bermanfaat, sedangkan akuntansi sumber daya manusia adalah proses mengidentifikasi dan mengukur data tentang sumber daya manusia serta mengkomunikasikan informasi ini kepada pihak yang berkepentingan (Mamun, 2009). Pada tahun 1973 *Accounting Association Committee in Human*

*Resource Accounting* mendefinisikan akuntansi sumber daya manusia sebagai proses identifikasi dan pengukuran data tentang sumber manusia dan mengkomunikasikan informasi tentang biaya sumber daya manusia dan nilai-nilai, yang berfungsi untuk memfasilitasi pengambilan keputusan, dan memotivasi para pembuat keputusan untuk mengadopsi perspektif sumber daya manusia (Sackmann dkk, 1989).

*The American Association Committee in Human Resource* menyatakan bahwa akuntansi sumber daya manusia adalah proses pengidentifikasian dan pengukuran data mengenai sumber daya manusia dan mengkomunikasikan informasi ini terhadap pihak-pihak yang berkepentingan (Tunggal, 2004). Tujuan akuntansi sumber daya manusia adalah memberikan informasi tentang sumber daya manusia dalam suatu perusahaan yang berguna bagi pengambilan keputusan (Harahap, 2007:297). Secara umum fungsi akuntansi sumber daya manusia adalah sebagai berikut:

1. Untuk melengkapi informasi tentang nilai sumber daya manusia untuk digunakan dalam proses pengambilan keputusan tentang perolehan, alokasi, pengembangan, pemeliharaan SDM agar tercapai efektivitas tujuan organisasi.
2. Untuk memberikan informasi kepada manajer personalia agar dia dapat secara efektif memonitor dan menggunakan SDM.

3. Memberikan indikator dalam pengawasan aset, misalnya apakah aset ini dipertahankan, dijual atau dinaikkan, berapa nilainya, dan apakah sumber daya ini berkurang atau naik selama satu periode tertentu.
4. Membantu pengembangan prinsip manajemen dengan menjelaskan akibat keuangan dari berbagai praktik SDM.

Keberadaan akuntansi sumber daya manusia sangat diperlukan bagi pengambil keputusan terutama keputusan tentang sumber daya manusia itu sendiri. Dengan adanya akuntansi sumber daya manusia, keberadaan manusia di dalam suatu perusahaan merupakan *human assets*, bukan hanya sebagai salah satu faktor produksi saja, tetapi juga sebagai modal dasar yang sangat penting bagi kelangsungan hidup perusahaan. Secara singkat, akuntansi sumber daya manusia mencakup akuntansi untuk manusia sebagai sumber daya organisasi untuk tujuan akuntansi manajerial dan keuangan.

Akuntansi sumber daya manusia telah menjadi fokus penelitian akademis dikaitkan dengan meningkatnya pengakuan kepentingan melekat pemangku utama secara sosial dan perilaku korporasi bertanggung jawab terhadap lingkungan (Widodo dkk, 2014). Sejumlah studi empiris telah dilakukan pada masalah akuntansi sumber daya manusia dalam organisasi perusahaan. Sejumlah penelitian ini menyoroti kebutuhan untuk memanfaatkan aset modal manusia dalam neraca perusahaan, bukan lagi dianggap sebagai beban dalam akun laba rugi perusahaan. Sveiby (1997) berpendapat bahwa organisasi perusahaan memperoleh sumber daya manusia untuk menghasilkan pendapatan di masa depan, karena itu sumber daya

manusia harus dipertimbangkan ketika menilai sebuah perusahaan dengan memanfaatkan bukannya membebankan mereka dalam periode berjalan.

Terdapat dua alasan untuk memasukkan sumber daya manusia dalam akuntansi (Mamun, 2009). Pertama, orang merupakan sumber daya yang berharga bagi perusahaan selama mereka menyediakan jasa yang dapat dikuantifikasi. Kedua, *the value of a person* sebagai sumber daya tergantung pada bagaimana dia dipekerjakan, sehingga *management style* juga akan mempengaruhi nilai sumber daya manusia.

Adapun indeks dan rumus yang digunakan untuk mengukur pengungkapan akuntansi sumber daya manusia mengacu pada penelitian Mamun (2009) yaitu sebagai berikut:

**Tabel 2.2.3**  
**Indeks Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

No.	<i>Disclosure Items</i>	Keterangan
1.	<i>Separate HRA statement</i>	Pengungkapan akuntansi sumber daya manusia secara terpisah
2.	<i>Total value of human resource</i>	Nilai total sumber daya manusia
3.	<i>Number of employees</i>	Jumlah tenaga kerja
4.	<i>Human resource policy</i>	Kebijakan terkait sumber daya manusia
5.	<i>Training and development</i>	Pelatihan dan pengembangan sumber daya Manusia
6.	<i>Management sucession plan</i>	Rencana sukses manajemen / manajemen Karir
7.	<i>Employment report</i>	Laporan pekerjaan
8.	<i>Employees' value addition</i>	Nilai tambah pekerja
9.	<i>Human resource development fund</i>	Dana pengembangan sumber daya manusia
10.	<i>Employees / workers fund</i>	Dana terkait pekerja / karyawan
11.	<i>Employee categories</i>	Kategori karyawan
12.	<i>Managerial remuneration</i>	Remunerasi manajemen
13.	<i>Retirement benefits</i>	Manfaat pensiun
14.	<i>Performance recognition</i>	Pengakuan kinerja
15.	<i>Superannuation fund</i>	Dana pensiun
16.	<i>Other employees benefits</i>	Imbalan kerja lainnya

Sumber: Mamun (2009)

Cara mengukur pengungkapan akuntansi sumber daya manusia adalah sebagai berikut:

$$ASDM = \frac{\text{Total Score of Individual Company}}{16} \times 100\%$$

#### 2.2.4 Keberadaan Dewan Komisaris Asing

Dewan komisaris asing berfungsi sebagai pengawas dan pemberi nasihat pada perusahaan (Pradono dan Widowati, 2016). Pengawasan tersebut perlu dilakukan oleh dewan komisaris asing, karena dewan komisaris asing mempunyai hak untuk memonitor segala kegiatan operasional perusahaan. Pentingnya peran dewan komisaris asing dikarenakan selain mengawasi, juga memberikan arahan atau nasihat kepada direksi dalam lingkup pengelolaan perusahaan. Dengan adanya fungsi pengawasan dan pengendalian yang baik maka diharapkan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia dapat meningkat.

Keberadaan dewan komisaris asing dianggap mampu meningkatkan manajerial yang lebih baik serta membawa nilai-nilai baru yang berdampak positif terhadap kinerja perusahaan. Dewan komisaris asing akan cenderung memberikan pengaruh terhadap pengendalian dan pengawasan terhadap manajemen dalam operasi perusahaan untuk mengungkapkan tanggung jawab sosial perusahaan yang lebih luas (Rohmah, 2015). Keberadaan dewan komisaris dapat diukur dengan menggunakan variabel *dummy*. Apabila terdapat warga kebangsaan asing pada profil dewan komisaris maka diberi skor "1", dan sebaliknya jika tidak terdapat warga kebangsaan asing pada profil dewan komisaris maka diberi skor "0" (Widodo

dkk, 2014). Menurut Ujianto (2007), keberadaan dewan komisaris asing juga dapat diukur menggunakan rumus sebagai berikut:

$$\text{Dewan Komisaris Asing} = \frac{\text{Anggota Dewan Komisaris Luar Perusahaan}}{\text{Total Anggota Dewan Komisaris}} \times 100\%$$

### 2.2.5 Profitabilitas

Profitabilitas merupakan kemampuan suatu perusahaan untuk mendapatkan laba (keuntungan) dalam suatu periode tertentu (Hermuningsih, 2013). Rasio ini digunakan untuk mengukur tingkat efektifitas pengelolaan oleh pihak manajemen yang ditunjukkan oleh jumlah keuntungan (laba) yang dihasilkan dari penjualan dan investasi. Manfaat dari rasio profitabilitas adalah mengetahui besarnya tingkat laba yang diperoleh perusahaan dalam satu periode, dan mengetahui produktifitas dari seluruh dana perusahaan yang digunakan baik modal sendiri (Harahap, 2015:105). Untuk dapat melangsungkan hidupnya, suatu perusahaan harus dalam keadaan yang menguntungkan. Apabila perusahaan dalam keadaan rugi, maka akan sulit bagi perusahaan untuk memperoleh pinjaman dari kreditur maupun investasi dari pihak luar.

Terdapat tiga rasio yang digunakan dalam rasio profitabilitas, yaitu ROA (*Return on Asset*), NPM (*Net Profit Margin*), dan rasio perputaran aset. ROA yaitu rasio profitabilitas yang membandingkan laba bersih dengan total aset perusahaan. *Net profit margin* tidak memperhitungkan penggunaan aset, sedangkan rasio perputaran aset tidak memperhitungkan profitabilitas dalam penjualan, dan ROA dapat mengatasi kedua kelemahan tersebut (Van Home, 2009). Nilai ROA yang

positif menunjukkan bahwa dari total aset yang dipergunakan untuk operasi perusahaan mampu memberikan laba rugi perusahaan. Jadi, apabila perusahaan memiliki ROA yang tinggi maka perusahaan tersebut berpeluang besar dalam meningkatkan pertumbuhan. Menurut Enofe (2013) *Return on Asset* (ROA) dapat diukur dengan menggunakan rumus sebagai berikut:

$$ROA = \frac{\text{Laba Bersih Setelah Pajak}}{\text{Total Aset}} \times 100\%$$

Menurut Santioso, dkk (2017) *Net Profit Margin* (NPM) dapat diukur menggunakan rumus sebagai berikut:

$$NPM = \frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Penjualan Bersih}}$$

### 2.2.6 Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan merupakan nilai yang menunjukkan besar kecilnya perusahaan (Amran, 2009). Ukuran yang biasa digunakan untuk mewakili ukuran perusahaan adalah total penjualan, total aset, dan kapitalisasi pasar. Semakin besar total aset maka semakin banyak modal yang ditanam, dan semakin banyak total penjualan maka semakin banyak perputaran uang. Hal ini menyebabkan kecenderungan organisasi besar memerlukan dana yang lebih besar dibandingkan perusahaan yang lebih kecil (Widodo dkk, 2014).

Semakin besar ukuran perusahaan, maka semakin tinggi pula tuntutan terhadap keterbukaan informasi dibandingkan dengan ukuran perusahaan yang lebih kecil. Meningkatnya pengungkapan informasi akan mengurangi asimetri informasi (Ulfa, 2016). Ukuran perusahaan yang besar menunjukkan perusahaan mengalami perkembangan sehingga investor akan merespon positif dan nilai

perusahaan akan meningkat (Sujoko, 2007). Perusahaan besar lebih sering diawasi oleh para kelompok *stakeholder* yang berkepentingan dengan bagaimana manajemen mengelola modal manusia yang dimiliki, seperti pekerja dan organisasi pekerja. Menurut Taures (2011) ukuran perusahaan dapat diukur dengan menggunakan rumus sebagai berikut:

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

### 2.2.7 *Market to Book Value*

*Market to book value* merupakan perbandingan atau rasio antara harga pasar per lembar saham dengan nilai buku per lembar saham (Rajan dan Zingales, 2014). Rasio ini mencerminkan seberapa besar pasar menilai perusahaan dapat memanfaatkan modalnya dalam menjalankan usaha untuk memenuhi tujuan perusahaan. Semakin besar perusahaan dapat mengelola modalnya dengan baik, maka kesempatan perusahaan untuk bertumbuh akan semakin tinggi dan dapat menarik investor untuk memberi dananya ke dalam perusahaan (Gitman dan Zutter, 2012).

*Market to book value* bertujuan untuk mengukur seberapa jauh antara nilai pasar dengan nilai bukunya. Jika ternyata selisih antara nilai pasar dengan nilai buku perusahaan terlalu jauh (cukup signifikan), maka menandakan bahwa terdapat *hidden asset* yang tidak tercantum dalam laporan keuangan perusahaan. Hal ini berarti bahwa nilai yang dilaporkan dalam laporan keuangan sudah tidak berarti lagi. Apabila digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan maka dapat menyesatkan, karena nilai perusahaan yang tercantum dalam laporan keuangan

bukan nilai perusahaan yang sebenarnya. Jika nilai buku naik maka rasio *market to book value* juga akan naik sehingga dapat menaikkan persepsi pasar akan nilai perusahaan. Nilai buku perusahaan dapat ditingkatkan dengan melakukan berbagai efisiensi yang dapat meningkatkan pendapatan dan menurunkan biaya perusahaan dengan pemanfaatan sumber daya yang dimiliki perusahaan seefisien dan semaksimal mungkin (Imaningati, 2007). Menurut Suranta & Alafi S. (2018) *market to book value* dapat diukur dengan menggunakan rumus sebagai berikut:

$$\text{Nilai Buku Saham} = \frac{\text{Total Ekuitas}}{\text{Jumlah Saham Biasa yang Beredar}}$$

$$\text{Market to Book Value} = \frac{\text{Harga Pasar Saham}}{\text{Nilai Buku Saham}}$$

### 2.3 Pengaruh Antar Variabel

#### 2.3.1 Pengaruh Keberadaan Dewan Komisaris Asing terhadap Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Pada umumnya keberadaan dewan komisaris asing diketahui dengan melihat struktur organisasi perusahaan untuk melihat profil dewan komisaris dan melihat ada tidaknya warga asing dalam profil tersebut (Pradono dan Widowati, 2016). Pihak asing berfungsi sebagai tekanan untuk memperkenalkan budaya organisasi yang bagus dari negara mereka. Adanya praktik tata kelola perusahaan yang efektif dapat membantu kinerja manajemen sehingga lebih cepat menyelesaikan laporan keuangan.

Sesuai dengan *stakeholder theory* yang menyatakan bahwa perusahaan tidak hanya beroperasi untuk kepentingan perusahaan saja tetapi perusahaan harus

memberikan manfaat terhadap *stakeholdernya*. Keberadaan dewan komisaris asing akan melakukan pengawasan dan mengarahkan direksi untuk membuat perusahaan memberikan manfaat terhadap *stakeholdernya* sebagai bagian yang mempengaruhi perusahaan, dalam hal ini pengungkapan akuntansi sumber daya manusia adalah wujud kepedulian perusahaan terhadap *stakeholder*. Semakin besar prosentase keberadaan dewan komisaris asing, maka kualitas dan kuantitas pengungkapan akuntansi sumber daya manusia akan semakin baik.

Seperti penelitian yang dilakukan oleh Widodo, dkk (2014) menyatakan bahwa keberadaan dewan komisaris asing berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Hal itu dikarenakan semakin tinggi prosentase keberadaan dewan komisaris asing maka akan semakin tinggi pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

### **2.3.2 Pengaruh Profitabilitas terhadap Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Profitabilitas merupakan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba. Terdapat tiga rasio yang dapat digunakan dalam rasio profitabilitas, yaitu ROA (*Return on Asset*), NPM (*Net Profit Margin*), dan rasio perputaran aset (Putri dkk, 2017). ROA yaitu profitabilitas yang membandingkan laba bersih dengan total aset. *Net profit margin* tidak memperhitungkan penggunaan aset, sedangkan rasio perputaran aset tidak memperhitungkan profitabilitas dalam penjualan.

Sesuai dengan *stakeholder theory* yang menyatakan bahwa perusahaan tidak hanya beroperasi untuk kepentingan perusahaan saja, oleh karena itu semakin

luas informasi yang disampaikan kepada *stakeholder* maka akan memperbanyak informasi yang diterima mengenai perusahaan. Hal ini akan menimbulkan kepercayaan *stakeholder* kepada perusahaan, sehingga semakin tinggi nilai profitabilitas maka dengan sukarela perusahaan tersebut akan memberikan informasi terkait akuntansi sumber daya manusia sebagai informasi penting dalam pengambilan keputusan karena didukung oleh tersedianya dana yang cukup untuk mengungkapkannya.

Seperti penelitian yang dilakukan oleh Suranta dan Alafi S. (2018) dan Putri, dkk (2017) menyatakan bahwa profitabilitas berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Hal itu dikarenakan semakin tinggi nilai profitabilitas maka semakin tinggi pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

### **2.3.3 Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Ukuran perusahaan merupakan gambaran besar kecilnya suatu perusahaan. Ukuran suatu perusahaan dapat diukur dengan total aset, total penjualan, atau kapitalisasi pasar (Diansari dan Rispin, 2019). Dalam penelitian ini ukuran perusahaan diukur dengan logaritma dari total aset perusahaan, sehingga semakin besar total aset yang dimiliki perusahaan maka semakin besar pula ukuran dari suatu perusahaan.

Sesuai dengan *stakeholder theory* perusahaan berukuran besar mendapatkan permintaan yang besar dari publik akan informasi yang lebih lengkap, hal ini dikarenakan perusahaan tersebut memiliki sumber daya yang lebih besar. Semakin

besar ukuran suatu perusahaan maka perusahaan tersebut perlu mengelola dan memanfaatkan sumber daya manusia sekaligus mengungkapkannya dalam laporan tahunan berupa pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

Seperti penelitian yang dilakukan oleh Diansari dan Rispin (2019), Santioso dkk (2017), Ulfa (2016), dan Putri dkk (2017) menyatakan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Hal itu dikarenakan semakin besar ukuran suatu perusahaan, maka akan cenderung mengungkapkan akuntansi sumber daya manusia.

#### **2.3.4 Pengaruh *Market to Book Value* terhadap Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

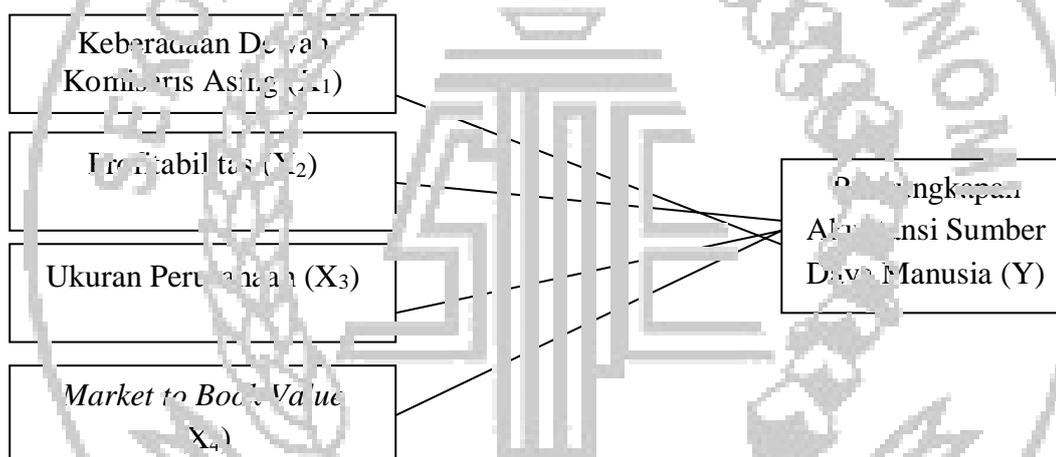
*Market to book value* merupakan rasio yang digunakan untuk mengukur tingkat ketertarikan para investor terhadap harga saham perusahaan tertentu. Nilai perusahaan dapat tercermin dari harga yang dibayar investor atas sahamnya di pasar. Semakin tinggi nilai *market to book value*, maka semakin tinggi pula nilai saham perusahaan tersebut (Suranta & Alafi S., 2018).

Sesuai dengan *resource – based theory* yang menyatakan bahwa perusahaan akan unggul dalam persaingan usaha dan mendapatkan kinerja keuangan yang baik dengan cara memiliki, menguasai, dan memanfaatkan aset-aset strategis penting. Semakin tinggi nilai *market to book value* maka perusahaan tersebut dapat mencapai keunggulan dalam persaingan usaha, hal ini dikarenakan perusahaan dapat memanfaatkan akuntansi sumber daya manusianya secara tepat sehingga mampu menaikkan persepsi pasar akan nilai perusahaan.

Seperti penelitian yang dilakukan oleh Suranta dan Alafi S.(2018) menyatakan bahwa *market to book value* berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Hal itu dikarenakan semakin tinggi nilai *market to book value* maka akan semakin tinggi pengungkapan akuntansi sumber daya manusia.

#### 2.4 **Kerangka Pemikiran**

Berdasarkan uraian dan pembahasan yang telah dijelaskan diatas, maka kerangka pemikiran yang dapat dibuat yaitu sebagai berikut



**Gambar 2.4**  
**Kerangka Pemikiran**

#### 2.5 **Hipotesis Penelitian**

Berdasarkan kerangka pemikiran diatas, maka dapat disimpulkan hipotesis dari penelitian ini adalah:

H<sub>1</sub> : Keberadaan dewan komisaris asing berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia

- H<sub>2</sub> : Profitabilitas berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia
- H<sub>3</sub> : Ukuran perusahaan berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia
- H<sub>4</sub> : *Market to book value* berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia

