

**PENGARUH PERHATIAN, PEMAHAMAN DAN
INGATAN AKUNTAN TERHADAP PENERAPAN
AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA**
(Studi Pada Para Akuntan di Kota Malang dan Surabaya)

Oleh: Surenggono, SE., SH., MM.*)

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze the influence of attention, comprehension and retention of accountant toward the implementation of Human Resources Accounting whether it is in individual or even in together. Research sample are Accountants that working at Malang and Surabaya City by respondents that consist of many accountants. They are public accountant, educator accountant and intern accountant. Measurement used in this study has perceptual characteristics. Correlation analysis used in this study is to examine the relation between independent and dependent variables, and multiple regression analysis to know the influence of independent and dependent variables.

The result of 1st, 2nd, and 3th hypothesis examination can be known that in partial there is any significant relation between independent variabel that is attention (X1), comprehension (X2) and retention (X3) toward dependent variable that is implementation of Human Resources Accounting (Y). From the result of fourth hypothesis, by using F-test, that simultaneously there is any significant relationship independent variable, that is attention (X1), comprehension (X2) and retention (X3) toward dependent variable, that is the implementation of Human Resources (Y). From the result of analysis, it can be known that the most dominant independent variables that influence dependent variable is comprehension variable (by the assumption of other variable that has constant characteristics).

Key Words: *attention, comprehension and retention of Accountant, the implementation of Human Resources Accounting*

PENDAHULUAN

Latar Belakang Masalah

Transformasi yang cepat di era global mengakibatkan adanya perubahan terhadap suatu tatanan ekonomi berbasis industri ke ekonomi berbasis jasa berdasarkan pada ilmu pengetahuan (*knowledge – based economy*) yang memerlukan jasa teknologi tinggi dari manusia terlatih dan berpendidikan tinggi serta pengalaman di bidangnya (Summers, 1994). Ciri yang muncul adalah meningkatnya perekonomian atas modal manusia berupa pengetahuan, ketrampilan dan pengalaman dari pada modal fisik. Sifat terkait adalah mahalnya biaya pengembangan manusia dan investasi yang besar dalam memperkerjakan tenaga manusia.

*) Staf Pengajar FE Universitas Wijaya Kusuma Surabaya

Manajemen sumber daya manusia mempunyai peran sangat penting dalam membantu perusahaan mencari jalan untuk bersaing secara efektif (Indriyo dan Mulyono, 1996). Manajemen sumber daya manusia didefinisikan sebagai proses pencapaian tujuan organisasi dengan memperoleh, mempertahankan, mengakhiri, mengembangkan dan menggunakan dengan tepat sumber daya manusia dalam organisasi. Penerimaan pegawai yang ahli, berbakat dan penuh motivasi, dan mempertahankan pegawai yang cakap serta mengembangkan sumber daya manusia mencakup: melatih, mendidik, menilai dan mempersiapkan tenaga kerja untuk pekerjaan saat ini dan waktu yang akan datang merupakan bagian yang penting dalam organisasi. Jika *turnover*, khususnya pada pegawai yang berkualitas ataupun sering terjadi pemutusan hubungan kerja atau pemberhentian disebabkan adanya pelanggaran-pelanggaran, perusahaan akan terus-menerus mencari pegawai baru dan akan menghabiskan waktu serta biaya cukup besar (Firsbenberg, 1993).

Tugas seorang manajer adalah mengelola sumber daya yang ada digunakan dengan cara yang paling efektif serta menyusun dan merencanakannya agar siap digunakan saat diperlukan. Menurut Mcloed (1995), sumber daya itu sendiri dibagi menjadi : 1) sumber daya fisik : manusia, material, mesin-mesin termasuk didalamnya fasilitas, uang 2) sumber daya konseptual : informasi termasuk data. Sedangkan menurut Gibson (1995), membagi menjadi : sumber daya alam, sumber daya manusia, dan sumber daya kapital meliputi uang, penghasilan dan mesin-mesin serta fasilitas. Untuk memenangkan persaingan dalam situasi ini, guna mencapai tujuan yang diinginkan perusahaan harus berani melakukan perubahan-perubahan dalam hal fasilitas kerja yang mendukungnya.

Salah satu dampak dari pengeluaran biaya untuk sumber daya manusia pada laporan keuangan, khususnya pada perusahaan di Indonesia saat ini hanya mengakui pengeluaran-pengeluaran yang dikapitalisir/ditangguhkan khususnya sumber daya fisik yang meliputi material, uang, mesin-mesin termasuk didalamnya fasilitas untuk piranti lunak dan keras saja, sedangkan investasi atas manusia belum ada yang menyajikannya, hal ini dikatakan oleh Cashin and Polimeni (1985), merupakan kegagalan dari akuntansi konvensional, disebabkan karena 1). Biaya sumber daya dibiayakan 2). Biaya SDM jangka panjang diabaikan 3). Kekurangan data untuk perencanaan dan pengendalian 4). Kekurangan pertanggungjawaban sosial 5). Mengabaikan kebutuhan karyawan. Berdasarkan hal di atas, maka pengeluaran biaya atas tenaga kerja untuk proses pengembangan dan memberikan kontribusi positif bagi perusahaan cenderung dianggap sebagai biaya dan bukan dikapitalisasi ke aktiva tetap.

Berdasar pada kondisi tersebut di atas, bahwa biaya yang dikeluarkan untuk kepentingan sumber daya manusia yang dapat dinikmati oleh perusahaan dalam jangka waktu lebih dari satu periode akuntansi, maka atas biaya tersebut layak untuk dikapitalisasi. Hal ini berarti penerapan akuntansi sumber daya manusia menjadi suatu kebutuhan yang dapat diimplementasikan dalam praktek akuntansi. Namun kenyataannya, khususnya di Indonesia, implementasi penerapan akuntansi sumber daya manusia masih belum banyak diterapkan dalam praktek akuntansi pada dunia bisnis, sehingga laporan keuangan konvensional yang tidak menerapkan akuntansi sumber daya manusia menjadi kurang informatif.

Pengaruh Perhatian, Pemahaman Dan Ingatan Akuntan Terhadap Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia (Surenggono)

Dalam hubungannya dengan penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia, maka penulis dalam penelitian ini mencoba menerapkan unsur persepsi, yaitu perhatian, pemahaman dan ingatan pada akuntan. Perhatian, pemahaman dan ingatan akuntan yang salah satunya dipengaruhi oleh proses pembelajaran, maka akan diduga memiliki berpengaruh dalam penerapan akuntansi sumber daya manusia. Berdasarkan pada kondisi dan pemahaman di atas, maka dalam kesempatan ini penulis mencoba melakukan penelitian yaitu pengaruh perhatian (X1), pemahaman (X2) dan ingatan (X3) akuntan terhadap penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia (Y), dan diharapkan dengan adanya penelitian ini akan memberikan suatu bukti empiris, masukan dan kontribusi positif bagi perkembangan Akuntansi, khususnya berkaitan penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia di Indonesia.

Rumusan Masalah

Berdasarkan pada latar belakang masalah, maka dapat dirumuskan permasalahannya sebagai berikut :

1. Apakah perhatian akuntan mempunyai pengaruh signifikan terhadap penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia?
2. Apakah pemahaman akuntan mempunyai pengaruh signifikan terhadap penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia?
3. Apakah ingatan akuntan mempunyai pengaruh signifikan terhadap penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia?
4. Secara bersama-sama, apakah perhatian, pemahaman dan ingatan akuntan mempunyai pengaruh terhadap penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia?

TELAAH PUSTAKA

Pengertian Perhatian, Pemahaman dan Ingatan

Perhatian, Pemahaman dan Ingatan menurut Assael (1992), pada prinsipnya merupakan unsur-unsur dari Persepsi. Telah banyak konsepsi tentang persepsi yang dikemukakan oleh para ahli, yang pada dasarnya menyebutkan bahwa persepsi sebagai suatu proses dengan mana seorang individu memilih, mengorganisir, merumuskan dan menafsirkan masukan informasi untuk menciptakan suatu gambaran yang berarti mengenai dunia. Sebagai suatu proses, persepsi merupakan proses rangsangan yang diterima oleh seorang individu sampai rangsangan tersebut disadari dan dimengerti. Persepsi dapat dinyatakan dalam 3 tahap sebagaimana dinyatakan Assael (1992), bahwa : *“Perceptions go through three distinct phases once the customer is exposed to the stimulus : attention, comprehension and retention”*. Dalam versi lain Parek (1996) menyebut tahap-tahap persepsi yaitu : Tahap penerimaan rangsangan, tahap menyeleksi rangsangan, tahap penafsiran, tahap pengecekan, tahap reaksi

Tinjauan Tentang Pembelajaran

Pengertian Pembelajaran
Proses belajar adalah suatu proses yang membuat suatu informasi yang diperoleh melalui proses persersual menjadi punya arti dan makna bagi proses pemilihan tindakan. Proses belajar dapat membuat seseorang merubah perilakunya. Hal ini

dikemukakan oleh Zakind dan Constello dalam Indrawijaya (1986), yaitu setiap aspek perilaku manusia selalu responsif terhadap pengalaman yang diperoleh melalui proses belajar.

Berbagai pendekatan telah dikembangkan dalam rangka menjelaskan berbagai aspek belajar, yang intinya dapat dikelompokkan dalam dua bagian, yaitu : *Behaviorist school of learning and cognitive school of learning*" (Assael, 1992). Pada *Behaviorist school*, pada prinsipnya merupakan suatu proses belajar yang menekankan pada perubahan perilaku.

Dalam *Behaviorist school* terpecah dalam *classical conditioning* dan *instrumental conditioning*. Namun Gibson (1991) menyebut 3 dasar utama, yaitu :

1. *Classical Conditioning*
2. *Operant / Instrumental Conditioning*
3. *Observational Learning*

Sedangkan pada *cognitive school*, pada dasarnya merupakan suatu proses pembelajaran dengan menekankan pada aspek internal. Penekanan ini merupakan elemen mental yang dipakai, meliputi kepercayaan, ide dan konsep. Misalnya seorang konsumen apabila sudah percaya terhadap suatu produk cenderung untuk membeli dan memakai produk tersebut dibanding produk substitusi lainnya.

Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Pembelajaran

Agar suatu proses belajar dapat efektif merubah perilaku, Luthans dalam Indrawijaya (1986) mengingatkan untuk memperhatikan beberapa hal:

1. Proses belajar, mencakup suatu proses perubahan, walaupun tidak selalu berupa perbaikan perilaku. Belajar biasanya selalu mempunyai konotasi dengan perbaikan prestasi.
2. Perubahan perilaku sebaiknya lebih bersifat permanen, sehingga dapat terjadi proses belajar. Dalam pengertian ini tidak termasuk penyesuaian yang bersifat sementara atau yang terjadi karena kebosanan.
3. Beberapa bentuk pemberian pengalaman diperlukan untuk proses belajar.
4. Akhirnya perlu ditegaskan bahwa pemberian pengalaman perlu dibantu dan diperkuat sehingga memungkinkan terjadinya proses belajar. Apabila bantuan dan usaha memperkuat tersebut tidak diberikan, maka perilaku baru tersebut akan hilang kembali.

Tinjauan Tentang Akuntansi Sumber Daya Manusia (ASDM) Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia

Menurut Cashin dan Polimeni (1985), akuntansi sumber daya manusia adalah *The recording, management and reporting of personel cost*. Sedangkan Flamholtz (1985), mendefinisikan " *The process of identifying and measuring data about human resources and comuniting this information to interested partners*".

Biaya Sumber Daya Manusia

Menurut Tuanakota (2000) biaya (*Cost*) secara formal didefinisikan sebagai suatu pengorbanan yang terjadi untuk memperoleh suatu manfaat atau jasa yang diantisipasi. Suatu biaya mungkin terjadi untuk memperoleh obyek yang berwujud atau manfaat yang tidak berwujud. Secara konseptual, pada dasarnya biaya mempunyai

komponen *expense* dan *asset*. Menurut Belkaoui (2000), beban (*expense*) secara konvensional didefinisikan sebagai bagian dari *cost*, yang tidak dikonsumsi selama periode akuntansi sekarang. Suatu *asset* adalah bagian dari *cost* yang diharapkan memberikan manfaat selama periode akuntansi masa yang akan datang. Pemahaman biaya secara konvensional sama dengan pemahaman biaya sumber daya manusia.

Nilai Sumber Daya Manusia

Nilai sumber daya manusia diturunkan/berasal dari teori ekonomi umum mengenai nilai ekonomis. Menurut Tuanakota (2000), seperti halnya aktiva tetap, individu-individu atau kelompok dapat diberikan nilai karena kemampuan mereka untuk memberikan jasa-jasa ekonomis dimasa yang akan datang. Sehubungan dengan pemikiran ekonomi yang melibatkan nilai suatu obyek pada kemampuannya untuk memberikan jasa, nilai individu atau kelompok, biasanya didefinisikan sebagai manfaat jasa saat ini yang diberikan kepada organisasi sepanjang masa pemberian jasa individu atau kelompok yang diharapkan.

Tujuan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Tujuan akuntansi sumber daya manusia, menurut Rae (1974) adalah :

1. Untuk memberikan informasi kuantitatif atas sumber daya manusia dalam suatu organisasi, yang dapat digunakan manajemen dan investor dalam pengambilan keputusan.
2. Untuk memberikan metode penilaian dalam utilitas sumber daya manusia.
3. Memeriksa suatu teori dan variabel variabel yang relevan untuk menjelaskan nilai manusia terhadap organisasi formal, untuk mengidentifikasi variabel-variabel yang relevan dan untuk mengembangkan model yang ideal untuk pengelolaan sumber daya organisasi.

Peranan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Seperti halnya akuntansi konvensional, pelaporan akuntansi sumber daya manusia mempunyai peranan penting, diantaranya adalah untuk manajer dan profesional sumber daya manusia.

Secara ringkas akuntansi sumber daya manusia mempunyai 3 fungsi utama bagi profesional sumber daya manusia, yaitu :

1. ASDM berlaku sebagai suatu kerangka kerja untuk memudahkan pengambilan keputusan sumber daya manusia.
2. ASDM memberikan informasi numerikal tentang biaya dan nilai manusia sebagai sumber daya organisasi.
3. ASDM dapat memotivasi manajer lini mengadopsi perspektif sumber daya manusia dalam keputusan mereka untuk melibatkan manusia.

Dalam Laporan Keuangan Korporat

Pelaporan akuntansi sumber daya manusia dalam laporan keuangan korporat, mempunyai peranan penting, diantara dalam hal berikut :

1). Manusia sebagai aktiva

Kriteria yang harus dipenuhi sebelum sesuatu dapat diberlakukan sebagai aktiva untuk maksud laporan keuangan korporat. Kriteria utama tersebut adalah:

a. Harus mempunyai *future service potensial*

b. Harus diukur dalam unit moneter

c. Harus tergantung pada kepemilikan atau pengendalian kesatuan akuntansi

Setiap hal yang memenuhi ketiga kriteria di atas merupakan suatu aktiva, dan dalam hal ini pada dasarnya sumber daya manusia memenuhi kriteria di atas.

2). Keterbatasan laporan keuangan tanpa aktiva manusia

Akuntansi konvensional memberlakukan setiap rupiah yang dikeluarkan oleh manajemen untuk mendapatkan aktiva manusia sebagai biaya pada tahun terjadinya, walaupun pengeluaran telah melebihi periode sekarang. Praktik akuntansi untuk investasi dalam sumber daya manusia sebagai biaya dari pada sebagai aktiva, hal ini berakibat pada perhitungan laba rugi dan neraca terdistorsi. Dalam perhitungan laba rugi, angka yang disajikan dalam laba bersih akan terdistorsi juga apabila memberlakukan semua pengeluaran untuk memperoleh dan mengembangkan sumber daya manusia sebagai beban selama periode waktu terjadinya. Demikian halnya dengan neraca akan terdistorsi karena angka yang diberi nama total aktiva tidak termasuk aktiva manusia.

3). Kebutuhan informasi sumber daya manusia oleh investor

Investor mempunyai kepentingan untuk mengetahui nilai aktiva manusia suatu perusahaan serta ingin mengetahui mengenai investasi organisasi dalam sumber daya manusia. Informasi ini akan digunakan oleh investor dalam membuat keputusan untuk memperoleh, mempertahankan atau menjual saham yang mereka pegang. Selain itu pandangan manajemen maupun investor terhadap praktek akuntansi yang tidak melihat sumber daya manusia sebagai aktiva, pengukuran *Return On Investment (ROI)* menjadi terdistorsi karena komponen dalam laporan keuangan tidak lengkap, karena ROI merupakan ratio antar laba bersih terhadap total aktiva.

Pengukuran Sumber Daya Manusia

Metode Pengukuran Biaya Sumber Daya Manusia

Menurut Belkaoui (2000), pengukuran adalah pemberian atau pelekatan nilai-nilai numerikal kepada obyek atau peristiwa perusahaan sedemikian rupa sehingga memungkinkan penggabungan pos-pos atau pemilahan dari pada data sesuai kebutuhan, yang dipengaruhi oleh sifat ukuran maupun tipe ukurannya: 1) Pengukuran biaya orisinal dari sumber daya manusia, 2) Pengukuran biaya pengganti dari sumber daya manusia, 3) Metode kos peluang (*opportunity cost*), 3) Metode kompensasi (*compensation model*).

Metode Pengukuran Nilai Sumber Daya Manusia

Dalam pengukuran nilai sumber daya manusia ada beberapa faktor yang perlu dipertimbangkan, yaitu:

1) Faktor-faktor yang menentukan nilai individual,

2) Faktor-faktor yang menentukan nilai kelompok

Pelaporan Aktiva Manusia

Metode Pelaporan Aktiva Manusia

Terdapat 4 metode yang memungkinkan dalam menyajikan aktiva manusia dalam laporan keuangan yaitu: 1) Disajikan dalam surat direksi, 2) Dalam laporan dari aktiva tidak berwujud, 3) Dalam laporan keuangan yang belum diaudit, 4) Menyajikan investasi dalam aktiva manusia dalam laporan keuangan konvensional

Tujuan Pelaporan

Tujuan pelaporan akuntansi pada dasarnya berasal dari kebutuhan informasi pemakai luar yang kurang berwenang untuk menyusun informasi keuangan yang mereka inginkan dari perusahaan dan karenanya harus menggunakan informasi yang dikomunikasikan manajemen kepada mereka (Hendriksen, 2000), sehingga tujuan tersebut bersifat secara umum untuk semua pemakai laporan keuangan.

Hipotesis

Hipotesis 1

Diduga terdapat pengaruh perhatian akuntan terhadap penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia.

Hipotesis 2

Diduga terdapat pengaruh pemahaman akuntan terhadap penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia.

Hipotesis 3

Diduga terdapat pengaruh ingatan akuntan terhadap penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia.

Hipotesis 4

Diduga terdapat pengaruh secara bersama-sama perhatian, pemahaman dan ingatan akuntan terhadap penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi adalah jumlah dari keseluruhan obyek yang karakteristiknya hendak diduga (Djarwanto, 1986) dimana populasi dalam penelitian ini adalah para akuntan, dalam hal ini peneliti memfokuskan pada akuntan intern atau akuntan manajemen yang di kota Malang dan Surabaya.

Dalam penelitian ini, peneliti mengalami kesulitan dalam menentukan jumlah populasi dari akuntan intern atau akuntan manajemen karena tidak ada data resmi mengenai jumlah akuntan intern atau akuntan manajemen. Berdasar hal tersebut peneliti dalam menentukan jumlah besarnya sampel ditentukan sebesar syarat minimal yaitu 10 kali jumlah variabel (Sekaran, 1992). Dalam penelitian ini jumlah variabel ada empat variabel, jadi jumlah minimal sebanyak 40 responden, dengan menggunakan tehnik sampling random secara proporsional.

Sumber Data

Data Primer: data ini diperoleh melalui penyebaran instrumen penelitian berupa angket atau kuesioner kepada responden yang dipilih yang bisa mewakili.

Skala Pengukuran

Dalam penelitian ini, data primer yang didapat adalah data ordinal yang bersifat kualitatif, agar data tersebut bisa diukur secara kuantitatif dengan menggunakan skala likert. Skala ini digunakan untuk mengukur sikap, pendapat serta persepsi seseorang atau kelompok orang tentang fenomena sosial.

Untuk analisa kuantitatif, jawaban dari responden akan diberi skore. Jawaban terdiri dari 5 alternatif yaitu 1=sangat tidak setuju hingga 5= sangat setuju

Metode pengumpulan data

Dalam penelitian ini metode dalam pengumpulan data, dilaksanakan melalui: kuesioner. Metode ini menggunakan daftar pertanyaan (angket) yang disebarakan kepada responden dan responden mengisinya sendiri, metode ini ditujukan untuk mengumpulkan fakta yang berupa pendapat, perasaan, keinginan dan lain-lain.

Identifikasi dan Definisi Operasional Variabel

Sesuai dengan judul dan permasalahan serta kajian teori yang ada, maka dapat ditetapkan konsep-konsep untuk penelitian ini, yaitu: perhatian (X1), pemahaman (X2), ingatan (X3), penerapan akuntansi sumber daya manusia (Y)

Uji Validitas dan Reabilitas

Uji validitas digunakan untuk mengetahui kesahihan kuisisioner, yang dihitung dengan rumus korelasi Pearson. Uji Reabilitas untuk mengetahui keterandalan dari instrumen kuesioner yang telah digunakan dalam pengumpulan data. Uji reabilitas ini dilakukan dengan menggunakan teknik Alpha Cronbach. Berdasarkan hasil uji validitas dan reliabilitas yang dilakukan terhadap semua item yang digunakan, menunjukkan bahwa semua item yang digunakan, menunjukkan bahwa semua yang ditetapkan dalam penelitian ini dapat dikatakan valid dan reliabel.

Pengujian Hipotesis

Sesuai dengan hipotesis yang telah dikemukakan, maka pengujiannya dalam penelitian ini dilakukan dengan regresi linear berganda. Tehnik ini dipergunakan untuk mengetahui pengaruh keseluruhan variabel bebas terhadap variabel terikat.

Pemenuhan Syarat Regresi Linear

Sebagai pemenuhan persyaratan dalam analisis regresi maupun korelasi, perlu dipenuhi syarat-syarat sebagai berikut:

Transformasi data dari ordinal ke interval

Langkah-langkah sebagai berikut :1) Membuat distribusi frekuensi 2) Mengamati komulatif frekuensi 3) Membuat proporsi komulatif 4) Mengubah proporsi komulatif kedalam skala Z (Ordinal) 5) Membuat skala Z untuk proporsi Z menurut absisnya 6) Menjadikan skala Z menurut absisnya menjadi skala nilai 7) Mengubah skala nilai menjadi skala interval 8) Memasukkan nilai-nilai pengamatan ordinat ke dalam skala interval yang telah dihitung.

Pemenuhan asumsi klasik

Penelitian ini menggunakan model regresi, oleh karena itu perlu dilakukan beberapa uji asumsi klasik agar model tersebut dapat digunakan, meliputi :

1. Uji Multikolinieritas

Uji ini untuk mengetahui apakah antara variabel bebas yang satu memiliki keterkaitan (korelasi) dengan variabel lainnya dalam model.

2. Uji Heteroskendastisitas

Salah satu asumsi penting dalam model regresi linier klasik adalah gangguan (*disturbance*) u_i yang muncul dalam regresi populasi adalah homoskendastik, yaitu gangguan tadi mempunyai variansi yang sama, dalam arti bahwa variansi tiap unsur *diturbance* (u_i) tergantung pada nilai yang dipilih dari variabel yang menjelaskan adalah satu angka konstan yang sama dengan σ^2 (ρ) atau standard deviasi. (Gujarati ; 1995)

3. Uji Normalitas

Sebaran normal merupakan sebuah pendekatan fungsi dari suatu kumpulan yang memiliki ciri khas, seperti pengamatan yang paling banyak dijumpai memiliki nilai sekitar nilai tengah (*mean*), pengamatan yang sangat jauh ke arah kanan atau kiri mean yang berjumlah sedikit sekali, memiliki pola simetris.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum Obyek Penelitian

Dalam penelitian ini sebagai obyek adalah para Akuntan di Kota Malang dan Kota Surabaya. Dalam penelitian ini yang dimaksud dengan Akuntan adalah seseorang yang telah mengenyam pendidikan Akuntansi di perguruan tinggi minimal jenjang Diploma Tiga (D3) sampai pendidikan Pasca Sarjana dan yang bersangkutan sampai saat ini bekerja pada bidang Akuntansi, baik sebagai Akuntan Intern, Akuntan Publik, Akuntan Pendidik maupun Akuntan yang bekerja pada sektor publik. Yang dimaksud dengan Akuntan Intern adalah para Akuntan yang bekerja pada suatu perusahaan yang bekerja di bidang Akuntansi. Akuntan Publik adalah para Akuntan yang bekerja di kantor Akuntan Publik, yaitu sebagai suatu kantor yang bergerak dalam pemberian jasa-jasa Akuntan baik sebagai perorangan maupun sebagai partner. Akuntan Pendidik adalah para Akuntan yang bekerja pada lembaga pendidikan tinggi ataupun yang mengajar pada perguruan tinggi, baik yang negeri maupun swasta. Sedangkan Akuntan yang bekerja pada sektor publik adalah para Akuntan yang bekerja pada instansi-instansi pemerintah.

Gambaran Umum Responden Penelitian

Dari hasil penelitian berdasarkan data yang diperoleh dari hasil pengisian kuesioner oleh 66 responden penelitian, diperoleh data mengenai usia, masa kerja, jenis kelamin dan tingkat pendidikan akuntan. Sebagaimana besar responden mempunyai pengalaman kerja di atas 11 tahun dibidangnya. Sedang untuk klasifikasi umur akuntan sebagaimana besar responden untuk Akuntan sebagian besar berusia antara 31-40 tahun atau usia produktif. Jumlah responden ditinjau dari jenis kelamin, menunjukkan bahwa sebagaimana besar responden adalah laki-laki. Jumlah responden ditinjau dari pendidikan, menunjukkan bahwa sebagian besar responden mempunyai pendidikan strata 2 (S2).

Analisis Data Hasil Penelitian

Analisis Deskriptif

Analisis deskriptif dimasukkan untuk menginterpretasikan distribusi frekuensi jawaban responden, dengan tujuan untuk mendeskripsikan variabel perhatian, pemahaman, ingatan dan penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia berdasarkan

data lapangan yang diperoleh dari para akuntan yang dijadikan responden dalam penelitian ini. Berikut merupakan paparan secara deskriptif mengenai item dan variabel penelitian berdasarkan jawaban responden, yaitu :

Variabel Perhatian (X1)

Hasil distribusi frekuensi jawaban terhadap item variabel perhatian, yaitu :

1. Untuk item mengenai kesadaran akan perkembangan teori akuntansi, dapat dikatakan bahwa sebagian besar (39.4%) dengan mean 4.15 setuju bahwa teori akuntansi saat ini mengalami perkembangan yang bermakna.
2. Untuk item mengenai keyakinan adanya perubahan dalam sistem akuntansi, dapat dikatakan bahwa sebagian besar (45.4%) dengan mean 4.18 setuju perlu adanya perubahan dalam sistem akuntansi saat ini guna beradaptasi dengan perkembangan lingkungan saat ini.
3. Untuk item penerapan akuntansi sumber daya manusia, dapat dikatakan bahwa sebagian besar akuntan (39.4) dengan mean 4.09 menilai sangat setuju apabila akuntansi sumber daya manusia diterapkan dalam praktek yang nyata.
4. Untuk item manfaat dari akuntansi sumber daya manusia, dapat dikatakan sebagian besar (39.4%) dengan mean 4.21 menilai setuju dan sangat setuju. Berdasarkan data tersebut dengan mean dapat diartikan bahwa akuntansi sumber daya manusia bermanfaat guna pengambilan keputusan.
5. Untuk item kepentingan menerima informasi sumber daya manusia, berarti sebagian besar (42.4) dengan mean 4.00 menilai setuju. Dengan demikian dapat diartikan bahwa informasi yang dihasilkan akuntansi sumber daya manusia diperlukan oleh pemakai informasi khususnya investor dalam pengambilan keputusan.

Variabel Pemahaman (X2)

Hasil distribusi frekuensi item variabel pemahaman, yaitu :

1. Untuk item kesulitan dalam pemahaman akuntansi sumber daya manusia, dapat dikatakan bahwa sebagian besar (42.4%) dengan mean 3.76 menilai setuju bahwa akuntansi sumber daya manusia masih sulit dipahami, khususnya tentang penyajian nilai manusia sebagai asset perusahaan.
2. Untuk item mengenai kemampuan memahami keberadaan akuntansi sumber daya manusia, dapat dikatakan bahwa sebagian besar akuntan (69.7%) dengan mean 4.00 menilai setuju. Dengan demikian dapat diartikan bahwa didalam memahami akuntansi sumber daya manusia masih ada yang meragukan, khususnya membedakan antara biaya dan nilai sumber daya manusia.
3. Untuk item persyaratan atas tujuan pelaporan akuntansi sumber daya manusia berarti sebagian besar (66.7%) dengan mean 3.92 menilai setuju akuntansi sumber daya manusia telah memenuhi persyaratan untuk tujuan pelaporan.
4. Untuk item kualitas informasi akuntansi sumber daya manusia, dapat dikatakan bahwa sebagian besar (54.5%) dengan mean 3.88 menilai setuju bahwa akuntansi sumber daya manusia telah memenuhi persyaratan kualitas pelaporan yang ada.

Variabel Ingatan (X3)

- Hasil distribusi frekuensi jawaban responden pada item variabel ingatan yaitu:
1. Untuk item pengakuan adanya konsep akuntansi sumber daya manusia mean sebesar 4.36 dapat diartikan bahwa akuntan saat ini cenderung mengesampingkan pengakuan adanya konsep akuntansi sumber daya manusia.
 2. Untuk item kesulitan dalam pengukuran dalam akuntansi sumber daya manusia dengan mean sebesar 4.64 dapat diartikan bahwa belum diterapkannya akuntansi sumber daya manusia disebabkan kesulitan dalam pengukurannya.
 3. Untuk item pelaporan akuntansi sumber daya manusia sebagian besar (63.6%) menilai sangat setuju, dengan demikian dapat diartikan bahwa pelaporan akuntansi sumber daya manusia perlu dipisahkan antara biaya dan nilai sumber daya manusia.
 4. Untuk item kesan terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia dengan mean sebesar 4.58 dapat diartikan bahwa akuntansi sumber daya manusia perlu diterapkan dalam praktek akuntansi.
 5. Untuk item kemampuan mengingat kembali tentang asset perusahaan mean sebesar 4.70 dapat diartikan bahwa informasi tentang asset perusahaan saat ini telah disajikan secara keseluruhan.
 6. Untuk item kemampuan mengingat tentang asset manusia dalam perusahaan, mean sebesar 4.52 dapat diartikan sebagian besar responden menilai sangat setuju perusahaan selain memiliki sumber daya kapital juga mempunyai sumber daya yang lain, yaitu sumber daya manusia.

Variabel Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia (Y)

Hasil rekapitulasi distribusi frekuensi jawaban responden terhadap item variabel biaya sumber daya manusia, yaitu sebagai berikut :

1. Untuk item pengakuan biaya dimasa yang akan datang dengan mean 4.39 menilai setuju bahwa biaya yang dikeluarkan mulai dari tahap seleksi sampai mempertahankan sumber daya manusia tersebut dalam organisasi diakui sebagai biaya dimasa yang akan datang.
2. Untuk item pengalokasian dalam laporan keuangan, sebagian besar (54.5%) dengan mean 4.39 menilai setuju bahwa biaya yang dikeluarkan mulai dari tahap seleksi sampai mempertahankan sumberdaya manusia tersebut dalam organisasi dilaporkan dalam neraca pada pos jangka panjang dan diamortisasi sebagai beban pada periode berlaku.
3. Untuk item manfaat lebih besar dari biaya yang dikeluarkan, sebagian besar (66.7%) menilai setuju, dengan demikian dapat diartikan bahwa biaya yang dikeluarkan mulai dari tahap seleksi sampai mempertahankan sumber daya manusia tersebut dalam organisasi mempunyai manfaat yang lebih besar dari biaya yang dikeluarkan.
4. Untuk item biaya sumber daya manusia dapat diakui sebagai biaya historis, sebagian besar (54.5%) dengan mean 4.39 menilai setuju. Dengan demikian dapat diartikan bahwa biaya yang dikeluarkan mulai dari tahap seleksi sampai mempertahankan sumber daya manusia tsb. dapat diakui sebagai biaya historis.

Pengaruh Perhatian, Pemahaman Dan Ingatan
Akuntan Terhadap Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia (Surenggono)

5. Untuk item diukur secara moneter, sebagian besar (60.6%) dengan mean 4.27 menilai setuju. Dengan demikian dapat diartikan bahwa biaya yang dikeluarkan mulai dari tahap seleksi sampai mempertahankan sumber daya manusia tersebut dalam organisasi harus diukur dengan menggunakan satuan moneter
6. Untuk item tujuan laporan penerapan akuntansi sumber daya manusia, sebagian besar (72.7%) dengan mean 4.80 menilai setuju. Dengan demikian dapat diartikan bahwa biaya yang dikeluarkan mulai dari tahap seleksi sampai mempertahankan sumber daya manusia tersebut dalam organisasi berguna untuk pengambilan keputusan bagi pemakai informasi keuangan perusahaan.
7. Untuk item kualitas pelaporan dalam arti relevan dan reliable, sebagian besar (78.8%) dengan mean 4.12 menilai setuju. Dengan demikian dapat diartikan bahwa biaya yang dikeluarkan mulai dari tahap seleksi sampai mempertahankan sumber daya manusia tersebut apabila disajikan dalam laporan keuangan perusahaan harus memenuhi persyaratan kualitas pelaporan.
8. Untuk item kemampuan untuk dipindahkan, sebagian besar (48.5%) dengan mean 4.06 menilai setuju, bahwa sumber daya manusia dianggap mempunyai nilai dalam organisasi tergantung atau disebabkan karena kemampuan seseorang untuk dapat dipindahkan atau dimutasikan.
9. Untuk item kemampuan untuk dipromosikan, mean sebesar 4.80 atau sebagian besar (63.6%) menilai setuju bahwa sumber daya manusia dianggap mempunyai nilai dalam organisasi, tergantung atau disebabkan karena kemampuan seseorang untuk dipromosikan.
10. Untuk item mempertahankan keanggotaan dalam organisasi, mean sebesar 3.91 atau sebagian besar (63.6%) menilai setuju bahwa sumber daya manusia dianggap mempunyai nilai dalam organisasi, tergantung atau disebabkan karena loyal terhadap organisasi.
11. Untuk item kebijakan manajemen dan struktur organisasi dengan mean 3.76 atau sebagian besar (66.7%) menilai setuju bahwa sumber daya manusia dianggap mempunyai nilai dalam organisasi, tergantung atau disebabkan karena kebijakan manajemen dan struktur organisasi.
12. Untuk item strategi bisnis dan kemampuan, dengan mean sebesar 3.85 atau sebagian besar (84.8%) menilai setuju bahwa sumber daya manusia dianggap mempunyai nilai dalam organisasi, tergantung atau disebabkan karena strategi bisnis dan kepemimpinan dalam organisasi.
13. Untuk item keahlian dan perilaku dalam organisasi, mean 3.85 atau sebagian besar (78.3%) menilai setuju bahwa sumber daya manusia dianggap mempunyai nilai dalam organisasi, tergantung atau disebabkan karena keahlian dan perilaku masing-masing individu dalam organisasi.
14. Untuk item kemampuan kolektif, mean 3.88 atau sebagian besar (69.7%) menilai setuju bahwa sumber daya manusia dianggap mempunyai nilai dalam organisasi, tergantung atau disebabkan karena kemampuan secara kolektif dalam organisasi.
15. Untuk item kinerja keuangan/earning, mean 3.76 atau sebagian besar (75.8%) menilai setuju bahwa sumber daya manusia dianggap mempunyai nilai dalam organisasi, tergantung atau disebabkan karena kinerja keuangan yang dihasilkan lebih baik dari periode sebelumnya.

Pengaruh Perhatian, Pemahaman Dan Ingatan Akuntan Terhadap Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia (Surenggono)

Untuk item penyajian nilai sumber daya manusia, dengan mean 3.82 atau sebagian besar (53.3%) menilai setuju bahwa sumber daya manusia dianggap mempunyai nilai dalam organisasi, untuk itu layak ada dalam laporan keuangan.

Pengujian Asumsi Klasik

Uji Multikolinieritas

Berdasarkan hasil analisa regresi, dalam penelitian ini semua variabel bebas terhadap variabel terikat Nilai VIF dari masing-masing variabel bebas adalah: $X1 = 1.077$, $X2 = 1.104$ dan $X3 = 1.130$. Oleh karena VIF masing-masing variabel bebas lebih kecil dari 5, maka tidak terdapat gejala Multikolinieritas antara variabel dalam penelitian ini.

Uji Heteroskedastisitas

Variabel bebas dikatakan tidak menyebabkan terjadinya Heteroskedastisitas dengan melihat taraf signifikansi (β) antara variabel $X1$, $X2$ dan $X3$ dengan Y tidak sama dengan 5%.

Berikut hasil uji Park, untuk mengetahui terjadinya Heteroskedastisitas antara variabel $X1$, $X2$ dan $X3$ dengan Y , yaitu :

Tabel 1 : Hasil Uji Heteroskedastisitas dengan pengujian Park

	β	t
Ln X1	- 0.109	- 0.569
Ln X2	0.089	0.445
Ln X3	- 0.252	- 1.284

Sumber : Hasil olah data statistik

Berdasar Uji Heteroskedastisitas dengan pengujian Park pada tabel di atas, maka dalam penelitian ini tidak terdapat Heteroskedastisitas.

Uji Normalitas

Berdasarkan hasil analisa yang dilakukan dalam penelitian ini, terlihat bahwa mean untuk Y sebesar 0.00 dan Standart Deviasi () sebesar 0.95, yang berarti distribusi populasi penelitian ini adalah normal.

Analisis Hasil Penelitian

Analisis Regresi

Hasil analisis regresi antara Variabel Perhatian ($X1$), Pemahaman ($X2$) dan Ingatan ($X3$) secara bersama-sama terhadap Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia (Y). Dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 5 : Hasil Analisis Regresi

No.	Variabel Bebas	β	T_{hitung}	p
1.	Perhatian	.703	3.387	.002
2.	Pemahaman	.931	2.282	.030
3.	Ingatan	.776	2.978	.006
Variabel Terikat : Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia				
	Konstanta	= 1.585	R^2	= 0.549
	F	= 11.770	α	= 0.05
	Sig. F	= 0.000		

Berdasarkan tabel di atas, maka model regresi berganda antara variabel X terhadap Y dapat diformulasikan dalam model persamaan sebagai berikut :

$$Y = 1.585 + 0.703X_1 + 0.931X_2 + 0.776X_3$$

Dari persamaan regresi berganda tersebut dapat diinterpretasikan pengaruhnya terhadap Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia, sebagai berikut :

1. Perhatian (X_1), memiliki koefisien regresi bertanda positif sebesar 0.703, hal ini berarti apabila nilai koefisien regresi variabel lainnya tetap, maka perubahan variabel perhatian 1% akan meningkatkan variabel penerapan akuntansi sumber daya manusia sebesar 0.703 atau 70.3%. Hal ini sesuai dengan penelitian oleh Scott B Parry (1996), karena cukup perhatian terhadap akuntansi sumber daya manusia dia mencoba mendatangkan 2 profesor dari State University untuk mengadakan program pelatihan, hasil akhir menunjukkan biaya pelatihan yang telah dikeluarkan telah menghemat pengeluaran sebesar US. \$ 16.000.
2. Pemahaman (X_2), memiliki koefisien regresi bertanda positif, sebesar 0.931. Hal ini berarti apabila nilai koefisien regresi variabel lainnya tetap, maka perubahan variabel perhatian 1% akan meningkatkan variabel penerapan akuntansi sumber daya manusia sebesar 0.931 atau 93.1%. Hal ini sesuai dengan penelitian oleh George F. Boykin (1996) pada perusahaan Amoco E & P. Dari hasil penelitiannya menyimpulkan biaya pelatihan dan pengembangan secara proporsional berpengaruh pada bagian struktur bawah perusahaan.
3. Ingatan (X_3), memiliki koefisien regresi bertanda positif, sebesar 0.776. Hal ini berarti apabila nilai koefisien regresi variabel lainnya tetap, maka perubahan variabel ingatan 1% akan meningkatkan variabel penerapan akuntansi sumber daya manusia sebesar 0.776 atau 77.6%. Hal ini sesuai dengan penelitian oleh Amin Widjaja (1995), mengingatkan kembali dengan contoh implementasi biaya pelatihan menunjukkan hasil yang positif.

Pengujian Hiptesis I

Dari uji t, seperti terlihat pada tabel 4.12, diketahui bahwa secara partial, variabel perhatian (X_1) menghasilkan $t = 3.387$ dengan $\text{sig. } t = 0.002 < \alpha = 0.05$, berarti hipotesis I yang menyatakan terdapat pengaruh yang signifikan antara variabel Perhatian (X_1) terhadap variabel penerapan akuntansi sumber daya manusia (Y) terbukti, sehingga hipotesis I dapat diterima

Pengujian Hiptesis II

Dari uji t, seperti terlihat pada tabel 4.12, diketahui bahwa secara partial, variabel Pemahaman (X2) menghasilkan $t = 2.282$ dengan sig. $t = 0.030 < \alpha = 0.05$, berarti hipotesis II yang menyatakan terdapat pengaruh yang signifikan antara variabel Pemahaman (X2) terhadap variabel penerapan akuntansi sumber daya manusia (Y) terbukti, sehingga hipotesis II dapat diterima

Pengujian Hiptesis III

Dari uji t, seperti terlihat pada tabel 4.12, diketahui bahwa secara partial, variabel Ingatan (X3) menghasilkan $t = 2.978$ dengan sig. $t = 0.006 < \alpha = 0.05$, berarti hipotesis III yang menyatakan terdapat pengaruh yang signifikan antara variabel Ingatan (X3) terhadap variabel penerapan akuntansi sumber daya manusia (Y) terbukti, sehingga hipotesis III dapat diterima

Pengujian Hiptesis IV

Berdasarkan hasil uji F, seperti yang terlihat pada tabel 4.12, F sebesar 11.770 dengan Sig. $F = 0.00 < \alpha = 0.05$, dapat disimpulkan bahwa variabel perhatian (X1), Pemahaman (X2) dan Ingatan (X3) secara bersama-sama berpengaruh secara signifikan terhadap variabel penerapan akuntansi sumber daya manusia (Y), berarti bahwa hipotesis IV yang menyatakan bahwa variabel-variabel tersebut berpengaruh secara signifikan terbukti atau dapat diterima.

Pembahasan Temuan Penelitian

Dari hasil analisa regresi berganda di atas, dapat diketahui bahwa dari masing-masing variabel bebas dalam penelitian ini yang paling dominan dalam mempengaruhi penerapan akuntansi sumber daya manusia, berdasarkan hasil penelitian ini adalah variabel pemahaman, di mana nilai α yang diperoleh adalah 93.1 atau dapat diartikan bahwa pengaruh variabel pemahaman terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia sebesar 93.1%, sedangkan sisanya ditentukan oleh variabel lainnya dengan asumsi variabel bebas lainnya bersifat konstan.

Dapat disimpulkan bahwa meskipun akuntansi sumber daya manusia telah memenuhi persyaratan untuk tujuan maupun kualitas pelaporan, masih ada permasalahan, yaitu :

1. Keraguan dalam pembedaan antara biaya dan nilai sumber daya manusia. Keraguan tersebut dapat dibenarkan karena dalam teori semakin seseorang mempunyai pengalaman maka mempunyai nilai yang lebih tinggi dibanding yang lainnya, hal ini didukung pula oleh teori akuntansi baik yang berasal dari *Accounting Principles Board* (APB) statement 4 maupun Standart Akuntansi Keuangan (SAK) dimana dalam menyajikan informasi akuntansi didasarkan atas biaya historis (*historical cost*) bukan atas biaya sekarang (*current cost*) atau biaya peluang (*opportunity cost*)
2. Penyajian nilai sumber daya manusia sebagai asset perusahaan, adanya perbedaan pendapat didalam menyajikan silai sumber daya manusia apakah pada catatan direksi, dalam catatan atas laporan keuangan ataupun laporan tersendiri merupakan salah satu penyebabnya, hal ini juga didukung oleh *Accounting Principles*

Board (APB) statement 4 maupun Standart Akuntansi Keuangan (SAK) dimana penyajian informasi akuntansi juga dapat diukur secara moneter, untuk sementara ini nilai sumber daya manusia belum bisa diukur secara moneter karena masih bersifat organisasional (Non Moneter)

3. Namun demikian, kalau kita memperhatikan item 3 dan 4 bahwa akuntansi sumber daya manusia telah memenuhi persyaratan untuk tujuan kualitas pelaporan. serta melihat hasil penelitian Widjaja (1995) secara deskriptif tentang bagaimana perbedaan hasil penyajian antara akuntansi yang diterapkan saat ini (konvensional) dibanding dengan akuntansi sumber daya manusia menunjukkan perbedaan yang cukup menguntungkan dipandang dari sudut perusahaan karena dapat menyajikan laporan keuangan baik didalam neraca maupun laba rugi lebih besar dibanding sebelumnya, disebabkan karena perlakuan biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh sumber daya manusia yang dahulunya dianggap sebagai beban pada periode yang bersangkutan, sehingga dikurangkan pada laporan laba rugi, kemudian dianggap sebagai biaya yang kemudian dimasukkan ke dalam neraca pada pos investasi.

Dengan memperhatikan pembahasan item 3 dan 4 dimana akuntansi sumber daya manusia sudah didukung dengan persyaratan persyaratan yang ada serta didukung oleh hasil penelitian-penelitian yang ada, namun memperhatikan item 1 dan item 2 masih adanya keraguan, dengan memperhatikan hasil penelitian dimana koefisien determinan (R^2) yang diperoleh untuk penerapan akuntansi sumber daya manusia masing-masing adalah 0,549 atau dapat diartikan bahwa pengaruh variabel pemahaman terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia sebesar 54,9%, sedangkan sisanya dipengaruhi oleh variabel lainnya. Faktor lainnya tersebut kemungkinan besar adalah faktor peraturan yang berlaku. Peraturan yang telah disepakati oleh pihak yang berwenang memegang peranan penting di dalam penerapan sebuah implementasi operasional. Karena apabila peraturan yang sudah ditetapkan dan apabila tidak dijalankan maka akan berakibat konsekuensi terjadinya penyimpangan. Hal ini juga termasuk dalam penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia. Khususnya di Indonesia, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) belum mengatur secara khusus perlakuan akuntansi atas biaya dan nilai dari sumber daya manusia, sehingga implikasi dari proses penerapan dari akuntansi sumber daya manusia di Indonesia masih belum dilakukan dalam kegiatan operasional perusahaan.

Dari kesimpulan pembahasan penelitian tersebut di atas, telah mendukung dari penelitian sebelumnya tentang Akuntansi Sumber Daya Manusia, diantaranya hasil dari penelitian Parry (1996) bahwa biaya untuk pengembangan sumber daya manusia adalah sebuah investasi, sedangkan dalam penelitian ini perhatian, ingatan dan pemahaman Akuntan berpengaruh positif terhadap penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia, sehingga penerapan ini sebenarnya merupakan kebutuhan dasar bagi penerapan kapitalisasi biaya sumber daya manusia yang merupakan dasar pengambilan keputusan manajemen. Penelitian ini juga mendukung hasil penelitian Widjaja (1995) bahwa penggunaan Akuntansi Sumber Daya Manusia merupakan dasar pengambilan strategis perusahaan, sehingga ingatan, perhatian dan pemahaman Akuntan dalam penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia merupakan hal yang sangat positif

untuk dapat diterapkannya Akuntansi Sumber Daya Manusia dalam praktek kegiatan usaha.

Dari hasil pembahasan ini, dapat disimpulkan meskipun dipandang dari sudut akuntansi masih terhambat adanya sistem pengakuan dan pengukurannya, namun dari sudut pandang keuangannya layak dipertimbangkan.

Penelitian ini telah dilakukan dengan sumber daya yang tersedia secara optimal, namun tidak ada sesuatu yang dikatakan sempurna. Beberapa hal berikut yang mungkin dapat menyebabkan adanya keterbatasan dalam penelitian ini, antara lain, a. Penelitian ini menggunakan sampel secara proporsional berdasarkan karakteristik dan kriteria tertentu yang ada, sehingga belum dapat menganalisa akuntansi sumber daya manusia secara keseluruhan.

b. Penelitian ini dilaksanakan terbatas pada obyek penelitian yaitu para akuntan yang bekerja di beberapa kota besar di Jawa Timur, sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar generalisasi.

c. Adanya kompleksitas masalah yang diteliti, sehingga perlu adanya perubahan variabel lain yang dapat mempengaruhi akuntansi sumber daya manusia, dengan demikian penelitian terhadap akuntansi sumber daya manusia akan menjadi lebih baik lagi.

SIMPULAN

1. Dari uji t dapat diketahui bahwa secara partial variabel perhatian (X1) akuntan menghasilkan $t = 3.387$ dengan $\text{sig. } t = 0.002 < \alpha = 0.05$, variabel pemahaman (X2) menghasilkan $t = 2.282$ dengan $\text{sig. } t = 0.030 < \alpha = 0.05$, variabel ingatan (X3) menghasilkan $t = 2.978$ dengan $\text{sig. } t = 0.006 < \alpha = 0.05$, berarti hipotesis 1, 2 dan 3 yang menyatakan secara partial terdapat pengaruh yang signifikan antara variabel perhatian (X1), pemahaman (X2) dan Ingatan (X3) Akuntan terhadap variabel penerapan akuntansi sumber daya manusia (Y) terbukti, sehingga hipotesis 1, 2 dan 3 dapat diterima.
2. Berdasar hasil analisa regresi, variabel perhatian (X1), Pemahaman (X2) dan Ingatan (X3) secara bersama sama berpengaruh secara signifikan terhadap penerapan akuntansi sumber daya manusia (Y) menghasilkan $F = 11.770$ dengan tingkat Signifikan $F = 0.00 < \alpha = 0.05$, berarti bahwa hipotesis 4 yang menyatakan bahwa variabel-variabel tersebut secara bersama berpengaruh secara signifikan terbukti atau dapat diterima.

SARAN

Dari hasil kesimpulan di atas, maka dalam penelitian ini saran-saran yang dapat disampaikan adalah:

1. Peneliti menduga faktor lainnya tersebut adalah faktor kepribadian. Hal ini sesuai dengan apa yang dikatakan Stephen P. Robin (1996), kepribadian adalah organisasi dinamis didalam masing-masing dari sistem psikofisik yang menentukan penyesuaian unik terhadap lingkungannya, dimana dia lebih lanjut mengatakan karakteristik yang populer antara sifat malu, agresif, mengalah, malas, ambisius dan malu-malu yang sering disebut dengan ciri kepribadian.

Pengaruh Perhatian, Pemahaman Dan Ingatan
Akuntan Terhadap Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia (Surenggono)

2. Oleh karena persyaratan-persyaratan yang diminta oleh Standar Akuntansi Keuangan (SAK) khususnya syarat tujuan dan kualitas pelaporan telah memenuhinya, maka akuntansi sumber daya manusia perlu dipertimbangkan untuk dimasukkan dalam pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) khususnya pengakuan penerapan akuntansi sumber daya manusia bisa diakui sebagai asset perusahaan.
3. Oleh karena akuntansi sumber daya manusia belum berterima umum, namun mempunyai pengaruh secara langsung terhadap keuangan perusahaan layak untuk dipertimbangkan oleh bagian keuangan maupun konsultan keuangan untuk diimplementasikan, khususnya penerapan akuntansi sumber daya manusia dan menyajikan biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh dan mengembangkan sumber daya manusia sebaiknya disajikan dalam pos aktiva tak berwujud yang kemudian diamortisasikan setiap periodenya. Sedangkan untuk nilai sumber daya manusia dilaporkan secara terpisah dalam catatan direksi.
4. Perusahaan yang mencoba menerapkan akuntansi sumber daya manusia, perlu mempunyai standart pengukuran yang jelas, khususnya tentang nilai sumber daya manusia, yaitu dengan cara memberikan standart point pada karyawan perusahaan, misalnya :
 - a. Mutasi : Kemampuan dipindahkan untuk memegang jabatan yang lain.
 - b. Promosi: Kemampuan dipromosikan untuk memegang jabatan lebih tinggi
 - c. Keahlian : Ketrampilan yang dimiliki
 - d. Perilaku : Sikap karyawan terhadap perusahaan
 - e. Kemampuan kolektif: Kemampuan karyawan bekerjasama dengan rekan kerja
 - f. Loyalitas : Mempertahankan keanggotaan dalam organisasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Assael, Henry. (1992), *Consumer Behavior & Marketing Action*, Fourth Edition, PWS-KENT Publising Company Boston.
- Belkaouni, Riahi Ahmed, (2000), *Accounting Theory*, 4th edition, Thomson Learning, Singapore.
- Cushing, E. Barry and Romney B. Marshall, (1990), *Accounting Information System*, 5th Edition, Addison Wisley Publishing Company.
- Dawson, Chris, (1994), *Human Resources Accounting : From Prescription to Description?*, Management Decision, Vol. 32 Iss 6, June
- Firstenberg, B. Paul, (1993), Downsizing; *What Your Game Plan?*, Management Review, Vol 82, Iss 11, Nov.
- Flamholtz, G. Eric, (1986), *Human Resources Accounting ; Advances in Concept Methode And Applications*, 2rd Edition, Jossey Bassn Publishers, San Francisco.
- Flamholtz, G. Eric, (1989), *Behavioral Accounting, Human Resource Accounting and Overview*, South Western Publishing Co.
- Gibson, I. James, James, D.H. Yr., And Invankevich M. John., (1995), *Fundamentals Management*, 9th, Richard D. Irwin.Inc.
- Hendriksen, S Eldon and Breda F, Michael, (2000), *Accounting Theory*, 5th Edittion, Ricard D. Irwin Inc.
- Indrawijaya, Ibrahim, A., (1983), *Perilaku Organisasi*, Sinar Baru, Bandung.
- IAI, (1994), *Standard Akuntansi Keuangan*, Salemba Empat, Jakarta.
- Parry, B. Scott, (1996), *Measuring Training"s ROI, HRD Cost, Benefit Analysis*, Training and Development, May.
- Sekaran, U. 1992. *Research Methods in Business*. Second edition. Canada: John Willey & Sons, Inc.
- Sugiyono, (1994), *Metode Penelitian Administrasi*, Alfabeta Bandung
- Randal, Schuler S., and Susan, Jackson E., (1996), *Human Resource Management*, 6th Edition, Alih Bahasa Nurdin Sobari dan Tulus Tobing, West Publishing Company.
- Vakharia, P. Russel, (1995), *Financial Accounting of human Capital Polecies*, Cost Engineering, Vl 31, Iss 7.
- Wether, B. William Jr. and Davis, K., (1993), *Human Resource and Personel Management*, Mc. Graw-Hill Inc.