

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Teori Keagenan

Teori keagenan (*agency theory*) dikembangkan di tahun 1970-an terutama pada tulisan Jensen dan Meckling (1976) pada tulisan yang berjudul “Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure”. Konsep-konsep teori keagenan di latarbelakangi oleh berbagai teori sebelumnya seperti teori konsep biaya transaksi (Coase, 1937), teori property right (Berle dan Means, 1932), dan filsafat utilitarisme (Ross, 1973). Teori keagenan dibangun sebagai upaya untuk memecahkan memahami dan memecahkan masalah yang muncul manakala ada ketidaklengkapan informasi pada saat melakukan kontrak (perikatan). Teori keagenan mendeskripsikan hubungan antara pemegang saham (shareholders) sebagai prinsipal dan manajemen sebagai agen. Manajemen merupakan pihak yang dikontrak oleh pemegang saham untuk bekerja demi kepentingan pemegang saham. Karena mereka dipilih, maka pihak manajemen harus mempertanggungjawabkan semua pekerjaannya kepada pemegang saham (Naldy, 2015).

Teori keagenan merupakan teori yang menjelaskan hubungan antara prinsipal sebagai pihak pertama dengan agen sebagai pihak lainnya yang terikat kontrak perjanjian. Pihak prinsipal merupakan pihak yang bertugas membuat suatu kontrak, mengawasi, dan memberikan perintah atas kontrak tersebut. Sedangkan pihak agen bertugas menerima dan menjalankan kontrak yang sesuai dengan keinginan pihak prinsipal. Dalam perekonomian modern, manajemen, dan pengelolaan perusahaan semakin banyak dipisahkan dari kepemilikan perusahaan. Hal ini sejalan dengan *Agency Theory* yang menekankan pentingnya pemilik perusahaan (pemegang saham) menyerahkan pengelolaan perusahaan kepada tenaga-tenaga profesional (disebut *agents*) yang lebih mengerti dalam menjalankan bisnis sehari-hari. Tujuan dari dipisahkannya pengelolaan dari

kepemilikan perusahaan, yaitu agar pemilik perusahaan memperoleh keuntungan yang semaksimal mungkin dengan biaya yang seefisien mungkin dengan dikelolanya perusahaan oleh tenaga-tenaga profesional. Mereka, para tenaga-tenaga profesional bertugas untuk kepentingan perusahaan dan memiliki keleluasaan dalam menjalankan manajemen perusahaan, sehingga dalam hal ini para profesional tersebut berperan sebagai *agents*-nya pemegang saham. Semakin besar perusahaan yang dikelola memperoleh laba semakin besar pula keuntungan yang didapatkan *agents*. Sementara pemilik perusahaan (pemegang saham) hanya bertugas mengawasi dan memonitor jalannya perusahaan yang dikelola oleh manajemen serta mengembangkan sistem insentif bagi pengelola manajemen untuk memastikan bahwa mereka bekerja demi kepentingan perusahaan. Teori keagenan ini mengasumsikan bahwa manajer akan bertindak secara oportunistik dengan mengambil keuntungan sebelum memenuhi kepentingan pemegang saham. Ketika sebuah perusahaan berkembang menjadi besar dan 14 pemegang saham semakin tersebar, maka semakin banyak biaya agensi yang terjadi dan pemilik tidak dapat melakukan kontrol yang efektif terhadap manajer yang mengelola perusahaan (Sutedi, 2011).

Manajemen tidak selalu mengambil keputusan demi kepentingan terbaik bagi para kreditor. Sehingga, dalam hubungan kerjasama antara manajemen perusahaan dan kreditor, dapat terjadi masalah masalah keagenan yang menyebabkan timbulnya default risk (Effendi, 2012). Menurut Jensen dan Meckling dalam Wardhani (2008), masalah antara manajemen perusahaan dan kreditor dapat disebabkan karena:

1. Keputusan investasi dan operasi tetap pada manajer-pemegang saham. Bisa terjadi dana yang berasal dari kreditor bukan digunakan untuk investasi dengan net present value positif tetapi digunakan untuk pembayaran dividen sehingga perusahaan default.
2. Manajer-pemegang saham melakukan investasi pada proyek yang berisiko tinggi karena memberikan ekspektasi imbal hasil yang tinggi pula. Jika proyek berhasil maka utang secara penuh dibayar dan imbal hasil yang tersisa

seluruhnya menjadi milik pemegang saham. Tetapi jika gagal maka utang tidak dibayar atau perusahaan default.

Akibat dari masalah masalah tersebut adalah, kreditor akan menderita kerugian yang besar karena jika sukses hanya menerima hasil tetap sedangkan jika gagal harus menderita kerugian yang sama besar.

2.2 Akuntansi Sumber Daya Manusia

2.2.1 Pengertian Akuntansi Sumber Daya Manusia

Bidang akuntansi sumber daya dikembangkan sejak tahun 1960-an. Dalam struktur ekonomi pertanian dan industrial tingkat modal manusia jauh lebih rendah dibandingkan saat ini. Teori dan metode akuntansi tidak memperlakukan baik manusia atau investasi dalam manusia sebagai aktiva (kecuali budak, yang dipandang sebagai properti). Tetapi dengan semakin pentingnya modal manusia pada tingkat perekonomian secara keseluruhan, serta pada tingkatan perusahaan individual, sejumlah besar riset telah dirancang untuk mengembangkan konsep dan metode akuntansi bagi manusia sebagai aktiva. Bidang ini dikenal sebagai “akuntansi sumber daya manusia”.

Akuntansi Sumber Daya Manusia adalah suatu pengakuan bahwa orang-orang merupakan modal manusia maupun aktiva manusia. Teori ekonomi dari modal manusia didasarkan pada konsep bahwa manusia memiliki keterampilan, pengalaman, dan pengetahuan yang merupakan bentuk dari modal, yang disebut dengan “modal manusia”. Menurut Theodore Schultz menyatakan bahwa “para pekerja telah menjadi kapitalis tidak hanya dari difusi kepemilikan saham perusahaan sebagaimana yang terjadi dalam dongeng, tetapi dari akuisisi pengetahuan dan keterampilan yang memiliki nilai ekonomi. Akuntansi sumber daya manusia juga telah mengembangkan dari tradisi yang paralel dalam manajemen karyawan yang dikenal sebagai “aliran sumber daya manusia” yang didasarkan pada pemikiran bahwa manusia adalah sumber daya

organisasional yang berharga dan oleh karena itu harus dikelola sebagai sumber daya yang berharga. Teoretikus personalia seperti Odiorne dan psikolog organisasi seperti Likert telah memperlakukan manusia sebagai sumber daya organisasional yang berharga dalam karya mereka.

Tiga hal penting yang terdapat pada akuntansi sumber daya manusia, yaitu:

1. Mengkapitalisasi kos sumber daya manusia secara konseptual lebih dibenarkan daripada menganggapnya sebagai beban.
2. Informasi sumber daya manusia memungkinkan lebih relevannya keputusan yang diambil pihak intern atau ekstern perusahaan.
3. Manusia merupakan sumber daya yang bernilai dan merupakan bagian integral dari sumber daya perusahaan.

Akuntansi Sumber Daya Manusia telah didefinisikan oleh Komite Akuntansi Sumber Daya Manusia dari American Accounting Association sebagai suatu proses identifikasi dan pengukuran data mengenai sumber daya manusia serta pengkomunikasian informasi ini ke pihak-pihak yang berkepentingan. Dalam pengertian harfiah, “akuntansi sumber daya manusia” berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber daya organisasional. Hal ini melibatkan pengukuran biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan-perusahaan bisnis dan organisasi lainnya untuk merekrut, menyeleksi, mempekerjakan, melatih dan mengembangkan aktiva manusia. Akuntansi sumber daya manusia juga melibatkan pengukuran terhadap biaya yang akan dikeluarkan untuk menggantikan sumber daya manusia dari suatu organisasi. Dengan demikian akuntansi sumber daya manusia berarti mengukur investasi yang dibuat oleh organisasi dalam manusia, biaya untuk mengganti orang-orang tersebut dan nilai dari manusia bagi perusahaan itu (Ikhsan, 2008).

Dalam Yuni (2012), menjelaskan bahwa Akuntansi sumber daya manusia telah didefinisikan oleh Komite Akuntansi Sumber Daya Manusia dari *America Accounting Assosiation* sebagai proses identifikasi dan pengukuran data mengenai

sumber sumber daya manusia serta pengkomunikasian informasi ke pihak-pihak yang berkepentingan. Istilah “akuntansi sumber daya manusia” sebaiknya tidak hanya dipandang secara harfiah, karena istilah tersebut juga memiliki arti simbolis. Akuntansi sumber daya manusia bukan hanya suatu system untuk mengukur biaya dan nilai manusia bagi organisasi, melainkan juga suatu cara berpikir mengenai manajemen manusia.

Akuntansi SDM adalah sebagai suatu proses mengidentifikasi, mengukur data tentang sumber daya manusia dan mengkomunikasikan informasi ini kepada pihak yang berkepentingan (Belkoui dalam Harahap, 2011). Ada tiga fungsi dari ASDM yang di ungkapkan, yaitu :

1. Sebagai kerangka kerja untuk membantu pengambilan keputusan di dalam SDM.
2. Memberikan informasi kuantitatif tentang biaya dan nilai SDM sebagai unsur organisasi.
3. Dan memotivasi manajer mengadopsi informasi SDM dalam pengambilan keputusan yang menyangkut orang.

Secara umum fungsi ASDM ini adalah sebagai berikut (Harahap, 2011) :

1. Untuk melengkapi informasi tentang nilai SDM untuk digunakan dalam proses pengambilan keputusan tentang perolehan, alokasi, pengembangan, pemeliharaan, SDM agar tercapai efektivitas tujuan organisasi.
2. Untuk memberikan informasi kepada manajer personalia agar dia dapat secara efektif memonitor dan menggunakan SDM
3. Memberikan indikator dalam pengawasan aktiva. Misalnya apakah aktiva ini dipertahankan; dijual atau dinaikan; berapakah nilainya; apakah nilai sumber daya ini berkurang atau naik selama suatu periode tertentu?
4. Membantu pengembangan prinsip manajemen dengan menjelaskan akibat keuangan dari berbagai praktik ASDM.

Dari definisi-definisi dan tujuan diatas, maka dapat dikatakan bahwa akuntansi sumber daya manusia merupakan pengukuran data mengenai SDM yang harus disampaikan kepada pihak yang berkepentingan sebagai alat dalam pengambilan keputusan

2.2.2 Peranan Manajerial Akuntansi Sumber Daya Manusia

Tujuan utama akuntansi sumber daya manusia adalah untuk berfungsi sebagai suatu sistem yang menyediakan pengukuran atas biaya dan nilai dari manusia bagi suatu organisasi. Dari perspektif manajerial, akuntansi sumber daya manusia dimaksudkan untuk membantu para pengambil keputusan untuk menggunakan kalkulus biaya-nilai yaitu, suatu penilaian terhadap biaya dan nilai yang terlibat dalam suatu keputusan (Ikhsan, 2008).

Pengukuran biaya dan nilai dari sumber daya manusia diperlukan untuk:

1. memfasilitasi perencanaan dan pengambilan keputusan personalia oleh staff manajemen personalia.
2. memungkinkan manajemen puncak untuk mengevaluasi efektivitas dengan mana sumber daya manusia telah dikembangkan, dipelihara dan digunakan oleh manajemen ditingkatan yang lebih rendah (terutama dalam perusahaan besar yang terdesentralisasi)

Akuisisi Sumber Daya Manusia

Melibatkan perekrutan, seleksi dan penerimaan orang untuk memenuhi kebutuhan tenaga manusia organisasi saat ini dan ekspektasi di masa depan. Langkah pertama dalam akuisisi sumber daya manusia adalah untuk memprediksikan kebutuhan tenaga manusia. Langkah ke dua adalah seleksi karyawan yaitu proses lain dimana akuntansi sumber daya manusia dapat memainkan suatu peranan.

Kebijakan Akuisisi dan Pengembangan

Akuntansi sumber daya manusia menyediakan informasi ekonomi yang dibutuhkan oleh manajemen untuk membantu dalam memformulasikan kebijakan akuisisi dan pengembangan karyawan.

Alokasi Sumber Daya Manusia

Alokasi sumber daya manusia adalah proses menempatkan orang ke berbagai peranan dan tugas organisasional. Terdapat beberapa objektif, yang kadang kala saling berlawanan, yang terlibat dalam keputusan alokasi. Idealnya, manajemen mengalokasikan orang-orang ke pekerjaan dengan cara yang mengoptimalkan tiga variabel : produktivitas pekerjaan, pengembangan sumber daya manusia, dan kepuasan individu.

Konservasi Sumber Daya Manusia

Konservasi sumber daya manusia adalah proses pemeliharaan kapabilitas manusia sebagai individu-individu dan efektivitas dari sistem manusia yang dikembangkan oleh suatu organisasi. Suatu organisasi harus memperhitungkan aktiva manusianya untuk mencegah terjadinya deplesi terhadap aktiva tersebut. Sekarang ini, konservasi sumber daya manusia diukur dalam hal tingkat perputaran. Meskipun demikian, ukuran perputaran bukanlah indikator yang mencukupi terhadap konservasi sumber daya manusia karena dua alasan. Pertama, ukuran tersebut merupakan ukuran historis dan oleh karena itu tidak tersedia bagi manajemen sampai setelah perputaran tersebut terjadi. Dengan demikian, tingkat perputaran tidak dapat digunakan sebagai sinyal peringatan dini untuk memberitahukan adanya kebutuhan akan usaha khusus untuk melakukan konservasi. Kedua, tingkat perputaran tidak sepenuhnya mencerminkan dampak ekonomi dari tingkat perputaran, yang ditunjukkan secara lebih realistis oleh ukuran moneter.

Utilitas Sumber Daya Manusia

Akuntansi sumber daya manusia merupakan suatu proses penggunaan jasa manusia untuk mencapai tujuan organisasi. Akuntansi sumber daya manusia dapat

membantu para manajer untuk menggunakan sumber daya manusia secara efektif dan efisien dengan menyediakan suatu paradigma atau kerangka kerja konseptual bagi utilisasi sumber daya manusia.

Evaluasi dan Penghargaan Sumber Daya Manusia

Evaluasi sumber daya manusia adalah proses penetapan nilai manusia bagi suatu organisasi. Hal tersebut melibatkan pengukuran produktivitas (kinerja) dan daya promosi manusia. Saat ini, sumber daya manusia dapat berguna dalam proses metode nonmoneter. Tetapi, metode-metode ini tidak dapat digunakan pada kebanyakan masalah dan keputusan akuisisi, pengembangan, alokasi, dan konservasi sumber daya manusia sebagaimana dikutip di atas. Oleh karena itu, yang dibutuhkan sebenarnya adalah metode moneter terhadap evaluasi sumber daya manusia. Akuntansi sumber daya manusia juga dapat digunakan untuk mengevaluasi efisiensi dari masing-masing fungsi manajemen personalia. Hal tersebut juga dapat membantu menetapkan standar dari biaya untuk memperoleh dan mengembangkan manusia (Ikhsan, 2008).

2.2.3 Sub-Bidang Akuntansi Sumber Daya Manusia

Sebenarnya istilah akuntansi sumber daya manusia dikelompokkan menjadi sub-bidang sesuai dengan kepentingan penggunaannya, Arfan (2008) menjelaskan bahwa pengelompokan tersebut dapat dipandang dari sisi akuntansi, audit, kinerja, modal intelektual, badan-badan. Berikut ini adalah penjelasan dari sub-bidang akuntansi sumber daya manusia :

1. Bidang Akuntansi

a. Akuntansi pada umumnya

Akuntansi merupakan suatu sistem untuk menghasilkan informasi keuangan yang digunakan oleh para pemakainya dalam proses pengambilan keputusan bisnisnya.

b. Akuntansi sumber daya manusia

Akuntansi sumber daya manusia dapat dipertimbangkan kedalam disiplin akuntansi dari sisi internal dan eksternal : dari sisi internal akuntansi sumber daya manusia dipandang sebagai alat manajemen dan dari sisi eksternal akuntansi sumber daya manusia dipandang sebagai alat pelaporan.

c. Akuntansi sosial dan etika

Gerakan ke arah akuntansi sosial, sebagian besar, terdiri atas usaha-usaha untuk memasukan biaya sosial dan biaya sosial yang terbagi kedalam model akuntansi. Adapun dalam sub-bidang ini menghasilkan laporan sosial yang merupakan dokumen yang disediakan untuk *stakeholder*, yang pengungkapannya berisi tentang tema-tema sosial, seperti masyarakat, konsumen, dan ketenagakerjaan.

2. Bidang Audit Audit pada umumnya

a. Sampai dengan tahun-tahun belakangan ini, audit digunakan sebagian besar sebagai suatu proses untuk memverifikasi laporan keuangan, untuk menambah kredibilitas informasi.

b. Bagaimanapun juga, pada tahun-tahun terakhir ini telah ada suatu perluasan yang luar biasa ditingkatkan dan jenis informasi serta sistem yang sedang diaudit. Audit sekarang sudah berkembang sampai pada batas kualitas, manajemen lingkungan, produksi, operasi, penjualan, pengolahan data, mesin dan manajemen sumber daya manusia.

c. Audit sumber daya manusia

Audit sumber daya manusia dilihat sebagai satu alat manajemen internal dan sebagai suatu proses yang memimpin ke arah verifikasi laporan keuangan yang dikeluarkan oleh seorang pemeriksa eksternal dan diharapkan termasuk peminjaman kredibilitas terhadap laporan eksternal.

d. Audit sosial

Suatu audit sosial mengukur dan melaporkan kegiatan ekonomi sosial, dan dampak-dampak lingkungan secara sosial yang berorientasi pada

program dan operasi perusahaan secara teratur. Suatu audit sosial meliputi perspektif ekonomi dan keuangan yang lebih luas, pencapaian diluar perusahaan dari ekonomi lokal dimana merupakan suatu bagian, atau pencarian dibalik perusahaan individu terhadap ekonomi lokal yang merupakan bagiannya, atau untuk membedakan jenis dari organisasi seperti serikat agensi-agensi.

e. Verifikasi

Verifikasi berarti proses tentang memastikan bahwa laporan keuangan dari fakta atau teori bersifat akurat dan penuh arti.

3. Bidang Kinerja

a. Indikator kinerja

Indikator kinerja merupakan suatu parameter yang dipilih sebagai karakteristik dari pentingnya sosial, etika atau pengetahuan yang berhubungan dengan isu-isu dan secara reguler dicatat secara kuantitatif.

b. Standar kinerja

Standar harus mencakup kualitatif dan kuantitatif, dan mereka disetujui oleh departemen-departemen terkait dalam perusahaan yang kemudian bertanggung jawab untuk mengumpulkan informasi terkait

c. Benchmark

Tolak ukur merupakan standar internal atau eksternal dengan mana seseorang dapat mengukur sesuatu atau menilai kinerjanya.

4. Bidang modal intelektual

a. Modal manusia

Modal manusia umumnya dapat digambarkan sebagai pengetahuan individu yang mengharuskan sepanjang seumur hidup terbiasa dengan barang-barang hasil, jasa atau ide-ide dilingkungan pasar atau bukan.

b. Modal struktural

Modal struktural dapat digambarkan sebagai suatu sisa, yaitu : nilai dari apa yang ditinggalkan ketika modal manusia atau karyawan telah meninggalkan rumah.

c. Modal pelanggan

Modal pelanggan adalah nilai dasar dari pelanggan, hubungan pelanggan dan potensi pelanggan, termasuk nilai dari kontrak hubungan pelanggan.

d. Modal organisasional

Modal organisasional digambarkan sebagai sistematisasi dan kemampuan membungkus, ditambah sistem untuk menstrukturkan inovasi nilai kekuatan perusahaan yang menciptakan kemampuan organisasional.

e. Modal inovasi

Modal inovasi digambarkan sebagai kekuatan pembaharuan dalam satu perusahaan, yang dinyatakan sebagai hak-hak komersil yang dilindungi, harta intelektual dan harta tak berwujud lainnya.

f. Modal proses

Modal proses digambarkan sebagai nilai yang dikombinasikan dari nilai yang menciptakan proses-proses.

5. Bidang badan-badan

a. Komite audit

Komite audit memainkan suatu peran penting dalam mendukung praktek *Good Corporate Governance (GCG)*. Lima prinsip *good corporate governance* yang baik adalah : melindungi hak pemegang saham, perawatan pemegang saham, mengungkapkan peran pemegang saham, memastikan transparansi, akurasi dan tepat waktu pengungkapan, memastikan efektivitas monitoring oleh komisaris, meletakkan tanggungjawab komisaris terhadap perusahaan dan pemegang saham.

b. Kelompok penasehat audit

Kelompok penasehat audit digambarkan sebagai panel dari penasehat0penasehat dari luar perusahaan yang meninjau ulang dan menafsirkan pelaporan sosial yang mendukung fungsi untuk menasehati.

c. Panel dari audit sosial

Panel terdiri atas orang-orang independen dengan keahlian relevan tentang perspektif stakeholder yang berbeda.

Dari penjelasan diatas dapat diketahui bahwa definisi akuntansi sumber daya manusia memiliki perbedaan pengertian dalam masing-masing bidangnya. Dalam bidang akuntansi sendiri, akuntansi sumber daya manusia bisa dikategorikan dalam akuntansi pada umumnya, akuntansi sumber daya manusia, dan akuntansi sosial etika. Dan dalam bidang ini, dapat diketahui juga bahwa pengungkapan akuntansi sumber daya manusia termasuk dalam pengungkapan sosial, khususnya dalam tema ketenagakerjaan atau sumber daya manusia (Arfan, 2008).

2.2.4 Alasan Pengembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Adapun alasan- alasan mengenai pengembangan akuntansi sumber daya manusia yang dilihat dari tiga sudut pandang, Arfan (2008), mengemukakan hal tersebut sebagai berikut :

1. Alasan-alasan pengembangan internal akuntansi sumber daya manusia
 - a. Untuk memperbaiki sumber daya manusia
 - b. Fokus terhadap karyawan sebagai aktiva
 - c. Untuk memperoleh kekuatan tenaga kerja yang berkualifikasi
2. Alasan-alasan pengembangan internal dan eksternal akuntansi sumber daya manusia
 - a. Untuk mengatasi masalah-masalah yang ditunjukkan dari nilai aktiva
 - b. Untuk menyalurkan tanggung jawab sosial.

3. Alasan-alasan pengembangan eksternal akuntansi sumber daya manusia
 - a. Untuk mengatasi sulitnya dalam memberikan informasi yang cukup bagi investor dalam neraca tradisional
 - b. Usaha memperbaiki profil dan citra perusahaan
 - c. Untuk menarik karyawan masa depan

Alasan-alasan tersebut menjelaskan bahwa pengembangan akuntansi sumber daya manusia bertujuan selain untuk kepentingan internal, akuntansi sumber daya manusia bertujuan untuk kepentingan eksternal, seperti memperbaiki citra perusahaan dan penyaluran tanggung jawab sosial perusahaan (Arfan, 2008).

2.2.5 Pengertian Pengungkapan

Pengungkapan merupakan upaya transparansi perusahaan atas kegiatan yang terjadi dalam perusahaan kepada pihak yang berkepentingan. Menurut Ghozali dan Chariri (2007), kata *disclosure* memiliki arti tidak menutupi atau tidak menyembunyikan. Menurut Hery (2012), pengungkapan (*disclosure*) dapat didefinisikan sebagai penyajian sejumlah informasi yang dibutuhkan untuk pengopersian secara optimal pasar modal yang efisien.

Dari dua pernyataan diatas, dapat disimpulkan bahwa pengungkapan merupakan upaya untuk memberikan sejumlah informasi yang dibutuhkan secara terbuka. Pengungkapan tersebut dibutuhkan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Pengungkapan dalam laporan keuangan perusahaan sangat penting untuk para stakeholder atau pemegang saham dalam penentuan investasi, karena pengungkapan dalam laporan keuangan berisi informasi yang bermanfaat dalam pengambilan keputusan, karena dapat mencerminkan mengenai kinerja dari perusahaan tersebut, namun semua itu tergantung dari mutu dan luasnya pengungkapan. Tingkatan pengungkapan menurut Harahap (2011), yaitu :

1. *Adequate disclosure* (pengungkapan cukup), konsep ini digunakan untuk pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh peraturan yang berlaku,

dimana angka-angka yang disajikan dapat diinterpretasikan dengan benar oleh investor

2. *Fair disclosure* (pengungkapan wajar), tujuan etis adalah agar memberikan perlakuan yang sama kepada semua pemakai laporan dengan menyediakan informasi yang layak terhadap pembaca potensial.
3. *Full disclosure* (pengungkapan penuh), pengungkapan penuh memiliki kesan penyajian informasi secara melimpah sehingga beberapa pihak menganggapnya tidak baik. Bagi beberapa pihak pengungkapan secara penuh diartikan sebagai penyajian informasi yang berlebihan.

Dari pernyataan mengenai tingkatan pengungkapan diatas, dapat dikatakan bahwa masing-masing tingkatan pengungkapan mempunyai tujuan tertentu dalam praktik pengungkapannya, seperti *adequate disclosure* yang bertujuan untuk pengungkapan secara minimum sesuai syarat saja, *fair disclosure* yang bertujuan untuk menyajikan informasi secara wajar kepada semua pemakai laporan, dan *full disclosure* yang bertujuan untuk memberikan informasi secara berlimpah kepada semua pengguna informasi.

2.2.6 Tujuan Pengungkapan

Pengungkapan informasi wajib dilakukan oleh perusahaan yang didasarkan pada peraturan atau standar tertentu. Jadi dapat dikatakan bahwa pengungkapan wajib adalah pengungkapan yang telah ditetapkan standar tertentu, dan pengungkapan tersebut mau tak mau harus dipenuhi. Pengungkapan sukarela adalah pengungkapan informasi diluar persyaratan minimum dari peraturan yang berlaku. Setiap unit atau pelaku ekonomi selain berusaha memenuhi kepentingan pemegang saham dan mengonsentrasikan diri pada pencapaian laba juga mempunyai tanggung jawab sosial dan hal itu perlu diungkapkan dalam laporan tahunan. Jadi, pengungkapan sukarela dalam tiap perusahaan berbeda-beda, ini dikarenakan penilaian berbeda-beda mengenai pengungkapan sukarela dan

tergantung dari karakteristik perusahaan masing-masing, terlebih pengungkapan ini tidak diatur (Hery, 2012).

Pengungkapan sosial merupakan proses pengkomunikasian dampak sosial dan lingkungan dari kegiatan ekonomi perusahaan terhadap kelompok khusus yang berkepentingan dan terhadap masyarakat keseluruhan. Pengungkapan sukarela bisa berupa item-item diluar keuangan perusahaan, pengungkapan yang dilakukan ini bisa berbeda-beda antara perusahaan satu dengan perusahaan lainnya tergantung manfaat yang akan diterimanya nanti. Biasanya jadi pertimbangan dalam pengungkapan sukarela adalah biaya dan manfaat. Karena perusahaan tidak mungkin melakukan pengungkapan secara lebih luas melalui pengungkapan sukarela tanpa memikirkan manfaat apa yang akan diterimanya nanti atas pengungkapan sukarela yang dilakukan. Jadi, dapat dikatakan bahwa pengungkapan sosial ini merupakan segala bentuk informasi tentang segala kegiatan operasional dan usaha pengkomunikasian dampak sosial kepada pihak yang berkepentingan serta masyarakat pada umumnya (Hery, 2012).

Pengungkapan sosial yang dilakukan oleh perusahaan umumnya bersifat sukarela, belum diaudit, dan tak dipengaruhi peraturan (Hery, 2012). Tema-tema yang termasuk dalam wacana akuntansi pertanggungjawaban sosial adalah sebagai berikut :

1. Kemasyarakatan

Tema ini mencakup aktivitas kemasyarakatan yang diikuti oleh perusahaan, misalnya aktivitas yang terkait dengan kesehatan, pendidikan, dan seni serta pengungkapan aktivitas kemasyarakatan lainnya.

2. Ketenagakerjaan

Tema ini meliputi dampak aktivitas perusahaan terhadap orang-orang yang ada dalam perusahaan. Aktivitas tersebut meliputi rekrutmen, program pelatihan, mutasi dan promosi dan lainnya.

3. Produk dan Konsumen

Tema ini melibatkan aspek kualitatif dari suatu produk atau jasa, antara lain kegunaan (*durability*), pelayanan, kepuasan pelanggan, kejujuran dalam iklan, kejelasan atau kelengkapan isi pada kemasan dan lainnya.

4. Lingkungan Hidup

Tema ini meliputi aspek lingkungan dari proses produksi, yang meliputi pengendalian polusi dalam menjalankan operasi bisnis, pencegahan dan perbaikan kerusakan lingkungan akibat pemrosesan dan konversi sumber daya alam

Berikut ini adalah tabel pengungkapan akuntansi sumber daya manusia sebagai berikut :

Tabel 2.1

Tabel Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Item	Daftar Item Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia
I	Imbalan Jangka Pendek
1	Gaji, Upah dan Tunjangan
2	Cuti Tahunan
3	Insentif
4	Tunjangan Produktifitas, Uang Jasa, dan Tantiem
5	Bonus Tahunan
6	Manfaat Jangka Pendek Lainnya
II	Imbalan Jangka Panjang
7	Iuran Pensiun
8	Kesehatan Masa Pensiun (Pasca Kerja)
9	Penghargaan Masa Bakti (<i>Long Service Awards</i>)
10	Cuti Panjang
11	Pensiun Dini
12	Manfaat Masa Pensiun
13	Manfaat Jangka Panjang Lainnya
III	Imbalan Lainnya
14	Tunjangan Pajak penghasilan
15	Perumahan
16	Kesehatan dan Pengobatan
17	Honorium Jasa Profesional
18	Pendidikan, Pelatihan dan Pengembangan
19	Pesangon PHK

20	Program Bonus
21	Program Saham untuk Karyawan
22	Program Opsi Setara Saham
23	Pinjaman Karyawan
24	Kompensasi untuk Dewan Direksi
25	Asuransi Penyandang Cacat
26	Tunjangan Anak

Sumber : Daya diolah Wardini dan Muktiyanto (2010)

2.3 Variabel Independen

2.3.1 Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan adalah besar kecilnya perusahaan dilihat dari besarnya nilai equity, nilai penjualan atau nilai aktiva (Riyanto, 2008). Sedangkan menurut Niresh (2014), ukuran perusahaan adalah faktor utama untuk menentukan *profitabilitas* dari suatu perusahaan dengan konsep yang biasa dikenal dengan skala ekonomi. Maksudnya skala ekonomi menunjuk kepada keuntungan biaya rendah yang didapat oleh perusahaan besar karena dapat menghasilkan produk dengan harga per unit yang rendah. Perusahaan dengan ukuran besar membeli bahan baku (input produksi) dalam jumlah yang besar sehingga perusahaan akan mendapat potongan harga (*quantity discount*) lebih banyak dari pemasok. Ukuran perusahaan secara umum dapat diartikan sebagai suatu skala yang mengklasifikasikan besar atau kecilnya suatu perusahaan dengan berbagai cara antara lain dinyatakan dalam total aset, total penjualan, nilai pasar saham, dan lain-lain (Niresh, 2014).

Dilihat dari sisi kemampuan memperoleh dana untuk ekspansi bisnis, perusahaan besar mempunyai akses yang besar ke sumber-sumber dana baik ke pasar modal maupun perbankan, untuk membiayai investasinya dalam rangka meningkatkan labanya. Perusahaan yang lebih besar memiliki akses yang lebih besar untuk mendapat sumber pendanaan dari berbagai sumber sehingga untuk mendapatkan pinjaman dari kreditur pun akan lebih mudah karena perusahaan dengan ukuran besar memiliki profitabilitas lebih besar untuk memenangkan persaingan atau

bertahan dalam industri. Penelitian ukuran perusahaan dapat menggunakan tolak ukur aset. Karena total aset perusahaan bernilai besar maka hal ini dapat disederhanakan dengan menstranformasikan ke dalam logaritma natural (Ghozali, 2009).

Ukuran perusahaan yang bisa dipakai untuk menentukan tingkatan perusahaan menurut Setiadi (2007) adalah :

1. Tenaga Kerja, merupakan jumlah pegawai tetap dan honorer yang terdaftar atau bekerja di perusahaan pada suatu saat tertentu.
2. Tingkat penjualan, merupakan volume penjualan suatu perusahaan pada suatu periode tertentu.
3. Total utang merupakan jumlah utang perusahaan pada periode tertentu.
4. Total asset, merupakan keseluruhan asset yang dimiliki perusahaan pada saat tertentu.

Menurut UU No. 20 Tahun 2008 ukuran perusahaan diklasifikasikan ke dalam 4 kategori yaitu usaha mikro, usaha kecil, usaha menengah, dan usaha besar. Pengklasifikasian ukuran perusahaan tersebut didasarkan pada total aset yang dimiliki dan total penjualan tahunan perusahaan tersebut.

2.3.2 Profitabilitas

Profitabilitas merupakan alat yang digunakan untuk menganalisis kinerja manajemen, tingkat *profitabilitas* akan menggambarkan posisi laba perusahaan. Para investor di pasar modal sangat memperhatikan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan dan meningkatkan laba, hal ini merupakan daya tarik bagi investor dalam melakukan jual beli saham, oleh karena itu manajemen harus mampu memenuhi target yang telah ditetapkan. Rasio *profitabilitas* merupakan rasio untuk menilai kemampuan perusahaan dalam mencari keuntungan”. Rasio ini juga memberikan ukuran tingkat efektifitas manajemen suatu perusahaan. Hal ini ditunjukkan oleh laba yang dihasilkan dari penjualan dan pendapatan investasi.

Pada dasarnya penggunaan rasio ini yakni menunjukkan tingkat efisiensi suatu perusahaan.(Kasmir, 2008).

Manfaat rasio *profitabilitas* tidak terbatas hanya pada pemilik usaha atau manajemen saja, tetapi juga bagi pihak luar perusahaan, terutama pihak-pihak yang memiliki hubungan atau kepentingan dengan perusahaan. Kasmir (2012), menerangkan bahwa tujuan dan manfaat penggunaan rasio profitabilitas bagi perusahaan maupun bagi pihak luar perusahaan yakni :

1. Untuk mengukur atau menghitung laba yang diperoleh perusahaan dalam satu periode tertentu
2. Untuk menilai posisi laba perusahaan tahun sebelumnya dengan tahun sekarang
3. Untuk menilai perkembangan laba dari waktu ke waktu
4. Untuk menilai besarnya laba bersih sesudah pajak dengan modal sendiri
5. Untuk mengukur produktivitas seluruh dana perusahaan yang digunakan baik modal pinjaman maupun modal sendiri
6. Untuk mengukur produktivitas dari seluruh dana perusahaan yang digunakan baik modal sendiri

Penggunaan rasio *profitabilitas* menurut Kasmir (2012) dapat dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara berbagai komponen yang ada di laporan keuangan, terutama laporan keuangan neraca dan laporan laba rugi. Pengukuran dapat dilakukan untuk beberapa periode operasi. Tujuannya adalah agar terlihat perkembangan posisi keuangan perusahaan dalam rentang waktu tertentu, baik penurunan atau kenaikan, sekaligus sebagai evaluasi terhadap kinerja manajemen sehingga dapat diketahui penyebab dari perubahan kondisi keuangan perusahaan tersebut. Semakin lengkap jenis rasio yang digunakan, semakin sempurna hasil yang akan dicapai, sehingga posisi dan kondisi tingkat profitabilitas perusahaan dapat diketahui secara sempurna. Rasio profitabilitas merupakan rasio untuk menilai kemampuan perusahaan dalam mencari keuntungan atau laba dalam suatu periode tertentu. Rasio profitabilitas yang digunakan adalah *profit margin*,

semakintinggi *profit margin*, makasemakin baik operasi suatu perusahaan (Kasmir, 2012).

2.3.3 Umur Perusahaan

Pengertian umur menurut KBBI (2011) adalah lama waktu hidup atau ada sejak lahir, dan pengertian perusahaan menurut KBBI (2012) adalah sebuah organisasi yang beroperasi dengan tujuan menghasilkan keuntungan dengan cara menjual produk kepada para pelanggannya.

Umur perusahaan adalah bagian dari dokumentasi yang menunjukkan tentang apa yang tengah dan akan diraih perusahaan. Dari pernyataan-pernyataan diatas dapat dikatakan bahwa umur perusahaan adalah umur dimana berdirinya perusahaan tersebut hingga perusahaan tersebut tetap *survive* hingga sekarang atau nanti. Persero memiliki umur yang tak terbatas, sesuai dengan asumsi kesinambungan usaha/*going concern*. Artinya umur perusahaan menunjukkan kemampuan perusahaan dalam mempertahankan kesinambungan usahanya (Ulum, 2009).

Umur perusahaan bisa dinilai dari berbagai sisi, yaitu dari sisi lamanya perusahaan tersebut berdiri dari awal ataupun umur yang dilihat dari perusahaan tersebut terdaftar dalam perusahaan publik ataupun terdaftar dipasar modal. Menurut Ulum (2009), dalam pengukurannya umur perusahaan dihitung dari tanggal IPO sampai tanggal laporan tahunan. Berdasarkan hal tersebut, maka dalam penelitian ini, umur perusahaan dihitung sejak tanggal IPO sampai dengan tahun periode penelitian.

2.3.4 Diversifikasi Produk

Diversifikasi produk merupakan suatu upaya yang dilakukan perusahaan untuk mengusahakan beberapa produk lainnya dengan produk yang sudah dipasarkan

sebelumnya. Menurut Tjiptono (2014) pengertian dari diversifikasi produk adalah upaya mencari dan mengembangkan produk atau pasar yang baru, atau keduanya, dalam rangka mengejar pertumbuhan, peningkatan penjualan, profitabilitas dan fleksibilitas. Sedangkan Menurut Agustini (2011) diversifikasi produk adalah suatu perluasan pemilihan barang dan jasa yang dijualnya oleh perusahaan, dengan jalan menambah produk baru ataupun memperbaiki tipe, warna, mode, ukuran, jenis dari produk yang sudah ada dalam rangka memperoleh laba maksimal. Dari pernyataan-pernyataan di atas dapat menjelaskan bahwa diversifikasi produk merupakan strategi perusahaan untuk terus survive dan meningkatkan profit perusahaan dengan pengembangan produk-produk perusahaan baik membuat produk baru maupun memodifikasi produk lama dengan tampilan baru agar lebih menarik para konsumen.

Situasi yang mendukung penerapan strategi ini adalah jika sudah tidak ada lagi peluang pertumbuhan untuk produk atau pasar saat ini lingkungan pasar yang dilayani sangat tidak stabil dan berdampak pada fluktuasi penjualan atau laba; dan perusahaan bermaksud mengoptimalkan kompetensi intinya (Tjiptono dan Grogerius, 2012). Pengembangan produk merupakan suatu strategi dalam bentuk inovasinya, baik dalam membuat produk baru. Menurut Agustini (2011), ada tiga kategori produk baru, yaitu:

1. Produk yang benar-benar inovatif dan unik

Yang sampai sekarang belum ditemukan, padahal sangat dibutuhkan atau produk yang berbeda dari produk yang ada tetapi sama-sama memuaskan keinginan. Contoh: Plastik yang bersaing dengan kayu dan besi, Tenaga matahari yang menyaingi sumber-sumber energi lain

2. Produk pengganti yang benar-benar berbeda dari produk yang ada Contoh: kopi instan yang menggantikan kopi tubruk dan kopi giling

3. Produk initiative

Produk yang baru bagi perusahaan tertentu, tetapi didalam pasar sudah bukan merupakan produk yang baru.

Adapun kriteria pabrik untuk produk baru menurut Agustini (2011), yaitu :

1. Harus ada permintaan pasar yang cukup
2. Produk harus cocok dengan standar sosial dan lingkungan
3. Produk harus sesuai dengan struktur pemasaran perusahaan yang sedang berjalan
4. Produknya cocok dengan fasilitas produksi yang ada, tenaga kerja dan kemampuan manajemen
5. Tidak ada persoalan hukum
6. Manajemen harus memiliki waktu dan kemampuan mengelola produk baru
7. Produk harus sesuai dengan citra dan tujuan perusahaan

2.3.5 Ukuran Dewan Komisaris

Menurut UUPT Pasal 1 angka 6 tahun 2007, Dewan Komisaris adalah organ perseroan yang bertugas melakukan pengawasan secara umum dan/atau khusus sesuai dengan anggaran dasar serta memberi nasihat kepada direksi. Anggota dewan komisaris disebut dengan nama komisaris. Ini berarti tugas dewan komisaris adalah melakukan :

- a. Pengawasan atas kebijakan pengurusan, jalannya pengurusan pada umumnya, baik mengenai perseroan maupun usaha perseroan, dan
- b. Memberi nasihat kepada direksi.

Dewan komisaris dapat terdiri dari satu orang atau lebih. Dewan komisaris merupakan majelis, sehingga dalam hal dewan komisaris terdiri atas lebih dari 1 (satu) orang anggota, maka setiap anggota dewan komisaris tidak dapat bertindak sendiri-sendiri, melainkan berdasarkan keputusan dewan komisaris. Pengaturan mengenai besarnya jumlah anggota komisaris dapat diatur dalam Anggaran Dasar perseroan, disamping itu Anggaran Dasar perseroan juga dapat mengatur mengenai adanya 1 (satu) orang atau lebih komisaris independen dan 1 (satu) orang komisaris utusan (Murdningsih, 2009).

Komisaris Independen, dalam hal ini diatur dalam Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas. Dalam UUPT, Komisaris Independen telah diadopsi yakni pada Pasal 120 ayat (1) dan ayat (2), menyebutkan :

- (1) Anggaran dasar Perseroan dapat mengatur adanya 1 (satu) orang atau lebih komisaris independen dan 1 (satu) orang komisaris utusan.
- (2) Komisaris independen sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diangkat berdasarkan keputusan RUPS dari pihak yang tidak terafiliasi dengan pemegang saham utama, anggota Direksi dan/atau anggota Dewan Komisaris lainnya.

Kemudian dalam penjelasan Pasal 120 ayat (2) UUPT menyebutkan bahwa :
”Komisaris Independen yang ada di dalam pedoman tata kelola perseroan yang baik (*code of good corporate governance*) adalah Komisaris dari pihak luar.”

Dewan komisaris merupakan wakil shareholder dalam entitas bisnis yang berbadan hukum perseroan terbatas (PT) yang berfungsi mengawasi pengelolaan perusahaan yang dilaksanakan oleh manajemen (direksi), dan bertanggung-jawab untuk menentukan apakah manajemen memenuhi tanggung jawab mereka dalam mengembangkan dan menyelenggarakan pengendalian intern perusahaan. Keberadaan dewan komisaris yang lebih tinggi menyebabkan adanya peningkatan pengawasan terhadap kinerja manajemen yang dapat menekan perilaku manajer agar bertindak sesuai dengan kepentingan perusahaan. Berkaitan dengan pengungkapan akuntansi SDM, maka tekanan terhadap manajemen juga akan semakin besar untuk mengungkapkan informasi tersebut (Asrarsani, 2013).

2.4 Penelitian Terdahulu

Hasil penelitian sebelumnya yang berkaitan dengan Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia antara lain :

Tabel 2.2
Ringkasan Penelitian Terdahulu

No	Nama peneliti dan Tahun	Judul penelitian	Variabel	Hasil penelitian
1.	Al Mamun (2009)	<i>Human Resource Accounting Disclosure of Bangladeshi Companies and its Association with Corporate Characteristics</i>	ukuran perusahaan, kategori perusahaan, profitabilitas. Dan umur perusahaan	hubungan signifikan antara ukuran perusahaan, kategori perusahaan dan profitabilitas. Sedangkan, umur perusahaan tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi SDM
2.	Dominguez (2012)	<i>Company Characteristics and Human Resource Disclosure in Spain</i>	<i>ownership concentration, size, type of industri, profitability, leverage, dan intangibles invesment</i>	<i>ownership concentration, size, dan type of industri</i> berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi SDM. Namun, <i>profitability, leverage, dan intangibles invesment</i> tidak berpengaruh
3.	Widodo (2014)	Pengaruh karakteristik perusahaan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia	ukuran perusahaan, umur perusahaan, diversifikasi dan profitabilitas	ukuran perusahaan, umur perusahaan dan diversifikasi produk perusahaan berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi SDM, sedangkan profitabilitas perusahaan tidak berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi
4.	Cristy (2015)	Pengaruh karakteristik perusahaan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia pada perusahaan manufaktur yang	Size, profitabilitas, umur perusahaan dan diversifikasi produk	secara parsial size dan profitabilitas perusahaan tidak berpengaruh terhadap pengungkapan Akuntansi SDM sedangkan umur perusahaan dan diversifikasi produk perusahaan berpengaruh terhadap pengungkapan

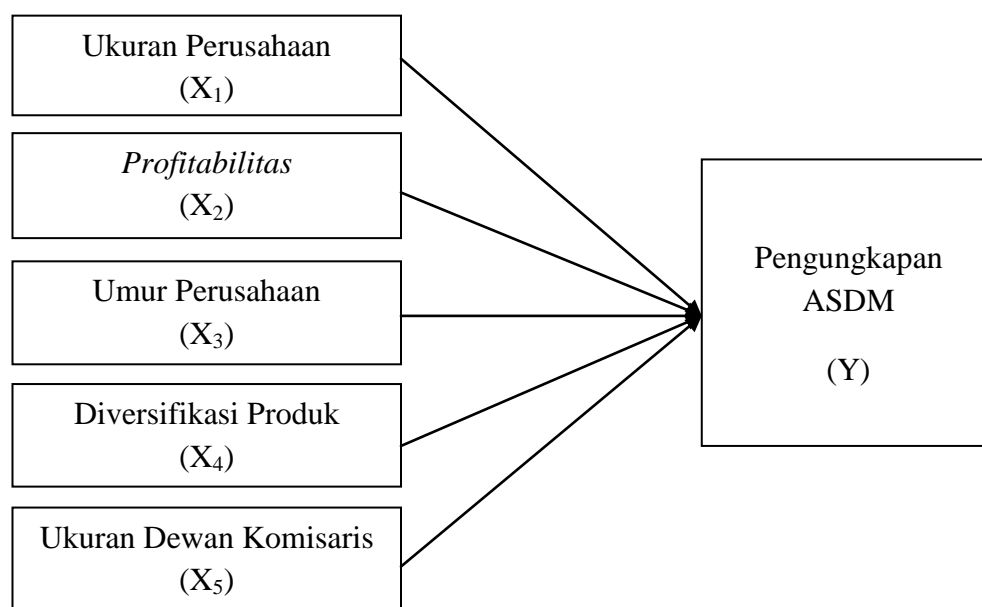
		terdaftar di Bursa Efek Indonesia.		Akuntansi SDM
5.	Ulfa (2016)	pengaruh karakteristik perusahaan terhadap pengungkapan akuntansi sumber daya manusia	Ukuran perusahaan, ukuran dewan komisaris, profitabilitas dan konsentrasi kepemilikan.	Ukuran perusahaan dan ukuran dewan komisaris berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi SDM. Namun, profitabilitas dan konsentrasi kepemilikan tidak berpengaruh.

Sumber : *Review* dari beberapa artikel

2.5 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran dalam penelitian ini adalah mengenai Faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia (ASDM). Gambar 2.1 menyajikan kerangka pemikiran untuk pengembangan hipotesis pada penelitian ini.

Kerangka pemikiran penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut :



Gambar 2.1 Kerangka Pemikir

2.6 Bangunan Hipotesis

2.6.1 Pengaruh Ukuran Perusahaan Terhadap Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Ukuran perusahaan merupakan nilai yang menunjukkan besar kecilnya perusahaan. Ukuran yang biasa digunakan untuk mewakili ukuran perusahaan, diantaranya yaitu total penjualan, total aset, dan kapitalisasi pasar. Semakin besar total aset maka semakin banyak modal yang ditanam, semakin banyak penjualan maka semakin banyak perputaran uang dan semakin besar kapitalisasi pasar maka semakin besar pula perusahaan dikenal dalam masyarakat. Hal ini menyebabkan kecenderungan organisasi besar memerlukan dana yang lebih besar dibandingkan perusahaan yang lebih kecil (Amran *et al*, 2009).

Hal ini konsisten dengan hasil penelitian terdahulu oleh Widodo (2014) yang menyatakan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi Sumber Daya Manusia. Ketersediaan dana dan sumber daya yang besar membuat perusahaan merasa perlu untuk melakukan pengungkapan akuntansi SDM nya. Perusahaan berukuran besar mendapatkan permintaan yang besar dari publik akan informasi yang lebih lengkap. Studi yang berkaitan dengan pengungkapan keuangan mengungkapkan bahwa ada hubungan positif antara ukuran perusahaan dan jumlah pengungkapan (Amran, 2009; dan Taures 2011). Pengungkapan akuntansi SDM perusahaan Bangladesh dipengaruhi oleh ukuran perusahaan (Mamun, 2009). Berkaitan dengan pengelolaan dan pemanfaatan sumber daya tersebut perusahaan perlu mengungkapkan informasi terkait SDM dalam laporan keuangan, hipotesis yang dapat diajukan adalah:

H1 : Ukuran perusahaan berpengaruh terhadap pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

2.6.2 Pengaruh *Profitabilitas* Terhadap Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Perusahaan yang berprofitabilitas tinggi dengan sukarela akan memberikan informasi terkait sumber daya manusianya sebagai informasi penting dalam pengambilan keputusan karena didukung oleh tersedianya dana yang cukup untuk mengungkapkannya (Sari, 2014). *Signaling theory* menyatakan bahwa perusahaan dengan kinerja yang tinggi (perusahaan bagus) menggunakan informasi keuangan untuk mengirim sinyal kepada pasar (Suhardjanto dan Wardhani, 2010). Penggunaan informasi keuangan sebagai sinyal ini membutuhkan biaya, dimana biaya atas sinyal *bad news* lebih tinggi daripada *good news*. Sehingga perusahaan lebih terdorong untuk melakukan pengungkapan informasi *good news* berupa pengungkapan akuntansi SDM yang memberikan sinyal bagus mengenai kinerja perusahaan.

Hal ini tidak konsisten dengan hasil penelitian terdahulu oleh Widodo (2014) yang menemukan hasil bahwa *profitabilitas* berpengaruh terhadap pengungkapan akuntansi Sumber Daya Manusia. Namun dalam penelitian Sari (2014) menyatakan bahwa *profitabilitas* berpengaruh terhadap pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia. Selain itu, perusahaan yang profitnya tinggi didukung oleh SDM yang berkualitas seperti kemampuan berinovasi. Oleh karena itu, untuk menjaga unsur manusia ini perusahaan harus melakukan pengelolaan dan pemanfaatan dengan baik. Perhatian lebih terhadap SDM ini mendorong perusahaan untuk mengungkapkan akuntansi SDM dalam laporan keuangan (Sari, 2014). Hal ini konsisten dengan *resources based theory*, hipotesis yang dapat diajukan adalah:

H2 : *Profitabilitas* berpengaruh terhadap pengungkapan Akuntansi Sumber Dayamanusia

2.6.3 Pengaruh Umur Perusahaan Terhadap Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Perusahaan yang terdaftar di pasar modal lebih lama memiliki banyak pengalaman untuk pengungkapan informasi dengan mempertimbangkan reaksi pasar terhadap pengungkapan yang sesuai. Perusahaan cenderung untuk memberikan pengungkapan sukarela ketika mereka berencana untuk menerbitkan utang publik atau ekuitas atau mengakuisisi perusahaan lain dalam rangka memberikan informasi eksplisit investor dan mempengaruhi persepsi mereka. Semakin lama perusahaan terdaftar asumsinya perusahaan akan lebih berpengalaman untuk melakukan pengungkapan (Mamun, 2009).

Hal ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Widodo (2014) dan Cristy (2015) yang menemukan hasil bahwa umur perusahaan berpengaruh terhadap pengungkapan Akuntansi SDM. Kaitannya dengan teori legitimasi adalah perusahaan yang secara kontinu dapat beroperasi, *image* atau *brand* perusahaan tersebut akan makin dikenal oleh masyarakat sehingga bisa mendapatkan legitimasi dari masyarakat. Berdasarkan uraian diatas maka hipotesis untuk menemukan hubungan umur perusahaan terhadap pengungkapan Akuntansi SDM, hipotesis yang dapat diajukan adalah:

H3 : Umur perusahaan berpengaruh terhadap pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

2.6.4 Pengaruh Diversifikasi Produk Terhadap Pengungkapan Akuntansi Akuntansi Sumber Daya Manusia

Diversifikasi produk diidentifikasi berdasarkan definisinya menurut PSAK No. 5 (Revisi 2015) tentang Pelaporan Segmen, yaitu komponen perusahaan yang dapat dibedakan dalam menghasilkan produk atau jasa dan komponen itu memiliki risiko dan imbalan yang berbeda dengan risiko dan imbalan segmen lain. Strategi diversifikasi yang dilakukan perusahaan umumnya mendorong pengungkapan

informasi tambahan dalam laporan tahunan. Hal ini dikarenakan informasi diversifikasi penting untuk memperoleh dukungan dari *stakeholder* mengenai rencana diversifikasi yang akan dilakukan perusahaan (Amran *et al.*, 2009).

Hal ini konsisten dengan penelitian Widodo (2014) yang menemukan pengaruh yang signifikan antar variabel. Semakin banyak diversifikasi produk perusahaan maka perusahaan cenderung mengungkapkan Akuntansi SDM perusahaannya. Hal ini dimungkinkan karena rasa tanggung jawab perusahaan terhadap masyarakat atas jasa dan produk yang diberikan, sehingga perusahaan akan melakukan pengungkapan. Berdasarkan uraian tersebut maka dirumuskan hipotesis:

H4 : Diversifikasi produk berpengaruh terhadap pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia.

2.6.5 Pengaruh Ukuran Dewan Komisaris Berpengaruh Terhadap Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Komisaris merupakan pihak yang tidak terafiliasi dengan pemegang saham pengendali, anggota direksi dan dewan komisaris lain, dalam hal ini dewan komisaris tidak boleh melibatkan diri dalam tugas-tugas manajemen dan tidak boleh mewakili perusahaan dalam transaksi-transaksi dengan pihak ketiga. Anggota dewan komisaris harus bertindak berdasarkan informasi yang jelas, dengan itikad yang baik, berdasarkan kehati-hatian, serta demi kepentingan perusahaan dan pemegang saham. Subprinsip ini menyatakan dua elemen penting dari tanggung jawab pengelolaan dewan, yaitu kewajiban kehati-hatian dan kewajiban kesetiaan (Asrarsani, 2013).

Sejalan dengan *agency theory* terdapat perbedaan kepentingan antara pemilik dan manajemen, dimana pemilik perusahaan sebagai *principal* diasumsikan hanya tertarik pada pengembalian keuangan atas hasil investasi mereka di dalam perusahaan sedangkan manajer sebagai agen diasumsikan mementingkan

kepuasan mereka berupa kompensasi keuangan. Keberadaan dewan komisaris yang lebih besar sebagai pengawas dapat mengungkapkan informasi keuangan dan manajemen perusahaan, (Asrarsani, 2013). Berdasarkan teori dan argumen di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H5 : Ukuran dewan komisaris berpengaruh terhadap pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia