

**PENGUKURAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA DAN  
PENGUNGKAPANNYA DALAM LAPORAN KEUANGAN  
PERUSAHAAN DAERAH AIR MINUM  
PURBALINGGA**

**Desi Dwi Priyati  
Iwan Fakhruddin**

Fakultas Ekonomi, Universitas Muhammadiyah Purwokerto

**ABSTRACT**

*The research aimed to 1) Know the expense on human resources that can be converted to be company's asset, 2) Know the different profit between financial report based on conventional accounting and human resources accounting. The research was descriptive quantitative research. The data was secondary data. The data was collected by doing observation and library research. The result showed that there was the different human resources accounting in local water company of Purbalingga. It can be seen from the probability value of  $p (0,009) < 0,05$ . The profit of human resources accounting showed not significant difference with the probability value of  $p (0,749) > 0,05$ .*

*Key words : Human resources accounting , Financial report*

**ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan untuk 1) Mengetahui biaya pada sumber daya manusia yang dapat dikonversi menjadi asset perusahaan, 2) Mengetahui keuntungan yang berbeda antara laporan keuangan dengan akuntansi konvensional dan akuntansi sumber daya manusia. Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif kualitatif. Data penelitian ini merupakan data sekunder. Pengumpulan data menggunakan pengamatan dan *library resources*. Penelitian ini menemukan bahwa terjadi perbedaan akuntansi sumber daya manusia pada perusahaan daerah air minum di Purbalingga. Hal ini bisa dilihat dari nilai probabilitas sebesar  $p (0,009) < 0,05$ . Laba dari akuntansi sumber daya manusia ditunjukkan dengan perbedaan yang tidak signifikan dengan nilai probabilitas sebesar  $p (0,749) > 0,05$ .

**Kata Kunci :** Akuntansi sumber daya manusia, laporan keuangan.

**PENDAHULUAN**

**Latar Belakang**

Sumber daya manusia merupakan salah satu sumber daya yang tidak dapat dilepaskan dari pengelolaan suatu bisnis. Keberadaan sumber daya ini merupakan suatu keharusan bagi setiap bisnis. Manusia dalam

keberadaannya pada suatu bisnis memegang peranan yang sangat penting, baik dalam pelaksanaan maupun dalam pencapaian target dari bisnis itu sendiri. Tidak jarang, karena dianggap sebagai suatu sumber daya yang sangat penting bagi perusahaan, manusia bagi suatu perusahaan sering dinyatakan sebagai aset yang sangat berharga atau sering diistilahkan sebagai *human asset* (Islahuzaman 2006).

Gagasan mengenai akuntansi sumber daya manusia sebenarnya telah muncul sekitar tahun 1960-an, yang dikemukakan oleh Rensis Linkert, *direktur Institut for Social Research of the University of Michigan* (Bambang Riyanto 1990). Gagasan mengenai akuntansi sumber daya manusia (*Human Resource Accounting*) berawal dari pandangan mengenai peran sumber daya manusia yang mendukung kelangsungan hidup perusahaan dan pentingnya modal manusia terhadap perekonomian. Gagasan-gagasan tersebut dilatar belakangi oleh faktor-faktor sebagai berikut :

1. Konsep teori ekonomi modern yang menganggap bahwa manusia adalah *human capital* yang mempunyai keahlian, pengetahuan dan pengalaman.
2. Peran sumber daya manusia yang semakin dibutuhkan dan berkembang dengan pesat.

Penelitian Hutagaol (2009) yang menjelaskan tentang akuntansi sumber daya manusia layak untuk digunakan oleh perusahaan karena informasi mengenai sumber daya manusia (SDM) dapat didefinisikan, terukur relevan dan nilainya dapat diandalkan. Sistem akuntansi sumber daya manusia yang diterapkan pada laporan keuangan PT. PP London Sumatra Tbk tahun 2009 menunjukkan adanya peningkatan ROI yang disebabkan oleh adanya penambahan investasi atas sumber daya manusia yang dialokasikan dari beban pelatihan dan perkembangan sumber daya manusia pada tahun yang bersangkutan.

Akuntansi sumber daya manusia memberikan informasi kuantitatif maupun kualitatif kepada manajemen mengenai pemenuhan pengembangan, pengalokasian, kapitalisasi, evaluasi, dan penghargaan

atas sumber daya manusia. Penelitian Hutagaol (2009) diperoleh fakta empiris bahwa sumber daya manusia tidak selamanya hanya beban bagi perusahaan seperti adanya gaji dan upah, akan tetapi justru merupakan aset perusahaan dengan cara mengkonversinya sebagai amortisasi seperti penyusunan terhadap aktiva tetap.

### **Rumusan Masalah**

Berdasarkan uraian di atas, dapat dirumuskan masalah sebagai berikut, apakah terdapat perbedaan biaya dan perbedaan laba antara Akuntansi konvensional dengan akuntansi SDM?

## **TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### **Definisi Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Menurut Flamholtz dalam bukunya "*Human Resource Accounting*" (1977), "*Human Resource Accounting means accounting for people as an organizational resources*". Artinya: "Akuntansi Sumber Daya Manusia berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber dari organisasi". Hal ini menyangkut tentang biaya-biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan dan organisasi yang lain untuk merekrut, memilih, mempekerjakan, melatih, dan mengembangkan *human assets* yang juga berhubungan dengan nilai ekonomis dari pekerja/pegawai organisasi.

### **Asumsi Yang Mendasari Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Akuntansi sumber daya manusia tidak timbul dengan sendirinya atau tanpa suatu hal yang melatar balakangi. Pada dasarnya ada beberapa asumsi yang mendasari munculnya konsep akuntansi sumber daya manusia. Asumsi-asumsi tersebut adalah sebagai berikut : "Manusia adalah sumber daya organisasi yang sangat bernilai, nilai sumber daya manusia dipengaruhi oleh gaya manajemen dalam sebuah organisasi, dan kebutuhan akan pentingnya informasi-informasi tentang sumber daya manusia" (Amin Widjaja Tunggal 1994).

### **Pengakuan Sumber Daya Manusia Sebagai Suatu Aset**

Menurut pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) /PSAK No. 20 tahun 2009 menyatakan bahwa aset adalah sumber daya yang diakui oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan.

Ada beberapa kriteria yang harus diperhatikan apabila suatu objek dapat disebut sebagai asset yaitu:

1. Memberi manfaat atau jasa ekonomis pada masa yang akan datang
2. Hak menguasai manfaat ekonomi tersebut ada pada perusahaan
3. Berasal dari transaksi atau peristiwa masa lalu
4. Dinyatakan dalam satuan moneter.

### **Tujuan dan Manfaat Perlakuan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Tujuan Perlakuan akuntansi sumber daya manusia menurut Brummet R. Lee (1995), ditunjukkan :

1. Informasi Kuantitatif.

Mampu meningkatkan manfaat laporan keuangan karena memberikan informasi kualitatif atas sumber daya manusia bagi pemakainya.

2. Metode penilaian

Untuk memberikan metode penilaian terhadap ulitiasi sumber daya manusia.

Tujuan utama dari akuntansi sumber daya manusia adalah untuk membantu manajer perusahaan dalam mengukur efektivitas dan efisiensi sumber daya manusia. Hal ini semakin penting terutama dalam bisnis yang makin kompetitif sehingga di perlukan *management strategy* yang tepat dalam mengelola sumber daya manusia ini. Akuntansi sumber daya manusia merupakan suatu pengukuran yang tegas atas dasar pemikiran manusia yang merupakan sumber daya organisasi yang sangat berharga dan merupakan bagian integral dari perpaduan sumber daya.

### **Kendala Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Akuntansi sumber daya manusia sebagai suatu konsep sampai dengan sekarang ini belum dapat diterima sebagai suatu GAAP (*Generally*

*Acecepted Accounting Principles*) atau prinsip –prinsip yang berlaku umum, hal ini di sebabkan karena adanya syarat pengukuran suatu item tertentu sebagai suatu asset yang di ukur dalam FASB no. 5 (Amin 2004) yaitu *Measurement* (dapat di ukur)

FASB no. 5 menjelaskan bahwa ada lima atribut yang dapat digunakan dalam mengukur suatu aktiva yaitu:

1. *Historical cost*
2. *Current cost*
3. *Curren narket value*
4. *Net realizable (settlement) value*
5. *Present (or discounted) value of future cash flow*

### **Biaya Sumber Daya Manusia**

Sumber daya manusia adalah pengorbanan ekonomi yang diukur dalam satuan yang telah terjadi ataupun yang kemungkinan terjadi dimasa yang akan datang. Menurut Rispantyo (2009) Biaya sumber daya manusia yang dapat dikapitalisasi menjadi aset bagi perusahaan terdiri dari : Biaya Penelitian dan Pengembangan terdiri dari biaya pendidikan dan pengembangan, biaya pendidikan dan pelatihan, biaya perencanaan teknis, biaya perencanaan komputerisasi, biaya perencanaan bidang usaha dan keuangan, biaya rekrutmen karyawan, biaya promosi jabatan.

### **Penerapan Kriteria Pengakuan Sumber Daya Manusia sebagai Aktiva Perusahaan**

IAI dalam Kerangka Dasar Penyusunan Dan Penyajian Laporan Keuangan memberikan definisi pengakuan (*recognition*) merupakan proses pembentukan suatu pos yang memenuhi definisi unsur serta kriteria pengakuan yang dikemukakan dalam paragraph 83 dalam neraca dan atau laporan laba rugi (SAK 2002).

Paragraf 83 tersebut menyatakan bahwa, Pos yang memenuhi definisi suatu unsur harus diakui kalau, ada kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang berkaitan dengan pos tersebut akan mengalir dari atau ke dalam perusahaan, dan pos tersebut mempunyai nilai atau biaya yang

dapat diukur dengan andal. (SAK 2002).

### **Pengakuan Sumber Daya Manusia Sebagai Suatu Aset**

Menurut pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) /PSAK No. 20 tahun 2009.menyatakan bahwa aset adalah sumber daya yang diakui oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan. Ada beberapa kriteria yang harus diperhatikan apabila suatu objek dapat disebut sebagai *asset* yaitu: (a) Memberi manfaat atau jasa ekonomis pada masa yang akan datang. (b) Hak menguasai manfaat ekonomi tersebut ada pada perusahaan. (c) Berasal dari transaksi atau peristiwa masa lalu. d) Dinyatakan dalam satuan moneter.

### **Tujuan dan Manfaat Perlakuan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Tujuan perlakuan akuntansi sumber daya manusia menurut Brummet R. Lee (1995), Informasi Kuantitatif, mampu meningkatkan manfaat laporan keuangan karena memberikan informasi kualitatif atas sumber daya manusia bagi pemakainya.

### **Kendala Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Akuntansi sumber daya manusia sebagai suatu konsep sampai dengan sekarang ini belum dapat diterima sebagai suatu GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) atau prinsip-prinsip yang berlaku umum, hal ini di sebabkan karena adanya syarat pengukuran suatu item tertentu sebagai suatu asset yang di ukur dalam FASB no. 5 (Amin 2004).

### **Konsep-konsep Biaya Sumber Daya Manusia**

Biaya sumber daya manusia adalah biaya-biaya yang terjadi untuk rekrutmen karyawan. Menurut Masoud (2012) biaya ini meliputi, biaya akuisisi, adalah biaya yang harus terjadi untuk mendapatkan seseorang karyawan yang tujuannya untuk mengisi suatu jabatan tertentu. Biaya akuisisi terdiri dari biaya pencarian, biaya seleksi, biaya penerimaan ,serta

*promotion or hiring from within firm* (biaya untuk memindahkan tenaga kerja dari satu tingkatan ke tingkatan lain dalam struktur organisasi baik secara vertikal maupun horizontal).

Biaya belajar merupakan biaya pengorbanan yang harus terjadi untuk melatih seseorang dan membawa orang tersebut ke tingkat performa dan produktivitas yang secara normal di harapkan dari seseorang individual dalam suatu posisi tertentu. Biaya belajar terdiri dari pelatihan formal dan biaya orientasi, biaya pelatihan ditempat kerja, *trainer's time cost*, dan kehilangan produktivitas selama pelatihan.

Biaya pengganti dari sumber daya manusia biaya ini di keluarkan oleh perusahaan untuk menggantikan sumber daya manusia yang sekarang sedang di pekerjakan. Biaya ini mempunyai suatu pengertian yang ganda yaitu : Biaya pengganti posisional, biaya ini merupakan biaya untuk menggantikan sekumpulan jasa yang dipegang oleh seseorang pemegang jabatan dalam suatu posisi khusus. Biaya pengganti pribadi, biaya ini merupakan pengorbanan yang seharusnya terjadi sekarang untuk menggantikan seseorang yang pada saat ini dipekerjakan dengan suatu substitusi yang mampu memberikan sekumpulan jasa yang sama pada semua posisi yang dijabat dahulu. (Abhayawansa 2008).

### **Pengukuran Nilai Sumber Daya Manusia**

Menurut Hutagaol (2009) Untuk mengukur nilai sumber daya manusia, para peneliti menggunakan tiga metode yaitu ;

#### **1. Metode Historis (*The historical cost model*)**

Dalam mengukur nilai *intellectual capital* dilakukan dengan cara menaksir nilai atas semua biaya *intellectual capital* yang telah dikeluarkan untuk mempunyai dan mengembangkan *intellectual capital* dari suatu perusahaan. Seperti yang kita ketahui bahwa komponen dari *intellectual capital* yaitu: *human capital*, *structural capital*, dan *relational capital*. Dalam metode ini, perhitungan berdasarkan *historical cost* yang dimaksud adalah nilai sumber daya manusia dihitung berdasarkan akuntansi biaya yang telah dikeluarkan pegawai dengan pegawai lainnya.

#### **2. Metode Biaya Pengganti (*The replacement cost model*)**

Dalam metode ini nilai atas *intellectual capital* disajikan sebesar nilai sekarang atau penggantinya yaitu jumlah rupiah kas atau setaranya yang harus dikorbankan kalau aset tertentu yang sejenis diperoleh sekarang. Nilai *intellectual capital* diukur dengan menaksir beberapa biaya yang akan dikeluarkan untuk mendapatkan aset yang sama. Masalahnya disini adalah tidak ada aset yang mungkin menyamai *intellectual capital* atau bisa dikatakan tidak ada *equivalen replACEMENTnya*

### 3. Metode Kopetensi (*The compensation model*)

*The compensatin* model ini adalah memberikan unsur perhitungan nilai *intellectual capital* dengan melihat nilai kompensasinya dimasa yang akan datang. Unsur perhitungan disini hanya terbatas pada *human capital value* jadi belum memberikan perhitungan yang komprehensif atas nilai *intellectual capital..* Rumus menghitungnya adalah sebagai berikut:

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

Keterangan:

$V_t$  : Nilai sumber daya seseorang pada usia

$I(t)$  : Pendapatan yang bersangkutan sampai saat pensiun

$R$  : Tingkat diskon/diskonto untuk seseorang

$T$  : Umur pensiun

### **Penyajian Akuntansi Sumber Daya Manusia Dalam Laporan Keuangan**

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

manusia pada periode bersangkutan.

Karyawan atau sumber daya manusia (SDM) merupakan bagian dari aset perusahaan, karena SDM yang memilikinya telah terbukti mampu meningkatkan kinerja perusahaan tersebut. Penilaian terhadap sumber daya manusia agar dapat disajikan dalam laporan keuangan adalah dengan mengakui sumber daya manusia tersebut sebagai aktiva sehingga dapat ditentukan nilai moneterinya.

Muzaqqi (2003) yang menyatakan bahwa penyusunan laporan keuangan yang menggunakan Akuntansi Sumber Daya manusia menunjukkan peningkatan perolehan sisa hasil usaha yang di transfer ke neraca sehingga dapat menambah modal. Namun Muzaqqi (2003) hanya menggunakan satu periode saja dalam menyajikan kinerja keuangan perusahaannya. Sedangkan Sulistyowati (2003) menyatakan bahwa memunculkan akun baru investasi bersih aktiva sumber daya manusia pada sisi aktiva lain-lain akun hutang pajak ditangguhkan, dan laba di tahan dari aktiva sumber daya manusia.

Sementara itu penelitian sebelumnya yang di lakukan Pangesti (2003) menyatakan bahwa konsep Akuntansi Sumber Daya Manusia sebaiknya diterapkan di PT. IMDI karena dapat memberikan informasi kuantitatif khususnya mengenai sumber daya manusia sehingga dapat di gunakan sebagai pertimbangan dalam pengambilan keputusan manajemen. Dan untuk penelitian yang di lakukan Hardiansyah (2009) menyatakan bahwa penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia dengan metode *cost* (biaya) akan menjadikan suatu biaya yang dikeluarkan menjadi suatu investasi Aktiva Sumber Daya Manusia.

Sebagian besar penelitian sebelumnya hanya menggunakan satu atau dua periode saja, dan juga penelitian sebelumnya belum pernah melakukan studi pada Bank, hanya sebagian mencoba pada perusahaan yang menghasilkan produk saja. Kelangsungan perusahaan industri tergantung pada produk yang di hasilkan untuk kelangsungan perusahaan.

Sedangkan Bank dengan modal utama berupa jasa menempatkan sumber daya manusia sebagai modal usaha di masa mendatang.

Berdasarkan uraian penelitian-penelitian diatas maka hipotesis penelitian ini sebagai berikut:

**H1 :** Terdapat perbedaan biaya antara Akuntansi konvensional dengan akuntansi SDM

**H2 :** Terdapat perbedaan laba antara akuntansi Konvensional dengan akuntansi SDM.

## **METODA PENELITIAN**

### **Populasi dan Sampel**

Populasi dan sampel pada penelitian ini adalah Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) Purbalingga.

### **Model Penelitian**

Jenis penelitian ini adalah studi kasus dengan deskriptif kuantitatif, karena di dalam penelitian menggambarkan mengenai sumber daya manusia pada perusahaan Air Minum Daerah (PDAM) Purbalingga dan menjelaskan tentang pengungkapannya dalam laporan keuangan serta bagaimana cara pengukurannya dalam laporan keuangan. Pengumpulan data untuk penelitian ini dengan observasi, *library research*. Untuk mengetahui signifikansi perbedaan antara biaya dan laba SDM konvensional dengan biaya SDM menurut Akuntansi Sumber Daya Manusia dilakukan uji t dengan model *Independent Samples Test*.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

Dalam penyusunan laporan keuangan yang ada di PDAM Purbalingga dasar dalam menyusun laporan keuangan menggunakan PSAK, hal ini di buktikan dari laporan keuanggan yang bersifat konvensional dimana biaya-biaya yang dikeluarkan untuk biaya pendidikan dan pelatihan sumber daya mausia diakui sebagai beban. Hambatan yang paling mendasar dialami dalam menyusun laporan keuangan menurut Akuntansi Sumber Daya

Manusia karena PDAM Purbalingga tidak menggunakan SAP dalam pembuatan laporan keuangan.

Biaya-biaya yang termasuk dalam biaya sumber daya manusia berdasarkan akuntansi SDM adalah Biaya survey dan pelatihan, Biaya perencanaan teknik, Biaya Perencanaan komputerisasi, Biaya perencanaan bidang usaha dan keuangan, Biaya rupa-rupa penelitian dan pengembangan, dan Biaya langganan.

### **Membandingkan Biaya Konvensional Dengan Biaya Akuntansi SDM PDAM Purbalingga Tahun 2011-2013**

Tabel 1. Perbandingan Biaya Konvensional Dengan Biaya Akuntansi SDM

Tahun	SDM Senyatanya (Konvensional)	SDM Seharusnya (ASDM)	Selisih
2011	922.744.258	230.686.065	692.058.193
2012	751.418.941	187.854.735	563.564.206
2013	1.041.798.039	260.449.510	781.348.529
Biaya yang seharusnya di bebaskan	905.320.413	226.330.103	678.990.309

### **Membandingkan Laba SDM konvensional Dengan Laba Akuntansi SDM PDAM Purbalingga Tahun 2011-2013 (Rp)**

Tabel 2. Perbandingan Laba Konvensional Dengan Laba Akuntansi SDM

Tahun	Laba senyatanya	Laba ASDM	Selisih
2011	2.827.590.237	3.109.894.836	282.304.599
2012	3.325.196.956	3.734.127.995	408.931.039
2013	3.390.019.829	4.676.782.103	1.286.762.274
Rata-rata	3.180.935.674	3.840.268.311,3	659.332.693,3

### Hasil Uji Statistik t Perbandingan Biaya SDM Konvensional dan Biaya SDM Menurut ASDM

Tabel 3. Hasil Uji t Perbandingan Biaya Konvensional Dengan Biaya Akuntansi SDM

		Levene's Test for Equality of Variances				
		F	Sig.	T	df	Sig. (2-tailed)
biaya	Equal variances assumed	2.150	.239	6.330	3	.008
	Equal variances not assumed			8.005	2.248	.011

Dari hasil tabel di atas *Levene's Test* didapat ***p-value* = 0,239**  $\geq \alpha$  sebesar 0,05 berarti  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima, jadi hipotesis pertama yaitu terdapat perbedaan biaya antara akuntansi konvensional dengan akuntansi SDM **ditolak**.

### Hasil Uji Statistik t Perbandingan Laba SDM Konvensional dan Laba SDM Menurut ASDM

Tabel 4. Hasil Uji t Perbandingan Laba Konvensional Dengan Laba Akuntansi SDM

		Levene's Test for Equality of Variances				
		F	Sig.	T	df	Sig. (2-tailed)
Laba	Equal variances assumed	1.862	.244	-1.349	4	.249
	Equal variances not assumed			-1.349	2.595	.283

Dari hasil *Levene's Test* didapat ***p-value* = 0,244**  $\geq \alpha$  sebesar 0,

05 berarti  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima, jadi hipotesis kedua yaitu terdapat perbedaan biaya antara akuntansi konvensional dengan akuntansi SDM **ditolak**.

## **PENUTUP**

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

## **DAFTAR PUSTAKA**

Accounting Review (October, 1972), hal. 666-678;

Abhayawanasa, Indra Abeysekera. 2008. An explanation of human capital disclosure from the resource based perspective. *Journal of human resource costing and accounting*, 12 (1), 2008,51-64

Adhiyati, Kartika. 2011. *Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Dan Penyajiannya Dalam Laporan Keuangan (Studi Kasus Pada PT.PG Rajawali 1 unit PG Krobot Baru)*. Electonic Library, Universitas Brawijaya ,Malang.

Amin, W.Tunggal. 1999, 2004. *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Yogyakarta: Andi Offset

Ayu dan Didied poernawan. 2013. *Analisis Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Terhadap Perbandingan Kinerja Laporan Keuangan pada PT.BPRS Mitra Harmoni Malang*.

Brummet, R. Lee. 1995. *Human Resource Accounting: Modern Accounting*. Alih Bahasa Tim penerjemah CV. Alfa Beta. Bandung.

Damayanti. Anisa. 2014. *Pengukuran Akuntansi Sumber Daya Manusia Dan Pengungkapannya Pada Laporan Keuangan (Studi pada perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) Banyumas)*. Skripsi. Universitas Muhammadiyah Purwokerto

Nastiti, Dian. 2008. *Menyajikan Informasi Sumber Daya Manusia Dalam Laporan Keuangan Perusahaan*. Journal Bisnis dan Usahawan, Volume 6 Nomor 2, Tahun 2008

Flamboltsz, E., "Toward a Theory of Human-Resource Value in Formal Organizations",

- Flamholtz, E. G., et al., 2002. "Human Resource Accounting: A Historical perspective and Future Implication", *Management Decision*, Vol 40 No 10, hal 947-954
- Hardiansyah. A, 2009, *Analisis simulasi penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Terhadap perbandingan Kinerja Laoran Keuangan pada Bank Panin*. Fakultas Ekonomi, Universitas Gunadarama, 2009
- Hendriksen dan Van Breda, *Accounting Theory*, Irwin McGraw-Hill, Fifth Edition, 1995.
- Herman Theeke and John B. Mitchell. 2008. *Financial implications of accounting for human resource using a liability model*. *Journal of Human Resource costing & Accounting* Vol. 12. No. 2, 2008 pp.124-137, Emerland Group Publishing Limited 1401-338x
- Hutagaol. Marinata. 2008. *Perlakuan Akuntansi Sumber Daya Manusia dalam Upaya Pengukurannya Sebagai Aktiva pada PP London Sumatra TBK*. *Journal Riset Akuntansi Indonesia* vol 6 No 3. sep 2011
- IAI. *Penyertaan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK)*. Ikatan Akuntansi Indonesia. 2009. Jakarta.
- Islahuzaman. 2006. *Akuntansi Sumber Daya Manusia dan Kendala dalam Penerapannya*. *Jurnal Bisnis, Manajemen dan Ekonomi* , 8 (1), 1026-1038.
- Hossenini. 2012. *Human Resource Accounting. I OSR Journal of Business and Management (IOSRJBM)*. ISSN:2278-487X Volume 2, Issue 5 (July-Aug. 2012), PP06-10
- Sueb dan Elly Suryani, 2009. *Human Resource Accounting : Recognition Of Human Resource Accounting Criteria As Assets In Corporation*. *Working Paper In Accounting and Finance, Unpad*. Bandung,
- Mulyadi. 2000. *Akuntansi Manajemen, Konsep, Manfaat dan Rekayasa*. Yogyakarta: STIE Yayasan Keluarga Pahlawan Negara.
- Muzaqqi, Fuat. 2003. *Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia di Rumah Sakit Kristen Mojowarno Jombang*. Skripsi Tidak Diterbitkan. Malang: Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Malang.
- Nicoline, Hiariej, 2008, *Akuntansi Sumber Daya Manusia: Pengukuran dan pelaporan*. *Journal isjd .lipi*. vol. IV Nomor 2. Oktober 2010
- Pangesti, Vivit Eza. 2003. *Analisa Biaya Pengembangan Sumber Daya Manusia Sebagai Dasar Penerapan Akuntansi Sumber Daya*

*Manusia Pada PT IMDI (Indo Murni Dairy industry). Malang: Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya Malang*

Rispantyo, 2009, *Akuntansi Sumber Daya Manusia: Antara Hidup dan Mati*. Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi dan informasi. Universitas Slamet Riyadi Surakarta

Sudarno, 2010. *Akuntansi Sumber Daya Manusia: Perlakuan dan Pengukuran*. Jurnal Akuntansi Universitas Jember Vol. 8 No. 1. Laboratorium Pusat Pengembangan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Jember.

Sugiyono. 2008. *Metode Penelitian Administrasi*. Alfabeta. Bandung

Sulistiyowati, Erna. 2003. *Aplikasi Akuntansi Sumber Daya Manusia Terhadap Biaya Pelatihan (Training Cost) (Studi pada Perum Jasa Tirta I Malang)*. Malang: Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya Malang.

Suprayitno. *Sistem Akuntansi Sumber Daya Manusia Untuk Kinerja Perusahaan*. Jurnal Ekonomi dan Kewirausahaan Vol.5, No 1, April 2004 :23-30

Suwarto. 2006. *Akuntansi Sumber Daya Manusia Sebagai Alternatif Dalam Penyusunan Laporan Keuangan*. Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi Vol. 5 No.1. Fakultas Ekonomi Universitas Slamet Riyadi. Surakarta.

Widjaja, Amin. 2004. *Akuntansi Sumber Daya Manusia Suatu Pengantar*. Jakarta: Rineka Cipta.