

**PENERAPAN IFRS DAN HUBUNGANNYA DENGAN  
KOMPARABILITAS PENGUNGKAPAN ASET TETAP  
PADA LAPORAN KEUANGAN PERUSAHAAN**



**SKRIPSI**

Diajukan sebagai salah satu syarat  
untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1)  
pada Program Sarjana Fakultas Ekonomika dan Bisnis  
Universitas Diponegoro

Disusun Oleh

**ARDIAN SETIANTO**  
**12030110141035**

**FAKULTAS EKONOMIKA DAN BISNIS**  
**UNIVERSITAS DIPONEGORO**  
**SEMARANG**  
**2014**

## PERSETUJUAN SKRIPSI

Nama Penyusun : Ardian Setianto

Nomor Induk Mahasiswa : 12030110141035

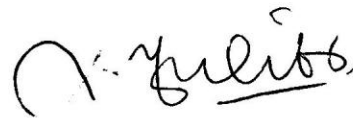
Fakultas/ Jurusan : Ekonomika dan Bisnis/ Akuntansi

Judul Usulan Penelitian Skripsi : **PENERAPAN IFRS DAN HUBUNGANNYA  
DENGAN KOMPARABILITAS PENGUNG-  
KAPAN ASET TETAP PADA LAPORAN  
KEUANGAN PERUSAHAAN**

Dosen Pembimbing : Agung Juliarto, S.E, M.Si, Ph.D, Akt.

Semarang, 7 Nopember 2014

Dosen Pembimbing,



(Agung Juliarto, S.E, M.Si, Ph.D, Akt.)  
NIP. 19730722 20212 1002

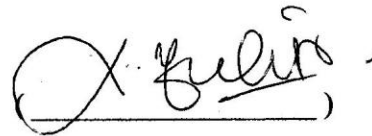
## PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN

Nama Penyusun : Ardian Setianto  
Nomor Induk Mahasiswa : 12030110141035  
Fakultas/ Jurusan : Ekonomika dan Bisnis/ Akuntansi  
Judul Usulan Penelitian Skripsi : **PENERAPAN IFRS DAN HUBUNGANNYA  
DENGAN KOMPARABILITAS PENGUNG-  
KAPAN ASET TETAP PADA LAPORAN  
KEUANGAN PERUSAHAAN**

Telah dinyatakan lulus ujian pada tanggal 19 Nopember 2014.

### Tim Penguji

1. Agung Juliarto, S.E, M.Si, Ph.D, Akt.



2. Dul Muid, S.E., M.Si., Akt.



3. Wahyu Meiranto, S.E., M.Si., Akt.



## PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Yang bertanda tangan di bawah ini saya, Ardian Setianto, menyatakan bahwa skripsi dengan judul: **PENERAPAN IFRS DAN HUBUNGANNYA DENGAN KOMPARABILITAS PENGUNGKAPAN ASET TETAP PADA LAPORAN KEUANGAN PERUSAHAAN**, adalah hasil tulisan saya sendiri. Dengan ini saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa dalam skripsi ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui seolah-olah sebagai tulisan saya sendiri, dan/atau tidak terdapat bagian atau keseluruhan tulisan yang saya salin, tiru, atau yang saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan penulis aslinya.

Apabila saya melakukan tindakan yang bertentangan dengan hal tersebut di atas, baik disengaja maupun tidak, dengan ini saya menyatakan menarik skripsi yang saya ajukan sebagai hasil tulisan saya sendiri ini. Bila kemudian terbukti bahwa saya melakukan tindakan menyalin atau meniru tulisan orang lain seolah-olah hasil pemikiran saya sendiri, berarti gelar dan ijasah yang telah diberikan oleh universitas batal saya terima.

Semarang, 7 Nopember 2014

Yang membuat pernyataan

(Ardian Setianto)

NIM : 12030110141035

## ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis bagaimana pengaruh penerapan IFRS dan hubungannya dengan komparabilitas pengungkapan aset tetap pada laporan keuangan perusahaan. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah penerapan IFRS yang berfokus pada komparabilitas pengungkapan aset tetap. Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian yang dilakukan oleh Vergauwe dan Gaeremynck (2013).

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2011-2013. Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling* dan diperoleh 327 data observasi untuk diteliti. Pengujian hipotesis menggunakan analisis regresi linear dengan menggunakan program SPSS Release 20.

Hasil analisis menunjukkan bahwa koefisien dari variabel interaksi antara indeks pengungkapan awal aset tetap perusahaan dengan periode penerapan IFRS tahun pertama dan periode penerapan IFRS tahun kedua ini menjadi semakin negatif. Hal ini mengindikasikan bahwa perbedaan tingkat pengungkapan aset tetap pada laporan keuangan perusahaan semakin berkurang. Hasil ini menunjukkan adanya peningkatan komparabilitas pengungkapan aset tetap pada laporan keuangan perusahaan seiring berlakunya konvergensi IFRS dari waktu ke waktu.

**Kata Kunci:** IFRS, komparabilitas, pengungkapan, aset tetap

## **ABSTRACT**

*The objective of this research is to analyze the implementation of IFRS and its relationship with the disclosure comparability of fixed assets or now called PPE (Property, Plant, and Equipment) in the financial statements. The variables used in this study is the application of IFRS which focused on disclosure comparability of PPE. This research is based on previous research conducted by Vergauwe and Gaeremynck (2013).*

*The sample of this research was manufacturing company which listed on the Indonesian Stock Exchange (IDX) in the year 2011-2013. Data were collected by using purposive sampling method and 327 observation data were analyzed. The hypothesis testing in this research utilized linear regression analysis with SPSS Release 20.*

*The results of this analysis finds that the coefficient of the interaction variable between initial property, plant, and equipment (PPE) disclosure index and the application period of IFRS in first year and second year is become increasingly negative. It indicates that the differences of PPE disclosure level among firms are decreased. This suggests that the differences of PPE disclosures level in the financial statements among firms become smaller over time resulting in higher comparability as the enactment of IFRS convergence.*

**Keywords:** *IFRS, comparability, disclosure, PPE (Property, Plant, and Equipment)*

## KATA PENGANTAR

*Assalamualaikum Wr. Wb.*

Alhamdulillah, segala puji dan syukur penulis panjatkan kehadirat Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat, hidayah, serta karunia-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul **“Penerapan IFRS Dan Hubungannya Dengan Komparabilitas Pengungkapan Aset Tetap Pada Laporan Keuangan Perusahaan”**.

Penulisan skripsi ini dimaksudkan untuk memenuhi persyaratan untuk menyelesaikan studi pada Program Sarjana (S1) Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro. Terdapat beberapa kendala yang penulis hadapi di lapangan, yang sangat menguras waktu, pikiran, dan tenaga untuk menyelesaikan skripsi ini. Namun berkat dukungan, doa serta bimbingan dari keluarga, dosen pembimbing dan teman-teman akhirnya skripsi ini dapat terselesaikan. Oleh karena itu, dalam kesempatan ini penulis ingin mengucapkan terima kasih kepada:

1. Kedua orang tua tersayang Papa Hariyadi Gunawan B.W. dan Mama Siti Asiah yang selalu memberikan kasih sayang, perhatian serta dukungan sehingga penulis selalu termotivasi untuk menyelesaikan skripsi ini. Terimakasih untuk setiap doa yang selalu dipanjatkan untukku. Ian sayang Papa Mama.
2. Prof. Drs. Mohamad Nasir, MSi., Akt., Ph.D selaku Dekan Fakultas Ekonomika dan Bisnis Undip yang telah memberikan dedikasinya sehingga FEB Undip dapat dibanggakan.
3. Bapak Agung Juliarto, S.E, M.Si, Akt, Ph.D selaku dosen pembimbing yang telah membimbing penulis sehingga penulis pada akhirnya dapat menyelesaikan skripsi ini.

4. Bapak Prof. Dr. Muchammad Syafruddin, Msi., Akt selaku ketua jurusan akuntansi yang selalu berdedikasi tinggi untuk meningkatkan kualitas pendidikan dan mahasiswa jurusan akuntansi.
5. Bapak Dr. Agus Purwanto, S.E., M.Si., Akt, selaku dosen wali yang telah memberi arahan pada penulis dalam menjalani hari-hari di bangku perkuliahan.
6. Kakak dan adikku tercinta, Vina Victriana dan Adevia Yulia R. yang menjadi inspirasi dan selalu memotivasi penulis dari masa studi perkuliahan hingga proses penyelesaian skripsi ini.
7. Anindita Fitri Rachmadanti, yang selalu memberi semangat, dan keceriaan pada penulis terutama dalam masa-masa sulit selama penyelesaian skripsi ini. Terima kasih karena telah memberi warna dalam hidup penulis selama ini.
8. Teman-teman seperjuangan mahasiswa bimbingan Pak Agung; Cintanya Wasistha Patralalita dan Indah Rahmawati. Terima kasih untuk *support* dan diskusinya selama ini yang sangat membantu.
9. Sahabat-sahabat terbaik selama menempuh pendidikan di FEB Undip; Niko Ardianto, Ardi Hakitama, Atta Putra Harjanto, M. Armidla Suharjono, M. Noorfianto R.T., Teguh Prawibowo, Dewi Pramita yang selalu memberikan cerita, tawa, dan canda. Semoga kita dapat menjadi sahabat selamanya. *Keep'in touch guys!*
10. Teman-teman perjuangan skripsi akhir; Reza, Tias, Barru, Laras, Duma, terima kasih karena selalu menjaga, dan mengingatkan satu sama lain untuk segera menyelesaikan skripsi kita masing-masing.
11. Teman-teman EECC Ranger; Aisya, Tedo, Rizkita, dll atas kebersamaan dan sharing ilmunya dalam belajar Bahasa Inggris.
12. Keluarga Besar Beswan Djarum 2012/2013 Semarang dan Beswan Djarum Indonesia, yang selalu memberikan kegembiraan di setiap kesempatan. Pengalaman serta ilmu yang penulis dapatkan bersama kalian, tidak akan tergantikan.

13. Keluarga baru yang bertemu saat KKN; Amos, Dhani, Mas Lubis, Aji, Via, Angga, Claudia, April, dan Ais yang telah memberikan kenangan luar biasa indah di Desa Sirahan, dan menunjukkan kerjasama tim terhebat bagi penulis.
14. Keluarga besar Kaskus Elite 7; Su Yong Han, Klamath, Om Joe Rizky, Rangga, Koncek Ijaw, Pak Toon, Raffi, SuperS, Poetra Soenda serta teman-teman lainnya yang selalu memberikan tempat pelarian terbaik pada penulis di masa jenuh proses penyelesaian skripsi ini.
15. Semua pihak yang tidak bisa penulis sebutkan satu per satu. Terima kasih atas bantuannya selama ini sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi dan studi di FEB UNDIP Semarang.

Semarang, 7 Nopember 2014

Penulis,

Ardian Setianto

## **MOTTO DAN PERSEMBAHAN**

*“Walaupun jalanmu terjal dan berliku,*

*Tak ada pilihan lain selain hadapi dengan sabar, tabah, dan tawakkal”*

*Skripsi ini saya persembahkan untuk :*

- *Papa, Mama tercinta*
- *Kak Vin, Dek Via tersayang*
- *dan Dek Nina yang terkasih*

## DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL .....	i
HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI .....	ii
HALAMAN PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN .....	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI .....	iv
ABSTRAK .....	v
<i>ABSTRACT</i> .....	vi
KATA PENGANTAR .....	vii
MOTTO DAN PERSEMBAHAN .....	x
DAFTAR TABEL .....	xiv
DAFTAR GAMBAR .....	xv
DAFTAR LAMPIRAN .....	xvi
BAB I PENDAHULUAN .....	1
1.1 Latar Belakang Masalah .....	1
1.2 Rumusan Masalah .....	10
1.3 Tujuan Penelitian .....	11
1.4 Manfaat Penelitian .....	11
1.5 Sistematika Penulisan .....	11
BAB II TELAAH PUSTAKA .....	13
2.1 Landasan Teori .....	13
2.1.1 IFRS ( <i>International Financial Reporting Standards</i> ) .....	13
2.1.2 Konvergensi IFRS di Indonesia .....	15
2.1.3 Kerangka Konseptual Akuntansi .....	19
2.1.4 Teori Institusional ( <i>Mimetic Isomorphism Theory</i> ) .....	22
2.1.5 Aset Tetap (PSAK 16) .....	23
2.2 Penelitian Terdahulu .....	27

2.3 Kerangka Pemikiran .....	29
2.4 Hipotesis Penelitian .....	30
<b>BAB III METODE PENELITIAN .....</b>	<b>33</b>
1.1 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel .....	33
1.1.1 Variabel Dependen .....	33
1.1.2 Variabel Independen .....	36
1.1.3 Variabel Interaksi .....	38
1.1.4 Variabel Kontrol .....	38
1.2 Populasi dan Sampel .....	41
1.3 Jenis dan Sumber Data .....	42
1.4 Metode Pengumpulan Data .....	42
1.5 Teknik Analisis Data .....	42
1.5.1 Analisis Statistik Deskriptif .....	43
1.5.2 Uji Asumsi Klasik .....	43
1.5.3 Pengujian Hipotesis .....	45
<b>BAB IV HASIL DAN ANALISIS .....</b>	<b>48</b>
4.1 Deskripsi Objek Penelitian .....	48
4.2 Analisis Data .....	49
4.2.1 Analisis Statistik Deskriptif .....	50
4.2.2 Uji Asumsi Klasik .....	53
4.2.2.1 Uji Normalitas.....	54
4.2.2.2 Uji Multikolineritas.....	55
4.2.2.3 Uji Heteroskedastisitas.....	57
4.2.2.4 Uji Autokorelasi.....	58
4.2.3 Uji Hipotesis .....	59
4.3 Interpretasi Hasil .....	64
<b>BAB V PENUTUP .....</b>	<b>68</b>
5.1 Kesimpulan .....	68
5.2 Keterbatasan .....	69

5.3 Saran .....	70
DAFTAR PUSTAKA .....	71
LAMPIRAN .....	75

## DAFTAR TABEL

Tabel 2.1 SAK Konvergensi .....	17
Tabel 2.2 Ikhtisar Perubahan PSAK 16 (Revisi 2011) .....	25
Tabel 2.3 Penelitian Terdahulu .....	28
Tabel 3.1 <i>Checklist</i> Pengungkapan Aset Tetap .....	35
Tabel 4.1 Daftar Perusahaan Sampel Penelitian .....	49
Tabel 4.2 Statistik Deskriptif.....	50
Tabel 4.3 Tingkat Pengungkapan Awal (IDH).....	52
Tabel 4.4 Hasil Uji Normalitas.....	55
Tabel 4.5 Hasil Uji Multikolinieritas .....	56
Tabel 4.6 Hasil Uji Heteroskedastisitas Model Regresi .....	58
Tabel 4.7 Hasil Uji Autokorelasi .....	59
Tabel 4.8 Hasil Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ ).....	60
Tabel 4.9 Hasil Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F) .....	61
Tabel 4.10 Hasil Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t) .....	62

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran Penelitian .....	30
Gambar 4.1 Grafik Normal <i>P-Plot</i> .....	54
Gambar 4.2 Uji Heteroskedastisitas dengan <i>Scatterplot</i> .....	57

## DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran A Daftar nama Sampel Perusahaan Manufaktur Tahun 2011-2013 .....	76
Lampiran B Hasil Output SPSS.....	79

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **1.1 Latar Belakang Masalah**

Muncul dan berkembangnya perusahaan-perusahaan multinasional, pertumbuhan pasar internasional dan perubahan perilaku investor adalah beberapa faktor yang mendorong proses internasionalisasi kegiatan ekonomi, yang kemudian mengakibatkan adanya kebutuhan untuk menyeragamkan standar akuntansi yang berlaku internasional. Namun interpretasi dan pemahaman tentang informasi akuntansi di tingkat internasional terhambat oleh beberapa faktor, termasuk beragamnya standar akuntansi dan aturan dalam penyusunan laporan keuangan di setiap negara (Callao, Jarne & Laínez, 2007).

Menurut Harrison Jr, et al. (2011), adanya standar akuntansi sangatlah diperlukan. Tanpa standar akuntansi, para pemakai laporan keuangan harus terlebih dulu mempelajari dasar akuntansi masing-masing perusahaan, kemudian membuat perbandingan dengan laporan keuangan perusahaan lainnya. Harrison Jr, et al. (2011) juga mengungkapkan bahwa akuntansi tidak seperti dalil ilmiah yang dapat diterapkan diseluruh alam semesta, aturan akuntansi cenderung bervariasi dalam tiap negara yang berbeda, yakni secara umum disebut GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*). Dengan digunakannya GAAP, untuk dapat membandingkan data dari satu negara ke negara lain, harus melakukan konversi dan menyatakan

kembali data akuntansi, sehingga memakan banyak waktu dan biaya. Kemudian, hal ini yang mendorong penyusunan standar yang berlaku secara global dalam bentuk IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

Program konvergensi PSAK ke IFRS di Indonesia mendapat dukungan penuh dari pemerintah. Program ini sejalan dengan kesepakatan pemimpin negara-negara yang tergabung dalam G20 yang salah satunya adalah untuk menciptakan satu set standar akuntansi yang berkualitas yang berlaku secara internasional (Bapepam-LK, 2010). Dengan konvergensi IFRS, kebutuhan standar akuntansi Indonesia yang dapat diperbandingkan dengan negara lain terpenuhi.

Program konvergensi IFRS juga merupakan salah satu rekomendasi dalam *Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing* yang disusun oleh assessor *World Bank* yang telah dilaksanakan sebagai bagian dari *Financial Sector Assessment Program* (FSAP). Menurut Gamayuni (2009), dengan mengadopsi IFRS, berarti laporan keuangan berbicara dengan bahasa akuntansi yang sama, hal ini akan memudahkan perusahaan multinasional dalam berkomunikasi dengan cabang-cabang perusahaannya yang berada dalam negara yang berbeda, sehingga meningkatkan kualitas pelaporan manajemen dan pengambilan keputusan.

Gamayuni (2009) juga mengungkapkan bahwa akan menjadi suatu kelemahan bagi suatu perusahaan jika tidak dapat diperbandingkan secara global, yang berarti kurang mampu dalam menarik modal dan menghasilkan keuntungan di masa depan. Dengan mengadopsi IFRS membuat kinerja perusahaan dapat diperbandingkan

dengan pesaing lainnya secara global, apalagi dengan semakin meningkatnya persaingan global saat ini. Sebelumnya telah ada beberapa penelitian yang mengindikasikan bahwa pengadopsian IFRS umumnya mampu meningkatkan kualitas standar akuntansi di sebagian besar negara (Bartov et al., 2005; Leuz et al., 2003; Ashbaugh dan Pincus, 2001).

Pengadopsian standar akuntansi internasional ke dalam standar akuntansi domestik bertujuan untuk menghasilkan laporan keuangan yang memiliki tingkat komparabilitas dan kredibilitas tinggi. Menurut Li (2008), adanya komparabilitas antara laporan keuangan perusahaan satu dengan perusahaan lainnya dan semakin banyaknya informasi keuangan yang diungkapkan dalam laporan keuangan dapat menyebabkan turunnya biaya modal yang dikeluarkan oleh perusahaan/ investor.

Secara khusus *Financial Accounting Standards Board (FASB, 1980)* menyatakan, keputusan berinvestasi dan pinjaman pada dasarnya melibatkan evaluasi dari peluang alternatif, dan mereka tidak dapat diputuskan secara rasional jika informasi yang komparatif tidak tersedia. Dengan kata lain, komparabilitas laporan keuangan merupakan prasyarat bagi pengambilan keputusan investasi. Semakin tinggi komparabilitas, semakin berkualitas keputusan yang diambil.

Adapun manfaat dari komparabilitas laporan keuangan yang lebih tinggi, seperti laporan keuangan menjadi dapat dianalisis lebih detail, perkiraan akurasi, dispersi perkiraan yang lebih rendah (Lang et al., 2010; De Franco et al., 2011) dan meningkatnya investasi luar negeri (DeFond et al., 2011). Dapat disimpulkan bahwa

konvergensi PSAK dengan IFRS membawa pengaruh positif bagi iklim investasi di Indonesia. Hal ini disebabkan karena kemudahan para investor untuk membandingkan informasi-informasi keuangan dari perusahaan di Indonesia dengan perusahaan di negara lain (Irdam, 2012).

Bagi investor saham, neraca adalah suatu pertimbangan penting untuk berinvestasi dalam sebuah perusahaan karena di dalam neraca atau yang sering disebut juga laporan posisi keuangan melaporkan aset, kewajiban, dan ekuitas perusahaan pada suatu periode (Kieso et al., 2007). Laporan keuangan ini menyediakan informasi mengenai sifat dan jumlah investasi dalam sumber daya perusahaan, kewajiban kepada kreditur, dan ekuitas pemilik dalam sumber daya bersih.

Rahmasari (2012) mengatakan, untuk mendukung kegiatan operasionalnya, setiap bentuk badan usaha yang ada saat ini, mulai dari yang berukuran kecil hingga yang berskala besar pasti akan memanfaatkan aset yang dimilikinya. Perusahaan memanfaatkan aset guna menghasilkan produk dan penjualan. Menurut IAS 1, penyajian aset dipisahkan menjadi dua kelompok yaitu aset lancar (*current assets*) dan aset tidak lancar (*non-current assets*). Kieso et al. (2007) menyatakan aset lancar adalah kas dan aktiva lainnya yang diharapkan akan dapat dikonversi menjadi kas, dijual, atau dikonsumsi dalam satu tahun atau dalam satu siklus operasi, tergantung mana yang paling lama. Sedangkan aset tidak lancar menurut Kieso et al. (2007) merupakan aset yang tidak memenuhi definisi aset lancar, yang mencakup berbagai

pos seperti investasi jangka panjang, *property, plant, and equipment* atau yang lebih dikenal sebagai aset tetap, aset tak berwujud, dan aset lainnya.

Kegiatan operasional perusahaan tidak lepas dari aset tetap, karena aset tetap merupakan sumber atau harta berwujud yang memberikan manfaat jangka panjang (lebih dari satu periode). Besarnya investasi di dalam aset tetap sangat bergantung pada lini bisnis operasi mereka. Sebagai contoh perusahaan produsen sumber daya alam dan peralatan yang membutuhkan modal besar cenderung memiliki sejumlah investasi besar pada pos aset tetap. Sedangkan perusahaan jasa dan produsen perangkat lunak (*software*) komputer hanya membutuhkan jumlah yang relatif kecil dari aset tetap. Loth (2011) menyatakan, *Property, plant and equipment (PP&E)* atau aset tetap adalah “sebagian besar angka” dalam neraca perusahaan, bahkan sering merupakan komponen terbesar dari total aset perusahaan.

Penelitian tentang komparabilitas pengungkapan laporan keuangan masih jarang dilakukan di Indonesia, namun di luar negeri telah banyak yang melakukan penelitian tersebut. Studi yang dilakukan oleh Barth et al.(2012) meneliti tentang daya banding penerapan IFRS oleh perusahaan non-Amerika dengan penerapan US-GAAP oleh perusahaan Amerika yang dilakukan di Amerika Serikat. Objek penelitian ini dilakukan pada perusahaan yang menerapkan IFRS yang tersebar di 27 negara diluar Amerika yang mengadopsi IFRS antara tahun 1995-2006, dan beberapa perusahaan Amerika dengan industri dan kriteria yang sama. Teknik analisis yang digunakan menggunakan model analisis regresi. Hasil penelitian menunjukkan

penerapan IFRS oleh perusahaan non-Amerika berdampak positif pada peningkatan laba, peningkatan kualitas akrual dan ketepatan waktu serta peningkatan komparabilitas laporan keuangan daripada perusahaan Amerika yang menggunakan standar akuntansi US-GAAP.

Studi yang dilakukan Brochet et al.(2012) meneliti apakah pengadopsian wajib IFRS berpengaruh terhadap manfaat pasar modal melalui peningkatan daya banding laporan keuangan yang dilakukan di Inggris. Pengambilan sampel dilakukan pada seluruh perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Inggris (*UK Stock Exchanges*) pada periode 2003-2006. Hasil penelitian menunjukkan pengadopsian IFRS meningkatkan daya banding laporan keuangan. Hal ini dibuktikan dengan menurunnya tingkat *return* yang tidak wajar untuk *trader* dalam negeri seiring pengadopsian IFRS.

Vergauwe dan Gaeremynck (2013) melakukan penelitian mengenai komparabilitas pengungkapan laporan keuangan dalam konvergensi IFRS. Apakah dalam kerangka akuntansi berbasis prinsip (*principles-based*), seperti IFRS, pengungkapan dalam standar properti-investasi (IAS 40) pada perusahaan *real-estate* menjadi lebih dapat dibandingkan dari waktu ke waktu. Pertanyaan ini menarik sebab studi empiris sebelumnya menunjukkan bahwa kualitas awal pengungkapan IFRS secara signifikan bervariasi berdasarkan adopsi IFRS (Christensen *et al.*, 2012; Verriest *et al.*, 2012).

Kemudian dalam penelitiannya, Vergauwe dan Gaeremynck (2013) menyatakan bahwa pengungkapan tidak hanya meningkat dari waktu ke waktu tetapi juga menjadi lebih dapat dibandingkan. Vergauwe dan Gaeremynck (2013) juga menemukan bukti bahwa krisis keuangan yang terjadi dapat mempercepat proses ke pengungkapan informasi yang lebih dapat dibandingkan.

Meski demikian, masih terdapat banyak kekurangan di dalam penelitian Vergauwe dan Gaeremynck (2013). Pertama, karena masalah bahasa, mereka tidak dapat mengumpulkan data pada seluruh perusahaan *real-estate* di Eropa. Kedua, ketersediaan data lebih rendah di awal tahun dan hal ini mengurangi jumlah sampel yang mereka teliti.

Dalam melakukan pengungkapan atas suatu aset, tentunya terdapat standar – standar atau pedoman yang harus diikuti oleh perusahaan. Hal tersebut perlu dilakukan agar terdapat keseragaman pada semua perusahaan/ entitas dalam mengukur nilai suatu aset. Pedoman bagi setiap entitas terkait kegiatan pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan aset tetap di Indonesia adalah PSAK No.16 tentang Aset Tetap.

PSAK No.16 pertama kali diberlakukan pada tahun 1994 dan mengalami revisi pada tahun 2007. Perubahan standar pencatatan laporan keuangan akan menimbulkan dampak yang signifikan dalam proses pengungkapan aset tetap perusahaan, baik bagi perusahaan itu sendiri, investor, maupun pemerintah. Terkait dengan program konvergensi IFRS yang harus diterapkan dalam laporan keuangan

perusahaan, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) selaku badan yang berwenang dalam melakukan perubahan terhadap Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK), mengeluarkan revisi terhadap PSAK No.16 (revisi 2007) mengenai Aktiva Tetap dan Aktiva Lain-lain, dan menggantinya menjadi PSAK No.16 (revisi 2011) yang berlaku efektif untuk periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2012.

PSAK terkait Aktiva Tetap revisi 2007 mengatur perlakuan akuntansi terhadap suatu aset tetap yang tersedia untuk dijual, namun pada PSAK No.16 (Revisi 2011) pengaturan aset tetap yang tersedia untuk dijual telah dihapus karena sudah diatur dalam PSAK No.58 (Revisi 2009): Aset Tidak Lancar yang Dimiliki untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan.

Terkait dengan perubahan yang terjadi pada ketentuan pencatatan laporan keuangan, tentu saja ada perubahan yang terjadi pada penerapan dan pengungkapan yang harus dilakukan oleh perusahaan, baik secara teoritis maupun praktik. Sehingga penelitian tentang masalah komparabilitas pengungkapan aset tetap dalam lingkungan IFRS ini menjadi penting untuk diteliti lebih lanjut. Sebab hal ini sangat berkaitan dengan keandalan suatu laporan keuangan agar tidak terjadi *miss interpretation* yang mana sangat mempengaruhi kebutuhan informasi para *stakeholders*.

Berdasarkan hal tersebut maka penting dilakukan penelitian untuk menganalisis penerapan IFRS dan hubungannya dengan komparabilitas pengungkapan aset tetap pada laporan keuangan perusahaan. Penelitian ini mengacu

pada penelitian yang dilakukan oleh Vergauwe dan Gaeremynck (2013). Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Vergauwe dan Gaeremynck (2013) antara lain adalah perbedaan standar akuntansi yang digunakan, perbedaan lokasi dan sampel. Penelitian Vergauwe dan Gaeremynck (2013) berfokus pada standar akuntansi *IAS 40: Investment - Property* yang dilaksanakan di Eropa dengan menggunakan perusahaan *real-estate* dari 11 negara berbeda di Eropa dalam periode tahun 2005-2010 sebagai sampel penelitian. Sementara penelitian ini berfokus pada PSAK No.16 (revisi 2011) yang dilaksanakan di Indonesia dengan menggunakan sampel seluruh perusahaan manufaktur yang telah *go public* di Indonesia, dalam periode tahun 2011-2013. Objek penelitian ini adalah laporan keuangan perusahaan terutama berfokus pada Catatan Atas Laporan Keuangan.

Penelitian ini berfokus pada PSAK No.16: Aset Tetap (Revisi 2011) karena sejumlah alasan. Pertama, tidak semua perusahaan di Indonesia memiliki pos properti investasi, sehingga apabila penelitian Vergauwe dan Gaeremynck (2013) direplikasikan begitu saja maka kurang memberikan kontribusi nyata. Kedua, terkait adanya revisi terhadap PSAK No.16 (revisi 2007) menjadi PSAK No.16 (revisi 2011) sebagai dampak program konvergensi IFRS yang harus diterapkan dalam laporan keuangan perusahaan, tentu saja menimbulkan perubahan yang terjadi pada penerapan dan pengungkapan yang harus dilakukan oleh perusahaan, sehingga masalah ini penting untuk diteliti lebih lanjut. Ketiga, penelitian sejenis tentang komparabilitas pengungkapan aset tetap pada laporan keuangan masih jarang

dilakukan di Indonesia. Sehingga diharapkan penelitian ini dapat menjadi referensi dan gambaran lebih lanjut mengenai dampak yang terjadi akibat konvergensi IFRS pada laporan keuangan perusahaan di Indonesia.

Berdasarkan uraian di atas, maka penelitian ini dimaksudkan untuk menganalisis penerapan IFRS dan hubungannya dengan komparabilitas pengungkapan aset tetap pada laporan keuangan perusahaan. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah penerapan IFRS yang berfokus pada komparabilitas pengungkapan aset tetap.

## **1.2 Rumusan Masalah**

Semua perusahaan yang *go public* di Indonesia diwajibkan untuk menerapkan standar akuntansi yang konvergen dengan IFRS untuk penyusunan laporan keuangan pada atau setelah tanggal 1 Januari 2012 (DSAK-IAI). Penerapan IFRS ini tentu akan berpengaruh terhadap penyajian dan pengungkapan elemen dalam laporan keuangan perusahaan.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan sebelumnya, maka rumusan masalah yang diajukan dalam penelitian ini adalah :

- Apakah komparabilitas pengungkapan Aset Tetap pada laporan keuangan perusahaan menjadi semakin kecil seiring berlakunya IFRS dari waktu ke waktu?

### **1.3 Tujuan Penelitian**

Tujuan dalam penelitian ini adalah untuk memperoleh bukti empiris mengenai peningkatan komparabilitas pengungkapan Aset Tetap pada laporan keuangan perusahaan seiring berlakunya IFRS.

### **1.4 Manfaat Penelitian**

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi berbagai pihak, antara lain:

1. Bagi akademisi, penelitian ini diharapkan menambah pengetahuan, ilmu, dan wawasan mengenai dampak konvergensi IFRS terhadap pengungkapan Aset Tetap pada laporan keuangan perusahaan manufaktur yang listing di BEI.
2. Bagi perusahaan, penelitian ini berguna untuk memberikan gambaran mengenai dampak yang terjadi akibat konvergensi IFRS pada laporan keuangan perusahaan.
3. Bagi pihak lain, penelitian ini diharapkan dapat menjadi informasi tambahan untuk penelitian selanjutnya jika ingin dikembangkan lagi secara luas.

### **1.5 Sistematika Penulisan**

Sistematika penulisan disusun untuk memberikan gambaran mengenai penelitian yang dilakukan. Sistematika penulisan ini berisi penjelasan informasi secara singkat mengenai materi yang dibahas dalam tiap-tiap bab. Sistematika penulisan dalam penelitian ini disajikan sebagai berikut:

## Bab I Pendahuluan

Bab pendahuluan memberikan penjelasan tentang latar belakang, rumusan masalah, tujuan, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan.

## Bab II Telaah Pustaka

Bab telaah pustaka memberikan penjelasan tentang landasan teori yang berkaitan dengan penelitian ini, uraian tentang penelitian terdahulu, kerangka pemikiran teoritis untuk memberi penjelasan secara logis maksud dari penelitian, dilanjutkan dengan penjelasan hipotesis.

## Bab III Metode Penelitian

Bab metode penelitian memberikan penjelasan tentang desain penelitian, variabel penelitian dan definisi operasional variabel, populasi dan sampel, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data dan metode analisis.

## Bab IV Hasil dan Analisis

Bab hasil dan analisis memberikan penjelasan tentang deskripsi objek penelitian, analisis data yang menjelaskan hasil olahan data sesuai alat dan teknik analisis yang digunakan dan interpretasi hasil penelitian.

## Bab V Penutup

Bab penutup memberikan penjelasan tentang simpulan penelitian, keterbatasan, serta saran untuk penelitian selanjutnya.

## **BAB II**

### **TELAAH PUSTAKA**

#### **2.1. Landasan Teori**

Dalam bagian ini akan diuraikan teori-teori yang melandasi dilakukannya penelitian ini. Penyajian akan di mulai dari IFRS (*International Financial Reporting Standard*), konvergensi IFRS, kerangka konseptual akuntansi, teori institusional (*Mimetic Isomorphism Theory*), dan aset tetap (PSAK 16).

##### **2.1.1. IFRS (*International Financial Reporting Standards*)**

Menurut Situmorang (2011), *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, merupakan standar tunggal pelaporan akuntansi yang memberikan penekanan pada penilaian (*revaluation*) profesional dengan *disclosures* yang jelas dan transparan mengenai substansi ekonomis transaksi, penjelasan hingga mencapai kesimpulan tertentu. Dengan mengadopsi IFRS yang berarti menggunakan bahasa pelaporan keuangan global, maka hal ini membuat laporan keuangan perusahaan dapat dimengerti oleh pasar global.

IFRS merupakan standar akuntansi internasional yang diterbitkan oleh *International Accounting Standards Board (IASB)*. IASB yang dahulu bernama *International Accounting Standard Committee (IASC)*, merupakan sebuah lembaga independen yang bertugas untuk menyusun standar akuntansi internasional (IAS). Organisasi ini memiliki tujuan mengembangkan dan mendorong penggunaan standar

akuntansi global yang berkualitas tinggi, dapat dipahami dan dapat diperbandingkan (Choi et al., 1999). Dalam perjalanannya, IASC menjalin kerjasama dengan beberapa organisasi utama dunia yaitu *European Commission (EC)*, *International Organization of Securities Commissions (IOSCO)*, dan *International Federation of Accountants (IFAC)* (Warsono, 2011).

Natawidiana (2008) menyatakan bahwa sebagian besar standar yang menjadi bagian dari IFRS sebelumnya merupakan International Accounting Standards (IAS). IAS diterbitkan antara tahun 1973 sampai dengan 2001 oleh IASC. Pada bulan April 2001, IASB mengadopsi seluruh IAS dan melanjutkan pengembangan standar yang dilakukan. *International Financial Reporting Standards* mencakup:

1. *International Financial Reporting Standards (IFRS)* – standar yang diterbitkan setelah tahun 2001
2. *International Accounting Standards (IAS)* – standar yang diterbitkan sebelum tahun 2001
3. *Interpretations* yang diterbitkan oleh International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) – setelah tahun 2001
4. *Interpretations* yang diterbitkan oleh *Standing Interpretations Committee (SIC)* – sebelum tahun 2001

Roberts et al. (2005) mengungkapkan terdapat beberapa manfaat yang dapat dirasakan oleh perusahaan ketika menggunakan suatu standar yang berlaku secara internasional sebagai berikut:

1. Penurunan dalam hal biaya.
2. Penurunan/ pengurangan resiko ketidakpastian dan *miss-understanding*.
3. Komunikasi yang lebih efektif dengan investor.
4. Perbandingan dengan anak perusahaan dan induk persahaan di negara yang berbeda dapat dilakukan.
5. Perbandingan mengenai *contractual terms* seperti *lending contracts* dan bonus atas kinerja manajemen.

### **2.1.2 Konvergensi IFRS di Indonesia**

Menurut Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK), tingkat pengadopsian IFRS dapat dibedakan menjadi lima tingkat:

1. *Full Adoption*; Suatu negara mengadopsi seluruh standar IFRS dan menerjemahkan IFRS sama persis ke dalam bahasa yang negara tersebut gunakan.
2. *Adopted*; Maksudnya adalah mengadopsi IFRS namun disesuaikan dengan kondisi di negara tersebut.
3. *Piecemeal*; Suatu negara hanya mengadopsi sebagian besar nomor IFRS yaitu nomor standar tertentu dan memilih paragraf tertentu saja.
4. *Referenced (konvergence)*; Sebagai referensi, standar yang diterapkan hanya mengacu pada IFRS tertentu dengan bahasa dan paragraf yang disusun sendiri oleh badan pembuat standar.
5. *Not adopted at all*; Suatu negara sama sekali tidak mengadopsi IFRS.

Warsono (2011) mengungkapkan, dalam menggambarkan tingkat implementasi IFRS, terdapat beberapa terminologi yang lazim digunakan, yaitu sebagai berikut:

1. Harmonisasi; standar nasional dan IFRS merupakan dua standar yang berbeda tetapi terdapat kesepakatan untuk menjaga keserasian diantara keduanya. Standar nasional boleh berbeda sepanjang tidak mengganggu keserasian hubungan dengan IFRS. Modifikasi standar nasional dilakukan dalam intensitas yang relatif kecil.
2. Adaptasi; standar nasional diusahakan menyesuaikan diri dengan IFRS. modifikasi terhadap standar nasional mungkin dilakukan dalam intensitas yang cukup besar agar standar nasional dapat bertahan dalam lingkungan IFRS.
3. Konvergensi; standar nasional dan IFRS yang berasal dari titik awal yang berbeda menuju kepada satu standar yang memiliki karakteristik umum yang dimiliki oleh kedua standar tersebut.
4. Adopsi; standar nasional, kecuali jika sudah sama dengan IFRS, ditinggalkan dan berpindah menuju penerapan IFRS sepenuhnya.

Berdasarkan *roadmap* yang telah disusun IAI, program konvergensi IFRS ini dilakukan melalui tiga tahapan yaitu tahap adopsi (2008-2010), tahap persiapan akhir (2011), dan tahap implementasi (2012). Pada tahun 2009, Indonesia belum mewajibkan perusahaan-perusahaan listing di BEI menggunakan IFRS sepenuhnya,

melainkan masih mengacu kepada standar akuntansi keuangan nasional atau PSAK. Namun pada tahun 2010 bagi perusahaan yang telah memenuhi syarat, adopsi IFRS sangat dianjurkan. Sedangkan pada tahun 2012, Dewan Pengurus Nasional IAI bersama-sama dengan Dewan Konsultatif SAK dan DSAK merencanakan untuk menyusun/ merevisi PSAK agar secara material sesuai dengan IAS/ IFRS versi 1 Januari 2009 (DSAK-IAI).

Dalam presentasinya, Wirahardja (2010) menyatakan bahwa terdapat beberapa manfaat konvergensi IFRS antara lain:

1. Memudahkan pemahaman atas laporan keuangan dengan penggunaan Standar Akuntansi Keuangan yang dikenal secara internasional (*enhance comparability*).
2. Meningkatkan arus investasi global melalui transparansi.
3. Menurunkan biaya modal dengan membuka peluang *fund raising* melalui pasar modal secara global.
4. Menciptakan efisiensi penyusunan laporan keuangan.

SAK konvergensi efektif per 1 Januari 2012 terdapat dalam tabel dibawah ini.

**Tabel 2.1**  
**SAK Konvergensi**

No.	PSAK/ ISAK/ PPSAK	Keterangan
1.	PSAK 10	Pengaruh Perubahan Kurs Valuta Asing
2.	PSAK 13	Properti Investasi
3.	PSAK 16	Aset Tetap

4.	PSAK 18	Akuntansi dan Pelaporan Program Manfaat Purnakarya
5.	PSAK 24	Imbalan Kerja
6.	PSAK 28	Akuntansi Kontrak Asuransi Kerugian
7.	PSAK 30	Sewa
8.	PSAK 33	Aktivitas Pengupasan Lapisan Tanah dan Pengelolaan Lingkungan Hidup pada Pertambangan Umum
9.	PSAK 34	Kontrak Konsruksi
10.	PSAK 36	Akuntansi Kontrak Asuransi Kerugian
11.	PSAK 45	Pelaporan Keuangan Organisasi Nirlaba
12.	PSAK 46	Pajak Penghasilan
13.	PSAK 50	Instrumen Keuangan: Penyajian
14.	PSAK 53	Pembayaran Berbasis Saham
15.	PSAK 56	Laba Per Saham
16.	PSAK 60	Instrumen Keuangan: Pengungkapan
17.	PSAK 61	Akuntansi Hibah Pemerintah dan Pengungkapan Bantuan Pemerintah
18.	PSAK 62	Kontrak Asuransi
19.	PSAK 63	Pelaporan Keuangan dalam Ekonomi Hiperinflasi
20.	PSAK 64	Aktivitas Eksplorasi dan Evaluasi pada Pertambangan Sumber Daya Mineral
21.	ISAK 13	Lindung Nilai Investasi Neto dalam Kegiatan Usaha Luar Negeri
22.	ISAK 15	PSAK 24 – Batas Aset Imbalan Pasti, Persyaratan Pendanaan Minimum dan Interaksinya
23.	ISAK 16	Perjanjian Konsesi Jasa
24.	ISAK 18	Bantuan Pemerintah – Tidak Berelasi Spesifik dengan Aktivitas Operasi
25.	ISAK 19	Penerapan Pendekatan Penyajian Kembali dalam PSAK 63: Pelaporan Keuangan Dalam Ekonomi Hiperinflasi
26.	ISAK 20	Pajak Penghasilan- Perubahan Dalam Status Pajak Entitas atau Para Pemegang Saham
27.	ISAK 22	Perjanjian Konsesi Jasa: Pengungkapan
28.	ISAK 23	Sewa Operasi – Insentif
29.	ISAK 24	Evaluasi Substansi Beberapa Transaksi yang Melibatkan Suatu Bentuk Legal Sewa
30.	ISAK 25	Hak Atas Tanah

31.	PPSAK 8	Pencabutan PSAK 27: Akuntansi Perkoperasian
32.	PPSAK 11	Pencabutan PSAK 39: Akuntansi Kerja Sama Operasi

Sumber: Website IAI, 2012

### 2.1.3 Kerangka Konseptual Akuntansi

Kerangka konseptual IFRS menjelaskan konsep-konsep dasar yang mendasari penyusunan dan penyajian laporan keuangan untuk pengguna eksternal. Kerangka konseptual IFRS juga berfungsi sebagai panduan kepada Dewan dalam mengembangkan masa depan SAK dan sebagai panduan untuk menyelesaikan masalah akuntansi yang tidak ditunjukkan langsung dalam Standar Akuntansi Internasional atau *International Financial Reporting Standard (IFRS)* atau Interpretasi (IAS).

Kerangka dasar ini pada hakikatnya memuat lima unsur utama, yaitu (1) tujuan laporan keuangan yang dituangkan dalam paragraf 12-21, (2) asumsi dasar dituangkan pada paragraf 22-23, dan konsep modal dan pemeliharaan modal yang dituangkan pada paragraf 102-110, (3) karakteristik kualitatif yang menentukan manfaat informasi dalam laporan keuangan yang dituangkan pada paragraf 24-46, (4) elemen-elemen laporan keuangan yang dituangkan pada paragraf 47-81, (5) definisi, pengakuan dituangkan pada paragraf 82-98, dan pengukuran unsur-unsur yang membentuk laporan keuangan dituangkan pada paragraf 99-101 (Narsa, 2007).

Kerangka konseptual yang akan dibahas lebih lanjut karena berhubungan dengan penelitian ini adalah karakteristik kualitatif dari informasi keuangan yang

berguna. Karakteristik kualitatif laporan keuangan berguna untuk mengidentifikasi jenis-jenis informasi yang mungkin paling berguna bagi pengguna laporan keuangan dalam membuat keputusan. Informasi keuangan akan berguna bila hal tersebut relevan dan mewakili kejujuran informasi yang diungkapkan. Kerangka konseptual IFRS membedakan antara dua jenis karakteristik kualitatif yang diperlukan untuk memberikan informasi keuangan yang berguna yaitu karakteristik fundamental (*fundamental qualitative characteristics; relevance and faithful representation*), dan karakteristik peningkat (*enhancing qualitative characteristics; comparability, timeliness, verifiability, and understandability*).

Di dalam karakteristik fundamental, informasi dikatakan relevan apabila informasi tersebut memiliki manfaat, sesuai dengan tindakan yang akan dilakukan oleh pemakai laporan keuangan (Ernst&Young, 2010). Atau dengan kata lain, relevan merupakan kemampuan dari suatu informasi untuk mempengaruhi keputusan manajer atau pemakai laporan keuangan lainnya sehingga keberadaan informasi tersebut mampu mengubah atau mendukung harapan mereka tentang hasil-hasil atau konsekuensi dari tindakan yang diambil (Ghozali dan Chariri, 2007). Kerangka konseptual revisi IFRS juga membawa maju gagasan materialitas sebagai unsur dari relevansi.

Penyajian yang jujur dan wajar (*faithful representation*) menggantikan istilah sebelumnya yang digunakan yaitu keandalan (*reliability*), seperti yang telah ditetapkan oleh Dewan karena ada kurangnya pemahaman umum untuk istilah

keandalan. Informasi keuangan yang menggambarkan secara wajar sesuai fenomena ekonomi yang sebenarnya memiliki tiga karakteristik yaitu lengkap, netral, bebas dari kesalahan (Ernst&Young, 2010).

Sedangkan di dalam karakteristik peningkat, diterangkan bahwa daya banding (*comparability*), ketepatan waktu (*timeliness*), keterujian (*verifiability*), dan dapat dipahami (*understandability*) diarahkan untuk meningkatkan baik relevansi dan penyajian yang jujur dan wajar dari informasi keuangan (Ernst&Young, 2010). Selanjutnya, Ernst&Young (2010) juga menyatakan, informasi tentang pelaporan entitas akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan informasi yang sama tentang entitas lain atau dengan informasi yang sama tentang entitas yang sama untuk periode tertentu. Pengaplikasian yang konsisten dari metode akuntansi dalam menyusun laporan keuangan akan sangat membantu untuk mencapai komparabilitas.

Keterujian (*verifiability*) merupakan kemampuan suatu informasi untuk diuji kebenarannya oleh orang yang berbeda dengan metode pengujian yang sama, dan akan menghasilkan kesimpulan yang sama (Ghozali dan Chariri, 2007). Yang harus diperhatikan disini adalah bahwa keterujian berkaitan dengan kebenaran informasi yang dihasilkan, bukannya ketepatan dari metode pengukuran/ pengujian yang digunakan.

Ketepatan waktu (*timeliness*) dari informasi keuangan merupakan karakteristik kualitatif selanjutnya dalam kerangka konseptual. Ketepatan waktu berarti bahwa informasi harus tersedia tepat waktu bagi pengambil keputusan

sebelum mereka kehilangan kesempatan/ kemampuan untuk memengaruhi keputusan yang diambil.

Dapat diklasifikasikan, dapat dikarakteristikan dan penyajian informasi secara jelas dan ringkas membuat sebuah informasi menjadi dapat dipahami. Ketika beberapa fenomena dasarnya kompleks dan tidak dapat dibuat mudah dipahami, untuk mengeluarkan informasi tersebut akan membuat laporan keuangan tidak lengkap dan berpotensi menyesatkan. Laporan keuangan disusun untuk pengguna yang memiliki pengetahuan yang cukup untuk berbisnis dan melakukan kegiatan ekonomi dan yang meninjau serta menganalisa informasi (IAS).

#### **2.1.4 Teori Institusional (*Mimetic Isomorphism Theory*)**

Teori institusional menjelaskan pertanyaan inti dari mengapa semua organisasi dalam sebuah bidang cenderung terlihat dan bertindak sama (DiMaggio and Powell, 1983). Dalam tahap awal siklus hidup organisasi, ada berbagai bentuk organisasi. Namun seiring berjalannya waktu, struktur dan praktik organisasi tersebut menjadi seragam.

Teori institusional berpendapat bahwa institusi adalah komponen kritis dalam lingkungan. Institusi telah didefinisikan sebagai “struktur yang regulatif, normatif, dan kognitif dan menjadi kegiatan yang memberikan stabilitas dan makna bagi perilaku sosial” (Scott, 1995). Contoh institusi yang dimaksud seperti undang-undang, peraturan, adat istiadat, norma-norma sosial dan profesional, budaya, dan etika. Institusi yang kemudian memberikan pengaruh atas organisasi, disebut

*isomorphism*, yang memaksa organisasi dalam populasi yang sama untuk menyerupai organisasi lain yang menghadapi situasi kondisi lingkungan sama (Hawley, 1968).

Institusi membedakan tiga jenis tekanan *isomorphic* pada organisasi: *coercive*, *normative*, and *mimetic* (DiMaggio and Powell, 1983). *Coercive Isomorphism* merujuk kepada tekanan dari entitas yang memiliki sumber daya di mana sebuah organisasi bergantung. *Normative Isomorphism* mengacu pada standar profesional dan praktek-praktek yang dikembangkan oleh pendidikan dan metode pelatihan, jaringan profesional dan jaringan karyawan antar perusahaan. *Mimetic Isomorphism* merujuk kepada tindakan meniru organisasi lainnya yang berhasil ketika sebuah organisasi tidak tahu pasti tentang apa yang harus dilakukan.

Ketiadaan panduan khusus dalam IFRS yang mengatur tentang perilaku perusahaan, peneliti berharap bahwa perusahaan tidak akan hanya melihat pengungkapan yang telah lalu saja sebagai tolak ukur, namun juga bergantung pada perilaku perusahaan lain yang pengungkapannya baik. Sifat meniru yang terbaik (*mimetic*) inilah yang menghasilkan pengungkapan laporan keuangan perusahaan semakin dapat dibandingkan dari waktu ke waktu.

### **2.1.5 Aset Tetap (PSAK 16)**

Menurut SAK (2012), Aset Tetap adalah aset berwujud yang dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif; dan diperkirakan untuk digunakan selama lebih dari satu periode.

Selanjutnya PSAK 16 menyatakan bahwa hal-hal sebagai berikut perlu diungkapkan dalam laporan keuangan perusahaan:

1. Dasar pengukuran yang digunakan dalam menentukan jumlah tercatat bruto.
2. Metode penyusutan yang digunakan.
3. Umur manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan.
4. Jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (dijumlahkan dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode.
5. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
  - a. Penambahan;
  - b. Aset diklasifikasi sebagai tersedia untuk dijual atau termasuk dalam kelompok lepasan yang diklasifikasikan sebagai tersedia untuk dijual;
  - c. Akuisisi melalui kombinasi bisnis;
  - d. Peningkatan atau penurunan akibat dari revaluasi serta dari rugi penurunan nilai yang diakui atau dijurnal balik dalam pendapatan komprehensif lain;
  - e. Rugi penurunan nilai yang diakui dalam laba rugi;
  - f. Rugi penurunan nilai yang dijurnal balik dalam laba rugi;
  - g. Penyusutan;
  - h. Selisih nilai tukar neto yang timbul dalam penjabaran laporan keuangan dari mata uang fungsional menjadi mata uang pelaporan yang berbeda, termasuk penjabaran dari kegiatan usaha luar negeri menjadi mata uang pelaporan dari entitas pelapor; dan

- i. Perubahan lain.

Selain pengungkapan di atas, hal-hal lain yang perlu diungkapkan sehubungan dengan aset tetap, antara lain:

1. Keberadaan dan jumlah restriksi atas hak milik dan aset tetap yang dijamin untuk liabilitas.
2. Jumlah pengeluaran yang diakui dalam jumlah tercatat aset tetap yang sedang dalam pembangunan.
3. Jumlah komitmen kontraktual dalam perolehan aset tetap, dan
4. Jumlah kompensasi dari pihak ketiga untuk aset tetap yang mengalami penurunan nilai, hilang atau dihentikan yang dimasukkan dalam laba rugi, jika tidak diungkapkan secara terpisah pada pendapatan komprehensif lain.

Program konvergensi PSAK ke IFRS di Indonesia pada akhirnya menuntut beberapa penyesuaian di dalam standar akuntansi Indonesia. Secara umum perbedaan antara PSAK 16 (revisi 2011) *Aset Tetap* dengan PSAK 16 (revisi 2007): *Aset Tetap* adalah sebagai berikut:

**Tabel 2.2**  
**Ikhtisar Perubahan PSAK 16 2011**

No.	Pokok Bahasan	PSAK 16 (Revisi 2011)	PSAK 16 (Revisi 2007)
1.	Pengecualian terhadap ruang lingkup	Menambahkan pengecualian ruang lingkup untuk: a. aset tetap	Hanya mengatur pengecualian ruang lingkup untuk hak penambangan dan reservasi

		diklasifikasikan sebagai dimiliki untuk dijual sesuai dengan PSAK 58. b. pengakuan dan pengukuran aset eksplorasi dan evaluasi PSAK 64	tambang, seperti minyak, gas alam, dan sumber daya alam sejenis yang tidak dapat diperbarui.
2.	Ruang lingkup	Tidak mengatur lagi mengenai properti investasi yang sedang dibangun atau dikembangkan.	Ruang lingkup mencakup properti yang dibangun atau dikembangkan untuk digunakan di masa depan sebagai properti investasi.
3.	Hibah Pemerintah	Tidak mengatur syarat pengakuan aset tetap yang berasal dari hibah. Hanya mengatur nilai tercatat aset tetap yang dapat dikurangi dari hibah pemerintah.	Pengakuan aset tetap yang berasal dari hibah pemerintah mempunyai syarat bahwa: a. entitas telah memenuhi kondisi atau prasyarat hibah tersebut; b. hibah akan diperoleh.
4.	Aset tetap yang tersedia untuk dijual	Pengaturan aset tetap yang tersedia untuk dijual dihapus karena sudah diatur dalam PSAK 58	Mengatur perlakuan akuntansi terhadap suatu aset tetap yang tersedia untuk dijual.
5.	Depresiasi atas tanah	Menjelaskan bahwa pada umumnya tanah memiliki umur ekonomis tidak terbatas sehingga tidak disusutkan, kecuali entitas meyakini <b>umur ekonomis tanah terbatas</b> . Perlakuan akuntansi tanah yang diperoleh dengan Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan dan lainnya mengacu pada <b>ISAK 25: Hak Atas Tanah</b>	Perlakuan akuntansi untuk tanah yang diperoleh dengan Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan dan lainnya mengacu pada PSAK 47: <i>Tanah</i> .

Sumber: Website IAI, 2012

PSAK 16: *Aset Tetap* mengadopsi seluruh pengaturan dalam IAS 16 *Property, Plant, and Equipment* per 1 Januari 2009, kecuali:

1. IAS 16 paragraf 3(b) tentang pengecualian untuk aset biologik tidak diadopsi karena IAS 41 *Agriculture* belum diadopsi.
2. PSAK 16 paragraf 43 mengenai perubahan kebijakan akuntansi dari model biaya ke model revaluasi.
3. IAS 16 paragraf 58 yang menjadi PSAK 16 paragraf 59 dengan tambahan penjelasan terkait penyusutan tanah yang mengacu pada ISAK 25
4. IAS 16 paragraf 80 tentang ketentuan transisi tidak diadopsi karena tidak relevan.
5. IAS 16 paragraf 81 dan 81A-F mengenai tanggal efektif tidak diadopsi karena tidak relevan.

## **2.2 Penelitian Terdahulu**

Penelitian mengenai dampak konvergensi IFRS telah banyak dilakukan, namun penelitian yang difokuskan meneliti dampak konvergensi IFRS terhadap pengungkapan informasi dalam laporan keuangan masih terbatas. Adapun ringkasan dari penelitian terdahulu yang relevan dengan penelitian ini sebagai berikut:

**Tabel 2.3**  
**Penelitian Terdahulu**

Nama Peneliti	Tujuan Penelitian	Metode Analisis	Hasil Penelitian
De Franco, G., Kothari, S. and Verdi, R. S. (2011)	Menjelaskan manfaat dari komparabilitas pada laporan keuangan	Analisis Regresi	Komparabilitas menurunkan biaya untuk memperoleh informasi, dan meningkatkan kuantitas serta kualitas informasi yang dibutuhkan analisis tentang perusahaan.
Christensen, H.B., L. Hail and C. Leuz. (2012)	Menjelaskan pengaruh penerapan wajib IFRS dan dampaknya terhadap pasar modal	Analisis Regresi	Penerapan wajib IFRS berperan penting pada pasar modal, dan berpengaruh positif terhadap likuiditas namun hanya pada negara Eropa yang memiliki pemerintahan dan lembaga penegakan hukum yang kuat.
Rahmasari, Melisa (2013)	Menjelaskan pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan Aset Tetap dalam laporan keuangan PT. Dwi Putra Jasa Prima dan kesesuaiannya dengan PSAK No. 16 (Revisi 2007)	Analisis Statistik Deskriptif	Pengakuan, dan pengukuran aset tetap telah sesuai dengan aturan yang berlaku. Namun terkait kebijakan metode penyusutan serta pengungkapan aset tetap, perusahaan belum melakukan kesesuaian dengan PSAK No.16 (Revisi 2007) yang mengakibatkan laporan keuangan perusahaan tidak memiliki tingkat keandalan yang baik.

Vergauwe, Skrålan and A. Gaeremynck (2013)	Menganalisis apakah dalam kerangka akuntansi berbasis prinsip, seperti IFRS, pengungkapan menjadi lebih dapat dibandingkan dari waktu ke waktu.	Analisis Regresi	Pengungkapan tidak hanya meningkat dari waktu ke waktu tetapi juga menjadi lebih komparabel. Selain itu, mereka juga menemukan bukti bahwa krisis keuangan yang terjadi dapat mempercepat proses ke pengungkapan informasi yang lebih komparabel.
--	---	------------------	---

### 2.3 Kerangka Pemikiran

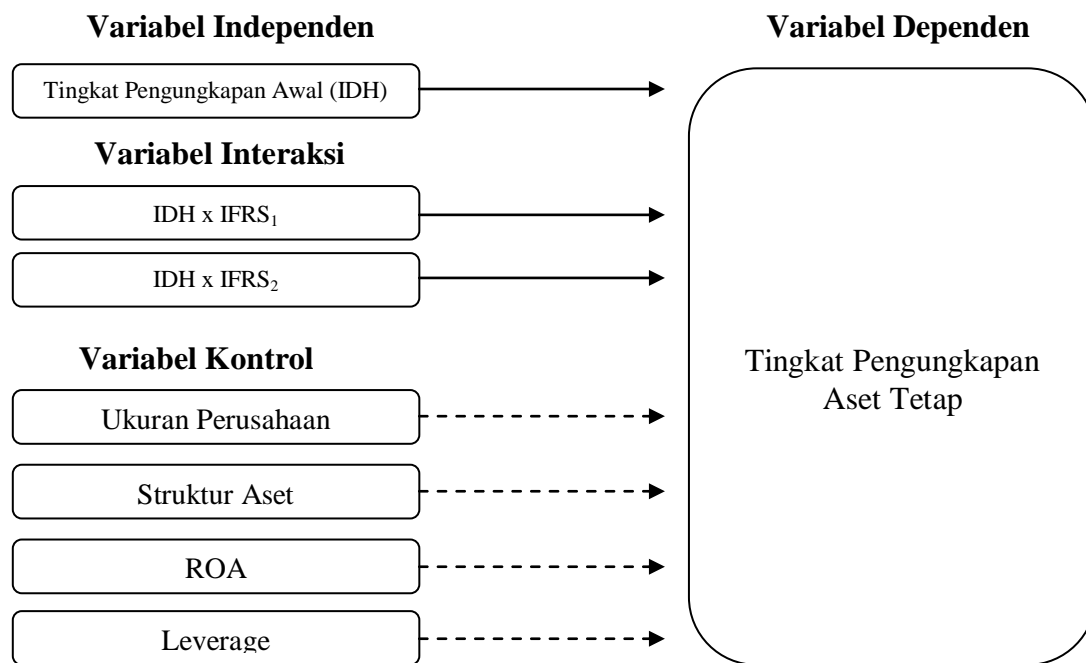
Pada kerangka pemikiran ini dijelaskan gambaran permasalahan yang diteliti secara singkat. Di dalam kerangka penelitian ini juga akan dijelaskan bagaimana hubungan antara variabel-variabel penelitian yang saling berkaitan.

Berdasarkan latar belakang yang telah dibahas sebelumnya, penelitian ini menganalisis pengaruh penerapan IFRS terhadap komparabilitas pengungkapan Aset Tetap pada laporan keuangan perusahaan. Tingkat pengungkapan aset tetap sebagai variabel dependen, sedangkan variabel independennya adalah tingkat pengungkapan awal atau *Initial High Disclosure (IDH)*.

Dalam penelitian ini, selain menggunakan variabel dependen dan variabel independen juga menggunakan variabel interaksi untuk dapat menjelaskan peningkatan komparabilitas pengungkapan, dan variabel kontrol sebagai pengontrol variabel independen untuk dapat menjelaskan keberadaan variabel dependen. Apabila komparabilitas pengungkapan semakin meningkat seiring berjalannya penerapan

konvergensi IFRS di Indonesia maka koefisien variabel interaksi ini diharapkan akan menjadi semakin negatif yang menunjukkan bahwa perbedaan semakin berkurang. Sedangkan variabel kontrol yang terdapat dalam penelitian ini terdiri dari ukuran perusahaan, struktur aset, ROA (*Return on Assets*), dan *leverage*.

**Gambar 2.1**  
**Kerangka Pemikiran Penelitian**



#### 2.4 Hipotesis Penelitian

Meskipun komparabilitas laporan keuangan sangatlah penting sebagai konsekuensi pengadopsian IFRS (e.g. Barth et al., 2012), penelitian terkait pengungkapan laporan keuangan sangatlah terbatas. Kebanyakan penelitian sebelumnya menyelidiki pengungkapan dalam suatu periode tunggal dan biasanya

hanya menyelidiki faktor penentu serta konsekuensi yang akan terjadi berkaitan dengan pengungkapan laporan keuangan (Lambert et al. 2007; Francis et al., 2008).

Alasan yang berbeda menjelaskan mengapa pola pengungkapan diharapkan untuk meningkat dari waktu ke waktu atau setidaknya tetap stabil (Cormier et al., 2005; Einhorn and Ziff, 2008; Sletten, 2012). Pertama, mengurangi jumlah pengungkapan akan berdampak ke biaya tambahan bagi perusahaan sebagai perilaku yang merugikan investor. Dalam model teoritis, Einhorn and Ziv (2008) mengembangkan suatu model pengungkapan multi-periode dan menunjukkan bahwa kebijakan pengungkapan perusahaan saat ini berkesinambungan pada pengungkapan di masa depan, yang menjelaskan mengapa pengungkapan setidaknya tetap konstan dari waktu ke waktu. Kedua, pengungkapan tersebut diharapkan dapat meningkat dari waktu ke waktu sebagai dampak pengungkapan menjadi lebih murah karena proses pembelajaran dari pengalaman masa lalu. Ketiga, kebijakan pengungkapan dari perusahaan lainnya juga mendorong terjadinya peningkatan dalam praktek pengungkapan. Argumen ini didasarkan pada teori institusional, lebih spesifik lagi *mimetic isomorphism* (DiMaggio and Powell, 1983).

Khusus untuk konteks IFRS, perilaku meniru dalam pengungkapan laporan keuangan mungkin terjadi karena kurangnya peraturan spesifik untuk PSAK 16. Perusahaan yang pada awalnya mengungkapkan sedikit informasi saja, mempunyai kecenderungan untuk meniru perusahaan yang telah baik pengungkapannya untuk

memenuhi permintaan investor, yang akan berdampak pada laporan keuangan yang lebih dapat dibandingkan dari waktu ke waktu (Vergauwe dan Gaeremynck, 2013).

**H1** : perbedaan tingkat pengungkapan aset tetap pada laporan keuangan perusahaan yang menjadi semakin kecil dari waktu ke waktu mengindikasikan adanya peningkatan komparabilitas.

## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

#### **3.1 Variabel Penelitian dan Defenisi Operasional Variabel**

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis bagaimana pengaruh penerapan IFRS dan hubungannya dengan komparabilitas pengungkapan aset tetap, dimana variabel dependennya adalah tingkat pengungkapan aset tetap, sedangkan variabel independennya yaitu *IDH* atau tingkat pengungkapan awal. Selain menggunakan variabel dependen dan variabel independen, penelitian ini juga menggunakan variabel interaksi dan variabel kontrol.

##### **3.1.1 Variabel Dependen**

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan aset tetap. Dalam penelitian sebelumnya, untuk mengidentifikasi item-item pengungkapan, Vergauwe dan Gaeremynck (2013) mengembangkan sendiri *disclosure checklist* yang disesuaikan dari peneliti terdahulu (Einhorn and Ziff, 2008; Sletten, 2012). Dalam penelitian ini, tidak dapat menggunakan *disclosure checklist* dari penelitian sebelumnya sebab topik yang diteliti oleh Vergauwe dan Gaeremynck (2013) adalah tentang *IAS 40: Investment Property*, sedangkan penelitian ini berfokus pada PSAK 16 (revisi 2011): Aset Tetap. Oleh karena itu, identifikasi item pengungkapan dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan *Ernst&Young IFRS Presentation and Disclosure Checklist* yang diperoleh dari situs [www.ey.com](http://www.ey.com).

Beberapa item dipilih dari *checklist* tersebut dan disesuaikan dengan PSAK yang berlaku di Indonesia yang penerapannya wajib diberlakukan per tanggal 1 Januari 2012.

Pengukuran *disclosure index* ini menggunakan teknik *scoring*, yaitu jika item yang perlu diungkapkan dapat diterapkan (*applicable*) dalam perusahaan dan item tersebut diungkapkan oleh perusahaan diberi skor 1, jika item tersebut tidak diungkapkan diberi skor 0, dan jika item tersebut tidak dapat diterapkan dalam perusahaan akan diberi tanda N/A (*Not Applicable*) dan dikurangkan dari jumlah skor maksimal yang dapat diperoleh masing-masing perusahaan.

$$DISCL = \frac{\sum SCR}{\sum MAX}$$

Keterangan:

*DISCL* : *Disclosure Index*

$\sum SCR$  : Skor pengungkapan yang sebenarnya

$\sum MAX$ : Skor maksimal yang dapat diperoleh masing-masing perusahaan

Pengukuran skor pengungkapan ini sesuai dengan penelitian dari Vergauwe dan Gaeremynck (2013) yang dilakukan dalam dua tahap. Pertama, dengan menghitung jumlah item yang diungkapkan oleh masing-masing perusahaan, yang merupakan skor pengungkapan yang sebenarnya dari perusahaan tersebut dan digambarkan dengan simbol  $\sum SCR$ . Langkah kedua, menskala skor yang diperoleh tadi dengan jumlah skor maksimal dari masing-masing perusahaan. Skor maksimal

yang dapat diperoleh masing-masing perusahaan adalah 27 sesuai jumlah item yang dapat diungkapkan berdasarkan *Ernst&Young IFRS Presentation and Disclosure Checklist* dan digambarkan dengan simbol  $\Sigma MAX$ .

*Disclosure Checklist* yang digunakan, disajikan dalam tabel berikut :

**Tabel 3.1**  
**Checklist Pengungkapan Aset Tetap**

No.	Persyaratan Pengungkapan
	<b>Pengungkapan Umum</b>
	Laporan keuangan harus mengungkapkan hal berikut untuk setiap kelas aset tetap :
1.	Dasar pengukuran yang digunakan untuk menentukan jumlah tercatat bruto;
2.	Metode penyusutan yang digunakan;
3.	Umur manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan;
4.	Jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (dijumlahkan dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode; dan
	Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
5.	i. Penambahan;
6.	ii. Aset diklasifikasi sebagai tersedia untuk dijual atau termasuk dalam kelompok lepasan yang diklasifikasikan sebagai tersedia untuk dijual sesuai <b>PSAK 58 (revisi 2009): Aset Tidak Lancar yang Dimiliki untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan</b> dan pelepasan lainnya;
7.	iii. Akuisisi melalui kombinasi bisnis;
8.	iv. Peningkatan atau penurunan akibat dari revaluasi sesuai paragraf 31, 39, dan 40 serta dari rugi penurunan nilai yang diakui atau dijurnal balik dalam pendapatan komprehensif lain sesuai <b>PSAK No. 48 (revisi 2009): Penurunan Nilai Aset</b> ;
9.	v. Rugi penurunan nilai yang diakui dalam laba rugi sesuai <b>PSAK 48</b> ;
10.	vi. Rugi penurunan nilai yang dijurnal balik dalam laba rugi sesuai <b>PSAK 48</b> ;
11.	vii. Penyusutan;
12.	viii. Selisih nilai tukar neto yang timbul dalam penjabaran laporan keuangan dari mata uang fungsional menjadi mata uang pelaporan yang berbeda, termasuk penjabaran dari kegiatan usaha luar negeri menjadi mata uang pelaporan dari entitas pelapor; dan
13.	ix. Perubahan lainnya.
	<b>Laporan Keuangan juga harus mengungkapkan :</b>
14.	Keberadaan dan jumlah restriksi atas hak milik, dan aset tetap yang dijamin untuk liabilitas;
15.	Jumlah pengeluaran yang diakui dalam jumlah tercatat aset tetap yang sedang dalam

	pembangunan;
16.	Jumlah komitmen kontraktual dalam perolehan aset tetap; dan;
17.	Jumlah kompensasi dari pihak ketiga untuk aset tetap yang mengalami penurunan nilai, hilang atau dihentikan yang dimasukkan dalam laba rugi, jika tidak diungkapkan secara terpisah pada pendapatan komprehensif lain.
<b>Aset yang melekat pada nilai revaluasi</b>	
	Jika terdapat item-item dari aset tetap yang dinyatakan berdasarkan nilai revaluasi, maka hal-hal berikut ini harus diungkapkan :
18.	i. Tanggal efektif revaluasi;
19.	ii. Apakah penilai independen dilibatkan;
20.	iii. Metode dan asumsi signifikan yang digunakan dalam mengestimasi nilai wajar aset;
21.	iv. Penjelasan mengenai nilai wajar aset yang ditentukan secara langsung berdasarkan harga terobservasi ( <i>observable prices</i> ) dalam suatu pasar aktif atau transaksi pasar terakhir yang wajar atau diestimasi menggunakan teknik penilaian lainnya;
22.	v. Untuk setiap kelompok aset tetap, jumlah tercatat aset seandainya aset tersebut dicatat dengan model biaya; dan;
23.	vi. Surplus revaluasi, yang menunjukkan perubahan selama periode dan pembatasan-pembatasan distribusi kepada pemegang saham.
	Apakah entitas mengungkapkan:
24.	i. Jumlah tercatat aset tetap yang tidak dipakai sementara;
25.	ii. Jumlah tercatat bruto dari setiap aset tetap yang telah disusutkan sepenuhnya, dan masih digunakan;
26.	iii. Jumlah tercatat aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif dan tidak diklasifikasikan sebagai tersedia untuk dijual sesuai dengan <b>PSAK 58 (revisi 2009): Aset Tidak Lancar yang Dimiliki untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan</b> ; dan
27.	iv. Jika model biaya digunakan, nilai wajar aset tetap apabila berbeda secara material dari jumlah tercatat.

Sumber: *Ernst&Young IFRS Presentation and Disclosure Checklist 2013* yang disesuaikan dengan PSAK 16: Aset Tetap (Revisi 2011)

### 3.1.2 Variabel Independen

Variabel independen atau variabel bebas adalah variabel yang membantu menjelaskan *varians* dalam variabel terikat (Sekaran, 2006). Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini yaitu dengan mengukur tingkat pengungkapan

awal atau *Initial High Disclosure (IDH)* seperti penelitian Vergauwe dan Gaeremynck (2013).

Tingkat pengungkapan awal atau IDH merupakan variabel dummy, yang akan diberi kode 1 apabila besarnya IDBP atau jarak antara skor pengungkapan (*disclosure index*) aset tetap masing-masing perusahaan dengan skor pengungkapan aset tetap perusahaan terbaik (*best practice disclosure index*) lebih kecil dari nilai tengah (*median*) skor pengungkapan aset tetap perusahaan-perusahaan di periode awal penerapan IFRS yaitu pada tahun 2011. Sedangkan jika jaraknya lebih besar dari nilai tengah (*median*) skor pengungkapan aset tetap perusahaan-perusahaan pada periode awal penerapan IFRS maka akan diberi kode 0. Selanjutnya variabel ini akan dilambangkan dengan IDH di dalam persamaan.

Penggunaan istilah skor pengungkapan perusahaan terbaik (*best practice disclosure index*) ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Vergauwe dan Gaeremynck (2013). Untuk menentukan perusahaan yang menjadi *best practice disclosure index* dilakukan dalam dua tahap. Pertama, dengan menghitung *disclosure index* masing-masing perusahaan pada awal periode penelitian yaitu pada tahun 2011. Langkah kedua, memeringkat semua *disclosure index* perusahaan pada tahun 2011 tersebut dari skor paling tinggi sampai paling rendah. Perusahaan dengan *disclosure index* yang paling tinggi pada awal periode inilah yang nantinya akan menjadi perusahaan *best practice* untuk menentukan IDH.

### 3.1.3 Variabel Interaksi

Dalam penelitian ini terdapat variabel interaksi yang berfungsi sebagai variabel pengujian tingkat komparabilitas. Untuk menguji hipotesis yang ada, maka penelitian ini menginteraksikan antara IDH dengan periode penerapan IFRS. Periode penerapan IFRS yang digunakan terdiri dari tahun pertama, dan tahun kedua setelah penerapan konvergensi IFRS. Vergauwe dan Gaeremynck (2013) menyatakan, pengenalan proses variabel interaksi ini dilakukan untuk mendapatkan gambaran penuh mengenai pola peningkatan komparabilitas seiring berjalannya waktu. Kemudian Vergauwe dan Gaeremynck (2013) menjelaskan, apabila komparabilitas pengungkapan semakin meningkat seiring berjalannya penerapan konvergensi IFRS maka koefisien dari variabel interaksi ini diharapkan akan menjadi semakin negatif yang menunjukkan bahwa perbedaan semakin berkurang.

Periode penerapan IFRS diukur dengan menggunakan variabel dummy. Periode pertama, yang selanjutnya akan dilambangkan dengan  $IFRS_1$  akan diberi kode 1 untuk laporan keuangan tahun 2012 (2012/2011), dan jika tahun yang lain kode 0. Periode kedua, yang selanjutnya akan dilambangkan dengan  $IFRS_2$  akan diberi kode 1 untuk laporan keuangan tahun 2013 (2013/2012), dan jika tahun yang lain kode 0.

### 3.1.4 Variabel Kontrol

Penelitian ini menggunakan variabel kontrol ukuran perusahaan, struktur aset, ROA (*Return on Assets*), dan *leverage*. Variabel kontrol dalam penelitian ini digunakan

agar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen tidak dipengaruhi oleh faktor lain yang tidak diteliti.

#### **3.1.4.1 Ukuran Perusahaan**

Ukuran perusahaan yaitu besar kecilnya perusahaan dilihat dari besarnya nilai ekuitas, nilai penjualan atau nilai total aktiva (Riyanto, 1998). Terdapat beberapa cara yang dapat dijadikan sebagai tolak ukur untuk menunjukkan besar kecilnya perusahaan, salah satunya adalah ukuran aset. Perusahaan yang memiliki total aset yang besar menunjukkan arus kas perusahaan positif dan dianggap memiliki prospek yang baik dalam jangka waktu lama, selain itu juga mencerminkan bahwa perusahaan relatif lebih stabil dan lebih mampu menghasilkan laba dibanding perusahaan dengan total aset yang kecil (Rizqiasih, 2010 dalam Hazmi, 2013). Pada penelitian ini indikator untuk mengukur besar kecilnya perusahaan sesuai dengan penelitian Vergauwe dan Gaeremynck (2013) yaitu dengan menggunakan logaritma natural dari total aset perusahaan. Selanjutnya variabel ini akan dilambangkan dengan SIZE di dalam persamaan.

#### **3.1.4.2 Struktur Aset**

Struktur aset menunjukkan proporsi aset tetap terhadap total aset yang dimiliki oleh perusahaan (Weston dan Brigham, 2005). Semakin banyak jumlah aset yang material akan menuntut pengungkapan yang lebih luas juga. Dalam penelitian ini indikator untuk yang digunakan sesuai dengan penelitian Vergauwe dan Gaeremynck (2013) yaitu dengan menggunakan skala dari jumlah aset tetap terhadap total aset

yang dimiliki perusahaan. Di dalam persamaan variabel ini akan dilambangkan dengan SCALEDDB.

$$\text{SCALEDDB} = \frac{\text{Jumlah Aset Tetap}}{\text{Total Aset}}$$

#### 3.1.4.3 ROA (Return on Assets)

ROA merupakan rasio yang mengukur kemampuan perusahaan menghasilkan laba dengan menggunakan total aset (kekayaan) yang dimiliki perusahaan setelah disesuaikan dengan biaya-biaya untuk mendanai aset tersebut. Dalam penelitian ini, indikator yang digunakan sesuai dengan penelitian Vergauwe dan Gaeremynck (2013), dan selanjutnya di dalam persamaan variabel ini akan dilambangkan dengan ROA.

$$\text{ROA} = \frac{\text{Laba Bersih Setelah Pajak}}{\text{Total Aset}}$$

#### 3.1.4.4 Leverage

*Leverage* adalah pengukuran besarnya aktiva yang dibiayai dengan utang (Utami, 2012). Perusahaan dengan *leverage* yang lebih tinggi akan cenderung mengungkapkan informasi yang lebih komprehensif dan membutuhkan biaya yang lebih besar (Diyanti, 2010). Dalam penelitian ini, indikator yang digunakan sesuai dengan penelitian Vergauwe dan Gaeremynck (2013) yaitu dengan menggunakan DER (*Debt to Equity Ratio*) atau rasio total utang terhadap total ekuitas perusahaan.

$$\text{Leverage} = \frac{\text{Total Utang}}{\text{Total Ekuitas}}$$

### 3.2 Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh laporan keuangan dari perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2011, 2012 dan 2013. Peneliti memilih perusahaan manufaktur karena beberapa alasan. Pertama, perusahaan manufaktur lebih membutuhkan sumber dana jangka panjang untuk membiayai operasi perusahaan mereka salah satunya dengan investasi oleh para investor. Kedua, perusahaan manufaktur merupakan jenis usaha yang berkembang pesat di Indonesia dan memiliki ruang lingkup yang sangat besar.

Pemilihan tahun 2011 dikarenakan pada tahun tersebut Indonesia memasuki tahap persiapan akhir konvergensi standar akuntansi keuangan yang berbasis IFRS, dan peneliti berasumsi telah ada beberapa perusahaan yang menerapkan PSAK berbasis IFRS lebih awal dari roadmap yang telah ditetapkan IAI (seperti; PT Unilever Indonesia Tbk, PT United Tractors Tbk, PT Indofood Sukses Makmur Tbk), sehingga tahun 2011 menjadi acuan tahun penetapan *IDH*. Sedangkan pada tahun 2012 merupakan tahun pertama pengimplementasian, dan tahun 2013 merupakan tahun kedua berlakunya program konvergensi PSAK ke IFRS (DSAK-IAI).

Metode pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling* untuk mengeluarkan perusahaan yang tidak sesuai dengan kriteria sebagai berikut:

1. Perusahaan Manufaktur yang *go public*, yang terdaftar di BEI selama periode penelitian, yaitu dari tahun 2011-2013.
2. Perusahaan tidak mengalami *delisting* selama periode penelitian.

3. Perusahaan tidak memiliki ekuitas negatif pada laporan keuangan tahunan.
4. Perusahaan menyertakan laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor independen selama periode 2011-2013.

### **3.3 Jenis dan Sumber Data**

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah berupa data sekunder. Data sekunder yang dimaksud berupa data laporan keuangan perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI terbitan 2011 (2011/2010) , 2012 (2012/2011) dan laporan keuangan terbitan 2013 (2013/2012). Data diperoleh dari situs resmi Bursa Efek Indonesia yakni [www. idx.co.id](http://www.idx.co.id), dan PIPM IDX Semarang.

### **3.4 Metode Pengumpulan Data**

Metode pengumpulan data pada penelitian ini adalah dengan metode dokumentasi, yaitu dengan penggunaan data yang berasal dari dokumen-dokumen yang sudah ada. Hal ini dilakukan dengan cara melakukan penelusuran data-data yang diperlukan dari laporan tahunan perusahaan yang telah menerapkan IFRS tahun 2011, 2012 dan 2013.

### **3.5 Teknik Analisis Data**

Metode analisis dalam penelitian ini dilakukan dengan analisis statistik deskriptif dan analisis regresi. Analisis tersebut dilakukan dengan menggunakan bantuan program IBM SPSS *Release 20*.

### 3.5.1 Analisis Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif memberikan gambaran mengenai atau deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai maksimum, minimum, rata-rata (*mean*), dan standar deviasi (*standard deviation*). *Skewness* dan *kurtosis* merupakan ukuran untuk melihat apakah data terdistribusi secara normal atau tidak. *Skewness* mengukur kemencengan dari data dan *kurtosis* mengukur puncak dari distribusi data. Data yang terdistribusi normal mempunyai nilai *skewness* dan *kurtosis* mendekati nol (Ghozali, 2009).

### 3.5.2 Uji Asumsi Klasik

#### 3.5.2.1 Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal (Ghozali, 2009). Apabila distribusi data normal, maka model regresi dapat dikatakan baik. Untuk mendeteksi apakah suatu data terdistribusi normal atau tidak yaitu dengan analisis grafik dan uji statistik. Analisis grafik dilakukan dengan melihat grafik histogram dan grafik normal plots. Apabila data menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogram menunjukkan pola distribusi normal, maka model regresi memenuhi asumsi normalitas. Sedangkan, analisis statistik dilakukan dengan melihat hasil *One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test*, jika tingkat signifikansi di atas 0,05 maka menunjukkan pola distribusi normal (Ghozali, 2009).

### 3.5.2.2 Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen (Ghozali, 2009). Apabila tidak terdapat korelasi antar variabel independen, maka model regresi dapat dikatakan baik. Multikolinieritas dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan lawannya, yaitu *variance inflation factor (VIF)*. Apabila nilai *tolerance*  $< 0,10$  atau sama dengan nilai  $VIF > 10$  maka tidak terjadi multikolinieritas.

### 3.5.2.3 Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut homoskedastisitas, dan jika berbeda disebut heteroskedastisitas. Model regresi yang baik seharusnya homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas. Heteroskedastisitas dapat diketahui salah satunya dengan cara melihat grafik scatterplots. Apabila dari grafik scatterplots terlihat bahwa titik-titik menyebar secara acak (tanpa pola yang jelas) serta tersebar di atas maupun dibawah angka 0 pada sumbu Y, maka dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi ( Ghozali , 2009 ).

Dalam penelitian ini uji heterokedastisitas juga diperkuat dengan menggunakan uji *glejser*. Uji *Glejser* dilakukan dengan cara meregresikan antara

variabel bebas dengan variabel *residual absolute*, dimana apabila nilai  $p > 0,05$  maka variabel bersangkutan dinyatakan bebas heteroskedastisitas.

#### 3.5.2.4 Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi linier ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode  $t$  dengan kesalahan pengganggu pada periode  $t-1$  (sebelumnya). Model regresi yang baik adalah regresi yang bebas dari autokorelasi.

Uji autokorelasi dilakukan dengan *Run Test* untuk menguji apakah antar residual terdapat korelasi yang tinggi. Jika antar residual tidak terdapat hubungan korelasi maka dikatakan bahwa residual adalah *random* atau acak. *Run Test* digunakan untuk melihat apakah data residual terjadi secara acak atau sistematis.

#### 3.5.3 Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan Analisis Regresi Linear (*Linear Regression Analysis*) dengan alasan bahwa terdapat variabel independen dan variabel kontrol. Analisis ini digunakan untuk menentukan tingkat pengungkapan aset tetap (DISCL) dengan variabel independen dan variabel kontrolnya. Persamaan regresinya adalah sebagai berikut:

$$DISCL_{it} = \beta_0 + \beta_1 * IDH_i + \beta_2 * IDH_i * IFRS1 + \beta_3 * IDH_i * IFRS2 + \beta_4 * SIZE_{it} + \beta_5 * SCALEDDB_{it} + \beta_6 * ROA_{it} + \beta_7 * LEVERAGE_{it} + e$$

Keterangan :

DISCL	: tingkat pengungkapan perusahaan pada tahun tertentu
IDH	: variabel <i>dummy</i> , yang akan diberi kode 1 apabila besarnya jarak antara skor pengungkapan ( <i>disclosure index</i> ) masing-masing perusahaan dengan skor pengungkapan perusahaan terbaik ( <i>best practice disclosure index</i> ) lebih kecil dari nilai tengah ( <i>median</i> ) skor pengungkapan di periode awal penerapan IFRS yaitu pada tahun 2011, jika tidak maka diberi kode 0
IFRS1	: variabel <i>dummy</i> yang diberi kode 1 jika pengamatan di tahun 2012 (periode tahun pertama implementasi konvergensi IFRS), jika tidak maka diberi kode 0
IFRS2	: variabel <i>dummy</i> yang diberi kode 1 jika pengamatan di tahun 2013 (periode tahun kedua implementasi konvergensi IFRS), jika tidak maka diberi kode 0
SIZE	: logaritma natural dari Total Aset dalam jutaan rupiah
SCALEDB	: skala dari jumlah aset tetap terhadap total aset yang dimiliki perusahaan
ROA	: rasio laba bersih setelah pajak terhadap total aset
LEVERAGE	: proporsi aset yang dibiayai oleh utang

Kemudian untuk mengetahui pengaruh antara variabel-variabel independen terhadap tingkat pengungkapan aset tetap (DISCL) maka dilakukan pengujian-pengujian sebagai berikut:

### 3.5.3.1 Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

Koefisien determinasi ( $R^2$ ) pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel independen. Nilai koefisien determinasi

adalah antara nol dan satu. Nilai  $R^2$  yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel-variabel dependen amat terbatas. Nilai yang mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen (Ghozali, 2009).

### **3.5.3.2 Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)**

Uji statistik F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen yang dimasukkan dalam model regresi mempunyai pengaruh secara bersama-sama (simultan) terhadap variabel dependen (Ghozali, 2009). Pengambilan keputusannya adalah apabila nilai probabilitas signifikansi  $< 0.05$ , maka variabel independen secara bersama-sama mempengaruhi variabel dependen.

### **3.5.3.3 Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t)**

Uji statistik t pada dasarnya menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel independen secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen (Ghozali, 2009). Pengambilan keputusannya adalah apabila nilai probabilitas signifikansi  $< 0,05$  maka suatu variabel independen tersebut merupakan penjelas yang signifikan terhadap variabel dependen.