

BAB II

TINJUAN PUSTAKA

2.1 Penelitian Terdahulu

Penelitian ini mengacu pada sepuluh penelitian terdahulu yang berhubungan dengan penyajian *other comprehensive income* pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sektor industri barang konsumsi. Penelitian-penelitian tersebut adalah sebagai berikut:

1. **Ahmar dan Mulyadi (2016)**

Penelitian ini dilakukan dengan judul “Pendapatan Komperhensif Lain: Investigasi dari Akun Informasi Akuntansi Baru di Perusahaan yang Terdaftar di Indonesia”. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menganalisis perkembangan status penyajian akun-akun *other comprehensive income* selama tahun 2012-2015 berdasarkan kurun waktu dan sub sektor industri. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat perkembangan signifikan secara keseluruhan penyajian komponen OCI selama kurun waktu observasi. Sampel penelitian ini sejumlah 2001 data tahun perusahaan terkait penyajian dan nilai akun *other comprehensice income*.

Persamaan pada penelitian ini dengan peneliti terdahulu terletak pada tujuan untuk menganalisis perkembangan status penyajian akun-akun OCI berdasarkan kurun waktu dan sub sektor industri. Variabel dependen yaitu penyajian komponen OCI. Sampel diambil dari industri barang konsumsi.

Perbedaan pada penelitian ini dengan penelitian terdahulu antara lain terdapat pada variabel independen kurun waktu 2012-2015, sedangkan pada penelitian ini kurun waktu 2012-2016.

2. **Bratten, et al. (2016)**

Penelitian ini dilakukan dengan judul “*Usefulness Of Fair Value For Predicting Banks*” tahun 2016. Tujuan penelitian ini adalah apakah penyesuaian nilai wajar yang termasuk dalam pendapatan komprehensif lainnya memprediksi kinerja masa depan bank. Penelitian ini pun mengkaji apakah keandalan dari perkiraan ini mempengaruhi nilai prediktif mereka. Sampel penelitian ini yaitu terdiri dari semua bank, baik publik dan swasta, yang memiliki data laporan FR Y-9 C tersedia pada Bank Perusahaan Holding Database dikelola oleh Federal Reserve Bank of Chicago selama 2001 – 2013. Database Bank Perusahaan Holding (BHC) mengumpulkan data financial yang disertakan dalam laporan FR Y-9 C oleh BHC. Laporan FR Y-9 C berisi informasi dari neraca dan laporan laba rugi dan berbasis risiko langkah-langkah modal, serta jadwal pelaporan lainnya.

Hasil penelitian ini adalah keuntungan ataupun kerugian atas sekuritas tersedia untuk dijual secara positif dikaitkan dengan pendapatan di masa depan, keuntungan ataupun kerugian pada kontrak derivatif diklasifikasikan sebagai arus kas yang negatif berhubungan dengan pendapatan di masa depan. Peneliti menemukan bahwa pengukuran nilai wajar meningkatkan nilai prediktif. Akhirnya, peneliti menunjukkan bahwa penyesuaian nilai wajar yang tercatat dalam OCI selama krisis financial 2007-2009 meramalkan profitabilitas masa

depan, bertentangan kritik bahwa nilai wajar akuntansi memaksa bank untuk mencatat penyesuaian saldo menurun.

Persamaan pada penelitian ini dengan peneliti terdahulu terletak pada tujuan untuk meneliti sekuritas tersedia untuk dijual pada laporan laba rugi.

Perbedaan pada penelitian ini dengan penelitian terdahulu antara lain terdapat pada menggunakan sampel bank yang menggunakan data laporan FR Y-9 C sedangkan penelitian sekarang menggunakan sampel industri keuangan yang terdaftar pada Bursa Efek Indonesia. Yang kedua perbedaan kurun waktu yang digunakan, pada penelitian ini menggunakan kurun waktu 2001-2013 sedangkan penelitian sekarang menggunakan kurun waktu 2012-2016 setelah implementasi IFRS.

3. **Du et al. (2015)**

Penelitian ini dilakukan dengan judul “Efek Laba Rugi Komperhensif Pada Penilaian Investor” tahun 2015. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk memahami dampak dari format presentasi yang berbeda pada penilaian investor non-profesional, kedua Standar Pelaporan Keuangan Internasional dan *US Generally Accepted Accounting Principles* memerlukan suatu entitas untuk menyajikan barang-barang dari laba bersih dan pendapatan komperhensif lain (OCI) baik dalam satu pemahaman terus menerus atau dalam dua laporan terpisah, tetapi berturut-turut, namun terbatas ada tentang efek deferensial mereka evaluasi kinerja perusahaan.

Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa peserta lebih mungkin untuk menggabungkan informasi OCI disajikan dalam format satu-pernyataan dari

dalam format dua pernyataan. Analisis lebih lanjut menunjukkan bahwa peserta baik menetapkan bobot lebih untuk OCI dan melihat OCI relative lebih penting dalam format satu-pernyataan dari dalam format dua pernyataan, terutama ketika entitas menderita kerugian ekonomi. Sampel pada penelitian ini 500 perusahaan melaporkan OCI dalam laporan ekuitas.

Persamaan pada penelitian ini dengan peneliti terdahulu terletak pada pembahasan terkait melaporkan pendapatan komprehensif pada sebuah perusahaan.

Perbedaan pada penelitian ini dengan penelitian terdahulu antara lain terdapat pada pembahasan terkait dampak dari pelaporan OCI, sedangkan pada penelitian ini hanya meneliti terkait penyajian OCI. Sampel 500 perusahaan, sedangkan pada penelitian ini hanya industri barang konsumsi.

4. Wei (2014)

Penelitian ini dilakukan dengan judul “Kontras penelitian Penyajian dan Pengungkapan Tentang Pendapatan Komprehensif Lain” tahun 2014. Tujuan dari penelitian ini adalah membandingkan dan menganalisa membedakan antara standar akuntansi untuk perusahaan di suatu negara tentang pelaporan pendapatan komprehensif lain dan pengungkapan keuangan standar akuntansi dari IAS (*International Accounting Standards*) dan FASB (*Financial Accounting Standard Board*) di Amerika Serikat. Melalui empat aspek sebagai makna dari pendapatan komprehensif lain, dan akuntansi, penyajian dan pengungkapan. Konvergensi dengan standar pelaporan keuangan internasional memperdalam reformasi akuntansi di suatu negara. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa ada

perbedaan besar dalam berbagai aspek tentang ketentuan yang relevan dari pendapatan komperhensif lain dengan IAS dan FASB di Amerika Serikat, untuk perbedaan ini, negara kita memiliki bukan fakta yang nyata, yang didasarkan pada kasus aktual penelitian teori sistemik. Sampel pada penelitian ini adalah Negara Cina dan Amerika Serikat.

Persamaan pada penelitian ini dengan peneliti terdahulu terletak pada tujuan untuk menganalisa tentang pelaporan pendapatan komprehensif lain.

Perbedaan pada penelitian ini dengan penelitian terdahulu antara lain terdapat pada sampel Negara Cina dan Amerika Serikat, sedangkan pada penelitian ini industri barang konsumsi.

5. **Wahyu dan Praptoyo (2014)**

Penelitian ini dilakukan dengan judul “Penyajian Dan Komponen *Other Comperhensive Income*”. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk meneliti dan mengetahui bagaimana perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dalam menyajikan OCI pada pelaporan keuangan. Hasil dari penelitian ini ditemukan sebagai berikut: komponen pendapatan komperhensif lain mencakup (1) perubahan dalam surplus, (2) pengukuran kembali atas program manfaat pasti, (3) keuntungan dan kerugian yang timbul dari penjabaran laporan keuangan dari kegiatan usaha luar negeri, (4) keuntungan dan kerugian dari pengukuran kembali aset keuangan sebagai “tersedia untuk dijual”, (5) bagian efektif dari keuntungan dan kerugian instrumen lindung nilai dalam rangka lindung nilai arus kas, sedangkan penyajian OCI disajikan dalam tiga cara yaitu terpisah dengan laporan laba rugi, gabungan dengan laporan laba rugi, dan

melaporkan pos-pos laba komperhensif dalam laporan perubahan ekuitas, sedangkan dalam prakteknya OCI disajikan dalam laporan laba (rugi) periode dan laba (rugi) komperhensif gabungan yaitu laporan laba rugi digabung dengan laporan laba rugi komperhensif yang hasil akhirnya dinyatakan dalam laba (rugi) bersih komperhensif. Sampel pada penelitian ini adalah hanya meggunakan perusahaan manufaktur.

Persamaan pada penelitian ini dengan peneliti terdahulu terletak pada tujuan untuk meneliti dan mengetahui bagaimana perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dalam metode menyajikan OCI pada pelaporan keuangan. Variabel dependen yaitu metode penyajian OCI. Sampel menggunakan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

Perbedaan pada penelitian ini dengan penelitian terdahulu antara lain terdapat pada variabel independen kurun waktu 2011-2013, sedangkan pada penelitian ini kurun waktu 2012-2016.

6. Jordan dan Clark (2014)

Penelitian ini dilakukan dengan judul "Pelaporan Dengan Standar Pendapatan Komprehensif" tahun 2014. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk meneliti dan mengetahui bagaimana perusahaan-perusahaan dalam menyajikan *other comprehensive income* pada pelaporan keuangan. Hasil penelitian ini adalah operasi kinerja atau profitabilitas mempengaruhi preferensi pelaporan pendapatan komprehensif, pada penelitian ini menemukan bahwa 89 perusahaan melaporkan pendapatan komperhensif dalam pernyataan perusahaan ekuitas, 9 melaporkan terpisah, dan hanya 2 terus menerus dengan laba bersih. Pada

penelitian ini sampel dipilih secara acak dari 250 Fortune 1000 untuk menentukan bagaimana perusahaan melaporkan pendapatan komprehensif pada awal tahun adopsi dan apakah format pelaporan dipilih berkaitan setiap keuangan tertentu karakteristik entitas. Selain itu, para penulis menyajikan statistik deskriptif tentang empat item OCI utama mempengaruhi penentuan pendapatan komprehensif.

Persamaan pada penelitian ini adalah untuk mengetahui metode penyajian menggunakan gabungan, terpisah atau ekuitas.

Perbedaan pada penelitian ini dengan penelitian terdahulu antara lain terdapat pada sampel secara acak, sedangkan penelitian sekarang menggunakan sampel industri keuangan pada Bursa Efek Indonesia.

7. Frendzel dan Szychtya (2013)

Penelitian ini dilakukan dengan judul “*Comprehensive Income Reporting: Empirical Evidence from the Warsaw Stock Exchange*” tahun 2013. Tujuan dari penelitian ini adalah Hasil penelitian ini adalah penelitian empiris ini telah menunjukkan bahwa ada tidak ada korelasi yang jelas antara varian presentasi dari pernyataan OCI dan ukuran perusahaan, maupun varian dan nilai dengan tanda (negatif verifikasi dari hipotesa H1) atau OCI. Umumnya, 2/3 dari perusahaan besar, yang terdaftar di WSE, yaitu termasuk dalam WIG20 dan mWIG40, telah memilih metode terpisah pernyataan sementara persentase ini dalam kumpulan entitas kecil. Tujuan penelitian ini adalah untuk meneliti pilihan perusahaan, yang terdaftar di WSE, mengenai presentasi dari pernyataan OCI dan hubungan antara varian pilihan dan ukuran perusahaan jumlah OCI disajikan.

Persamaan pada penelitian ini dengan peneliti terdahulu terletak pada tujuan untuk meneliti metode penyajian OCI.

Perbedaan pada penelitian ini dengan penelitian terdahulu antara lain terdapat pada sampel penelitian, pada penelitian ini menggunakan sampel yang terdaftar pada WSE, sedangkan penelitian sekarang menggunakan sampel Industri Keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Dan juga pada penelitian ini hanya menguji atau menganalisis metode penyajian OCI sedangkan penelitian sekarang menganalisis perkembangan nilai OCI dari tahun ke tahun dari tahun 2012-2016.

8. Lin dan Rong (2012)

Penelitian ini dilakukan dengan judul “Dampak Dari Pengungkapan Pendapatan Komprehensif Lainnya Pada Manajemen Laba” tahun 2012. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk memverifikasi apakah pengungkapan pendapatan komprehensif lainnya telah secara efektif meningkatkan transparansi pengungkapan informasi perusahaan dan dengan demikian efektif mengurangi pendapatan manajemen. Hasil dari penelitian ini adalah pendapatan komprehensif lainnya telah memainkan peran penting dalam semua pendapatan komprehensif dan secara signifikan terkena earnings management. Pengungkapan pendapatan komprehensif lainnya negatif berhubungan dengan manajemen pendapatan, yaitu pengungkapan pendapatan komprehensif lainnya dapat mengekang penghasilan manajemen sampai batas tertentu untuk membuat yang lebih baik umum yang mengerti kinerja perusahaan tertentu. Sampel penelitian ini adalah total 391 yang

dipilih dari 860 perusahaan terdaftar di Shanghai A di tahun 2009, tidak termasuk kategori keuangan dan asuransi.

Persamaan pada penelitian ini dengan peneliti terdahulu terletak pada tujuan untuk menganalisa tentang pelaporan pendapatan komprehensif lain.

Perbedaan pada penelitian ini dengan penelitian terdahulu antara lain terdapat pada pembahasan dampak dari pelaporan pendapatan komprehensif lain pada manajemen laba, sedangkan pada penelitian ini membahas penyajian komponen OCI. Sampel 391 perusahaan terdaftar di Shanghai A, sedangkan pada penelitian ini pada industri barang konsumsi terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Dimensi waktu 2009, sedangkan pada penelitian ini tahun 2012-2016.

9. Rees dan Shane (2012)

Penelitian ini dilakukan dengan judul “Penelitian Akademis dan Menentukan Standar: Kasus Pendapatan Komperhensif Lainnya” tahun 2012. Tujuan dari penelitian ini adalah (1) untuk mendorong *standard setter* lebih baik, konsep apa yang dimaksud dengan pendapatan komperhensif lainnya dan untuk membedakannya dari pendapatan, (2) mendorong para peneliti untuk mengembangkan dan menguji hipotesis yang mungkin bisa membantu dalam proses itu. Hasil dari penelitian ini adalah terdapat 4 atribut yang berpotensi digunakan dalam membedakan komponen OCI dari komponen pendapatan. Secara keseluruhan pada penelitian ini tidak dapat mengidentifikasi atribut yang dimiliki OCI item dibawah arus AS GAAP yang tidak juga dimiliki oleh barang-barang lainnya yang termasuk dalam pendapatan. Sampel pada penelitian ini hanya mencakup perusahaan manufaktur.

Persamaan pada penelitian ini dengan peneliti terdahulu terletak pada tujuan untuk menganalisis penyajian komponen OCI pada perusahaan manufaktur.

Perbedaan pada penelitian ini dengan penelitian terdahulu antara lain terdapat pada dimensi waktu pasca implementasi IFRS di Eropa tahun 2002-2005, sedangkan pada penelitian ini dimensi waktu pasca implementasi IFRS tahun 2012.

10. Goncharov dan Hodgson (2011)

Penelitian ini dilakukan dengan judul ” Mengukur dan Pendapatan Pelaporan di Eropa” tahun 2011. Tujuan dari penelitian ini adalah menganalisis apakah pendapatan harus dikumpulkan dan dilaporkan sebagai angka pendapatan tunggal yang komperhensif, dan bagaimana komponen pendapatan komperhensif harus dialokasikan kembali. Hasil dari penelitian ini tidak ditemukan bukti yang meyakinkan bahwa itu harus dialokasikan kembali ke laba bersih dengan fungsi. Selanjutnya, melaporkan laba komperhensif agregat membalikan atribut konservatif pendapatan dan memiliki implikasi kebijakan bagi penyedia modal utang dalam pengaturan Eropa. Hasil yang kuat untuk beberapa kontrol tentu tegas, non-linier, dampak dari insentif pelaporan, dan untuk awal pengadopsian IFRS. Sampel pada penelitian ini dengan berfokus pada yang lebih besar dari 16 Negara Eropa.

Persamaan pada penelitian ini dengan peneliti terdahulu terletak pada pembahasan terkait melaporkan pendapatan komprehensif pada sebuah perusahaan.

Perbedaan pada penelitian ini dengan penelitian terdahulu antara lain terdapat pada sampel 16 negara di Eropa, sedangkan pada penelitian ini hanya pada industri barang konsumsi di Indonesia.

2.2 Landasan Teori

Teori Persinyalan

Didalam teori persinyalan akan memberikan informasi kepada pihak-pihak untuk pengambilan keputusan. Teori sinyal adalah teori yang menjelaskan tentang pemberian informasi kepada pihak-pihak yang memerlukan laporan tersebut sebagai pengambilan keputusan.

Menurut Sakirman (2016), Teori sinyal adalah merupakan suatu tindakan yang dilakukan oleh manajemen perusahaan yang memberi informasi atau petunjuk kepada investor tentang bagaimana manajemen memandang prospek perusahaan. Teori sinyal menyatakan pengeluaran investasi memberikan sinyal positif tentang pertumbuhan perusahaan dimasa datang, sehingga meningkatkan harga saham sebagai indikator nilai perusahaan menurut Hasnawati (2005).

Pada penelitian ini teori sinyal akan memberikan informasi mengenai komponen-komponen yang ada didalam pendapatan komperhensif lain. *Other comprehensive income* adalah bagian yang tidak terpisahkan dari penyajian laporan laba rugi perusahaan secara keseluruhan. Komponen-komponennya memuat transaksi-transaksi yang merupakan diluar beban usaha perusahaan secara operasional. Setelah *Internasional Financial Reporting Standar (IFRS)* berlaku, peraturan IFRS memberikan ruang untuk komponen-komponen yang mencakup selisih kurs mata uang asing, revaluasi aset tetap berwujud dan aset tidak

terwujud, penyesuaian liabilitas minimum pensiun, perubahan investasi dalam sekuritas, lindung nilai arus kas, dan bagian dari entitas asosiasi yang dicatat dengan menggunakan metode ekuitas.

Penjelasan mengenai komponen pendapatan komperhensif lain ada di dalam PSAK No. 10 yang menjelaskan tentang keuntungan atau kerugian atas penjabaran laporan keuangan entitas terhadap perubahan nilai kurs asing, PSAK No. 16 dan PSAK No. 19 yang menjelaskan tentang revaluasi nilai aset terhadap nilai wajarnya, PSAK No. 24 yang menjelaskan tentang keuntungan atau kerugian atas program imbala pasti, PSAK No. 50 yang menjelaskan tentang keuntungan atau kerugian dari pengukuran kembali aset keuangan yang di kategorikan sebagai dari aset yang tersedia untuk dijual dari kegiatan investasi, dan PSAK No. 55 yang menjelaskan tentang keuntungan atau kerugian instrumen lindung nilai dari *cash flow*.

Laba Rugi Komperhensif dan Pendapatan Komperhensif Lain

Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK) yang telah mengesahkan PSAK 1 revisi 2009 (tentang Penyajian Laporan Keuangan) pada tanggal 23 Desember 2009, yang mengacu pada *Internasional Accounting Standar (IAS) 1*, tentang *Presentase Of Financial Statement*. PSAK yang berlaku 2011. Hal yang penting pada perubahan PSAK 1 adalah perubahan pada format laba rugi komperhensif (*statement of comprehensive income*) yang sebelumnya disebut laporan laba rugi (*income statement*) dalam format baru tersebut terdapat tambahan pada OCI. Adopsi Internasional IFRS secara utuh yang berlaku pada tahun 2012, semua laporan yang ada di struktur laporan keuangan tidak hanya mengalami perubahan beberapa metodenya, namun perubahan atau penambahan dalam judul komponen laporan laba rugi.

Laba rugi komperhensif yang meruakan struktur dalam laporan laba rugi dalam mencatat pendapatan serta pendapatan biaya yang tercatat secara historical. Hasil dari operasional perusahaan tercatat dalam komponen-komponen laporan laba rugi komperhensif. Pada pengukuran kinerja dapat terlihat jika perusahaan dalam kondisi laba ataupun rugi. Pendapatan komperhensif lain memiliki tujuan melakukan pelaporan terhadap pengukuran dari perusahaan ekuitas dalam perusahaan untuk periode tertentu. Komponen laporan pendapatan komperhensif lain juga diklasifikasikan menurut akunnya secara terpisah. FASB (*Statement of Standards*) SFAC No. 130 menyatakan bahwa laporan laba rugi komperhensif adalah pelaporan yang digunakan untuk disajikan secara menyeluruh komponen dalam pelaporan ekuitas.

Perubahan Selisih Kurs Mata Uang Asing

Di Indonesia menggunakan nilai mata uang rupiah untuk digunakan dalam setiap transaksi. Namun penggunaan nilai mata uang asing kadang tidak terlepas dari transaksi asal tidak dominan untuk setiap transaksi. Didalam hal pelaporan, nilai matauang asing harus di konversi kedalam mata uang rupiah. Akibat dari pengkonversian mata uang asing kedalam mata uang rupiah ini dapat menimbulkan selisih kurs. Nilai selisih kurs kadang mempengaruhi kinerja keuangan secara signifikan.

Di dalam PSAK No. 10 dijelaskan beberapa hal pokok dalam penetapan perubahan selisih kurs mata uang asing, diantaranya:

- a) Mata uang tersebut digunakan dalam proses menghasilkan pendapatan (barang/jasa) sampai diterimanya pembayaran.
- b) Mata uang tersebut dimiliki oleh negara yang memiliki pengaruh dalam penentuan harga jual barang/jasa entitas.

Mata uang tersebut berperan dalam proses *value chain* entitas.

Revaluasi Aset Tetap Berwujud dan Tidak Berwujud

Internasional Financial Reporting Standard memberikan ruang pada pelaporan menggunakan *fair value* terhadap pengukuran aset tetap berwujud. Dalam penentuan nilai wajar menggunakan beberapa pendekatan, sebagai contoh dalam nilai wajar pabrik dan peralatannya biasanya menggunakan nilai pasar yang ditentukan oleh penilai (*appraisal*), sedangkan untuk nilai wajar tanah dan bangunan ditentukan juga oleh penilai profesional. Pada penilaian yang dilakukan oleh penilai profesional seringkali muncul kenaikan ataupun penurunan dari nilai

aset tetap berwujud tersebut. Atas kenaikan dan penurunan tersebut yang merupakan nilai revaluasi dapat dicatat dalam pendapatan komprehensif lain.

Menurut PSAK 16 model revaluasi mencatat jika jumlah tercatat aset meningkat akibat revaluasi maka kenaikan tersebut diakui dalam pendapatan komprehensif lain dan terakumulasi dalam ekuitas pada bagian surplus revaluasi sedangkan kenaikan diakui dalam laba rugi sebesar penurunan nilai aset yang sama akibat revaluasi yang pernah akibat sebelumnya dalam laba rugi. Sedangkan jika jumlah tercatat aset menurun akibat revaluasi maka penurunan tersebut diakui dalam laporan laba rugi komprehensif sedangkan penurunan diakui dalam pendapatan komprehensif lain sepanjang tidak melebihi saldo surplus aset tersebut. Penurunan nilai yang diakui dalam pendapatan komprehensif lain mengurangi jumlah akumulasi dalam ekuitas pada bagian surplus revaluasi. Surplus revaluasi yang disajikan di ekuitas dapat dipindahkan langsung ke saldo laba pada saat aset tersebut digunakan penghentiannya sebesar perbedaan penyusutan dengan revaluasian dan penyusutan dengan biaya perolehan (atau nilai surplus revaluasi dibagi sisa manfaat ekonomi).

Other comprehensive income yang muncul dari revaluasi berdasarkan PSAK 16 merupakan kategori OCI yang tidak akan direklasifikasi ke laba rugi. Menurut PSAK 16 paragraf 41 menyebutkan “surplus revaluasi aset tetap yang termasuk dalam ekuitas dapat dipindahkan langsung ke saldo laba ketika aset tersebut dihentikan pengakuannya. Hal ini dapat meliputi pemindahan sekaligus surplus revaluasi ketika penghentian atau pelepasan aset tersebut.

Secara pencatatan aset tetap tidak berwujud dicatat dalam posisi laporan keuangan sebagai nilai yang dapat diukur. Pengukuran terhadap aset tetap tidak berwujud dengan cara pendekatan biaya dimana biaya perolehan awal dicatat sebagai pengakuan awal untuk kemudian dilakukan amortisasi dan akumulasi terhadap rugi penurunan nilai. Pendekatan lain dalam pengukuran aset tetap tidak berwujud dengan cara dicatat sebagai nilai wajar dengan menggunakan penilaian dari penilai dalam pasar aktif. Nilai yang tercatat pun mempunyai perhitungan yang wajar dengan melihat nilai ekonomis dimasa depan.

Dalam pendekatan penilaian atau revaluasi aset tetap tidak berwujud dicatat apabila ada kenaikan terhadap nilai aset tetap tidak berwujud akan diakui dalam pendapatan komprehensif lain dan terakumulasi dalam ekuitas pada bagian surplus revaluasi. Kenaikan diakui dalam laporan komperhensif lain untuk membalik revaluasi aset yang diakui sebelumnya, namun pencatatan terhadap penurunan akibat revaluasi maka penurunan tersebut dicatat dalam pendapatan komprehensif lain dengan mengurangi jumlah akumulasi dalam ekuitas pada bagian surplus revaluasi.

Standar Akuntansi Keuangan (SAK) No.19 mendefinisikan aset tetap tidak terwujud sebagai aset non moneter yang teridentifikasi tanpa wujud fisik. Laporan posisi keuangan yang dicatat akan menunjukkan saldo yang akan terus menurun apabila menggunakan pendekatan biaya akibat dari amortisasi setiap tahunnya dari nilai perolehan aset tetap tidak berwujud tersebut.

Selisih antara nilai revaluasi dengan nilai tercatat aset tetap diakui dalam ekuitas dengan nama “Surplus Revaluasi Aset Teap”. Surplus revaluasi aset tetap

adalah nama lain dari OCI terkait dengan revaluasi aset tetap atau aset tidak berwujud. Dapat disimpulkan dari pernyataan tersebut bahwa OCI bisa muncul karena revaluasi aset tetap dalam kondisi tertentu.

Apabila terdapat OCI dalam ETAP, maka perlakuan akuntansi selanjutnya atas OCI tersebut sama halnya yang diperlukan dalam PSAK umum, hal ini sesuai dengan pernyataan dalam paragraf 16 yang menyatakan bahwa surplus revaluasi aset tetap dalam ekuitas dapat dipindahkan langsung ke saldo laba pada saat aset tersebut dihentikan penggunaannya. Namun, sebagian surplus revaluasi tersebut dapat dipindahkan sejalan dengan penggunaan oleh entitas. Dalam hal ini, surplus revaluasi yang dipindahkan ke saldo laba adalah sebesar perbedaan antara jumlah penyusutan berdasarkan nilai revaluasian aset dengan jumlah penyusutan berdasarkan biaya perolehan aset tersebut. Pemindahan revaluasi ke saldo laba tidak dilakukan melalui laba rugi (Ahalik, 2015:33).

Penyesuaian Program Imbalan Kerja / Pensiun

Di dalam program imbalan kerja, pencatatan dilakukan sebagai kewajiban dan beban yang muncul dari perusahaan untuk para pekerjanya. Pada pengukuran program imbalan kerja telah dilandasi oleh Undang-Undang Ketenagakerjaan No.13 mengenai perhitungan pemberian pesangon dan pensiun bagi para pekerjanya. Keuntungan ataupun kerugian akan muncul dalam perhitungan program tersebut. Resiko terhadap lebih besarnya imbalan daripada yang diharapkan sangat mungkin terjadi. Besar kecilnya kewajiban yang muncul diukur dengan menggunakan diskonto karena memungkinkan kewajiban yang muncul akibat kelebihan besarnya imbalan tersebut dapat diselesaikan beberapa tahun

setelah pekerja memberikan jasanya. Pada PSAK No.24, pengakuan program imbalan pasti jumlah neto sebagai beban atau penghasilan dalam laporan laba rugi komprehensif. Pengakuan program imbalan pasti jumlah yang akan dicatat dalam posisi liabilitas, artinya bahwa perusahaan mempunyai kewajiban kepada para pekerjanya apabila pekerja diberhentikan ataupun memasuki masa pensiun.

Dalam SAK ETAP bab 23 paragraf 18 menyebutkan bahwa SAK ETAP tidak mensyaratkan entitas untuk menggunakan aktuaris independen untuk melakukan penilaian aktuarial komprehensif yang diperlukan untuk menghitung kewajiban imbalan pasti (Ahalik, 2015:75). Penelitian tentang penerapan imbalan kerja pasti pernah dilakukan oleh Tjandra (2014).

Perubahan Investasi Aset Tersedia Untuk Dijual

Dalam hal pengukuran Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No.55 mengklasifikasikan aset keuangan dengan dapat diukur dengan nilai wajar melalui laporan laba rugi, investasi dalam kelompok dimiliki hingga jatuh tempo, pinjaman yang diberikan dan piutang serta aset keuangan yang diklasifikasikan dalam kelompok yang tersedia untuk dijual. Dalam investasi aset tersedia dijual pendapatan komprehensif lain memberi tempat dalam pencatatannya terhadap hasil dari perubahan investasi aset keuangan tersedia untuk dijual. Kriteria aset keuangan tersedia untuk dijual, yaitu:

- a) Merupakan aset keuntungan non derivatif
- b) Aset keuangan ditetapkan sebagai tersedia untuk dijual
- c) Aset keuangan tidak diklasifikasikan sebagai pinjaman atau tagihan, dimiliki hingga jatuh tempo dan dinilai pada nilai wajar melalui laporan laba rugi.

Laba atau rugi yang belum direalisasi atas efek dalam kelompok tersedia untuk dijual (termasuk efek yang diklasifikasikan sebagai aset lancar) yang harus dimasukkan sebagai komponen ekuitas yang disajikan secara terpisah, dan tidak boleh diakui sebagai penghasilan sampai saat laba atau rugi tersebut direalisasi. Baik PSAK 55 atau SAK ETAP, OCI dapat muncul dari investasi dikategori tersedia untuk dijual (Ahalik, 2015:107).

Lindung Nilai Arus Kas

Didalam Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No.55 mendefinisikan tentang lindung nilai, definisi tentang lindung nilai adalah perjanjian yang mengikat untuk mempertukarkan sumber daya dalam kuantitas tertentu pada tingkat harga tertentu dan pada tanggal atau tanggal-tanggal tertentu dimasa depan. Tujuan terhadap lindung nilai adalah untuk memastikan keuntungan dan kerugian atas instrumen lindung nilai dan jenis lindung nilai diakui dalam laporan laba rugi komprehensif periode yang sama. Aset dari perusahaan akan dibandingkan dengan tingkat resiko nilai lindung arus kas secara langsung. Dalam hal ini dapat dilihat bahwa dari nilai aset perusahaan secara keseluruhan akan memiliki presentase aset yang dilindung nilai. Hal tersebut dapat mengidentifikasi bahwa setiap perusahaan mempunyai resiko yang nantinya akan berpengaruh pada kinerja perusahaan.

Tidak ada pembahasan mengenai lindung nilai (*hedging*) dalam SAK ETAP. Bagaimana jika entitas melakukan transaksi lindung nilai terhadap *underlying items*? Acuan akuntansi yang bisa dipakai adalah tergantung peraturan yang ditetapkan oleh otoritas yang mengatur entitas tersebut, misalnya Badan

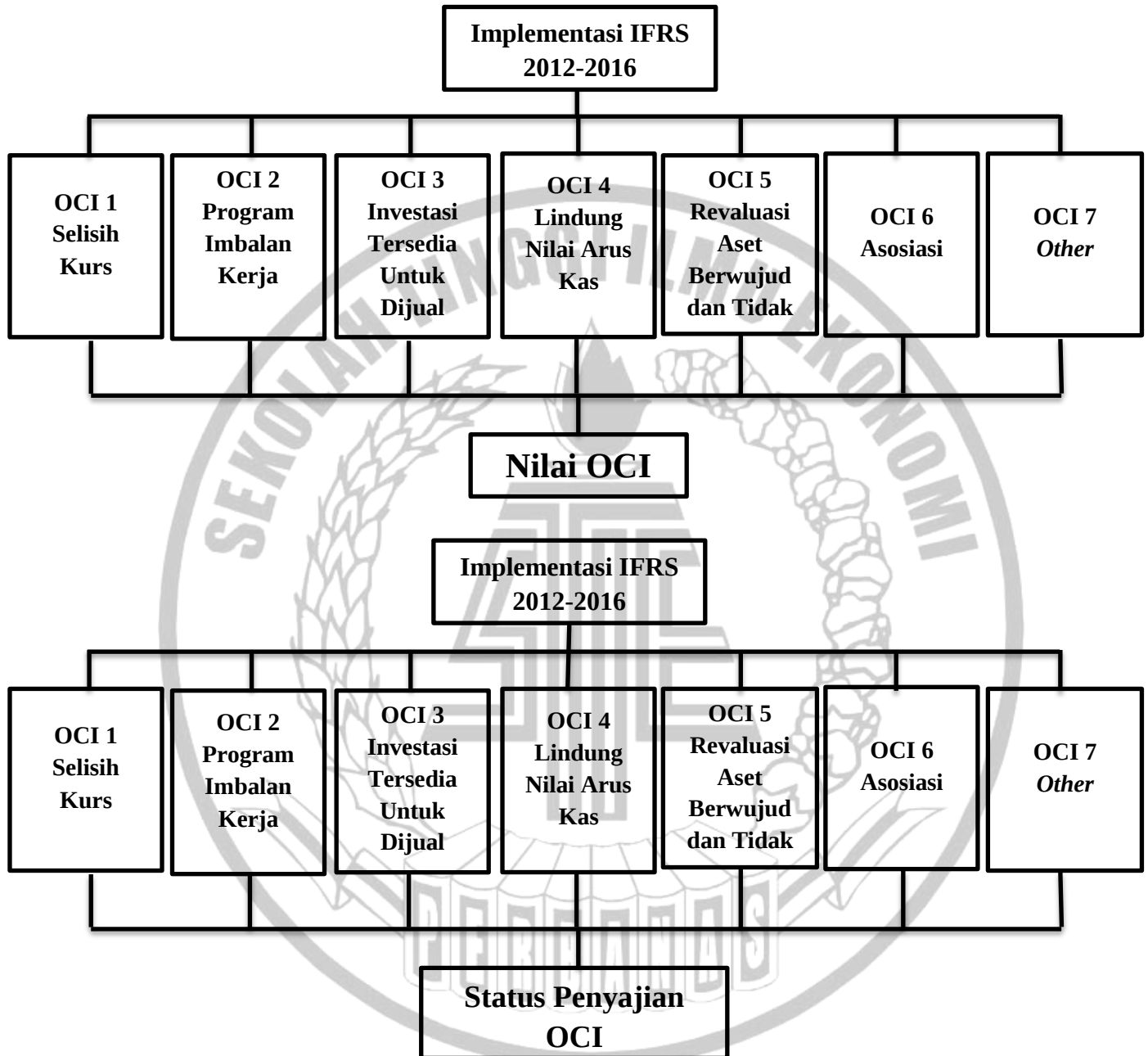
Perkreditan Rakyat (BPR) yang berada dibawah naungan Otoritas Jasa Keuangan (OJK) dapat menggunakan aturan yang digunakan oleh OJK tersebut (Ahalik, 2015:107).

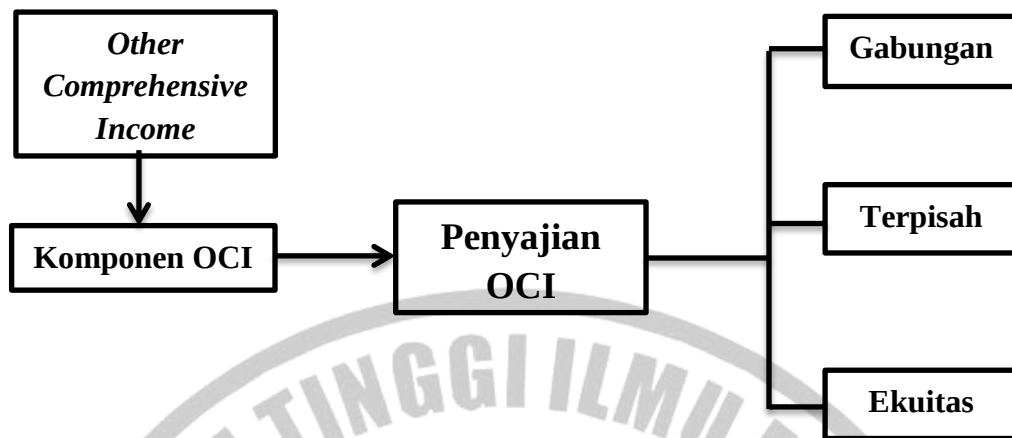
Entitas Asosiasi

Persekutuan merupakan jenis entitas non-korporasi dimana masing-masing rekan mempunyai pengaruh yang signifikan serta mempunyai peran dan tanggung jawab masing masing terhadap asosiasinya. Entitas tersebut bukan merupakan entitas anak ataupun bagian partisipasi dalam ventura bersama. Nilai investasi pada entitas asosiasi dicatat dengan menggunakan metode ekuitas.

Jenis entitas atau kerja sama lain dalam metode ekuitas adalah perjanjian bersama seperti ventura bersama, masing-masing perusahaan menjalankan aktivitas ekonomi secara bersama tetapi patuh terhadap pengendalian bersama. Saat aktivitas bersama, pengakuan pendapatan komperhensif diakui sebagai pendapatan komperhensif dan kenaikan investasi dalam pembukuan investor dan distribusi dari investor mempengaruhi nilai investasi.

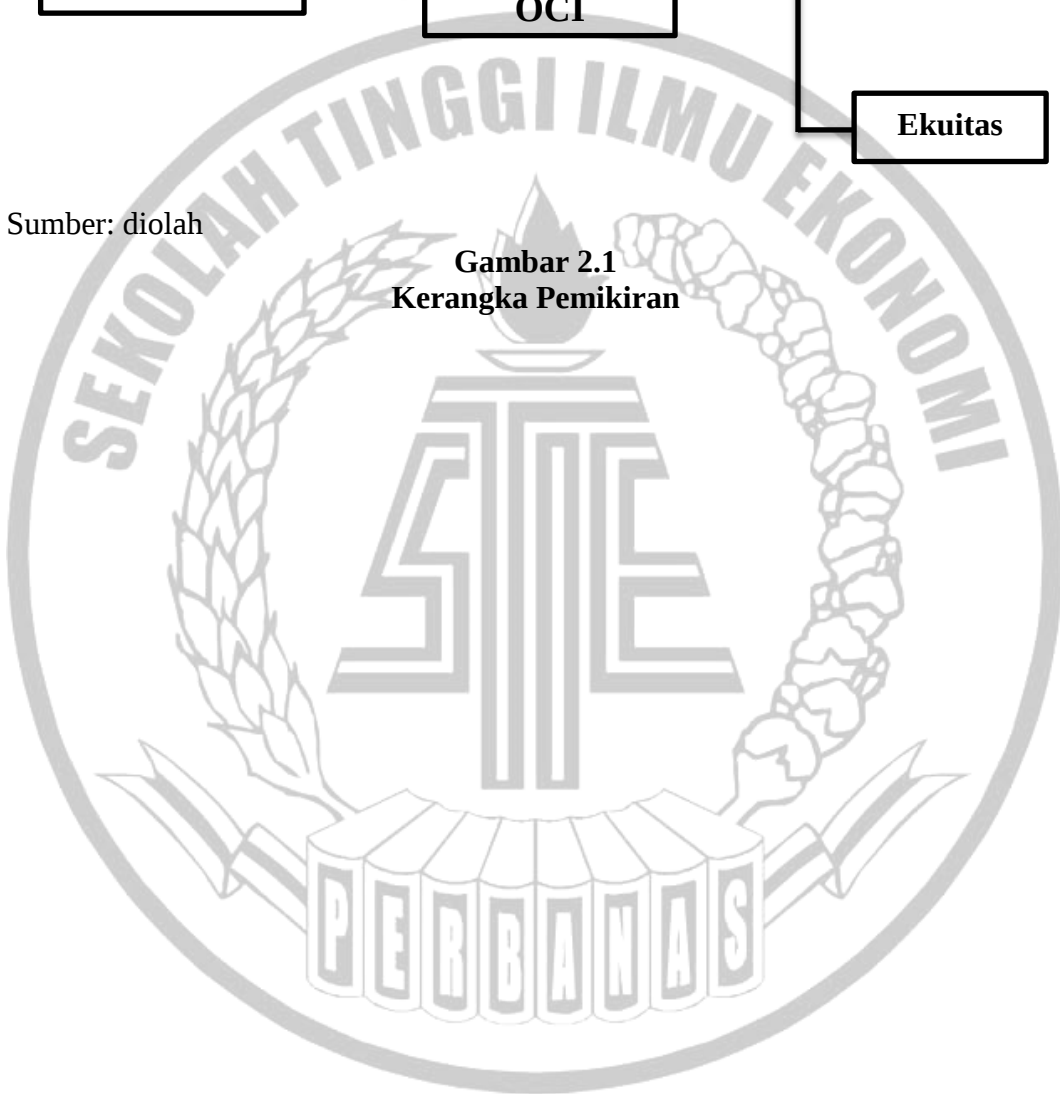
2.3 Kerangka Pemikiran





Sumber: diolah

Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran



2.4 Hipotesis Penelitian

Pada laporan laba rugi komperhensif merupakan laporan aktivitas perusahaan melihat hasil akhir tingkat keuntungan yang diperoleh sebuah entitas. Munculnya pendapatan komperhensif lain pasca adopsi IFRS memberikan gambaran lebih pada informasi yang disajikan oleh laporan pendapatan komperhensif keseluruhan dan laporan tersebut akan juga melihat arus kas masa depan.

Riset-riset terkait dengan penyajian OCI pernah dilakukan oleh Ahmar dan Mulyadi (2016), Bratten *et al.* (2016). Riset terkait dengan pengukuran dan standarisasi OCI pernah dilakukan oleh Jordan dan Clark (2014), Wei (2014), Ress dan Shane (2012), Chambers (2011), serta Concarov dan Hodson (2011).

OCI merupakan pembentukan serta penjumlahan factor dalam mengukur kewajaran dari nilai akun-akun yang berada didalamnya. Komponen dalam OCI akan terbentuk *score* dengan kriteria yang ditetapkan. Oleh karena itu, OCI dan komponen yang dinyatakan dalam:

OCI 1 = Perubahan Selisih Kurs Mata Uang Asing

OCI 2 = Program Imbalan Kerja

OCI 3 = Perubahan Investasi Tersedia Untuk Dijual

OCI 4 = Lindung Nilai Arus Kas

OCI 5 = Revaluasi Aset Berwujud dan Tidak Berwujud

OCI 6 = Asosiasi

OCI 7 = *Other*

Observasi pada penelitian ini terbagi dalam kelompok besar, pertama terkait dengan nilai OCI, kedua terkait dengan penyajian OCI, ketiga terkait dengan metode penyajian. Pengamatan kelompok pertama dan kedua memerlukan pengujian hipotesis karena menganalisis perbedaan nilai OCI dan penyajian OCI berdasarkan tahun pengamatan. Sedangkan kelompok yang ketiga tidak memerlukan hipotesis karena hanya melakukan identifikasi terkait metode penyajian.

Berdasarkan pada uraian mengenai uji beda terhadap masing-masing komponen pada *other comprehensive income* sektor industri barang konsumsi maka akan muncul hipotesis sebagai berikut:

H_{1a} : Terdapat perbedaan nilai *other comprehensive income* selisih kurs mata uang asing pada sektor industri barang konsumsi tahun 2012-2016.

H₂ : Terdapat perbedaan nilai *other comprehensive income* program imbalan kerja pada sektor industri barang konsumsi tahun 2012-2016.

H₃ : Terdapat perbedaan nilai *other comprehensive income* investasi yang tersedia untuk dijual pada sektor industri barang konsumsi tahun 2012-2016.

H₄ : Terdapat perbedaan nilai *other comprehensive income* lindung nilai arus kas pada sektor industri barang konsumsi tahun 2012-2016.

H₅ : Terdapat perbedaan nilai *other comprehensive income* revaluasi aset berwujud dan tidak berwujud pada sektor industri barang konsumsi tahun 2012-2016.

H₆ : Terdapat perbedaan nilai *other comprehensive income* asosiasi pada sektor industri barang konsumsi tahun 2012-2016.

H₇ : Terdapat perbedaan status penyajian *other comprehensive income* selisih kurs mata uang asing pada sektor industri barang konsumsi tahun 2012-2016.

H₈ : Terdapat perbedaan status penyajian *other comprehensive income* program imbalan kerja pada sektor industri barang konsumsi tahun 2012-2016.

H₉ : Terdapat perbedaan status penyajian *other comprehensive income* investasi yang tersedia untuk dijual pada sektor industri barang konsumsi tahun 2012-2016.

H₁₀ : Terdapat perbedaan status penyajian *other comprehensive income* lindung nilai arus kas pada sektor industri barang konsumsi tahun 2012-2016.

H₁₁ : Terdapat perbedaan status penyajian *other comprehensive income* revaluasi aset berwujud dan tidak berwujud pada sektor industri barang konsumsi tahun 2012-2016.

H₁₂ : Terdapat perbedaan status penyajian *other comprehensive income* asosiasi pada sektor industri barang konsumsi tahun 2012-2016.