

PERAN VALUASI DAN PENYAJIAN HUMAN RESOURCES ACCOUNTING DI INSTITUSI PENDIDIKAN

Ira Hasti Priyadi

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam IAIN Madura

Abstract: *The purpose of this study is to analyze the valuation models and the most appropriate disclosure of HRA in educational institutions, knowing the reasons why HRA is not applied, and to investigate the role of HRA in educational institutions. The theory which is use in this research is The Source Based Theory (RBT), human resource accounting theory, theory of human resource value measurement and disclosure of theory of human resource accounting. This study is a qualitative study using participatory observation research method because it takes an in-depth study to obtain information about the human resources that can be applied in educational institutions. Informants in this study is the owner of the school, human resources, and education leaders who are concerned in the teacher performance appraisal. Data analyst begins with preliminary observations on matters HRA, then organize and prepare the data for analysis activity, coding process, analyze data by verifying the data from interviews, observation, and documentation, as well as make conclusions regarding the most appropriate valuation advice in istitusi education. Results from this study indicate that the teacher is the most precious resource in a school, and should be categorized as an asset, not an exense because it provides a future benefit to the school. Additionally each teacher has different inherent value and should be evaluated by the school while the school does not have appropriate criteria in conducting valuation. Human resource accounting using valuation models discounted value of future wages model is be selected as the most appropriate valuation model to use in educational institutions so that later HRA is presented as additional information useful for the management of schools and teachers as an individual.*

Keywords: *Human Resource Accounting, Educational Institutions, Human Capital, Valuation Model of HRA, HRA Disclosure in Non Profit Oriented.*

Abstrak: *Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menganalisis model valuasi dan penyajian HRA yang paling tepat di gunakan di institusi pendidikan, mengetahui alasan belum diterapkannya HRA, serta untuk mengetahui peran HRA di institusi pendidikan. Teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah The Source Based Theory (RBT), teori akuntansi sumber daya manusia, teori pengukuran nilai sumber daya manusia, dan teori penyajian akuntansi sumber daya manusia. Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan menggunakan metode participatory observation research karena dibutuhkan sebuah penelitian yang mendalam untuk memperoleh informasi mengenai human resources yang dapat diaplikasikan di institusi pendidikan. Informan dalam penelitian ini adalah pemilik yayasan sekolah, bendahara sekolah, kepala sekolah, serta tokoh pendidikan yang concern di bidang penilaian kinerja guru. Analisis data dimulai dengan melakukan observasi awal mengenai permasalahan HRA, kemudian mengorganisir dan menyiapkan data untuk dianalisis, proses coding, menganalisis data dengan cara memverifikasi data dari wawancara, observasi, dan dokumentasi, serta membuat kesimpulan mengenai saran valuasi yang paling tepat di institusi pendidikan. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa guru merupakan sumber daya yang paling berharga dalam sebuah sekolah, dan harus dikategorikan sebagai sebuah aset, bukan menjadi beban karena memberikan future benefit bagi sekolah. Selain itu tiap-tiap guru mempunyai perbedaan value yang melekat dan harus divalusi oleh sekolah sedangkan sekolah tidak mempunyai kriteria yang tepat dalam melakukan valuasi. Akuntansi sumber daya manusia menggunakan model valuasi discounted value of future wages model dipilih sebagai model valuasi yang paling sesuai digunakan di institusi pendidikan agar nantinya HRA disajikan sebagai additional information yang bermanfaat bagi manajemen sekolah dan guru sebagai individual.*

Kata Kunci: *Akuntansi Sumber Daya Manusia, Institusi Pendidikan, Human Capital, Model Valuasi HRA, Penyajian HRA.*

1. Pendahuluan

Salah satu penentu kesuksesan dari sebuah entitas adalah sumber daya yang dimiliki entitas. Sumber daya manusia sendiri adalah bagian dari aset yang dimiliki oleh perusahaan dan termasuk pada *intangible asset* (Stanko, Zeller,

and Elena, 2014). Sumber daya manusia sering kali menjadi aset yang paling berharga di dalam sebuah perusahaan (Dean, Mc. Kenna, and Krishnan, 2004). Sama halnya dengan entitas dengan *profit oriented*, entitas *non profit oriented* seperti institusi pendidikan juga mempunyai kepentingan untuk menempatkan sumber daya manusianya sebagai aset kunci di dalam entitasnya.

Penelitian akuntansi sumber daya manusia yang berkembang selama ini lebih fokus membahas perlakuan akuntansi di perusahaan, padahal sumber daya manusia di dalam industri manufaktur lebih banyak menempati posisi yang seimbang bahkan beberapa industri masih menempatkan aktiva tetap berupa mesin sebagai aset yang dominan bagi perusahaan. Berbeda dengan hal itu, institusi pendidikan merupakan bagian dari entitas *non profit* yang menempatkan sumber daya manusianya sebagai aset tertinggi di entitasnya.

Guru sebagai *human resources* utama dalam sekolah merupakan salah satu *human capital* yang harus diperhatikan dalam perhitungan akuntansi. Selama ini biaya yang digunakan untuk pembiayaan sumber daya manusia selalu diperhitungkan sebagai beban padahal seharusnya biaya-biaya yang menghasilkan keuntungan harus dikapitalisasi. Adanya konsep *human resource accounting* akan memungkinkan manajemen sekolah untuk memasukkan guru sebagai bagian dari aset yang dimiliki oleh sekolah. Cendika dan Sawarjuwono (2014) menyebutkan dalam penelitiannya bahwa terdapat beberapa pendekatan dalam mengukur *human resources accounting* yaitu *cost based approach*, *monetary value based approach*, dan *non monetary value based approach*. Beragam model atau metode yang tersedia akan menjadi sebuah tantangan untuk dipecahkan dalam pemilihan metode yang paling tepat diterapkan untuk menilai *human resources* di sekolah berupa guru.

2. Telaah Literatur dan Pengembangan Hipotesis

2.1. Konsep Human Resources Accounting

2.1.1. Human resources accounting

American Accounting Association (1970) mendefinisikan HRA sebagai sebuah proses mengidentifikasi dan mengukur data mengenai SDM dan mengomunikasikannya kepada pihak yang berkepentingan, sedangkan *Brummet* (1970) berpendapat bahwa HRA merupakan sebuah konsep mengenai SDM sebagai aktiva.

2.1.2. Peran HRA bagi institusi pendidikan

HRA atau *human capital* berperan sebagai *life blood* dalam modal intelektual (*Sawarjuwono*, 2003). Adanya HRA berperan meningkatkan *value* dari institusinya, yang sesuai dengan *The Source Based Theory (RBT)* yang menyatakan bahwa sebuah organisasi akan memperoleh *competitive advantage* dengan penerapan HRA.

2.2. Menilai Guru sebagai Aset

Selama ini terdapat pandangan yang meragukan mengenai dapatkan *human resources* digolongkan sebagai aset, oleh karena itu untuk menggolongkan tenaga pendidik seperti guru sebagai aset tentu harus memenuhi karakteristik yang ditetapkan oleh SFAC. Menurut SFAC, suatu sumber daya manusia dapat digolongkan sebagai suatu aset jika memenuhi karakteristik *probable future economic benefit obtained or controlled by entity as a result of past transaction or events*.

2.3. Pengelompokan investasi dan biaya pada kegiatan HRA

2.3.1. Macam-macam investasi pada human capital

Greer (2001) membagi investasi yang ada pada *human capital* menjadi tiga jenis investasi, yaitu: *investment in training and development*, *investment*

practices for improved retention, dan investment in job secure workforces. Investasi *human capital* pada dunia pendidikan merupakan hal yang penting dilakukan dan akan menentukan kelangsungan entitas dalam jangka panjang.

2.3.2. *Biaya Sumber Daya Manusia untuk “guru”*

Flamhotz (1999) mengemukakan bahwa Biaya HR merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mendapatkan atau mengganti karyawan lainnya. Seperti halnya biaya-biaya lain, biaya HR mempunyai komponen *expense* dan *asset* yang terdiri dari komponen biaya yang dikeluarkan (*outlay cost*) maupun berupa biaya peluang (*opportunity cost*) dan mungkin juga mempunyai unsur biaya langsung (*direct cost*) dan biaya tidak langsung (*indirect cost*). Biaya sumber daya manusia sendiri terdiri dari biaya orisinal dan biaya pengganti sumber daya manusia.

2.4. *Kriteria Penetapan Angka Kredit Seorang Guru*

Dean (2012) mengemukakan bahwa dalam menetapkan value sumber daya manusia tidak boleh dilakukan dengan cara yang subjektif, tetapi karena dalam penelitian ini adalah membahas mengenai valuasi seorang guru maka penelitian ini harus mencari referensi valuasi HRA yang terdapat di institusi pendidikan. Valuasi bagi guru selama ini yang tertuang dalam Permendikbud No. 4 Tahun 2014 terbatas pada penilaian kinerja dan tidak menempatkan guru sebagai aset yang mempunyai perlakuan khusus.

2.5. *Metode Pengukuran Nilai (Valuasi) Sumber Daya Manusia*

Cendika dan Sawarjuwono (2014) melakukan pengklasifikasian metode dalam valuasi HRA ke dalam dua bagian umum yaitu penilaian melalui metode moneter, dan juga melalui penilaian melalui metode non moneter. Penilaian tersebut mencakup beberapa model yang telah diteliti dan dikembangkan, diantaranya adalah *historical cost, replacement cost, opportunity cost, adjusted value discounted future wages model, discounted value of future*

wages model, reward valuation model, net benefit model, likert model, jaggi and lau model, organ model, dan SK. chakraborty model.

2.5.1 *Valuasi dan Penyajian HRA di Institusi Pendidikan*

Berdasarkan model valuasi yang telah disebutkan diatas, masing-masing model valuasi mempunyai beberapa kelebihan dan kekurangan untuk diterapkan. Namun untuk penerapan valuasi HRA di sekolah, *discounted value of future wages model* atau *compensation model* yang dikembangkan oleh Lev & Schwartz (1971) memberikan usul perhitungan nilai sumber daya manusia yang sesuai dan memberikan nilai HR yang lebih dapat diterapkan dengan menilai guru yang diawali dengan kegiatan mengelompokkan HR yang ada sesuai dengan keterampilan serta usia, yaitu mengelompokkan guru berdasarkan jenjang pendidikan yang akan mudah diaplikasikan. Kedua mengelompokkan guru berdasarkan pendapatan atau gaji sesuai dengan keterampilan dan usia mereka, kemudian setelah melakukan pengelompokan berdasarkan kriteria tertentu maka, manajemen sekolah akan menghitung total pendapatan yang mereka miliki sampai pada usia pensiun. Jadi nilai dari *human capital* tersebut didapat dari mengdiskontokan biaya modal tersebut.

2.6. *Penyajian HRA bagi guru di institusi pendidikan*

Cendika dan Sawarjuwono (2014) menyebutkan bahwa penyajian dan pengungkapan valuasi HRA dapat disajikan dengan beragam cara karena sampai saat ini belum ditemukan pedoman penyajian HRA yang ada. Penyajian *human resources valuation* dapat disajikan pada *additional information* yang didalamnya memuat total nilai *human capital* dari sumber daya berupa guru.

2.7. *Kerangka Konseptual*

Kerangka konseptual memberikan gambaran mengenai pentingnya melakukan valuasi dan penyajian HRA serta memberikan prosedur empiris yang akan digunakan sebagai alat untuk menemukan jawaban terhadap

pertanyaan mengenai penyebab belum diaplikasikannya HRA di institusi pendidikan. Adapun kerangka konseptual penelitian dimulai dari temuan permasalahan HRA dimana *human resources* merupakan aset terpenting dalam institusi pendidikan, tetapi tidak pernah divalusi atau disajikan. Kedua, pengeluaran biaya untuk HR selama ini selalu dianggap sebagai beban, dan belum ditemukan metode valuasi dan penyajian yang paling sesuai. Kemudian permasalahan tersebut dianalisis mengguakan teori teori dan dengan metode penelitian yang sesuai sehingga menghasilkan metode valuasi dan penyajian yang paling sesuai bagi guru.

3. Metode Penelitian

3.1. Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode *participatory observation research*. untuk memperoleh data yang lengkap, tajam, dan mendalam mengenai permasalahan HRA yang terjadi di institusi pendidikan serta mengetahui pada tingkat makna dari setiap perilaku atau fenomena yang diteliti yang tentu tidak dapat dipecahkan oleh pendekatan lainnya.

3.2. Ruang Lingkup Penelitian

Penelitian ini hanya akan menganalisis peran valuasi, dan penyajian *human resources accounting* dengan pemilihan metode valuasi dan penyajian menggunakan *discounted value of future wages model*. Sedangkan objek penelitian dititik beratkan pada valuasi dan penyajian HRA di SMK Dr. Soetomo Surabaya dan subjek penelitian adalah penelitian yang langsung dilakukan terhadap sumber daya manusia berupa guru di SMK Dr. Soetomo Surabaya.

3.3. Jenis dan Sumber Data

Sesuai dengan rumusan masalah, data yang dibutuhkan dalam penelitian ini adalah mengenai profil sekolah untuk mengetahui informasi awal mengenai jumlah sumber daya manusia khususnya guru, dan jenis fasilitas sekolah untuk menentukan aset lainnya. Kemudian data selanjutnya yang dibutuhkan adalah mengenai sumber penerimaan dan alokasi pengeluaran sekolah yang didapatkan dari laporan keuangan. Kemudian dibutuhkan data mengenai biaya upah dan gaji sumber daya manusia yang dapat diketahui dari pelaporan belanja sumber daya manusia. Selain data tersebut dibutuhkan pula data primer mengenai pemahaman manajemen sekolah tentang HRA yang selanjutnya digunakan sebagai topik pembahasan mengenai valuasi dan penyajian HRA di institusi pendidikan.

3.4. Prosedur Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data yang dilakukan dalam penelitian ini adalah observasi, analisis teks dan dokumen atau dokumentasi, dan wawancara. Observasi dilakukan untuk mengetahui permasalahan awal yang ada di sekolah, kemudian dokumentasi untuk mengetahui pemetaan profil sekolah, jumlah guru, sumber dana, dan lain-lain. Sedangkan yang terakhir adalah melalui wawancara terhadap informan kunci yang terkait dengan permasalahan HRA.

3.5. Teknik Analisis

Teknik Analisis data kualitatif ini akan dimulai dengan beberapa langkah, seperti yang dikemukakan oleh Creswel (2014) dengan beberapa modifikasi yang dimulai dari kegiatan penyiapan data sampai dengan rekomendasi. Adapun teknik analisis data tersebut yaitu:

1. Langkah pertama yaitu dimulai dengan melakukan observasi awal yang dapat memunculkan ide tentang masalah atau peluang riset yang akan dapat diteliti.

2. Langkah kedua mengorganisir dan menyiapkan data untuk analisis.
3. Langkah selanjutnya yaitu memulai proses *coding* dari keseluruhan data.
4. Kemudian setelah semua data yang dikumpulkan telah memadai dan telah memenuhi gambaran umum serta menyeluruh dari objek penelitian barulah dimulai untuk menganalisis data.
5. Langkah terakhir adalah membuat kesimpulan serta memberikan saran valuasi dan penyajian yang dapat bermanfaat terhadap perbaikan terhadap permasalahan *human resources accounting* pada SMK Dr. Soetomo Surabaya.

4. Hasil dan Pembahasan

4.1. Gambaran Tempat Penelitian

Penelitian dilakukan di SMK Dr. Soetomo Surabaya, yaitu salah satu Sekolah Menengah Kejuruan (SMK) swasta di Surabaya. SMK Dr. Soetomo merupakan salah satu sekolah dibawah yayasan pendidikan Tri Tunggal Surabaya yang mempunyai jumlah siswa dan guru yang cukup besar. Sumber Daya Manusia (SDM) yang dimiliki berjumlah sekitar 94 orang. Guru merupakan salah satu aset terpenting dalam menentukan kemajuan sekolah dan mempunyai peran vital untuk memajukan sekolah. Flamhotz, Bullen, dan Hua (2002) mengungkapkan bahwa mengkapitalisasi guru sebagai aset bukanlah menilai fisik seorang guru, tetapi nilai atau *value* seorang guru dapat diperoleh dari pengetahuan pengalaman, dan faktor non fisik lainnya. Dari laporan keuangan didapatkan data bahwa biaya upah dan gaji menempati urutan yang tertinggi, hal tersebut menyiratkan bahwa sudah seharusnya sekolah memperhitungkan biaya yang dikeluarkan tersebut sebagai investasi yang nantinya mengharapkan pengembalian.

4.2. Peran HRA bagi Institusi Pendidikan

The Source Based Theory menyatakan bahwa sebuah entitas akan memperoleh competitive advantage saat menerapkan HRA. Selain itu informasi *human capital* akan berguna dalam pemberian informasi bagi pihak yang membutuhkan informasi. HRA dapat digunakan untuk menunjukkan bahwa investasi sumber daya manusia dapat menghasilkan keuntungan jangka panjang bagi perusahaan. HR dapat menunjang kegiatan belajar mengajar di sekolah dan mempunyai pengaruh langsung terhadap operasional sekolah yang dapat meningkatkan *value* dari sekolah. Keberadaan HRA diharapkan akan dapat meningkatkan *value* sekolah terlebih apabila HR diperlakukan sesuai dengan teori akuntansi.

4.3. Menilai Guru sebagai Aset

Menurut hasil wawancara dengan wakil kepala sekolah ditekankan bahwa guru adalah aset untuk memajukan sekolah, terkait dengan biaya yang harus dikeluarkan hanyalah biaya rutin yang dikeluarkan tetapi bukan merupakan beban. Pada kenyataannya belum ada perlakuan akuntansi, namun secara tidak langsung keberadaan guru sebagai harta sekolah telah diakui dan disepakati karena guru merupakan harta bagi sekolah yang akan memberikan kontribusi sekolah serta telah memenuhi kriteria yang ditetapkan oleh SFAC. Oleh karena itu sudah selayaknya manajemen sekolah menganggap guru sebagai aset sehingga manajemen sekolah tidak akan merasa terbebani dengan pengeluaran yang selama ini ditujukan untuk program penggajian, insentif, bonus, dan lain sebagainya, tetapi akan berdampak positif terhadap peningkatan searah yang didapatkan oleh adanya investasi tersebut.

4.4. Menghitung Sumber Daya Manusia

Bontis. *et al.*, (1999) dalam penelitiannya menjelaskan bahwa tujuan dari HRA adalah menghitung nilai ekonomi dari “manusia” dalam organisasi yang berguna bagi manajer serta pengambilan keputusan lainnya. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penilaian guru sangat diperlukan dan sekolah memerlukan sebuah alat pengukuran atau valuasi HR baik secara individual maupun kelompok yang harus dikembangkan menurut model yang ilmiah, terstruktur, serta mempunyai hasil yang dapat diaplikasikan dalam dunia pendidikan. Selama ini penilaian yang diterapkan terbatas pada masa kerja mengajar di sekolah, dan belum ada insentif yang secara langsung diberikan untuk menghargai *value* yang telah diraih oleh guru. Oleh karena itu dengan adanya penerapan HRA diharapkan berguna bagi pengambilan keputusan yang relevan dan *reliable*.

4.5. Pengelompokan Investasi dan Biaya pada Kegiatan HRA

Greer (2001) mengelompokkan investasi pada *human capital* menjadi tiga jenis investasi yaitu *investment in training and development*, *investment practices for improved retention*, dan *investment in job secure workforces*. Berkenaan dengan investasi, manajemen sekolah telah melakukan investasi dalam pelatihan contoh workshop, rapat-rapat yang diadakan sekolah secara rutin, kemudian training ESQ yang dilakukan untuk meningkatkan kinerja guru sedangkan investasi jenis kedua dan ketiga belum diterapkan oleh sekolah.

Berkenaan dengan sisi biaya, maka selain penggolongan tersebut Flamhotz (1999) juga mengemukakan bahwa biaya orisinil sumber daya manusia dibagi menjadi dua yaitu biaya orisinil sumber daya manusia dan biaya pengganti sumber daya manusia. Khusus untuk konsep biaya ini, dalam pengeluaran biaya ini sekolah mengeluarkan biaya untuk memperoleh sumber daya tersebut. Berbeda dengan perusahaan, sekolah belum menerapkan biaya

pendidikan, karena tahapan perekrutan guru hanya terbatas pada kegiatan seleksi, wawancara, dan penempatan saja tanpa adanya proses pendidikan. Biaya orisinil ini sekolah laporkan dalam bentuk biaya peningkatan mutu pendidik dan tenaga kependidikan, walaupun sangat terbatas karena tidak ada perincian untuk kegiatan.

Biaya jenis kedua merupakan biaya pengganti sumber daya manusia, biaya pengganti sumber daya manusia dikelompokkan menjadi dua jenis (Sarwoko dan Senastri, 2006) dalam (Sutanti, 2010) yaitu biaya pengganti proporsional (*propotional replacement cost*) dan biaya pengganti pribadi (*personal replacement cost*). Dalam kedua konteks biaya ini seharusnya sekolah mempunyai alokasi biaya untuk menghitung biaya pengorbanan yang seharusnya terjadi saat ini untuk menggantikan biaya seorang guru yang dipekerjakan pada suatu posisi khusus dengan substitusi yang sama, namun menurut hasil penelitian sekolah belum memperhitungkan biaya ini. Keseluruhan konsep dari biaya tersebut sebenarnya telah dijelaskan dalam akuntansi, bahkan dalam penelitian yang diungkapkan oleh Flamhotz (1971) menyatakan bahwa perhitungan sumber daya manusia berguna dalam kegiatan penilaian sumber daya manusia.

4.6. *Valuasi Guru*

Valuasi sumber daya manusia merupakan salah satu alternatif untuk memperhitungkan nilai individu-individu dalam sebuah entitas untuk merasakan manfaat yang ditimbulkan oleh kontribusi yang mereka berikan (Cendika dan Sawarjuwono, 2014). Tidak berbeda dengan yang terjadi di institusi pendidikan adanya valuasi akan berguna dan banyak memberikan manfaat terhadap manajemen sekolah. Valuasi yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan *discounted value of future wages model* (Lev and

Schwartz, 1971). Model valuasi HRA ini dapat digunakan untuk mengetahui Nilai SDM seseorang pada usia “ r ”.

Menurut Munif, melakukan valuasi itu wajib dilakukan ketika seseorang tersebut mempunyai profesi, begitu juga dengan guru. Dari pernyataan tersebut diketahui bahwa tidak ada halangan untuk mengembangkan penilaian atau valuasi sumber daya manusia di dunia pendidikan karena tidak ada alasan non etis seperti yang disampaikan oleh peneliti akuntansi terkait dengan menilai sumber daya manusia atau menggolongkan sumber daya manusia sebagai suatu aset.

Terdapat berbagai model yang telah ada dan dikembangkan oleh peneliti akuntansi diperoleh bahwa *discounted value of future wages model* merupakan model yang paling sesuai diaplikasikan di dalam dunia pendidikan. Sistematis perhitungan dalam HRA ini sangat sederhana dengan diawali dengan mengelompokkan HR yang ada sesuai dengan keterampilan dan usia mereka, pendapatan rata-rata tahunan kemudian ditentukan pada masing-masing rentang usia, kemudian menghitung total pendapatan dari HR yang mereka miliki sampai pada usia pensiun mereka. Model ini menilai sumber daya manusia dengan menggunakan rumus sebagai berikut :

$$V_t = \sum_{t=r}^t \frac{I(t)}{(1+r)^{t-r}}$$

Keterangan:

V_t = *human capital value* dari seseorang umur t

$I(t)$ = pendapatan tahunan orang tersebut sampai pensiun

r = *discount rate* khusus untuk orang tersebut

T = umur pada saat pensiun

Hal tersebut menyiratkan bahwa tiap sumber daya manusia mempunyai *human capital value* yang melekat pada dirinya sendiri tetapi sayangnya sampai saat ini pengukuran *value* belum diaplikasikan. Jadi, pengembangan model ini yang nantinya diharapkan dapat diaplikasikan dalam dunia pendidikan dan akan banyak memberikan manfaat atau kontribusi bagi sekolah, maupun bagi guru atau sumber daya manusianya karena menurut Munif kecenderungannya adalah guru pasti akan senang jika kinerjanya selama ini ada yang menghargai dan menilai serta dapat dijadikan sebagai patokan berada pada garis bilangan yang mana guru tersebut saat ini. Poin yang didapatkan dari perhitungan tersebut nantinya akan menunjukkan nilai yang masing-masing mewakili *value* dari tiap-tiap individu dan saat individu berada pada level poin tertinggi dapat diartikan bahwa guru tersebut dapat memberikan keuntungan jangka panjang bagi sekolah.

Perhitungan dengan model valuasi *discounted value of future wages model* akan sangat berguna jika aplikasinya benar-benar dilakukan, terlebih jika telah didukung oleh berbagai peraturan pengaplikasiannya. Dari hasil wawancara serta observasi sebelumnya, guru terkesan diperlakukan sebagai penyedia layanan pendidikan yang diberikan hasil berupa upah atau gaji yang diterima, padahal menurut Munif saat seorang guru divalusi maka akan sangat berdampak tidak hanya pada sekolah yang diuntungkan, tetapi pada psikis seorang guru. Sekolah yang memperlakukan gurunya sebagai aset yang sangat berharga, terlebih jika divalusi maka akan berdampak pada peningkatan motivasi. Selama ini manajemen sekolah tidak mempunyai patokan yang jelas mengenai nilai seorang guru, guru hanya dihargai menurut jam mengajar, padahal terdapat banyak faktor lain yang berpengaruh terhadap *value* guru. Konsep lain dalam valuasi HRA yang dapat diaplikasikan dan akan

memberikan peran atau dampak yang besar adalah konsep *replacement cost* dimana dalam konsep ini entitas dapat menghitung biaya pengganti sumber daya manusia. Jika nantinya konsep ini dapat dilakukan maka saat timbul permasalahan pengganti guru yang disebabkan karena masa pensiun atau alasan lain sekolah dapat dengan mudah memperkirakan biaya pengganti yang tepat dan sesuai untuk memperoleh sumber daya manusia yang mempunyai *value* yang sama dengan HR yang digantikan. Dengan hasil penelitian tersebut, akan sangat jelas bahwa tidak ada alasan untuk tidak melakukan valuasi *human resources accounting* di dunia pendidikan.

4.7. Penyajian HRA

Pengungkapan HRA harus dilakukan dengan hati hati karena beberapa informasi yang ada pada HRA akan menghasilkan beberapa efek negatif pada kinerja dan hubungan kelompok. Oleh karena itu jika nantinya *human resources accounting* ini diterapkan maka manajemen sekolah harus bijak dalam mengungkapkan dan menggunakan laporan HRA ini, jangan sampai esensi dari HRA yang menempatkan guru sebagai aset dan bagian terpenting sekolah untuk diperhatikan akan menimbulkan efek sebaliknya misalkan ketidaknyamanan masing-masing individu dalam hasil penilaian.

Penyajian HRA masih menimbulkan perdebatan karena menurut beberapa pendapat, tidak etis untuk mengkapitalisasi HRA dan menyajikannya di dalam bentuk laporan keuangan. Namun, dengan adanya hasil penelitian yang menunjukkan bahwa HRA sangat diperlukan dalam dunia pendidikan, maka sudah seharusnya valuasi yang telah dilakukan tersebut dapat disajikan. Penyajian HRA dapat disajikan dengan berbagai cara karena sampai saat ini belum ditemukan jenis penyajian terbaik dalam mengungkapkan HRA. Perusahaan menyajikan *human resources valuation* dalam *annual report*, tetapi dalam dunia pendidikan sebaiknya jika penyajian *human resources* disajikan

sebagai *additional information* yang bermanfaat bagi manajemen sekolah dan guru sebagai individual.

5. Simpulan, Saran dan Keterbatasan

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan diatas, maka didapatkan kesimpulan utama mengenai peran valuasi dan penyajian *human resources accounting*, yaitu sumber daya manusia merupakan aset yang paling berharga dalam sebuah sekolah, namun selama ini biaya yang dikeluarkan untuk pembiayaan sumber daya manusia dianggap sebagai sebuah beban yang tidak dapat dikapitalisasi. Selain itu tiap-tiap guru mempunyai perbedaan *value* yang melekat dan tidak sama dengan yang lainnya. *Value* yang ada di dalam diri guru harus divalusi karena dalam jangka panjang perhitungan seperti ini dapat berkontribusi pada sekolah dalam proses pengambilan keputusan. Oleh karena itu dibutuhkan sebuah perhitungan HRA karena akan mendatangkan banyak manfaat di institusi pendidikan dan berguna bagi serangkaian pengambilan keputusan keuangan. Perhitungan dengan model valuasi *discounted value of future wages model* akan sangat tepat digunakan untuk melakukan valuasi di institusi pendidikan dan pada akhirnya dapat disajikan sebagai *additional information* yang bermanfaat bagi manajemen sekolah dan guru sebagai individual.

Penelitian ini berpeluang untuk terus dikembangkan, khususnya dalam kegiatan pengaplikasiannya karena keterbatasan penelitian yang saat ini masih terfokus pada peran dilakukannya valuasi HRA di Institusi pendidikan dan pencarian model valuasi yang paling tepat di Institusi pendidikan. *Future research* atau penelitian lanjutan sangat diperlukan untuk lebih menggali informasi berkenaan dengan pengaplikasiannya di masing-masing entitas.

Daftar Pustaka

- Abeyssekera, Indra. 2014. Why do Firms Disclose and Not Disclose Structural Intangibles?. *Journal of Advances in Accounting incorporating Advances in International Accounting*.
- Anderson, Claire. 2010. Presenting and Evaluating Qualitative Research. *American Journal of Pharmaceutical Education*.
- American Accounting Association. *A Statement of Basic Accounting Theory*, Evaston, IL: AAA, revised ed., 1970. page 35.
- Appelbaum., Steven, H., and Hood J. 1993. Accounting for the Firm's Human Resources. *Managerial Auditing Journal* Vol. 8 No. 2.
- Arsalan, S. 2012. *Human Capital dan Kendala Penerapannya dalam Laporan Keuangan*. Seminar Nasional Akuntansi dan Bisnis.
- Avazzadehfath, F., and Raiashekar. 2011. Decision Making Based on Human Resource Accounting Information and Its Evaluation Method. *Asian Journal of Finance & Accounting*, Vol.3, No 1: E14.
- Bahar, M.N. 2012. Human Capital Accounting. *International Journal of Marketing and Technology*. Volume 2, Issue 6.
- Bastian, Indra. 2006. *Akuntansi Pendidikan*. Jakarta: Erlangga.
- Beattie, V., and Smith, J.S. 2010. Human Capital, Value Creation and Disclosure. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*. Vol. 14 No.4, 2010.
- Belkoui, Ahmed, 2000, *Teori Akuntansi*, 4th edition, Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Berkowitz., Steven J. 2001. Measuring and Reporting Human Capital. *The Journal of Government Financial Management*. Vol.5; No.3.
- Bontis. *et al.* 1999. The Knowledge Toolbox: A Review of the Tools Available to Measure and Manage Intangible Resources. *European Management Journal* Vol. 17, No.4.

- Brannstrom, D., and Marco, G. 2009. Accounting for Intellectual Capital: a Comparative Analysis. The journal of information and knowledge management systems. Vol.2, No.1.
- Bras, F. A., and Lucia, R.L. 2007. Accounting for firms' Training Programs: an Exploratory Study. Jornal of Human Resource Costing & Accounting.
- Brummet, R.L. 1970. Accounting for Human Resources. Jornal of Accountancy.
- Bullen, M.L., and Eyler, K.A. Human Resource Accounting and International Developments: Implication for Measurement of Human Capital. Journal of international and cultural studies.
- Carnevale, F., *et al.*, 2008. Using Participant Observation in Pediatric Health Care Settings: Ethical Challenges and Solutions. Journal of Child Health Care: Sage Publication.
- Cendika, F.B., dan T. Sawarjuwono. 2014. Metode Valuasi Human Capital dalam Konsep *Human Resource Accounting* (HRA) dan Pengungkapannya. SNA 17 Mataram.
- Chariri, Anis. 2009. Landasan Filsafat dan Metode Penelitian Kualitatif. Jurnal Fakultas Ekonomi Universitas Semarang.
- Chaudhry, N.I., and Roomi, M.A. 2010. Accounting for The Development of Human Capital in Manufacturing Organization : A Study of The Pakistani Textile Sector. Journal of Human Resorce Costing & Accounting Vol. 14, No. 3.
- Chen, H.M., and Min, K.J. 2004. The Role of Human Capital Cost in Accounting. Journal of Intellectual Capital Vol. 5 No.1.
- Cherian, J., and Farouq, S. 2013. A review of Human Resource Accounting and Organizational Performance. International Journal of Economics and Finance, Vol.5, No.8.
- Cornwall, Andrea., and R. Jewkes. 1995. What Is Participatory Research?. Elsevier Science, Vol.41, No.12.

- Clacher, Iain. 2010. National Accounting for Intangible Assets in The Knowledge Economy. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, Vol.18, No.2.
- Creswell, J.W. 2014. *Research Design: Qualitative, Quantitative, & Mixed Methods Approaches*. Fourth Edition. New Delhi: Sage Publications Ltd.
- Dean, P.C, McKenna, K.M, and Krishnan, V. 2012. Accounting for Human Capital: Is the Balance Sheet Missing Something?. *International Journal of Bussines and Social Science*, Vol.3, No. 12.
- Devi, A.P. 2004. Akuntansi untuk Pemain Sepak Bola. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol.1.
- Discatillo, O. L., Belincton, M. 2014. The Challenges of Participant Observations of Culture Encounters Within an Ethnographic Study. *Jornal of Social and Behavioral Sciences*.
- Draper, A. K. 2004. The Principles and Application of Qualitative Research. Workshop on “Developing Qualitative Research Method Skills: Analysing and Applying Your Results”.
- Flamholtz, E.G. 1974. “Human Resource Accounting: A Review Of Theory And Research”. *Journal of Management Studies*, Volume 11, Issue 1, pages 44–61, February 1974
- _____. 1986. Human Resources Accounting: Measuring Positional Replacement Costs. *Jornal of Human Resource Management*, Vol.12, No.1.
- _____. 1999. *Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods, and Applications*. USA: Kluwer Academic Publishers.
- Flamhotz, E.G., Bulen, E.M., and Hua, W. 2002. Human Resource Accounting: A Historical Perspective and Future Implications. *Journal of Management Decision*, Vol.40, No.10.

- Freeman, M., and Hall, J. N. 2012. The Compexity of Practice: Participant Observation and Values Engagement In A Responsive Evaluation of A Professional Development School Partnership. *American Journal of Evaluation*.
- Gamerschlag, R., and Moeller, K. 2011. The Positive Effects of Human Capital Reporting. *Corporate Reputation Review*, Vol14, No.2.
- Gogan, Maria L. 2014. An Innovative Model for Measuring Intellectual Capital. *Social and Behavioral Sciences*.
- Greer, Charles R. 2001. *Strategic Human Resources Manageme.*, New Jersey: Prentice Hall.
- Gupta, D.K. 1994. The Jaggi-Lau Model of Human Resource Accounting Revisited. *ASCI Journal of Management*, Vol. 23.
- Gupta, and Mahesh, V. Human Resources Accounting in Educational Institutions. *National Monthly Refereed Journal of Research in Arts & Education*, Vol. 1, Issue 12.
- Hasan. 2009. Action Research: Desain Penelitian Integratif Untuk Mengatasi Permasalahan Masyarakat. *Akses: Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, Vol.4, No.8.
- Harahap, S. S. 2007. *Teori Akuntansi*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2007. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Jaggi, Bikki. 1976. Human Resources Are Assets. Artikel Dipublikasikan. *Management Accounting*, February 1976, Vol. 57 No. 8: Complete Page 41.
- Jaarat, K. J. 2013. Human Resources Accounting Between Recognition and Measurement: An Empirical Study. *Jornal of Business Studies Quaterly*, Vol.5, No.2.
- Kawulich, B. B. 2005. Participant Observation as a Data Collection Method. *Forum: Qualitative Social Research* Vol. 6, No.2.
- Lichterman, P. 1998. What Do Movements Mean? The Value of Participant-Observation. *Journal of Qualitative Sociology*, Vol. 21, No.4.

- Lisvery, S., dan Ginting, I.Y. 2004. Aktiva Tak Berwujud. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Vol.1.
- Mahmoodi, P., Balbael, F., and Mohamade, J. 2013. Human Resource Accounting: From Theory to Practice. European Online Journal of Natural and Social Sciences, Vol.2, No.3 (s).
- Micah, L.C., C.O. Ofurum., J.U. Ihendinihu. 2012 Firm Financial Performance and Human Resource Accounting Disclosure in Nigeria. International Journal and Management, Vol.7, No.14.
- Munivenkatappa., S.R. Jagadessh., and K.V. Bharathi. 2013. Human Resources Accounting System In IT and Manufacturing Sector – A Study. International Journal of Marketing and Technology, Vol.3, Issue 12.
- Nazir, Moh. 1983. Metode Penelitian. Jakarta Timur: Ghalia Indonesia.
- Oeye, C., Bjelland, K., Skorpen., A. 2007. Doing Participant Observation in a Psychiatric Hospital- Research Ethics Resumed. Journal of Social Science and Medicine.
- Pablos, P.O. 2002. Evidence of Intellectual Capital Masurement from Asia, Europe, and The Middle East. Journal of Intellectual Capital, Vol.3, No.3.
- Rispantyo. 2009. Akuntansi SumberDaya Manusia: Antara Hidup dan Mati. Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi, Vol.7, No.1.
- Roslender, R., and Stevenson, J. 2009. Accounting for People: A Real Step Forward or More A Case Of Wishing And Hoping?.Critical Perspectives on Accounting.
- Roslender, R., Abigail M., and J. Stevenson. 2014. Damned If You Do, Damned If You Don't: Conflicting Perspectives On The Virtues Of Accounting For People. Critical Perspective on Accounting.
- Rowbottom, N. 2002. The Application Of Intangible Asset Accounting And Discretionary Policy Choices In The UK Football Industry. British Accounting Review.

- Sarwoko, Iman., dan Senastri, Kandi. 2006. Keterkaitan Strategi Manajemen Sumber Daya Manusia Dengan Akuntansi Sumber Daya Manusia, *Jurnal Akuntansi Keuangan*, FE UNPAD.
- Sasirekha, A. 2009. Innovative Model for Assessing Human Assets. National Conference on Design, Manufacture and Management for next Generation.
- Sawarjuwono, T., dan A.P. Kadir. 2003. *Intellectual Capital: Perlakuan, Pengukuran, dan Pelaporan (Sebuah Library Research)*. *Jurnal Ekonomi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Petra*.
- Shareef, F., and H. Davey. 2005. Accounting for Intellectual Capital. *The Journal of Applied Accounting Research*
- Silverman, David. 2001. *Interpreting Qualitative Data: Methods for Analysing Talk, Text and Interaction*. Edisi Ketiga. New Delhi: Sage Publications Ltd.
- Sofian, S., et al. 2011. Effect of Recognition of Intellectual Capital on Relevance of Accounting. *Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business*, Vo.3, No.2.
- Somantri, G. R. 2005. Memahami Metode Kualitatif. *Jurnal Sosial Humaniora*, Vol. 9. No. 2.
- Stanko, B.B., T.L. Zeller., and M.F.Melena. 2014. Human Asset Accounting And Measurement: Moving Forward. *Journal of Business & Economic Reseach*, Second Quarter.
- Sutanti, Yeti. 2010. Analisis Pengaruh pada Human Capital. *Jurnal Ekonomi Universitas Pasundan*.
- Suwarto. 2006. Akuntansi Sumber Daya Manusia Sebagai Alternatif dalam Penyusunan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi*, Vol.5, No.1.
- Todea, N., and D.C. Mihaltan. 2013. Improving Human Resources Reporting In Non For Profit Organizations. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol.15, No.2.

Tsay, J.J. 1986. Human Resource Accounting: A Need for Relevance. *Journal of Management Accounting*.

Wahyuni, Sari. 2012. *Qualitative Research Method*. Jakarta: Salemba Empat.

<http://media.ifrs.org/>

<http://www.sciencedirect.com/>

<http://www.proquest.co.uk/en-UK/>