

# Karakteristik Perusahaan dan Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia

## *Company Characteristics and Human Resource Accounting Disclosure*

Hana Silva Dwihutami dan Lulus Kurniasih

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sebelas Maret  
[hanasilva611@gmail.com](mailto:hanasilva611@gmail.com)

### ABSTRACT

*The goal of this study is to test and verify the influence of corporate characteristics on the disclosure of human resource accounting at companies that listed in ISE 2016. The disclosure of human resource accounting is measured using Syed Index (2009) amounted to 15 indicators. This study used 230 companies as sample ; consisting of 9 sector companies and selected using stratified random sampling technique. Multiple regression analysis is chosen as the method and SPSS 22 is chosen as the application of statistics. This study found that companies that listed in the ISE 2016 has made disclosures related to human resource accounting in its financial statements of 53.6%. In addition, the disclosure of human resource accounting is mostly done by the financial sector with an average disclosure rate of 66.5% ; while the corporate sector with the least disclosure of human resource accounting came from various industry sectors with an average disclosure rate of 43.3%. The study also found that firm size proved to have a significant positive effect on human resource accounting disclosure. On the other hand, firm age, auditor type, and profitability have no effect on human resource accounting disclosure.*

**Keyword:** *human resource (hr) accounting, human resource (hr) accounting disclosure, company characteristics*

### PENDAHULUAN

Di zaman yang berkembang ini, perusahaan bukan hanya berorientasi pada pemenuhan permintaan saja, tetapi berorientasi pula pada proses berkelanjutan untuk mencapai keunggulan kompetitif (Dominguez, 2011). Dengan begitu, perusahaan akan dapat mempertahankan keberlangsungan dan keberlanjutan hidupnya melalui keunggulan kompetitif yang mereka miliki. Pengungkapan dalam laporan keuangan dapat digunakan sebagai salah satu cara yang dapat dilakukan guna mendorong keberlanjutan suatu perusahaan. Melalui adanya pengungkapan, perusahaan dianggap bertanggungjawab terhadap pihak *stakeholder* dan *shareholder*. Salah satu pengungkapan yang menjadi sorotan adalah pengungkapan mengenai sumber daya manusia.

Sumber daya manusia dianggap merupakan salah satu aspek utama dalam perusahaan, karena tanpa adanya sumber daya manusia tersebut maka perusahaan tidak akan berjalan dengan optimal. Sumber daya yang terdapat dalam perusahaan haruslah sumber daya yang baik, tepat, dan potensial agar perusahaan dapat berjalan sesuai dengan tujuan perusahaan. Selain itu, perusahaan dengan kualitas karyawan dan sumber daya yang baik dapat menambah nilai keuntungan perusahaan. Pengungkapan sumber daya manusia dalam laporan keuangan merupakan hal yang penting dan perlu untuk diungkapkan. Hal ini dikarenakan pengungkapan sumber daya manusia dapat meningkatkan kualitas informasi laporan keuangan dan berguna sebagai salah satu

faktor dalam pengambilan keputusan. Pengungkapan mengenai sumber daya manusia digolongkan ke dalam aktiva tidak berwujud.

Hingga saat ini belum banyak perusahaan yang mengungkapkan aspek terkait sumber daya manusia secara lengkap dalam laporan keuangannya. Perusahaan yang telah mengungkapkan aspek sumber daya manusia dalam laporan keuangannya pun hanya berada pada tingkat rendah-menengah, terutama pada negara-negara berkembang. Micah *et.al.*, (2012) dalam penelitiannya menyatakan bahwa perusahaan di Nigeria paling banyak melakukan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia (ASDM) sebesar 20-40%. Penelitian Mamun (2009) juga menemukan bahwa perusahaan di Bangladesh rata-rata melakukan pengungkapan ASDM sebesar 25%. Di Indonesia, pengungkapan ASDM dalam penelitian Widodo (2014) menemukan bahwa perusahaan perbankan di Indonesia melakukan pengungkapan ASDM sebesar 57%. Hal ini dapat dikarenakan akuntansi sumber daya manusia belum bisa diukur secara pasti dalam satuan moneter. Hal ini juga dikarenakan belum adanya peraturan resmi yang mengatur tentang hal-hal terkait pengungkapan akuntansi sumber daya manusia sehingga sedikit sekali perusahaan yang mengungkapkan hal tersebut (Widodo, 2014). Hal ini juga diperkuat dengan pengungkapan dalam laporan keuangan yang bersifat sukarela sehingga perusahaan merasa kurang berkewajiban dalam melaksanakan hal tersebut.

Penelitian Mamun (2009) menyatakan bahwa perusahaan sektor keuangan lebih banyak melakukan pengungkapan ASDM dibandingkan dengan perusahaan sektor non-keuangan. Penelitian ini juga menyimpulkan bahwa ukuran perusahaan dan profitabilitas memiliki pengaruh terhadap pengungkapan ASDM, sementara umur perusahaan tidak memiliki pengaruh terhadap pengungkapan ASDM. Micah *et al.*, (2012) dalam penelitiannya menyatakan bahwa ROA memiliki pengaruh negatif terhadap pengungkapan ASDM, sementara ROE memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan ASDM. Penelitian Enofe *et al.*, (2013) menyatakan bahwa ROA memiliki hubungan positif terhadap pengungkapan ASDM. Selain itu, perusahaan yang berasal dari sektor keuangan melakukan lebih banyak melakukan pengungkapan ASDM dibandingkan dengan perusahaan non-keuangan. Penelitian Widodo (2014) menyatakan bahwa ukuran perusahaan, umur, dan diversifikasi produk memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan ASDM, sementara profitabilitas tidak memiliki pengaruh terhadap pengungkapan ASDM.

Penelitian ini memiliki kekhasan dibandingkan dengan penelitian sebelumnya karena penelitian ini menggunakan indeks Syed (2009) yang terdiri atas 15 indikator dan menggunakan teknik *stratified random sampling* untuk perusahaan yang terdaftar BEI tahun 2016 guna mengetahui perusahaan mana yang paling banyak dan paling sedikit melakukan pengungkapan ASDM, serta mengetahui tingkat pengungkapan ASDM di Indonesia tahun 2016. Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah : (1) Apakah karakteristik perusahaan berpengaruh terhadap pengungkapan ASDM? (2) Perusahaan sektor manakah yang paling banyak melakukan pengungkapan ASDM? (3) Perusahaan sektor manakah yang paling sedikit melakukan pengungkapan ASDM?

## LANDASAN TEORI

### ***Stakeholders Theory***

*Stakeholders theory* menyatakan bahwa stakeholder perusahaan memiliki kewenangan untuk memperoleh informasi terkait seluruh aktivitas yang berjalan dalam perusahaan yang memengaruhi mereka (Deegan, 2004). Perusahaan dianggap memiliki

nilai tambah apabila perusahaan tersebut dapat melakukan pemanfaatan secara maksimal dan menerapkan pengelolaan yang baik. Dengan melakukan pemanfaatan dan pengelolaan tersebut, kinerja perusahaan dan nilai perusahaan dapat meningkat. Hal ini sejalan dengan tujuan perusahaan. Dengan adanya pengungkapan terkait hal ini ini, kepercayaan *stakeholders* terhadap perusahaan pun diharapkan meningkat seiring dengan terpenuhinya kebutuhan perusahaan.

### **Resource Based Theory**

*Resource Based Theory* (RBT) merupakan teori yang dalam penerapannya menggunakan pendekatan berbasis sumber daya dimana teori ini mengungkapkan bahwa apabila perusahaan memiliki sumber daya yang unggul, maka perusahaan dapat memenangkan persaingan kompetitif (Solikhah *et al.*, 2010). *Resource Based Theory* menjelaskan bahwa perusahaan dapat memperoleh keunggulan kompetitif dalam persaingan usaha apabila perusahaan dapat memanfaatkan aset-aset strategis yang mereka miliki (Wernerfelt, 1984). Aset strategis yang dimaksud adalah aset berwujud dan aset tidak berwujud. Oleh karena itu, perusahaan harus memanfaatkan sumber daya mereka secara maksimal, karena hal ini dapat mendorong perusahaan untuk melaporkan informasi terkait dengan sumber daya tersebut. Mamun (2009) menjelaskan bahwa apabila perusahaan dapat memanfaatkan sumber daya manusia secara baik dengan teknologi atau fasilitas yang sama dengan perusahaan lain maka perusahaan dapat memiliki keunggulan kompetitif. Di sisi lain, karyawan yang merasa puas dengan lingkungan kerja mereka akan menjadi nyaman untuk bekerja di perusahaan tersebut sehingga karyawan merasa senang untuk terus bekerjasama dengan perusahaan. Karyawan juga akan mengerahkan seluruh potensi dan keterampilan yang mereka miliki secara maksimal.

### **Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Micah *et al.*, (2012) menyatakan bahwa ASDM merupakan proses mengukur dan mengidentifikasi terkait sumber daya manusia. Informasi tersebut kemudian dikomunikasikan kepada pihak yang berkepentingan. ASDM memuat segala hal mengenai nilai, manfaat, imbalan dan kinerja yang berhubungan dengan sumber daya manusia. Pengungkapan ASDM merupakan proses penyajian informasi mengenai ASDM secara lengkap yang dituangkan dalam laporan tahunan, laporan keuangan, dan laporan lain dalam perusahaan. Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa indeks pengungkapan merupakan metode yang sering digunakan untuk mengukur pengungkapan yang bersifat sukarela (Kaur, 2016). Indeks pengungkapan ini terdiri atas kumpulan indikator terpilih yang terkait dengan pengungkapan tersebut.

### **Karakteristik Perusahaan**

Karakteristik perusahaan merupakan ciri yang membedakan perusahaan satu sama lain. Setiap perusahaan tentunya memiliki karakteristik yang membedakan dirinya dengan perusahaan lain. *Size* atau ukuran perusahaan merupakan nilai yang menggambarkan besar atau kecilnya suatu perusahaan. *Age* atau umur perusahaan adalah jangka waktu terhitung dari saat perusahaan tersebut terdaftar di BEI sampai saat ini. Antara satu perusahaan dengan perusahaan yang lain memiliki umur yang berbeda. Umur perusahaan dapat digunakan untuk mengetahui eksistensi perusahaan dan sejauh mana mereka dapat bertahan hingga saat ini. Tipe auditor merupakan jenis auditor yang dipakai oleh perusahaan. Setiap perusahaan memiliki auditor eksternal untuk memeriksa laporan keuangan perusahaan tersebut. Auditor eksternal digambarkan dengan Kantor Akuntan Publik (KAP). Profitabilitas merupakan salah satu komponen dari

rasio keuangan. Laba merupakan salah satu elemen pokok untuk menggambarkan kelangsungan hidup perusahaan. Salah satu cara untuk mengukur profitabilitas adalah melalui rasio *Net Profit Margin (NPM)*.

### **Pengembangan Hipotesis**

SIZE merupakan nilai yang menggambarkan besar atau kecilnya suatu perusahaan. Perusahaan dengan ukuran yang besar dianggap mengungkapkan indikator pengungkapan ASDM lebih banyak dan lebih lengkap dibanding perusahaan yang berukuran kecil. Penelitian Mamun (2009) menemukan bahwa ukuran perusahaan memiliki pengaruh terhadap pengungkapan ASDM. Hasil ini sejalan dengan penelitian Kaur (2016) yang menemukan bahwa SIZE memiliki hubungan positif dengan pengungkapan SDM.

$H_1$  : SIZE memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan ASDM.

AGE merupakan jangka waktu terhitung dari saat perusahaan tersebut terdaftar di BEI sampai saat ini. Perusahaan dengan umur perusahaan yang lebih panjang dianggap semakin berpengalaman (Widodo, 2014) sehingga informasi yang diungkapkan menjadi lebih lengkap dibandingkan dengan perusahaan berumur pendek. Penelitian Widodo (2014) menemukan bahwa umur perusahaan memiliki pengaruh terhadap pengungkapan ASDM. Hasil yang didapat ini sejalan dengan penelitian Kaur (2016) yang menemukan bahwa umur perusahaan memiliki hubungan positif dengan pengungkapan SDM. Akan tetapi, hasil penelitian Mamun (2009) berbanding terbalik dimana Mamun (2009) menemukan bahwa umur perusahaan tidak memiliki pengaruh terhadap pengungkapan ASDM.

$H_2$  : AGE memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan ASDM.

Perusahaan yang terdaftar di BEI berkewajiban untuk membuat laporan keuangan dan diterbitkan setiap tahun. Laporan keuangan ini harus memuat informasi yang tepat dan tidak dimanipulasi. Kantor Akuntan Publik (KAP) merupakan sarana agar laporan keuangan yang disajikan tidak terdapat adanya temuan kesalahan. Kaur (2016) menyatakan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) yang besar dan terkenal memiliki keinginan untuk meyakinkan perusahaan klien agar mengungkapkan informasi tambahan yang bersifat sukarela. Hal ini dapat mempertahankan perusahaan dan mengembangkan keahlian yang dimiliki. Penelitian Kaur (2016) menemukan bahwa tipe auditor memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan SDM.

$H_3$  : AUD memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan ASDM.

Profitabilitas merupakan satu dari empat komponen utama dalam rasio keuangan. Profitabilitas menunjukkan sejauh mana perusahaan mampu menghasilkan laba. Kaur (2016) menyatakan bahwa perusahaan yang memiliki tingkat profitabilitas tinggi dianggap memiliki insentif lebih untuk mengungkapkan informasi perusahaan berprofit rendah. Penelitian Mamun (2009) menemukan bahwa profitabilitas memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan ASDM. Hasil yang diperoleh Mamun (2009) ini berbanding terbalik dengan penelitian Widodo (2014) yang menemukan bahwa profitabilitas tidak memiliki pengaruh terhadap pengungkapan ASDM.

H<sub>4</sub> : PROF memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan ASDM.

## METODE PENELITIAN

### Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan yang terdaftar atau *listing* di BEI tahun 2016. Penelitian ini menggunakan tahun 2016 dikarenakan saat penelitian dilakukan, laporan keuangan terakhir yang dibuat dan diterbitkan oleh perusahaan adalah laporan tahun 2016. Hal ini sejalan dengan tujuan penelitian ini yaitu meneliti pengaruh dari karakteristik perusahaan terhadap pengungkapan ASDM terkini. Karakteristik populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan di BEI dan tidak melakukan penghentian sementara tahun 2016, sehingga menerbitkan laporan perusahaan pada tahun tersebut.

Pemilihan sampel dilakukan menggunakan teknik *stratified random sampling* dan jumlah sampel dihitung menggunakan rumus Slovin. Setelah jumlah sampel terpilih, sampel tiap sektor perusahaan dihitung menggunakan perbandingan. Suatu perusahaan dapat dijadikan sebagai sampel dalam penelitian ini apabila : (1) Terdaftar di BEI dan telah menerbitkan laporan tahun 2016; (2) Memuat informasi perusahaan secara lengkap terkait dengan penelitian; dan (3) Menerbitkan laporan keuangan tahunan dalam satuan mata uang Indonesia.

### Jenis dan Sumber Data

Data dalam penelitian ini tergolong dalam data sekunder. Penelitian ini mengambil data melalui laporan keuangan dan laporan tahunan yang diunduh dari situs web resmi BEI yaitu [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id) atau situs web perusahaan yang bersangkutan.

### Definisi Operasional

Variabel dependen adalah variabel yang dipengaruhi oleh variabel independen. Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah pengungkapan ASDM. Pengungkapan ASDM merupakan proses penyajian informasi mengenai ASDM secara lengkap yang dituangkan dalam laporan tahunan, laporan keuangan, dan laporan lain dalam perusahaan. Pada penelitian ini, pengungkapan ASDM diukur menggunakan indeks pengungkapan. Indeks yang digunakan adalah indeks yang mengacu pada penelitian Syed (2009) berjumlah 15 indikator pengungkapan. Dalam pengukuran pengungkapan ASDM, tiap butir indikator diberikan angka 1 apabila perusahaan telah mengungkapkan indikator pelaporan yang bersangkutan dan angka 0 apabila tidak mengungkapkan indikator pelaporan yang bersangkutan. Pengungkapan ASDM dari tiap perusahaan dihitung menggunakan rumus, yaitu :

$$\text{Pengungkapan ASDM} = (\text{Skor Total Perusahaan A} : \text{Skor Maksimum}) \times 100\%$$

Variabel independen merupakan variabel yang memengaruhi variabel dependen. Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini adalah *SIZE*, *AGE*, tipe auditor, serta profitabilitas. Ukuran perusahaan dapat dilihat dari total aset (Widodo, 2014). Variabel ini diukur menggunakan logaritma dari total aset (mengacu pada penelitian Dominguez tahun 2012, Widodo tahun 2014, dan Cristy tahun 2015). Umur perusahaan merupakan jangka waktu terhitung dari saat perusahaan BEI sampai tahun 2016. Variabel ini dapat diukur dari tahun terdaftarnya perusahaan dalam BEI (mengacu pada penelitian Mamun tahun 2009, Widodo tahun 2014, dan Cristy tahun 2015). Tipe auditor

merupakan jenis auditor yang dipakai oleh perusahaan. Tipe auditor dapat digambarkan dengan Kantor Akuntan Publik atau KAP. Ukuran dalam variabel ini adalah menggunakan *dummy* (mengacu pada penelitian Kaur *et.al.* tahun 2016). Angka 1 diberikan apabila perusahaan menggunakan Kantor Akuntan Publik terbesar di dunia, yaitu PricewaterhouseCoopers (PwC), Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young (EY), serta KPMG dan angka 0 apabila perusahaan menggunakan Kantor Akuntan Publik selain KAP tersebut. Profitabilitas merupakan salah satu komponen dari rasio keuangan. Variabel ini diukur menggunakan rasio Net Profit Margin atau NPM (mengacu pada penelitian Widodo tahun 2014). NPM merupakan rasio keuangan yang dihitung dari hasil perbandingan antara laba bersih dengan penjualan bersih.

### Metode Analisis Data

Metode yang digunakan dalam penelitian adalah analisis regresi berganda. Aplikasi yang digunakan adalah SPSS 22. Model pengujian dalam penelitian ini adalah :

$$\text{ASDM} = \alpha + \beta_1 \text{SIZE} + \beta_2 \text{AGE} + \beta_3 \text{AUD} + \beta_4 \text{PROF} + \varepsilon$$

Keterangan,

ASDM	:	Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia
$\alpha$	:	Konstanta
$\beta$	:	Koefisien
SIZE	:	Ukuran Perusahaan
AGE	:	Umur Perusahaan
AUD	:	Tipe Auditor
PROF	:	Profitabilitas
$\varepsilon$	:	Error

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Statistik Diskriptif

Dari 539 perusahaan di BEI tahun 2016, dihasilkan sampel sebanyak 230 perusahaan melalui perhitungan dengan menggunakan rumus Slovin, yaitu :

$$n = \frac{N}{1 + N(e^2)}$$

Keterangan,

n	:	Ukuran Sampel
N	:	Ukuran Populasi
e	:	Toleransi Kesalahan (error)

Berdasarkan hasil perhitungan, ditemukan nilai sebesar 229,36 yang dibulatkan menjadi 230 perusahaan untuk sampel penelitian ini. Jumlah ini dibagi secara merata

menggunakan *stratified random sampling* kepada 9 sektor yang diukur menggunakan perbandingan berikut :

Sampel Perusahaan Sektor X = Jumlah Perusahaan Sektor X / Total Sampel

Berdasarkan rumus diatas, jumlah perusahaan dalam masing-masing sektor adalah : (1) Sektor Pertanian sebanyak 12 perusahaan; (2) Sektor Pertambangan sebanyak 13 perusahaan; (3) Sektor Industri Dasar dan Kimia sebanyak 30 perusahaan; (4) Sektor Aneka Industri sebanyak 20 perusahaan; (5) Sektor Industri Barang Konsumsi sebanyak 17 perusahaan; (6) Sektor Properti, Real Estate, dan Konstruksi sebanyak 25 perusahaan; (7) Sektor Infrastruktur, Utilitas, dan Transportasi sebanyak 25 perusahaan; (8) Sektor Keuangan sebanyak 37 perusahaan; dan (9) Sektor Perdagangan, Jasa, Investasi sebanyak 53 perusahaan. Deskripsi data pada tiap variabel ditunjukkan pada tabel dibawah ini.

Tabel 1 Statistik Deskriptif

	N	Min	Maks	Rata-rata	Std. Dev.
Ukuran Perusahaan	230	9.154	20.761	15.019	1.874
Umur Perusahaan	230	1.0	66.0	15.087	9.432
Tipe Auditor	230	.0	1.0	.383	.487
Profitabilitas	230	-8.263	19.467	.102	1.528
HRAD	230	.200	.933	.536	.171

Sumber : Data diolah

Statistik deskriptif memberikan gambaran mengenai suatu data. Hasil statistik deskriptif menunjukkan bahwa variabel dependen yaitu pengungkapan akuntansi sumber daya manusia memiliki nilai minimum 0,2; nilai maksimum 0,933; rata-rata 0,536; dan standar deviasi 0,171019. Variabel independen pertama yaitu SIZE memiliki nilai minimum 9,154; nilai maksimum 20,761; rata-rata 15,019 dan standar deviasi 1,874635. AGE sebagai variabel independen kedua memiliki nilai minimum 1; nilai maksimum 66; rata-rata 15,087; dan standar deviasi 9,432. Variabel independen ketiga yaitu tipe auditor memiliki nilai minimum 0; nilai maksimum 1; rata-rata 0,383; dan standar deviasi 0,4871. Variabel independen keempat yaitu profitabilitas memiliki nilai minimum -8,263; nilai maksimum 19,467; rata-rata 0,102; dan standar deviasi 1,528573.

Rata-rata nilai pengungkapan akuntansi sumber daya manusia pada 230 perusahaan tersebut adalah sebesar 53,6% walaupun nilai ini lebih rendah dari hasil penelitian Widodo (2014) sebesar 57%. Selisih sebesar 3,4% ini mungkin dikarenakan perbedaan sampel dimana sampel yang digunakan oleh Widodo (2014) hanya pada sektor perbankan sedangkan penelitian ini menggunakan seluruh sektor perusahaan yang dihitung secara merata sehingga nilai yang dihasilkan lebih rendah. Berdasarkan nilai tersebut, perusahaan di Indonesia pada tahun 2016 masih tergolong pada tingkat menengah.

Sektor perusahaan yang paling banyak melakukan pengungkapan akuntansi

sumber daya manusia adalah sektor keuangan dengan rata-rata nilai pengungkapan sebesar 66,5%; disusul dengan sektor perdagangan, jasa, dan investasi sebesar 54%. Penelitian Mamun (2009) dan Enofe *et al.* (2013) memberikan hasil serupa yang menemukan bahwa sektor keuangan mengungkapkan perihal akuntansi sumber daya manusia lebih banyak dibandingkan dengan sektor non-keuangan. Hal ini mungkin dikarenakan sektor keuangan memiliki kaitan erat dengan sumber daya manusia. Sumber daya manusia yang baik dapat menjadi daya tarik yang kuat sehingga kepercayaan masyarakat meningkat. Hal inilah yang mendorong perusahaan untuk mengungkapkan hal-hal terkait sumber daya manusia yang mereka miliki. Di sisi lain, sektor perusahaan yang paling sedikit melakukan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia berasal dari sektor aneka industri dengan rata-rata nilai pengungkapan sebesar 43,3%. Hal ini mungkin dikarenakan sektor industri dasar dan kimia cenderung menggunakan mesin dan sumberdaya tidak bergerak dalam proses produksinya sehingga merasa kurang berkewajiban dalam mengungkapkan hal-hal terkait sumber daya manusia yang mereka miliki

### Uji Asumsi Klasik

Uji Kolmogorov-Smirnov dilakukan untuk menguji normalitas penelitian. Apabila nilai signifikansi residual  $> 0,05$  atau 5% maka data dianggap terdistribusi normal. Sebaliknya, apabila nilai signifikansi residual  $< 0,05$  atau 5% maka data dikatakan tidak terdistribusi normal. Hasil dari uji normalitas menunjukkan nilai signifikansi residual yang dihasilkan sebesar 0,2 atau 20% yang berarti data pada penelitian ini mencerminkan distribusi yang normal.

Hasil uji multikoloniaritas dilihat melalui nilai *tolerance* atau VIF dimana apabila nilai *tolerance* lebih besar dari 0,1 atau nilai VIF lebih kecil dari 10 maka data dikatakan terbebas dari masalah multikoloniaritas. Sebaliknya, apabila nilai *tolerance* lebih kecil dari 0,1 atau nilai VIF besar dari 10 maka data dikatakan mengalami masalah multikoloniaritas. Hasil dari uji multikoloniaritas menunjukkan nilai *tolerance* dari tiap variabel adalah sebesar 0,726; 0,988; 0,725; dan 0,988. Sementara itu, nilai VIF dari tiap variabel adalah sebesar 1,378; 1,012; 1,380; dan 1,013. Nilai ini menunjukkan bahwa data pada penelitian ini telah terbebas dari masalah multikoloniaritas.

*Runs test* digunakan untuk menguji autokorelasi penelitian, dimana apabila nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 atau 5% maka data dikatakan terbebas dari masalah autokorelasi. Sebaliknya, apabila nilai signifikansi residual lebih kecil dari 0,05 atau 5% maka data dikatakan mengandung masalah autokorelasi. Hasil dari uji auto korelasi menunjukkan nilai signifikansi residual sebesar 0,146 atau 14,6%. Tabel diatas menunjukkan bahwa data yang diuji menggunakan *runs test* tersebut memberikan hasil yang diharapkan. Hal ini berarti data dalam penelitian terbebas dari masalah autokorelasi.

Uji heteroskedasitas dilakukan menggunakan uji glejser. Apabila nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 atau 5% maka data dikatakan terbebas dari masalah heteroskedasitas. Sebaliknya, apabila nilai signifikansi residual lebih kecil dari 0,05 atau 5% maka data dikatakan mengandung masalah heteroskedasitas. Hasil dari uji heteroskedasitas menunjukkan nilai signifikansi yang dihasilkan oleh masing-masing variabel adalah sebesar 0,986; 0,932; 0,575; dan 0,778. Nilai yang dihasilkan ini menunjukkan bahwa data dalam penelitian ini telah terbebas dari masalah heteroskedasitas.

## Uji Hipotesis

Untuk melihat seberapa besar variabel independen menjelaskan variabel dependen, dilakukan Uji koefisien determinasi atau R square. Hasil uji R square menunjukkan nilai R square yang dihasilkan dari pengujian adalah 0,241 atau 24,1%. Hasil ini membuktikan bahwa variabel independen penelitian yang terdiri dari ukuran perusahaan, umur perusahaan, tipe auditor, dan profitabilitas dapat menggambarkan variabel dependen penelitian yaitu pengungkapan akuntansi sumber daya manusia sebesar 24,1% sementara 75,9% lainnya digambarkan oleh variabel lain diluar keempat variabel tersebut.

Uji simultan atau yang biasa disebut dengan uji f dilakukan untuk melihat pengaruh bersamaan dari seluruh variabel independen terhadap variabel dependen penelitian. Uji ini juga dilakukan untuk melihat apakah model regresi yang digunakan untuk penelitian sudah sesuai dengan penelitian. Hasil dari uji simultan menunjukkan nilai dari uji F adalah sebesar 17,814 dengan nilai signifikansi 0,000 atau 0% yang mana nilai ini berada dibawah 0,05 atau 5%. Hasil yang diperoleh dari uji ini membuktikan bahwa model regresi yang digunakan telah sesuai dengan penelitian. Penelitian ini juga membuktikan bahwa ukuran perusahaan, umur perusahaan, tipe auditor, dan profitabilitas secara signifikan memiliki pengaruh simultan terhadap pengungkapan ASDM.

### Uji Hipotesis Pertama

Uji parsial atau yang biasa dikenal dengan uji t dilakukan untuk melihat sejauh mana variabel independen memengaruhi variabel dependen.  $H_0$  ditolak dan  $H_1$  diterima apabila nilai signifikansi kurang dari atau sama dengan 0,05 (5%). Sebaliknya,  $H_0$  diterima dan  $H_1$  ditolak apabila nilai signifikansi lebih dari atau sama dengan 0,05 (5%). Hasil dari uji parsial ditunjukkan dalam tabel dibawah ini.

Tabel 2 Uji T

Variabel	t	Signifikansi
Konstanta	-.761	.447
Ukuran Perusahaan	6.579	.000
Umur Perusahaan	-1.229	.220
Tipe Auditor	1.020	.309
Profitabilitas	.521	.603

Sumber : data diolah

Tabel diatas menunjukkan nilai signifikansi hipotesis pertama yaitu ukuran perusahaan (SIZE) yang diukur dengan logaritma natural total aset adalah sebesar 0,000 dimana nilai tersebut berada dibawah 0,05 atau 5%. Hal ini membuktikan bahwa hipotesis pertama penelitian ini diterima atau dengan kata lain ukuran perusahaan memiliki pengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan ASDM. Perusahaan dengan ukuran yang besar dianggap melakukan pengungkapan ASDM lebih banyak dan lebih lengkap dibandingkan dengan perusahaan lain yang berukuran lebih kecil. Selain itu, masyarakat atau publik cenderung menginginkan adanya pengungkapan informasi yang lebih lengkap kepada perusahaan besar. Hasil yang terdapat dalam penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Mamun (2009), Widodo (2014), dan Kaur (2016).

## Uji Hipotesis Kedua

Tabel diatas menunjukkan nilai signifikansi hipotesis kedua yaitu umur perusahaan (AGE) yang diukur dengan tahun terdaftarnya perusahaan dalam BEI adalah sebesar 0,220 yang mana nilai tersebut berada diatas nilai 0,05 atau 5%. Hal ini membuktikan hipotesis kedua penelitian ini ditolak dimana umur perusahaan tidak memiliki pengaruh terhadap pengungkapan ASDM. Perusahaan yang memiliki usia panjang belum tentu lebih banyak mengungkap perihal ASDM dalam laporan perusahaan apabila dibandingkan dengan perusahaan berusia lebih singkat. Lamanya perusahaan tersebut terdaftar di BEI ternyata bukan menjadi hal yang menentukan bahwa perusahaan tersebut banyak melakukan pengungkapan ASDM. Hasil yang terdapat dalam penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Mamun (2009).

## Uji Hipotesis Ketiga

Tabel diatas menunjukkan nilai signifikansi hipotesis ketiga yaitu tipe auditor yang diukur menggunakan variabel *dummy* adalah sebesar 0,309 yang mana nilai tersebut berada diatas nilai 0,05 atau 5%. Hal ini membuktikan bahwa hipotesis ketiga penelitian ini ditolak dimana tipe auditor tidak memiliki pengaruh terhadap pengungkapan ASDM. Tipe auditor yang digambarkan dengan Kantor Akuntan Publik (KAP) yang besar dan terkenal belum tentu memiliki keinginan untuk meyakinkan perusahaan klien agar mengungkapkan informasi tambahan yang bersifat sukarela. Hasil yang terdapat dalam penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Jindal dan Kumar (2012).

## Uji Hipotesis Keempat

Tabel diatas menunjukkan nilai signifikansi hipotesis keempat yaitu profitabilitas yang diukur menggunakan rasio Net Profit Margin atau NPM adalah 0,603 dimana nilai yang dihasilkan tersebut berada diatas nilai 0,05 atau 5%. Hasil ini membuktikan bahwa hipotesis keempat ditolak dimana profitabilitas tidak memiliki pengaruh terhadap pengungkapan ASDM serta memiliki hasil berkebalikan dengan penelitian yang dilakukan oleh Widodo (2014) dan Cristy (2015). Hal ini mungkin dikarenakan adanya perbedaan sampel dalam penelitian. Penelitian Widodo (2014) menggunakan perusahaan perbankan dan Cristy (2015) menggunakan perusahaan manufaktur, sementara penelitian ini menggunakan sampel perusahaan dari seluruh sektor. Selain itu, rata-rata profitabilitas dalam sampel penelitian adalah sebesar 0,1 dengan standar deviasi sebesar 1,528 sehingga pengungkapan ASDM kemungkinan dilakukan bukan berdasarkan profitabilitas perusahaan tersebut, tetapi karena faktor lainnya diluar hipotesis keempat ini.

## KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil pengujian yang telah dilakukan, kesimpulan yang dapat ditarik dari penelitian ini yaitu : (1) Perusahaan yang terdaftar di BEI tahun 2016 telah melakukan pengungkapan terkait ASDM dalam laporan keuangannya sebesar 53,6%. Hasil ini membuat tingkat pengungkapan ASDM pada perusahaan-perusahaan di Indonesia pada tahun tersebut berada pada tingkat menengah. (2) Sektor perusahaan yang paling banyak melakukan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia adalah sektor keuangan dengan rata-rata nilai pengungkapan sebesar 66,5%; sementara sektor perusahaan yang paling sedikit melakukan pengungkapan akuntansi sumber daya manusia berasal dari sektor aneka industri dengan rata-rata nilai pengungkapan sebesar 43,3%. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Mamun pada tahun 2009 dan Enofe *et al.* Pada tahun 2013 yang menemukan bahwa sektor keuangan lebih banyak

mengungkapkan perihal akuntansi sumber daya manusia dalam laporan tahunannya dibandingkan dengan sektor non-keuangan. (3) Ukuran perusahaan terbukti memiliki pengaruh positif signifikan terhadap ASDM. Hal ini berarti semakin besar ukuran perusahaan tersebut maka semakin banyak pula perusahaan mengungkapkan indikator pengungkapan ASDM. Di sisi lain, umur perusahaan, tipe auditor, dan profitabilitas tidak memiliki pengaruh terhadap pengungkapan ASDM.

Hal pertama yang menjadi keterbatasan dalam penelitian yang dilakukan ialah terkait variabel. Penelitian ini hanya melibatkan variabel dependen dan independen, tidak menggunakan variabel lain seperti variabel kontrol, variabel moderasi, maupun variabel intervening. Variabel independen yang digunakan pun hanya empat variabel saja. Hal terakhir yang menjadi keterbatasan adalah tahun penelitian yang hanya menggunakan kurun waktu satu tahun saja, yaitu tahun 2016.

Penelitian selanjutnya yang terkait dengan penelitian ini diharapkan dapat menambah variabel pendukung, seperti variabel kontrol, variabel moderasi, atau variabel intervening. Selain itu, variabel yang digunakan dalam penelitian selanjutnya diharapkan semakin beragam sehingga dapat melihat faktor-faktor lainnya yang dapat memengaruhi pengungkapan akuntansi sumber daya manusia. Tahun penelitian yang akan digunakan diharapkan juga dapat diperpanjang guna memperluas penelitian sekaligus melihat komparasi pengungkapan dari masing-masing tahun.

## DAFTAR PUSTAKA

- Athanasios, V., S. Antonios, dan G. Despina. 2013. Company Characteristics and Human Resources Disclosure in Greece. *6<sup>th</sup> International Conference on Information and Communication Technologies in Agriculture, Food, and Environment* pp. 112-121.
- Cooke, T.E. 1989. Disclosure in the Corporate Annual Reports of Swedish Companies. *Accounting and Business Research* 19 (74) pp. 113-124.
- Cooke, T.E. 1989. Voluntary Corporate Disclosure by Swedish Companies. *Journal of International Financial Management and Accounting* 1 (2) pp.171-195.
- Das S. C. 2011. Corporate Social Reporting and Human Resource Disclosures : Experiences From Insurance Companies in India. *Social Responsibility Journal* 9 (1) pp. 19-32.
- Deegan, C. 2004. *Financial Accounting Theory*. McGraw-Hill Book Company : Sidney.
- Dominguez, M. A. A. 2011. The Impact of Human Resource Disclosure on Corporate Image. *Journal of Human Resource Costing and Accounting* 15 (4) pp. 279-298.
- Dominguez, M. A. A. 2012. Company Characteristics and Human Disclosure in Spain. *Social Responsibility Journal* 8 (1) pp. 4-20.
- Dominguez, M. A. A. 2015. Corporate Response to Human Resource Disclosure Recommendations. *Social Responsibility Journal* 11 (2) pp. 306-323.
- Enofe A. O., C. Mgbame, Otuya S., dan C. Ovie. 2013. Human Resources Accounting Disclosures in Nigeria Quoted Firms. *Research Journal of Finance and Accounting* 4 (13) pp. 7-12.
- Flamholtz E.G, M. L. Bullen, dan W. Hua. 2002. Human Resource Accounting : A Historical Perspective and Future Implications. *Journal of Management Decision* 40 (10) pp. 947-954.
- Ghozali, I. 2006. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS, Edisi Keempat. Penerbit Universitas Diponegoro.

- Hood, S. H. A. J. 1993. Accounting for the Firm's Human Resources. *Managerial Accounting Journal* 8 (2) pp. 17-24.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2009. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 19*. Jakarta : Salemba Empat.
- Jindal, S. dan M. Kumar. 2012. The Determinants of HC Disclosures of Indian Firms. *Journal of Intellectual Capital* 13 (2) pp. 221-247.
- Johanson U. 1999. Why the Concept of Human Resource Costing and Accounting Does Not Work. *Journal of Personnel Review* 28 (1) pp. 91-107.
- Kaur, S., V. A. Raman, dan M. Singhania. 2016. Impact of Corporate Characteristics on Human Resources Disclosure. *Asian Review of Accounting* 24 (4) pp. 1-38.
- Mamun, S.A.A. 2009. Human Resource Accounting (HRA) Disclosure of Bangladeshi Companies and Its Association with Corporate Characteristics. *BRAC University Journal* 6 (1) pp. 35-43.
- Merdeka. "Kasus Lion Air dan AirAsia Bukti Buruknya Kualitas SDM di Indonesia" <https://www.merdeka.com/uang/kasus-lion-air-dan-airasia-bukti-buruknya-kualitas-sdm-in-donesia.html>. Diakses pada 20 November 2017 pukul 11.38 WIB.
- Micah, L.C., C. O. Ofurum, dan J.U. Ihendinihu. 2012. Firms Financial Performance and Human Resource Accounting Disclosure in Nigeria. *International Journal of Business and Management* 7 (14) pp. 67-75.
- Monday, O. 2017. Human Resource Accounting : Issues, Benefits, and Challenges. *International Journal of Economics, Finance, and Management Sciences* 5 (3) pp. 129-138.
- Peteraf, M. A. 1993. The Cornerstones of Competitive Advantage : A Resource-based View. *Strategic Management Journal* 14 (3) pp. 179-191.
- Roslender R. 1997. Accounting for the Worth of Employees : Is the Discipline Finally Ready to Respond to the Challenge?. *Journal of Human Resource Costing and Accounting* 2 (1) pp. 9-25.
- Sekaran, Uma dan R. Bougie. 2013. "Research Methods for Business: A Skill Building Approach sixth edition." John Wiley and Sons Ltd. United Kingdom.
- Solikhah, B., Rohman A., dan W. Meiranto. 2010. Implikasi Intellectual Capital Terhadap Financial Performance, Growth, dan Market Value : Studi Empiris dengan Pendekatan Simplistic Specification. *Simposium Nasional Akuntansi XIII*.
- Wernerfelt, B. 1984. A resource-based View of the Firm. *Strategic Management Journal* 5 (2) pp. 171-180.
- Whiting R. H. dan J. Woodcock. 2011. Firm Characteristics and Intellectual Capital Disclosure by Australian Companies. *Journal of Human Resource Costing and Accounting* 15 (2) pp. 102-126.
- Wickramasinghe V. dan N. Fonseka. 2012. Human Resource Measurement and Reporting in Manufacturing and Service Sectors in Sri Lanka. *Journal of Human Resource Costing and Accounting* 16 (3) pp. 235-252.
- Widodo, N. M. 2014. Pengaruh Karakteristik Perusahaan terhadap Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia. *Simposium Nasional Akuntansi XVI*.
- Wright, P. M. dan G. C. McMahan. 1992. Theoretical Perspective for Strategic Human Resource Management. *Journal of Management* 18 (2) pp. 295-320.