

INTELLECTUAL CAPITAL : PENDEFINISIAN, PENGAKUAN, PENGUKURAN, PELAPORAN DAN PENGUNGKAPAN

Sudarno

Fakultas Ekonomi Universitas Jember

Nourma Yulia

Fakultas Ekonomi Universitas Jember

Abstract

A paradigm shift of labour based business to knowledge based business has an impact on financial reporting. There are other things that are necessarily stated to financial report users which can explain value-added the company has such as innovation, findings, knowledge and skills of human resources, relations with consumers, etc. most frequently known as intellectual capital. The company's inability to record intangible asset in the balance is because the current accounting standard has not yet been able to capture and report undertaken investment in order to gain non-physical resources. This research was conducted by qualitative approach (literature study) which explained the concept of intellectual capital from definition, recognition, measurement, reporting and disclosure.

Keywords : *Intellectual Capital, Definition, Recognition, Measurement, Reporting and Disclosure.*

1 Pendahuluan

Globalisasi, inovasi teknologi dan persaingan bisnis yang ketat pada abad ini memaksa perusahaan-perusahaan untuk mengubah cara mereka menjalankan bisnisnya. Agar perusahaan terus bertahan, perusahaan-perusahaan harus dengan cepat mengubah strateginya dari bisnis yang didasarkan pada tenaga kerja (*labour-based business*) menuju *knowledge based business* (bisnis berdasarkan pengetahuan), sehingga karakteristik utama perusahaannya menjadi perusahaan berbasis ilmu pengetahuan. Seiring dengan perubahan ekonomi yang berkarakteristik ekonomi berbasis ilmu pengetahuan dengan penerapan manajemen pengetahuan (*knowledge management*), kemakmuran suatu perusahaan akan bergantung pada suatu penciptaan transformasi dan kapitalisasi dari pengetahuan itu sendiri. Seiring berjalannya konfigurasi jaringan ekonomi global, telah terjadi pergeseran paradigma dalam dimensi kehidupan manusia yaitu, dari paradigma lama yang menitikberatkan kekayaan fisik (*physical capital*) menjadi paradigma baru yang memfokuskan pada nilai kekayaan intelektual (*intellectual capital*). Oleh karena itu, peningkatan kualitas SDM merupakan syarat mutlak untuk dapat bertahan dalam persaingan global.

Perubahan proses bisnis, munculnya berbagai pemahaman baru mengenai proses produksi, peran konsumen dan juga pandangan perusahaan terhadap peran penting sumber daya manusia memiliki dampak pada pelaporan keuangan. Pelaporan keuangan yang fokusnya pada kinerja keuangan perusahaan sering dirasa kurang memadai sebagai suatu pelaporan kinerja perusahaan. Akuntansi diyakini belum mampu melakukan pengakuan dan pengukuran terhadap

intellectual capital, karena akuntansi cenderung hanya berfokus pada aset yang sifatnya nyata (*hard assets*) saja. Kalaupun ada *intangible assets* yang diakui dan diukur dalam laporan keuangan, kebanyakan masih didasarkan pada nilai historis (*historical cost*) bukan potensinya dalam menambah nilai (Stewart, 1997). Akibatnya, nilai lebih yang dimiliki perusahaan tidak pernah diketahui oleh pihak luar perusahaan, bahkan perusahaan sendiri seringkali tidak menyadari adanya keunggulan yang dimilikinya karena nilai seperti itu tidak memiliki wujud dan tidak mudah dikelola maupun diukur. Keterbatasan-keterbatasan tersebut memberikan tantangan bagi akuntansi manajemen maupun akuntansi keuangan.

Konsep *intellectual capital* telah mendapatkan perhatian besar berbagai kalangan terutama para akuntan. Fenomena ini menuntut mereka untuk mencari informasi yang lebih rinci mengenai hal-hal yang berkaitan dengan pengelolaan *intellectual capital* mulai dari cara pengidentifikasian, pengukuran sampai dengan pengungkapannya dalam laporan keuangan perusahaan.

Berdasarkan latar belakang masalah tersebut, maka tulisan ini merupakan upaya untuk turut memberikan sumbangan pemikiran tentang *intellectual capital* dalam hal pendefinisian, pengakuan, pengukuran, penilaian, pelaporan/penyajian dan pengungkapan *intellectual capital*.

2 Pendefinisian *Intellectual Capital*

Sebagai sebuah konsep, merujuk pada modal-modal non fisik atau yang tidak berwujud (*intangible asset*) atau tidak kasat mata (*invisible*). *Intellectual Capital* terkait dengan pengetahuan dan pengalaman manusia serta teknologi yang digunakan. *Intellectual capital* memiliki potensi memajukan organisasi dan masyarakat (Lonqvist dan Mettanen).

Society of Management Accountant Canada (SMAC) mendefinisikan *intellectual capital* sebagai item pengetahuan yang dimiliki oleh manusia yang kemudian masuk ke dalam perusahaan yang akan menghasilkan keuntungan di masa yang akan datang bagi perusahaan, sedangkan Stewart (1997) mendefinisikan *intellectual capital* sebagai berikut:

1. *Intellectual capital* adalah semua hal yang diketahui dan diberikan oleh semua orang dalam perusahaan, yang memberikan keunggulan bersaing.
2. *Intellectual capital* adalah materi intelektual (pengetahuan, informasi, hak kekayaan intelektual, pengalaman) yang dapat digunakan untuk menciptakan kekayaan.

Intellectual capital dianggap sebagai pengetahuan dengan nilai yang potensial apabila pengetahuan tersebut dapat memberikan manfaat bagi perusahaan. Oleh karena itu *intellectual capital* dapat dikatakan sebagai pengetahuan tetapi bukan setiap pengetahuan. Sebuah organisasi pada hakekatnya tidak dapat menciptakan pengetahuan atas usaha sendiri. Pengetahuan tercipta atas inisiatif individu dan interaksi yang terjadi dalam kelompok individu yang nantinya akan terkristalisasi lewat proses dialog, diskusi, berbagai pengalaman, dan observasi. Dalam hal ini pengalaman juga dapat dianggap sebagai unsur adanya *intellectual capital* dalam perusahaan namun sifatnya yang bersifat personal sulit untuk diformulasikan dan dikomunikasikan, pengalaman dikategorikan sebagai *tacit knowledge*. Apabila *tacit knowledge* dapat dituangkan

dalam bentuk tulisan atau sebuah pernyataan yang didokumentasikan maka *tacit knowledge* dapat dikatakan sebagai *explicit knowledge*.

Jadi untuk membuat pengetahuan itu berguna (bermanfaat) maka pengetahuan itu harus diekspresikan sedemikian rupa sehingga menjadi *explicit* agar dapat di baca, didiskusikan secara ilmiah, disistematikan, disusun dalam bentuk *flow chart*, diproses lewat komputer, dan disimpan dalam bentuk file sehingga mudah dimasukkan ke dalam sebuah rencana aksi. Disinilah *intellectual capital* menunjukkan pengetahuan yang ditransformasikan (*tacit-explicit*) menjadi sesuatu yang bernilai bagi perusahaan. Lalu yang kemudian menjadi pertanyaan adalah dimana kita dapat menemukan *intellectual capital* dalam perusahaan? Menurut Hidayat (2001), *intellectual capital* dapat ditemukan dari tiga tempat yaitu (1) karyawan atau personil (2) sistem dan organisasi, dan (3) pelanggan. Berdasarkan identifikasi tersebut maka *intellectual capital* juga dibagi menjadi tiga kategori yaitu: *human capital*, *structural capital*, dan *customer capital*. Namun kemudian adalah, dapatkah *intellectual capital* disebut aset (dalam hal ini adalah aset tak berwujud).

Seperti yang kita ketahui bahwa dalam PSAK No 19 paragraf 10 (IAI 2009) bahwa untuk memenuhi definisi aset tidak berwujud suatu item harus dapat memenuhi unsur keteridentifikasi, adanya pengendalian sumber daya dan adanya manfaat ekonomis di masa depan.

(a) Keteridentifikasi

Suatu aset dikatakan dapat diidentifikasi jika aset tersebut dapat dipisahkan, artinya aset harus dapat dipisahkan dari kegiatan bisnis berjalan. Kenyataannya dalam ekonomi baru sekarang, sebagian besar aset tak berwujud mempunyai karakteristik melekat pada kegiatan bisnis, tetapi kemampuan untuk menghasilkan manfaat dimasa mendatang tinggi. Contohnya adalah *skill* yang dimiliki oleh karyawan dan persepsi pelanggan terhadap produk perusahaan yang menciptakan *brand*.

(b) Adanya pengendalian sumber daya

Entitas dianggap dapat mengendalikan aset jika memiliki kemampuan untuk memperoleh manfaat ekonomis masa depan yang timbul dari suatu aset dan dapat membatasi akses pihak lain dalam memperoleh manfaat ekonomis tersebut. Karyawan yang terampil adalah suatu aset bagi perusahaan. Akan tetapi entitas belum tentu dapat mengendalikan manfaat ekonomis masa depan yang timbul dari para karyawan terampil tersebut kecuali entitas memiliki hak legal yang memungkinkan untuk menggunakan atau memperoleh manfaat ekonomis masa depan yang timbul dari para karyawan tersebut.

(c) Manfaat Ekonomik Masa Depan

Untuk memenuhi definisi aset tak berwujud, suatu objek harus mengandung manfaat ekonomis di masa datang yang cukup pasti (*probable*). Ini mengisyaratkan bahwa manfaat tersebut terukur dan dapat dikaitkan dengan kemampuannya untuk mendatangkan pendapatan atau aliran kas di masa datang. Pengeluaran-pengeluaran yang dilakukan sehubungan dengan pengembangan komponen utama *intellectual capital* berupa *human capital*, *structural capital*, dan *customer capital*, akan memberikan manfaat dimasa yang akan datang, yang selanjutnya akan menunjang *going concern* dan demi tercapainya tujuan (*goal achievement*) perusahaan. Namun adanya derajat

ketidakpastian yang tinggi mengenai nilai manfaat ekonomik masa depan membuat *intellectual capital* sulit untuk dikategorikan sebagai aset tak berwujud.

Dari ketiga unsur untuk memenuhi definisi aset tersebut unsur pertama yaitu keteridentifikasi, *intellectual capital* tidak memenuhi unsur ini disebabkan kompleksitas dari *intellectual capital* sendiri. *Intellectual capital* tidak diciptakan dari satu persatu komponen namun interaksi dari ketiga komponen yang menyertainya. Seperti yang disebutkan diatas bahwa kenyataannya sebagian besar aset tak berwujud (*intellectual capital*) mempunyai karakteristik melekat pada kegiatan bisnis. Misalnya database perusahaan tidak dapat dipisahkan atau dibedakan dari kegiatan bisnis perusahaan. Unsur yang kedua yaitu adanya pengendalian sumber daya. Tingkat pengetahuan dan *skill* yang dimiliki oleh karyawan tidak dapat dikendalikan oleh perusahaan tetapi tetap menjadi milik tenaga kerja yang bersangkutan, walaupun transformasi pengetahuan kedalam perusahaan akhirnya akan menciptakan nilai bagi perusahaan. Dan unsur yang ketiga adalah adanya manfaat ekonomik. Walaupun Pengeluaran-pengeluaran yang dilakukan sehubungan dengan pengembangan komponen utama *intellectual capital* berupa *human capital*, *structural capital*, dan *customer capital*, akan memberikan manfaat dimasa yang akan datang, akan tetapi terdapat ketidakpastian akan adanya manfaat ekonomis dimasa mendatang. Kenyataan yang ditemui dalam pengeluaran R&D adalah ketidakpastian waktu pengembalian investasi, biasanya mempunyai waktu yang panjang bahkan mencapai puluhan tahun. Ketidakpastian tentang keberadaan dan hubungan yang bisa ditelusuri antara pengorbanan ekonomis dan hasilnya (*time gap*) ini yang merupakan masalah tidak dapat dimasukkannya *intellectual capital* kedalam unsur ini.

3 Pengakuan *Intellectual Capital*

Sejauh ini terdapat perbedaan pendapat dikalangan para pemikir akuntansi bahwa *intellectual capital* merupakan bagian aset perusahaan. Upaya memasukkan *intellectual capital* sebagai aset dalam neraca terganjal oleh kriteria pengakuan (*recognition criteria*) dalam *Statement of Financial Accounting Concept No. 5*. (FASB, 1991) Kriteria pengakuan suatu item dalam laporan keuangan meliputi: *definition, measurability, relevance, dan reliability*.

Definition dalam kriteria pengakuan yang pertama adalah suatu item harus memiliki definisi operasional yang jelas untuk bisa diakui sebagai aset dalam laporan keuangan. Definisi aset dalam *Statement of Financial Accounting Concept No. 3*, (FASB, 1991) *assets are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transaction or events* Dari definisi ini maka untuk memenuhi definisi sebagai aset harus memenuhi tiga kriteria yaitu: (a) manfaat ekonomik masa datang yang cukup pasti, (b) dikuasai/dikendalikan oleh entitas, dan (c) timbul akibat transaksi masa lalu.

(1) Manfaat masa datang yang cukup pasti

Menurut Sawarjuwono dan Agustine (2003) pengeluaran-pengeluaran yang dilakukan sehubungan dengan pengembangan komponen utama *intellectual capital* berupa *human capital*, *structural capital*, dan *customer capital* akan memberikan manfaat dimasa yang akan datang, yang selanjutnya akan menunjang *going concern* dan demi tercapainya tujuan perusahaan. Akan

tetapi yang menjadi permasalahan disini adalah derajat ketidakpastian mengenai nilai manfaatnya dan kesenjangan hubungan sebab akibat antara biaya dengan manfaatnya, sedangkan penekanannya adalah manfaat masa depan yang cukup pasti. Contohnya adalah biaya penelitian dan pengembangan (R&D). Biaya yang bisa dikapitalisasi hanya sebatas saat pengembangan, padahal biaya pada tahap itu terkadang tidak terlalu besar dibanding dengan tahap penelitian/penemuan (*discovery*). Oleh karena itu, pengeluaran untuk riset selalu diakui sebagai beban pada saat terjadinya.

(2) dikuasai/dikendalikan oleh entitas

Kompleksitas dari komponen *intellectual capital* terkadang tidak dapat memenuhi kriteria untuk dikuasai atau dikendalikan oleh entitas. Paten dan loyalitas konsumen yang termasuk dalam *structural capital* dan *customer capital* masih bisa untuk dikuasai atau dikendalikan oleh entitas. Akan tetapi yang menjadi perdebatan adalah pengetahuan yang bersifat *tacit* atau disebut dengan *tacit knowledge* yang melekat pada individu sumber daya manusia yang bekerja di suatu organisasi, tidak dapat dikuasai atau dikendalikan oleh perusahaan. Padahal *tacit knowledge* juga termasuk unsur dari *intellectual capital*. Yohanes Harimurti (2002) menyatakan bahwa sumber daya manusia dianggap tidak dapat dikontrol/dikendalikan oleh kesatuan usaha tertentu sehingga tidak memenuhi salah satu unsur dalam definisi aset. Akan tetapi dilain pihak bagi suatu perusahaan secara keseluruhan karyawan yang handal merupakan aset yang sangat berharga. Hal ini berbeda jika suatu *tacit knowledge* dapat ditransformasikan menjadi *explicit knowledge* yang mungkin telah dikodifikasi dalam suatu artefak, yang tentunya organisasi dapat memiliki maupun menguasainya baik dengan cara pembelian, pemberian, penemuan, maupun pertukaran.

(3) Timbul akibat transaksi masa lalu

Intellectual capital yang terdiri dari *human capital*, *structural capital* dan *customer capital* merupakan hasil dari transaksi masa lalu yang dilakukan oleh perusahaan. Hal ini tentu mengindikasikan bahwa *intellectual capital* memenuhi kriteria poin ketiga ini.

Kriteria pengakuan yang kedua adalah keterukuran (*measurability*) yaitu aset tersebut harus dapat diukur dengan atribut yang sesuai untuk menentukan keandalan hasil pengukurannya. Pengukuran (*measurement*) adalah penentuan jumlah rupiah yang harus dilekatkan pada suatu objek pada saat terjadinya. Dalam mengukur suatu aset terdapat lima atribut pengukuran yaitu: *historical cost*, *current cost*, *current market value*, *net realizable value*, dan *present value of future cash flow*. Berdasarkan metode diatas Yohanes (2002) mengatakan konsep pengukuran sumber daya manusia yang merupakan bagian dari *intellectual capital* telah memenuhi kriteria tersebut walaupun mempunyai beberapa kelemahan dalam tiap-tiap metode. Kompleksitas dari *intellectual capital* dan belum adanya suatu definisi yang universal merumuskannya menjadi salah satu penyebab sulitnya pengukuran terhadap aset ini. *Intellectual capital* dapat dikatakan terukur, namun masalahnya adalah apakah hasil pengukurannya dapat dikatakan handal sedangkan keterukuran disini mensyaratkan adanya keandalan hasil pengukuran terhadap aset ini.

Kriteria pengakuan yang ketiga adalah keberpautan (*relevance*). yaitu kemampuan informasi untuk membantu pemakai dalam membedakan beberapa alternatif keputusan sehingga pemakai dapat dengan mudah menentukan pilihan. Bila dihubungkan dengan tujuan pelaporan keuangan, keberpautan adalah kemampuan informasi untuk membantu investor, kreditor, dan pemakai lain dalam menyusun prediksi-prediksi tentang beberapa munculan (*outcomes*) dari kejadian masa lalu, sekarang, dan masa datang atau dalam mengkonfirmasi atau mengkoreksi harapan-harapannya. *Statement of Financial Accounting Concept No. 2* (FASB, 1991) menjelaskan bahwa suatu informasi dikatakan relevan apabila informasi tersebut memiliki kemampuan untuk membuat suatu perbedaan keputusan oleh para investor, kreditor, dan para pengambil keputusan lainnya. Laporan keuangan merupakan sarana utama untuk mengkomunikasikan informasi keuangan pada pihak-pihak diluar perusahaan. Pihak-pihak tersebut berbeda satu sama lain, baik itu tujuan, jenis informasi yang dibutuhkan dan pemahaman atas informasi keuangan yang telah disediakan. Dengan perbedaan-perbedaan tersebut, diharapkan pihak manajemen sebagai pihak yang menyediakan informasi keuangan dapat memenuhi jenis informasi yang dibutuhkan para pengguna.

Kriteria pengakuan yang keempat adalah keterandalan (*reliability*). yaitu kemampuan informasi untuk memberi keyakinan bahwa informasi tersebut benar atau valid. Informasi akan berkurang nilainya jika orang yang menggunakan informasi meragukan kebenaran atau validitas informasi tersebut. Informasi akan mempunyai nilai yang tinggi jika mempunyai keyakinan yang tinggi terhadap kebenaran informasi. Atau dengan kata lain apabila informasi itu menggambarkan keadaan yang dapat dipresentasikan secara tepat, teruji, dan netral maka dapat dikatakan *reliable*. Bagi perusahaan yang sebagian besar asetnya dalam bentuk *intellectual capital*, tidak adanya informasi ini akan menyesatkan, karena dapat mempengaruhi kebijakan perusahaan. Oleh karena itu laporan keuangan yang ada saat ini memerlukan suatu informasi tambahan mengenai nilai *intellectual capital* yang dimiliki sebuah entitas yang merupakan bagian dari aset tak berwujud. Adanya informasi mengenai *intellectual capital* ini tentunya akan menggambarkan keadaan perusahaan sebenarnya yang direpresentasikan dalam laporan *intellectual capital* untuk menunjukkan nilai lebih (*value added*) yang dimiliki oleh perusahaan. Sehingga informasi akan adanya *intellectual capital* dapat dikatakan *reliable*.

Dari beberapa kriteria pengakuan diatas *intellectual capital* dianggap memenuhi kriteria *relevance* dan *reliability* namun tidak memenuhi unsur kriteria *definition dan measurability*. Namun jika inisiatif-inisiatif dalam menghasilkan *intellectual capital* tidak diukur, dinilai, dan disajikan dalam laporan keuangan, maka dapat terjadi organisasi bisnis dinilai lebih rendah secara akuntansi tetapi lebih tinggi di pasar. Lev dalam Weber (2008) seorang profesor akuntansi dan keuangan dari Amerika Serikat menyatakan bahwa perusahaan-perusahaan besar di Amerika Serikat yang tergabung dalam Standard & Poor 500 mempunyai rata-rata nilai *market to book ratio* lebih besar dari 6, ini berarti bahwa angka-angka dalam neraca yang merepresentasikan akuntansi tradisional, hanya mewakili 10%-15% nilai perusahaan yang sesungguhnya, atau dengan kata lain, pasar menilai lebih tinggi suatu perusahaan dibandingkan dengan nilai akuntansi. Lev beralasan nilai *market to book value* yang tinggi dipicu oleh penggunaan aset tak berwujud

yang semakin banyak, yang mencapai 67% dibandingkan aset berwujud dan nilai aset tak berwujud yang tidak dapat diukur dengan andal tidak disajikan dalam laporan keuangan. Hal ini tentu saja dapat menimbulkan kesalahan dalam pengambilan keputusan *stakeholder* karena lebih dari 50% data yang digunakan dalam mengambil keputusan adalah data akuntansi. Riset yang telah dilakukan Lev dalam Weber (2008) di hampir 1500 perusahaan di Amerika Serikat yang mempunyai investasi pada riset dan pengembangan (*research and development/R&D*) yang signifikan, 25% adalah perusahaan yang telah dinilai rendah oleh investor. Bahkan banyak diantaranya adalah perusahaan *software, biotech* dan komputer yang mempunyai nilai R&D yang signifikan namun laba di bawah rata-rata industri. Hal ini berarti *cost of capital* perusahaan jenis ini sangat besar sehingga mungkin saja dapat mengganggu pertumbuhan perusahaan, padahal nilai investasi R&D yang besar merupakan modal bagi perusahaan untuk mengembangkan inovasi produk yang tentu saja dapat meningkatkan pendapatan perusahaan di masa yang akan datang.

4 Pengukuran/Penilaian *Intellectual Capital*

Tujuan pengukuran/penilaian aset adalah merepresentasi atribut pos-pos aset yang berpaut dengan tujuan pelaporan keuangan dengan menggunakan basis penilaian yang sesuai. Relevansi tiap dasar penilaian hanya dapat ditentukan atas dasar tujuan yang ingin dicapai dalam menyajikan setiap pos aset. Namun dalam kenyataannya, akuntansi menggunakan berbagai dasar penilaian yang berbeda untuk tiap pos karena makna yang ingin disampaikan dari tiap pos berbeda.

Dalam mengukur nilai *intellectual capital* para peneliti mencoba merumuskan teori nilai *intellectual capital* dengan menggunakan lima metode sebagai berikut:

1. *The historical cost (acquisition cost) model*

Dalam mengukur nilai *intellectual capital* dilakukan dengan cara menaksir nilai atas semua biaya *intellectual capital* yang telah dikeluarkan untuk mempunyai dan mengembangkan *intellectual capital* dari suatu perusahaan. Seperti yang kita ketahui bahwa komponen dari *intellectual capital* yaitu: *human capital, structural capital, dan relational capital*. Dalam metode ini, perhitungan berdasarkan *historical cost* yang dimaksud adalah nilai sumber daya manusia dihitung berdasarkan akuntansi biaya yang telah dikeluarkan untuk melakukan rekrutmen, seleksi, pelatihan, penempatan, dan pembinaan personalia yang bersangkutan. Akuntansi ini merupakan harga kos yang akan diamortisasi selama masa kerja yang bersangkutan. Dengan demikian perlakuannya sama seperti aset tetap lainnya (Harahap, 2007). Rumitnya pengukuran terhadap aset ini berdampak juga pada dalam penilaian. Sehingga penilaian disini hanya untuk satu elemen saja yaitu *human capital*. Asumsi dari metode ini bahwa *structural capital, dan relational capital* dihasilkan dari *human capital*. Maka dari itu kita dapat menyimpulkan bahwa kelemahan metode ini adalah : (1) nilai ekonomis suatu *human asset* tidaklah harus berkaitan dengan *historical costnya* (2) setiap peningkatan nilai atau amortisasi bersifat subjektif tanpa harus ada hubungannya dengan naik turunnya produktivitas *human asset* karena biaya yang berhubungan dengan *recruiting, selecting, training, placing, dan developing*, berbeda antara satu

pegawai dengan pegawai lainnya. Sehingga *historical cost* tidak memberikan nilai *intellectual capital* yang dapat dibandingkan.

2. *The replacement cost model*

Dalam metode ini nilai atas *intellectual capital* disajikan sebesar nilai sekarang atau penggantinya yaitu jumlah rupiah kas atau setaranya yang harus dikorbankan kalau aset tertentu yang sejenis diperoleh sekarang. Nilai *intellectual capital* diukur dengan menaksir beberapa biaya yang akan dikeluarkan untuk mendapatkan aset yang sama. Masalahnya disini adalah tidak ada aset yang mungkin menyamai *intellectual capital* atau bisa dikatakan tidak ada *equivalen replacementnya*. Dikarenakan *intellectual capital* yang memang merupakan sesuatu yang baru sehingga mulai dari pendefinisian sampai pada tahap pelaporan belum ada suatu rujukan yang universal atau bersifat optional. Sehingga dari segi penilaian aset ini juga mengalami kesulitan. Terlihat dalam metode ini pun tidak memberikan penjelasan secara komprehensif apa yang dimaksud *replacement cost* dalam menilai *intellectual capital*.

3. *The opportunity cost model*

Nilai atas *intellectual capital* ditentukan melalui suatu proses tawar-menawar secara kompetitif, yang didasarkan pada konsep-konsep "opportunity cost". Metode ini dipandang sebagai mengada-ada. Tidak ada yang salah jika ada yang berpendapat demikian karena disini hanya ada penjelasan normatif, akan tetapi sulit untuk diaplikasikan karena seperti yang kita ketahui komponen utama dalam IC (*intellectual capital*) adalah *human capital*. Jika merujuk pada model ini *human capital* dalam hal ini adalah karyawan perusahaan, apakah mungkin ditentukan suatu proses tawar-menawar secara kompetitif terhadap pegawai? Memang mungkin jika yang ditawarkan adalah pegawai yang dinilai langka karenanya hanya mereka yang menjadi dasar pengukuran. Namun ukuran pegawai langka sifatnya sangat subjektif dimana hal ini bertentangan dengan kebenaran informasi.

4. *The compensation model*

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

5. *The adjusted discounted future wage method*

Upah dimasa yang akan datang didiskontokan disesuaikan dengan faktor efisiensi dengan maksud mengukur efektivitas relatif modal manusia suatu perusahaan. Faktor efisiensi ini diukur dengan rasio hasil investasi (ROI) perusahaan tertentu terhadap seluruh perusahaan lainnya dalam periode ekonomi tertentu dengan menggunakan rumus *efficiency ratio*. Justifikasi rasio ini adalah untuk menunjukkan bahwa perbedaan kemampuan perusahaan dalam memperoleh laba disebabkan oleh perbedaan prestasi perbedaan sumber daya manusia.

Kesulitan terbesar dalam melaporkan *intellectual capital* dan aset tak berwujud lainnya adalah penilaiannya. Oleh karena itu dari kelima metode diatas tidak ada satupun metode yang dapat merepresentasikan penilaian atas *intellectual*

capital. Penentuan penilaian lebih didasarkan pada faktor *human asset* saja sedangkan *structural dan relational capital* masih belum ada gambaran yang pasti. Seperti dikatakan tadi bahwa asumsi dasar dari penentuan ini mungkin *structural dan relational capital* dapat tercipta dari *human capital* yang baik. Sehingga dasar penilaian hanya terfokus pada *human asset* saja. Hal ini tentu saja tantangan bagi akuntansi keuangan untuk memecahkan persoalan ini agar profesi akuntansi dapat terus menyediakan jenis informasi yang dibutuhkan oleh pemakai.

5 Pelaporan *Intellectual Capital*

Kegagalan *current financial statement* dalam memberikan informasi tentang apa yang menjadi nilai dalam perusahaan, merupakan salah satu yang ikut mempengaruhi. Kecukupan informasi masih harus ditambahkan agar laporan keuangan tradisional lebih berpaut apabila digunakan untuk pengambilan keputusan. Pelaporan *intellectual capital* menunjukkan sebuah pendekatan yang dapat digunakan untuk mengukur aset tak berwujud dan menggambarkan hasil dari aktivitas berbasis pengetahuan yang dilakukan perusahaan. Tujuan dari pelaporan ini, tentunya untuk memberikan para pemegang kepentingan sebuah pemahaman mengenai nilai perusahaan yang sebenarnya dan dari mana nilai itu diperoleh.

Sama seperti halnya dengan pengukuran *intellectual capital*, pelaporan aset ini belum dibuatkan suatu standar tertentu. Beberapa penulis (Bontis, 2000; Sveiby, 1998; Larsen dan rekan, 1999; Mouritsen dan rekan, 2000; Roos dan rekan, 1997) menyarankan untuk melakukan pelaporan keuangan dalam dua bentuk yaitu laporan keuangan yang lama dalam ukuran moneter ditambah dengan laporan khusus tentang *intellectual capital* dengan ukuran moneter. Bontis, dkk (1994:4) menyatakan bahwa:

“Adding a flow perspective to the stock perspective is akin to adding a profit and loss statement to a balance sheet in accounting. The two perspectives combined (or the two reporting tools, in the case accounting) provide much more information than any single one alone. At the same time, intellectual capital flow reporting presents some additional challenges in terms of complexity”.

Pernyataan di atas menunjukkan pentingnya laporan tambahan yang menguraikan *intellectual capital* dalam perusahaan. Usulan-usulan ini dapat diterima untuk berbagai kalangan dan secara umum pelaporan terhadap intelektual perusahaan biasa disebut *“statement of intellectual capital”*. *Statement of intellectual capital* merupakan suatu fenomena baru, baik sebagai suatu dokumen pelaporan yang menyertai laporan tahunan maupun sebagai suatu konsep manajemen. Namun masih sedikit perusahaan yang menggunakannya sebagai dokumen pendukung laporan tahunan.

Hasil penelitiannya Guthrie dan Petty (2000) menghasilkan tidak adanya *framework* sistematis yang digunakan dalam pelaporan *intellectual capital* dalam laporan tahunan, dan perusahaan-perusahaan pada umumnya mengungkapkan penilaian terhadap *intellectual capital* secara kualitatif. Penemuan ini menunjukkan bahwa perusahaan-perusahaan menghadapi kesulitan dalam pengelolaan, pengukuran, dan pelaporan *intellectual capital*.

Menjawab persoalan mengenai *framework* diatas beberapa penelitian dilakukan berkaitan dengan pelaporan *intellectual capital*. Badan Akuntansi Internasional seperti *International Federation of Accountants (IFAC)*, *International Accounting Standards Committee (IASC)*, *Society of Management Accountants of Canada (SMAC)* juga sedang melakukan pengujian terhadap kerangka kerja pengelolaan dan pelaporan *intellectual capital* perusahaan.

Dari literatur-literatur yang berhasil dikumpulkan pun pada umumnya para penulis membahas tentang pengukuran *intellectual capital*. Sedangkan bagaimana pelaporan *intellectual capital* dibuat, masih jarang dibahas. Disamping itu publikasi terhadap intelektual masih sangat jarang dilakukan. Namun beberapa perusahaan yang berada di Skandinavia AFS dan Amerika misalnya Dow Chemicals, Coca-cola, IBM, mulai membuat sebuah laporan yang berbeda dari laporan tradisional yang terfokus pada *financial*.

Dari hasil penelitian-penelitian yang ada dapat disimpulkan bahwa *intellectual capital statement* merupakan bentuk laporan yang kompleks yang mengkombinasikan angka, narasi dari pengetahuan yang dimiliki oleh perusahaan dan visualisasi yang dapat berupa sketsa yang memberikan ilustrasi kerja *intellectual capital*.

Dengan membaca *intellectual capital statement*, akan ditemukan sesuatu yang berbeda karena *intellectual capital statement* dibentuk dari tiga dimensi.

1. *Intellectual capital statement* memiliki beberapa bentuk dari *knowledge narrative*, yaitu suatu skenario yang menceritakan kemampuan perusahaan dan bagaimana perusahaan tersebut mampu melakukan aktivitas dengan baik.
2. *Intellectual capital statement* mengidentifikasi sekumpulan tantangan *knowledge management* berupa usaha-usaha manajemen untuk pengembangan dan kondisi pengetahuan yang dimiliki perusahaan.
3. Adanya pelaporan yang mengkombinasikan angka, visualisasi, dan narasi dalam pendisainan komposisi untuk menunjukkan pengembangan sumber pengetahuan yang dimiliki oleh perusahaan (Mauritsen et al. 2004)

Dari uraian diatas kita dapat melihat bahwa pelaporan *intellectual capital* dalam laporan tahunan perusahaan tidak dimasukkan sebagai salah satu elemen dalam neraca walaupun *intellectual capital* lebih diidentikkan dengan *intangible assets*. Hal ini dikarenakan karena elemen-elemen pembentuk *intellectual capital* sulit untuk dikuantifikasikan.

Alternatif yang dilakukan adalah menjadikan pelaporan *intellectual capital* sebagai suplemen dalam pelaporan keuangan. Contoh pelaporan *intellectual capital* ini dapat dilihat pada hasil proyek penelitian yang dilakukan oleh pemerintah Denmark. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tidak adanya model khusus dalam pelaporan *intellectual capital*. *Intellectual capital statement* bersifat situasional dan dibuat oleh perusahaan dalam upaya penerapan strategi daripada menggambarkan hubungan historis. Metode pengukuran dan proses merupakan dua hal yang tidak dapat dipisahkan dalam *intellectual capital statement* karena keduanya akan membentuk *language* dan praktek dalam modal intelektual. *Intellectual capital statement* tidak mengungkapkan nilai sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan tetapi *intellectual capital statement* justru mengungkapkan aspek-aspek dan aktivitas *knowledge management* perusahaan,

serta ukuran-ukurannya yang merupakan bagian integral dari *intellectual capital statement*.

6 Pengungkapan *Intellectual Capital*

Banyak beberapa perusahaan memberikan informasi lebih banyak dari apa yang telah ditetapkan oleh standar yang berlaku. Berdasarkan sudut pandang strategi perusahaan, dengan melakukan hal tersebut nantinya diharapkan dapat memberikan kepercayaan kepada pihak luar organisasi terhadap kinerja perusahaan sehingga mereka tidak ragu atas kemampuan perusahaan dalam mengelola semua aset yang dimilikinya dan dapat tetap menjalin hubungan yang baik dengan perusahaan.

Dengan adanya pengungkapan *intellectual capital* diharapkan tingkat ketidakpastian kemungkinan menurun, sehingga informasi yang baru sifatnya hanya mengoreksi atau mengkonfirmasi keputusan yang telah dibuat. Dengan ketidakpastian yang menurun berarti kualitas keterbukaan semakin meningkat.

Dalam pengungkapan *intellectual capital* tidak mengungkapkan nilai sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan tetapi hanya mengungkapkan aspek-aspek dari aktifitas *knowledge* yang dimiliki manajemen perusahaan. Dengan demikian pengungkapan *intellectual capital* sangat membantu pihak eksternal khususnya investor dan kreditor dalam membuat keputusan sehingga kualitas keterbukaan atas laporan keuangan perusahaan semakin meningkat.

Sangat sedikit bukti yang dilaporkan dalam literatur yang mengenai sifat dan perluasan pengungkapan *intellectual capital* pada pelaporan tahunan. Akan tetapi banyak organisasi-organisasi seperti FASB dan SEC yang menyuarakan pentingnya pengungkapan *intellectual capital* sehingga perusahaan-perusahaan diharapkan melakukan pengungkapan *intellectual capital* melalui komponen-komponen *intellectual capital* secara penuh dan wajar.

Intellectual Capital menjadi proporsi yang lebih besar dari aset perusahaan pada tahun 1990 sampai sekarang abad 21 dan bahkan lebih besar lagi pada tahun-tahun berikutnya. Hall (1992) mengestimasi bahwa nilai dari *intangible assets* telah meningkat sekitar 3 kali lipat dari biaya pengantiannya (*replacement cost*) pada tahun 1990an. Akan tetapi, belum ada bukti yang spesifik mengenai sifat dan informasi yang luas terhadap aset ini dalam pengungkapan *intellectual capital*, sehingga perlu dilakukan penelitian-penelitian untuk memberikan bukti terhadap hal tersebut dengan mengamati perubahan-perubahan pada pengungkapan *intellectual capital* selama beberapa tahun, minimal 12 tahun berturut-turut.

KESIMPULAN

Dalam hal pendefinisian sebagai aset, *intellectual capital* tidak dapat dikategorikan sebagai aset tak berwujud karena tidak dapat memenuhi kriteria unsur aset tak berwujud yaitu keteridentifikasi, adanya pengendalian sumberdaya, dan adanya manfaat ekonomik masa depan.

Terdapat beberapa versi tentang elemen / komponen *intellectual capital* namun pada akhirnya hanya terdapat tiga skema yang sering dikutip dalam berbagai penelitian bahwa *intellectual capital* terdiri dari *human capital*, *structural capital*, dan *customer capital*.

Keterbatasan *intellectual capital* untuk memenuhi salah satu definisi aset dan pengukuran yang tidak cukup pasti (andal) menyebabkan *intellectual capital* tidak dapat diakui sebagai aset atau dengan kata lain *intellectual capital* tidak memenuhi unsur pengakuan sebagai aset.

Berbagai metode pengukuran dan penilaian mengenai *intellectual capital* tidak ada satupun metode yang dapat merepresentasikan pengukuran maupun penilaian atas *intellectual capital*, dikarenakan sulitnya pengukuran dan penilaian terhadap aset ini.

Pelaporan dan pengungkapan *intellectual capital* lebih bersifat sukarela. Elemen-elemen pembentuk *intellectual capital* yang sulit untuk dikuantifikasi menjadikan pelaporan *intellectual capital* sebagai suplemen dalam pelaporan keuangan. Sedangkan dalam hal pengungkapan *intellectual capital* masih sedikit bukti mengenai sifat dan perluasan pengungkapan *intellectual capital* dalam pelaporan tahunan namun organisasi seperti FASB dan SEC menyuarakan pentingnya pengungkapan *intellectual capital* mengingat kebermanfaatannya bagi pengambilan keputusan ekonomi.

DAFTAR PUSTAKA

- FASB, 1991, *Statement of Financial Accounting Concepts*. Homeewood, IL. Irwin.
- FASB. 2001. *Proposal For A New Agenda Project Disclosure of Information About Intangible Assets not Recognized in Financial Statements*. 17 Agustus.
- Guthrie, James and Richard Petty. 2000. *Intellectual Capital : Australian Annual Reporting Practices*. *Journal of Intellectual Capital*. Vol 1. No. 3. pp. 241-251.
- Hall, R. 1992. *The Strategic Analysis of Intangible resources*, *Strategic Management Journal*. Vol.13 No.2. pp. 11- 20.
- Harimurti, Yohanes. 2002. *Pengukuran Nilai Sumber daya Manusia Pada Lembaga Pendidikan Dengan Compensation Model*. *Jurnal Widya Manajemen & Akuntansi*. Vol. 2 No. 1. pp. 49-60.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2009. *Standar Akuntansi Keuangan*. Salemba empat, Jakarta
- Harahap, Sofyan Safri, 2007, *Teori Akuntansi edisi revisi*. PT. Raja Grafindo Persada Jakarta
- Hidayat. September 2001. *Peranan Strategis Modal Intelektual dalam persaingan Bisnis di era Jasa*. EKUITAS. Vol 5. No.3. Hal 293-311.
- Ikatan Akuntansi Indonesia. 2009. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Lonqvist, Antti and Paula Mettanen. TT. *Criteria of Sound Intellectual Capital Measures. Finland : Institute of Industrial Management*. Tampere University of Technology.

- Mouritsen, Jan Per Nikolaj and Bernard Marr. 2004. *Reporting On Intellectual Capital: Why, What and How?. Measuring Business Excellence*. Vol 8. No. 1. Hal 46-54.
- Stewart, T. A. 1997. *Intellectual Capital : The New Wealth of Organizations*. Doubleday, New York.
- Sawarjuwono, T dan Agustin P.K. Mei 2003. *Intellectual Capital: Perlakuan, Pengukuran dan Pelaporan (Sebuah Library Research)*. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 5 No. 1.:pp. 35-57.
- Suwardjono. 2005. *Teori Akuntansi Perencanaan Pelaporan Keuangan*. Edisi Ketiga. BPFE Yogyakarta.
- Weber, Alan M. *New Math for A New Economy*. <http://www.fastcompany.com/magazine/31/lev.html>. [10 Oktober 2008]