
PENGUNGKAPAN DAN PERLUASAN ISI LAPORAN KEUANGAN

Dikdik Saleh Sadikin

Abstraksi

Data akuntansi, khususnya data yang bersifat keuangan, sangat penting untuk pengambilan keputusan ekonomi bagi para pemakai data tersebut. Pernyataan tersebut menimbulkan pergeseran dari pelaporan keuangan yang semula berorientasi pada penyusun (preparer oriented) ke pelaporan keuangan yang berorientasi pada pemakai (user oriented). User oriented telah meningkatkan perhatian untuk mendudukkan pentingnya data keuangan pada proses prediktif. Aspek pengungkapan memainkan peranan dalam rangka peningkatan pentingnya data keuangan. Peningkatan pengungkapan dan perluasan isi laporan keuangan pada informasi yang bersifat prediktif merupakan usaha untuk menanggapi pergeseran ke pelaporan keuangan yang bersifat user oriented.

Kata Kunci: peningkatan pengungkapan, pelaporan untuk peramalan, perluasan isi laporan keuangan.

PENDAHULUAN

Perkembangan lingkungan ekonomi dan sosial menimbulkan peningkatan kebutuhan akan informasi keuangan bagi para pemakai laporan keuangan. Hal ini akan meningkatkan tuntutan dari pemakai laporan keuangan kepada kesatuan usaha (perusahaan) untuk menyediakan informasi keuangan yang lebih komprehensif dan lebih lengkap. Tuntutan tersebut dapat terpenuhi dengan cara melakukan pengungkapan yang lebih luas data keuangan yang dilaporkan dalam laporan keuangan dan perluasan isi laporan keuangan. Selain dari para pemakai, tuntutan tersebut juga berasal dari peraturan-peraturan yang secara bertahap meminta perusahaan untuk meningkatkan pengungkapan yang diperlukan untuk menuju ke arah pelaporan keuangan yang berorientasi kepada pemakai.

Pembahasan masalah pengungkapan dalam pelaporan keuangan telah banyak dibahas dalam literatur. Hendriksen (1982) membahas mengenai sifat pengungkapan, apa yang harus diungkapkan, pengungkapan kejadian setelah tanggal laporan, pengungkapan segmen, dan metode pengungkapan. Schroeder

(1987) membahas mengenai tipe pengungkapan dan pentingnya pengungkapan dalam pelaporan keuangan. Sementara Underdown (1987) membahas mengenai peningkatan pengungkapan. Makalah ini menitikberatkan pembahasan pada peningkatan pengungkapan dalam pelaporan keuangan; namun demikian akan dibahas terlebih dahulu tentang pengungkapan dalam pelaporan keuangan secara umum. Pembahasan akan diakhiri dengan membahas isu-isu penting yang berkaitan dengan perluasan isi laporan keuangan.

PENGERTIAN DAN PENTINGNYA PENGUNGKAPAN

Pengertian Pengungkapan

Pengungkapan dalam pelaporan keuangan mencakup hampir seluruh bidang pelaporan keuangan. Pengungkapan bersangkutan dengan masalah informasi penting apa saja yang harus disajikan dan ditambahkan, bagaimana suatu informasi keuangan disajikan dalam laporan keuangan. Misalnya, apakah informasi tersebut harus disajikan secara terpisah dari laporan utama, apakah informasi tersebut digabungkan dengan pos laporan yang lain, apakah suatu pos laporan perlu dirinci atau apakah informasi tersebut cukup disajikan dalam bentuk catatan kaki. Dengan demikian, hasil pengungkapan akan berupa laporan keuangan dan semua catatan dan laporan lain yang menjelaskan laporan keuangan.

Pengungkapan dalam pelaporan keuangan diarahkan untuk memenuhi kepentingan *stakeholder* yang terdiri dari pemegang saham dan investor lainnya, kreditur, karyawan, instansi pemerintah, dan masyarakat luas. Meskipun tujuan pelaporan keuangan kepada selain investor dan kreditur belum dirumuskan dengan baik, namun diharapkan bahwa informasi yang bermanfaat bagi para investor dan kreditur juga kan bermanfaat bagi pihak lainnya.

Menurut Schroeder (1987), tersedia berbagai teknik pengungkapan dan pemilihan teknik yang terbaik tergantung pada sifat dan pentingnya informasi. Tipe-tipe pengungkapan yang umum dapat diklasifikasikan sebagai berikut:¹

1. Laporan Keuangan
2. Catatan Kaki atas Laporan Keuangan
3. Suplemen yang berupa Laporan dan Skedul
4. Laporan Auditor

Laporan keuangan harus mengandung informasi-informasi yang paling relevan dan signifikan mengenai perusahaan yang dinyatakan dalam unit kuantitatif. Bentuk dan susunan laporan keuangan harus dibuat sedemikian rupa informasi yang vital nampak jelas bagi pemakai laporan keuangan.

Catatan kaki seharusnya digunakan untuk menyajikan informasi yang tidak dengan mudah dapat disajikan dalam tubuh laporan keuangan. Catatan kaki bukan merupakan substitusi penilaian elemen laporan keuangan dan tidak boleh bertentangan dengan informasi yang terdapat dalam laporan keuangan. Contoh yang umum untuk catatan kaki adalah: (a) skedul dan penjelasan mengenai hutang jangka panjang, (b) penjelasan elemen-elemen laporan keuangan, (c) informasi umum mengenai perusahaan, seperti kejadian setelah tanggal laporan dan pos-pos kontijensi.

Suplemen yang berupa laporan dan skedul dimaksudkan untuk meningkatkan kualitas "dapat dipahaminya" laporan keuangan. Suplemen tersebut juga digunakan untuk menunjukkan kecenderungan yang menonjol misalnya ikhtisar lima-tahunan atau informasi yang disyaratkan oleh peraturan untuk disajikan seperti informasi *current cost*.

Laporan auditor merupakan salah satu bentuk pengungkapan karena laporan tersebut memberikan informasi kepada pemakai laporan keuangan

¹ Richard G. Schroeder, Levis D. McCullers, Myrtle Clark, Accounting Theory: Text and Readings, 3th Edition, (New York: John Wiley and Sons, 1987), hal. 684.

mengenai dapat dipercayainya laporan keuangan. Dengan demikian, pendapat wajar tanpa pengecualian akan menunjukkan bahwa laporan keuangan lebih dapat dipercaya daripada pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar.

Pengungkapan dan Interpretasi

Istilah interpretasi biasanya dikaitkan dengan laporan keuangan historis. Dengan interpretasi, diharapkan bahwa pemakai akan memperoleh informasi yang lebih banyak dan relevan dengan kepentingannya. Interpretasi berkaitan dengan perluasan, penganalisisan, penafsiran, dan penjelasan terhadap akuntansi berbasis harga pokok dan cara penyajian interpretasi tersebut agar laporan keuangan menjadi lebih berarti dan bermanfaat. Bagi penyusun, interpretasi berhubungan dengan bagaimana memberi penjelasan tambahan terhadap laporan keuangan pokok agar lebih banyak informasi yang dapat disampaikan kepada pemakai. Bagi pemakai, interpretasi berkaitan dengan masalah pengartian dan penyerapan makna yang terkandung dalam data keuangan yang disajikan dengan berbagai teknik analisis sehingga diperoleh informasi yang paling sesuai dengan kebutuhan untuk pengambilan keputusan. Suwardjono (1989) menjelaskan pengertian interpretasi secara umum dan secara khusus. Secara umum, interpretasi merupakan teknik dalam akuntansi untuk menjadikan data keuangan menjadi informasi untuk pemilik, manajer dan pihak lain yang berkepentingan. Secara khusus, interpretasi diartikan sebagai kegiatan analitik untuk memberi arti dan makna yang lebih terhadap laporan keuangan historis dan untuk menyimpulkan arti dan makna tersebut dalam bentuk dan teknik penyajian tertentu sehingga laporan keuangan lebih dari sekedar penyajian atas dasar kerangka *historical cost accounting*.

Pentingnya Pengungkapan

Pentingnya pengungkapan dalam pelaporan keuangan dijelaskan oleh Schroeder (1987) dengan menunjukkan sumber-sumber yang dengan jelas mengindikasikan pentingnya pengungkapan. Sumber-sumber tersebut adalah:²

1. Publikasi dari *private sector authoritative bodies*.
2. Pengumuman oleh SEC.
3. Temuan dan kesimpulan penelitian pasar efisien.
4. Temuan dan kesimpulan penelitian teori keagenan.
5. Temuan dan kesimpulan penelitian pemrosesan informasi oleh manusia.

Publikasi dari *private sector authoritative bodies* menunjukkan bukti kuat akan pentingnya peningkatan pengungkapan dalam pelaporan keuangan. *APB Opinion No. 22* tentang "*Disclosure of Accounting Policies*" merupakan contoh yang jelas menunjukkan pentingnya peningkatan pengungkapan. Dalam opini tersebut direviu mengenai dampak berbagai kebijakan akuntansi terhadap laba bersih, dan ditekankan bahwa kebijakan akuntansi tersebut mempunyai efek yang signifikan pada kegunaan laporan keuangan dalam pengambilan keputusan ekonomi. APB menyimpulkan bahwa pengungkapan informasi semacam ini merupakan hal yang esensial bagi pemakai laporan keuangan.

Undang-undang yang berkaitan dengan pasar modal menekankan perlunya pengungkapan secara penuh dan wajar mengenai kegiatan perusahaan yang menjual surat berharga untuk membantu para investor dalam pengambilan keputusan. *The Securities Act 1933* mengatur tentang penjualan perdana surat berharga yang diterbitkan perusahaan. Isu pengungkapan yang ditunjukkan oleh undang-undang tersebut adalah pengungkapan yang bersifat memproteksi publik dari kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan yang pertama kali go publik. *The Securities Exchange Act 1944* mengatur masalah perdagangan surat berharga perusahaan yang *being public*. Sistem pengungkapan yang

² *Ibid*, hal. 685.

dikembangkan berdasarkan undang-undang tersebut terutama berkaitan dengan isi secara formal informasi yang terdapat dalam laporan tahunan perusahaan dan laporan interim yang ditujukan kepada para pemegang saham.

Menurut teori pasar efisien, harga suatu produk merupakan hasil kesepakatan antara permintaan dan penawaran. Kesepakatan dapat terjadi karena bagi masing-masing pihak tersedia informasi yang cukup. Pasar modal akan menjadi efisien jika tersedia informasi yang berhubungan dengan surat-surat berharga, seperti:

- a. Laporan Keuangan yang dipublikasikan oleh perusahaan.
- b. Laporan tri wulanan tentang pendapatan yang diperoleh perusahaan.
- c. Laporan tentang perubahan-perubahan manajemen.
- d. Informasi yang disampaikan kepada pemegang saham pada rapat umum pemegang saham tahunan.

Dalam teori keagenan (*agency theory*) dijelaskan tentang hubungan dua pihak yang memiliki konflik kepentingan. Hubungan antara manajemen dan pemegang saham memenuhi teori keagenan. Konflik kepentingan timbul apabila keputusan yang dibuat manajemen untuk memaksimumkan kepentingannya ternyata tidak memaksimumkan kemakmuran pemegang saham. Misalnya, seorang manajer mungkin akan memilih alternatif metode akuntansi untuk meningkatkan laba akuntansi jika sistem kompensasinya didasarkan pada laba tersebut. Hubungan keagenan melibatkan biaya keagenan yang terdiri dari: biaya untuk memonitor, biaya untuk jaminan, dan *residual loss*. Kesimpulan yang dapat ditarik dari teori keagenan adalah metode-metode akuntansi yang multipel untuk suatu situasi yang sama telah dikembangkan berdasarkan keinginan berbagai individu seperti manajer, pemegang saham, dan pemegang obligasi untuk meminimumkan biaya keagenan. Karena peraturan-peraturan membantu dalam penentuan elemen-elemen yang diungkapkan dalam laporan

keuangan, maka efek dari peraturan tersebut harus ditambahkan dalam hubungan keagenan.

Laporan tahunan perusahaan besar menyediakan banyak informasi untuk investor. Laporan tersebut meliputi neraca, perhitungan laba-rugi, laporan perubahan posisi keuangan, berbagai catatan kaki atas laporan keuangan, ikhtisar kegiatan operasi lima-tahunan, pemberitahuan manajer kepada pemegang saham, analisis oleh manajemen mengenai kegiatan operasi tahunan, dan laporan akuntan. Pengungkapan seluruh informasi tersebut dimaksudkan untuk membantu investor dan calon investor dalam membuat keputusan tentang beli-simpan-jual saham perusahaan.

PENINGKATAN PENGUNGKAPAN DALAM PELAPORAN KEUANGAN

Pergeseran dari pelaporan keuangan yang berorientasi penyusun ke pelaporan keuangan yang berorientasi pemakai mendorong ke arah peningkatan perhatian tentang pentingnya data keuangan dalam proses-proses yang bersifat prediktif. Hal ini berimplikasi ke peningkatan pengungkapan dalam pelaporan keuangan yang berupa penyajian informasi untuk kepentingan prediksi. Underdown (1987) mempertimbangkan perlunya peningkatan pengungkapan dengan pelaporan:³

1. Komponen-komponen laba rugi
2. Informasi menurut segmen
3. Informasi interim
4. Informasi untuk peramalan

Pelaporan Komponen-komponen Laba-Rugi

³Brian Underdown dan Peter Taylor, *Accounting Theory and Policy Making*, (London: Heinemann Professional Publishing Ltd., 1987) hal. 329.

Laporan laba-rugi yang sekarang dipakai lebih menekankan pada figur pendapatan bersih tunggal. Disagregasi pendapatan ke dalam komponen-komponen yang relevan lebih disukai untuk penilaian kinerja perusahaan dan untuk memprediksi kinerja di masa yang akan datang. Laporan laba-rugi dapat didisagregasi untuk mengungkapkan informasi mengenai struktur biaya berdasarkan perilaku biaya dan komposisi biaya. Penyusunan laporan laba rugi berdasar biaya variabel memungkinkan tersedianya informasi yang lebih berguna bagi pemakai. Pengklasifikasian biaya berdasarkan komposisinya dapat meningkatkan rincian yang ditunjukkan dalam laporan laba rugi. Biaya variabel dapat dirinci ke dalam biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, biaya overhead pabrik, dan biaya pemasaran. Pengungkapan biaya secara rinci dapat meningkatkan kemampuan pembuat keputusan menilai kinerja perusahaan di masa lalu dan prospek di masa yang akan datang.

Persyaratan pengungkapan yang terdapat dalam *Companies Act 1981* telah mendorong praktik ke arah peningkatan pelaporan komponen laba-rugi dengan mengidentifikasi komponen-komponen biaya tertentu untuk dilaporkan.

Pelaporan Menurut Segmen

Pertumbuhan perusahaan yang melakukan diversifikasi menimbulkan informasi yang dilaporkan secara agregat mengandung unsur-unsur yang tidak homogen. Segmen-segmen operasi yang berbeda ternyata memiliki tingkat profitabilitas, tingkat risiko, dan kesempatan untuk tumbuh yang berbeda pula. Segmen-segmen tersebut dapat berupa: lini produk atau industri, area secara geografis, struktur pengendalian manajemen intern. Pendekatan "berguna untuk pengambilan keputusan" berimplikasi pada pengungkapan informasi menurut segmen bagi perusahaan-perusahaan yang melakukan diversifikasi agar tersedia basis yang lebih baik bagi pemakai dalam menilai kinerja perusahaan di masa lalu dan prospek di masa yang akan datang. Pelaporan menurut segmen

membawa peningkatan efisiensi pasar modal. Meskipun demikian, terdapat beberapa perusahaan yang menolak melakukan pengungkapan menurut segmen dengan alasan:

1. Para investor berpartisipasi dalam perusahaan secara keseluruhan, bukan dalam segmen tertentu.
2. Pengungkapan tambahan akan melemahkan posisi komersial perusahaan.
3. Manfaat informasi tidak seimbang dengan biayanya.
4. Variasi yang luas di antara perusahaan dalam segmen yang dipilih, alokasi biaya, dan kebijakan akuntansi yang lain ternyata membatasi kegunaan informasi menurut segmen.

Berbagai peraturan telah mendukung pelaporan menurut segmen. *FASB Statement* merupakan peraturan pertama yang menyediakan basis yang kuat untuk pengungkapan informasi menurut segmen. Standar ini memerintahkan agar informasi disajikan menurut tiga topik:

- a. operasi perusahaan dalam industri yang berbeda
- b. operasi di luar negeri dan penjualan ekspor
- c. pelanggan utama.

Companies Act 1981 mensyaratkan informasi menurut segmen harus diungkapkan dalam laporan keuangan.

SAK 1994 juga mengatur pelaporan informasi keuangan menurut segmen dalam PSAK No. 5. SAK menjelaskan segmen yang digunakan berupa :

1. Segmen perusahaan adalah komponen suatu entitas yang aktivitasnya mewakili kegiatan usaha utama atau kelompok pelanggan.
2. Segmen industri adalah komponen perusahaan yang dapat dibedakan dan menghasilkan suatu produk atau jasa yang berbeda menurut pembagian industri, atau sekelompok produk atau jasa sejenis yang berbeda, terutama untuk para pelanggan di luar perusahaan.

3. Segmen geografis adalah komponen perusahaan yang dapat dibedakan dan mempunyai usaha di suatu atau sekelompok negara dalam suatu wilayah tertentu.

Pelaporan Interim

Pelaporan keuangan interim adalah pelaporan yang dilakukan di antara dua pelaporan keuangan tahunan. Tujuan pelaporan interim adalah untuk menyediakan informasi bagi para pemakai dengan lebih tepat waktu mengenai perusahaan di antara laporan tahunan. Laporan interim lebih berguna untuk tujuan prediksi. Terdapat tiga pandangan (menurut FASB, 1978) sehubungan dengan laporan interim sebagai berikut:

- a. Pendekatan diskret memandang setiap periode interim sebagai dasar periode akuntansi.
- b. Pendekatan integral memandang setiap periode interim sebagai bagian integral dari laporan tahunan. Hal ini berimplikasi bahwa hasil pada periode interim dipengaruhi oleh kebijakan yang dihasilkan dalam periode tahunan.
- c. Pendekatan kombinasi memandang elemen tertentu harus dilaporkan sesuai dengan pendekatan diskret dan elemen yang lain dilaporkan sesuai dengan pendekatan integral.

Selanjutnya FASB merekomendasikan bahwa elemen-elemen harus diklasifikasikan sebagai berikut:

- a. Biaya yang bervariasi secara tahunan dengan pendapatan dan biaya yang diharapkan dapat dipulihkan pada periode berikutnya harus diperlakukan secara integral.

- b. Biaya yang tidak bervariasi secara tahunan dengan pendapatan, atau yang tidak dapat dipulihkan pada periode berikutnya harus diperlakukan secara diskret.

SAK 1994 menyatakan bahwa laporan keuangan interim harus dipandang sebagai bagian yang integral dari periode tahunan. Selanjutnya dinyatakan bahwa unsur yang sama antara pelaporan keuangan interim dengan pelaporan keuangan tahunan adalah:

- a. Dasar pengakuan pendapatan.
- b. Kebijakan akuntansi dasar pelaporan pada periode interim, kecuali jika ada perubahan dalam standar akuntansi.
- c. Penyajian penggolongan aktiva sebagai lancar dan tidak lancar, dan kewajiban sebagai jangka pendek dan jangka panjang.

Berbagai penelitian menunjukkan bahwa laporan keuangan interim memainkan peranan berupa suatu umpan balik yang penting dalam keputusan investasi dengan membantu investor dalam mempertimbangkan kewajaran dan akurasi prediksi masa lalu. Temuan tersebut telah digunakan untuk mendukung pandangan bahwa frekuensi laporan interim perlu ditingkatkan untuk meningkatkan kualitas informasi umpan balik dan akurasi prediksi.

Pelaporan Untuk Peramalan

Pertanyaan yang timbul dalam perlunya laporan prediksi adalah apakah laporan tersebut berguna bagi pemakai dalam pengambilan keputusan. Kesulitan yang timbul adalah mengenai inakurasi. Meskipun demikian, publikasi peramalan oleh manajemen, bersama-sama dengan penyimpangan-penyimpangan dari peramalan yang dipublikasikan pada periode sebelumnya, mungkin dapat menyediakan informasi yang berguna bagi pemakai untuk tujuan penilaian kinerja perusahaan di masa lalu dan prospek di masa yang akan datang. Dukungan untuk laporan peramalan telah disponsori oleh grup studi

dari Inggris dan Amerika. *The trueblood Report* menyatakan bahwa salah satu tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang berguna untuk proses prediksi. Peramalan keuangan harus tersedia jika akan meningkatkan dapat dipercayainya prediksi oleh pemakai (AICPA, 1973). *The Corporate Report* menyarankan bahwa laporan perusahaan seharusnya memasukkan laporan tentang prospek masa yang akan datang yang menunjukkan laba masa yang akan datang, tingkat ketenagakerjaan dan investasi (ASC, 1975). Suatu hal yang perlu dicatat bahwa untuk mencapai laporan peramalan yang bermanfaat diperlukan pula pengungkapan tentang asumsi-asumsi dasar yang digunakan dalam peramalan.

Kebijakan dari lembaga yang berwenang sehubungan dengan pelaporan untuk peramalan yang pertama terdapat dalam SFAC No. 1 yang menyatakan bahwa akuntansi seharusnya menyediakan informasi yang kondusif untuk kepentingan prediksi, namun seharusnya tidak menyediakan prediksi dalam arti sebenarnya. Meskipun demikian, sejak 1978 SEC telah mengadopsi suatu kebijakan yang mendorong perusahaan untuk secara sukarela mengungkapkan proyeksi-proyeksi manajemen untuk memenuhi kepentingan SEC maupun untuk pihak lain. *Securities Act Release 5992* yang diterbitkan 1978 menetapkan pedoman dalam pengungkapan proyeksi-proyeksi. Dalam waktu yang sama SEC mengadopsi aturan yang memberikan perlindungan hukum bagi perusahaan yang menyajikan dan mengungkapkan peramalan secara jujur meskipun peramalan tersebut tidak tercapai pada periode berikutnya. Dalam tahun 1980 SEC mengadopsi suatu perluasan yang substansial mengenai persyaratan untuk diskusi dan analisis manajemen yang ditekankan lebih jauh ke arah diskusi tentang variabel-variabel yang berorientasi masa depan. Di Inggris, *Company Act 1981* mensyaratkan laporan direktur untuk memberikan indikasi perkembangan bisnis yang mungkin terjadi di masa yang akan datang.

Peramalan harus dipublikasikan dalam suatu prospektus apabila perusahaan akan *listing* di *London Stock Exchange*.

PERLUASAN ISI LAPORAN KEUANGAN

Isu perluasan isi laporan keuangan tentang akuntansi untuk *human assets* dikemukakan oleh Lev dan Swartz (1971) dan Flamholtz (1972). Lev dan Swartz mulai dengan mengajukan pertanyaan. Jika seorang direktur menyampaikan laporan yang menyatakan bahwa "karyawan kami merupakan sesuatu yang terpenting, aktiva yang paling bernilai", maka akan menimbulkan pertanyaan yang tidak dapat dijawab, seperti "di manakah letak *human assets* dalam laporan sumber daya dan penghasilan perusahaan?, berapakah nilai aktiva yang paling bernilai atau paling penting tersebut? apakah nilai aktiva tersebut mengalami kenaikan, penurunan, atautkah tetap?" Selanjutnya Lev dan Swartz mengemukakan prosedur pengukuran praktis yang hasilnya dapat digunakan untuk menjawab pertanyaan di atas. Mereka memulai dengan mengajukan konsep *human capital* yang berarti suatu sumber *income* yang melekat pada seseorang dalam bentuk tenaga, keahlian alami dan keahlian yang diperoleh dari belajar. Selanjutnya, mereka mengajukan teknik pengukuran *human capital* dengan menyatakan bahwa nilai *human capital* yang melekat pada seseorang yang berumur t tahun adalah sebesar nilai sekarang dari penghasilan masa yang akan datang yang masih dapat dia peroleh selama sisa usia bekerja. Nilai tersebut dinyatakan sebagai berikut:

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

di mana,

V_t = nilai *human capital* seseorang yang berumur t tahun.

$I(t)$ = penghasilan per tahun sejak umur t tahun sampai berhenti bekerja.

r = tingkat diskonto tertentu untuk orang yang bersangkutan.

T = umur berhenti bekerja.

Flamholtz mengemukakan juga mengenai masalah pengukuran nilai manusia sebagai sumber daya organisasi. Dia mengemukakan bahwa masalah tersebut penting bagi manajemen, investor, akuntan dan pihak lain dengan dua alasan:

1. Terbukti bahwa kegagalan pengukuran dan pelaporan volume sumber daya manusia bagi manajemen dapat menyembunyikan pengambilan keputusan yang kurang optimal dalam organisasi.
2. Pengukuran nilai sumber daya manusia juga diantisipasi untuk menjadi berguna dalam beberapa aspek perencanaan dan pengendalian tenaga kerja.

Implikasi Pelaporan *Human Capital*

Pengungkapan nilai *human capital* oleh perusahaan akan menyediakan laporan keuangan bagi pemakai dengan informasi yang lebih bernilai. Beberapa inferensi yang dapat ditarik oleh pengambil keputusan dari nilai *human capital* yang dilaporkan:

1. Penentuan nilai *human capital* menyediakan satu set rasio keuangan baru, misalnya rasio antara nilai *human capital* dengan nilai *non human capital* menunjukkan tingkat intensifikasi tenaga kerja dalam perusahaan.
2. Pelaporan nilai *human capital* akan menyediakan informasi tentang perubahan-perubahan struktur tenaga kerja, misalnya perbedaan nilai *human capital* dari waktu ke waktu mungkin dikarenakan perubahan dalam distribusi usia.
3. Perbedaan antara nilai umum dan nilai spesifik *human capital* merupakan sumber informasi lain yang bernilai bagi manajemen dan analisis keuangan.

Nilai spesifik *human capital* didasarkan pada skala gaji aktual perusahaan, sementara nilai umum *human capital* didasarkan pada rata-rata gaji industri. Perbandingan keduanya akan menunjukkan tingkat skala gaji perusahaan relatif terhadap rata-rata industri.

Isu Konseptual Dalam Pelaporan Nilai *Human Capital*

Terdapat beberapa keberatan untuk memasukkan nilai *human capital* dalam laporan keuangan, antara lain:

1. *Human capital* bersifat tidak dapat ditransfer; oleh karenanya tidak dapat dibeli atau dimiliki oleh perusahaan sehingga tidak dapat diakui sebagai aktiva dalam akuntansi.
2. Tenaga kerja bukan aktiva karena tidak memiliki jasa potensial pada periode mendatang. Karyawan dibayar untuk jasa sekarang, dan dengan pembayaran tersebut tidak menimbulkan aktiva.
3. Beberapa akuntan mungkin dapat menerima pengertian bahwa *human capital* merupakan suatu aktiva tetapi menolak untuk melaporkannya karena tidak dapat diukur secara obyektif.

KESIMPULAN

Perkembangan lingkungan sosial dan ekonomi menimbulkan tekanan perlunya peningkatan pengungkapan dan perluasan isi laporan keuangan. Tekanan tersebut selain berasal dari pemakai juga berasal dari peraturan dan badan penyusun standar. Implikasi tersebut terjadi karena terdapat pergeseran dari pelaporan keuangan yang semula berorientasi penyusun ke pelaporan yang berorientasi pemakai. Hal terpenting dalam pengungkapan adalah menjawab pertanyaan, "apa yang akan diungkapkan?" Beberapa studi telah menunjukkan bahwa peningkatan pengungkapan dapat dilakukan dengan pelaporan:

komponen-komponen laba-rugi, informasi menurut segmen, informasi interim, informasi untuk peramalan.

Topik perluasan isi laporan keuangan sampai saat ini masih diperdebatkan tentang akuntansi untuk sumber daya manusia. Topik tersebut masih belum diterima untuk dimasukkan dalam laporan keuangan karena alasan: tidak dapat ditransfer, tidak menyediakan jasa potensial, dan penilaiannya tidak obyektif.

DAFTAR PUSTAKA

- Darrough, Masako N. "**Disclosure Policy and Competition: Cournot vs. Bertrand.**" *The Accounting Review*, July 1993.
- FASB. **SFAC No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises.** Stamford Connecticut, November 1978.
- Flamholtz, Eric. "**Toward a Theory of Human Resources Value in Formal Organizations.**" *The Accounting Review*, October 1972.
- Hendriksen, Eldon S. **Accounting Theory.** 4th Edition. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, 1982.
- Ikatan Akuntan Indonesia. **Standar Akuntansi Keuangan.** Buku Satu. Jakarta: Salemba Empat, 1994.
- Lev, Baruch dan Aba Schwartz. "**On the Use of Economic Concept of Human Capital in Financial Statements.**" *The Accounting Review*, January 1971.
- Schroeder, Richard G., Levis D. McCullers, Myrtle Clark. **Accounting Theory: Text and Readings.** 3th Edition. New York: John Wiley and Sons, 1987.
- Suwardjono. **Seri Teori Akuntansi: Perencanaan Akuntansi Keuangan.** Edisi ke-2. Yogyakarta: BPFE-UGM, 1989.
- Underdown, Brian dan Peter Taylor. **Accounting Theory and Policy Making.** London: Heinemann Professional Publishing Ltd., 1987.
- Wolk, Harry I., Jere R. Francis, Michael G. Tearney. **Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach.** 3th Edition. Cincinnati Ohio: College Division South-Western Publishing Co., 1992.