

Beberapa Peluang Riset di Bidang Auditing¹

Ali Djamhuri²

“Any change, even a change for the better, is always accompanied by drawbacks and discomforts”....Arnold Bennett (1867-1931)

Novelty atau kebaruan boleh jadi mewakili salah satu kata yang sangat indah di dunia penelitian ilmiah. Betapa tidak, penelitian ilmiah yang tidak mengandung unsur kebaruan akan dipandang kurang ikut berkontribusi pada upaya mengembangkan bangunan ilmu pengetahuan. Dengan istilah lain, hasil jerih payah ilmuwan yang melakukannya ngggak akan dianggap ada. Kebaruan suatu penelitian ilmiah bisa terkait dengan beberapa hal seperti kebaruan tema, topik, atau masalah yang dikaji; kebaruan paradigma, metodologi atau pendekatan; kebaruan teknik analisis data; dan juga kebaruan teori yang dijadikan sandaran untuk melihat permasalahan ataupun yang akan diuji. Dalam prakteknya, kebaruan tersebut bahkan bisa berkait dengan empat (4) hal tersebut tidak secara parsial, namun secara bersama-sama yang melibatkan dua (2) unsur atau lebih. Dengan memanaipulasi (mengubah-ubah) paling tidak salah satu unsur yang ada, misalnya teori yang mendasari, dan membiarkan unsur yang lain tetap, misalnya tema penelitian, maka kita bisa mendapatkan suatu masalah penelitian yang baru. Tulisan ini ingin membahas sedikit tentang peluang yang masih terbuka untuk melakukan penelitian di bidang akuntansi dengan mencoba menelisik berbagai kemungkinan perubahan yang terjadi pada empat hal yang berpotensi mengalami kebaruan tersebut. Implikasinya, tulisan ini boleh jadi akan terkesan meloncat-loncat penyajiannya, terutama jika diukur dengan ukuran sekuensi atau urutan literatur yang lazimnya dipakai untuk menggambarkan perubahan suatu masalah di dunia ilmiah.

Adalah menarik untuk memperhatikan apa yang terjadi di dunia akuntansi secara umum, dan lebih khusus dunia auditing awal tahun 200an yang pengaruhnya masih bisa dirasakan hingga hari ini. Awal periode 2000an adalah saat yang sangat perlu diingat-ingat oleh setiap orang yang memiliki kaitan dengan profesi akuntansi atau pendidikan akuntansi.

¹ Disampaikan pada Forum Dosen Audit, Simposium Nasional Akuntansi (SNA) ke 19 di Universitas Lampung, tgl 26 Agustus 2016

² Drs. Ali Djamhuri. Mcom., Ph.D., CPA., AK adalah dosen di Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomii dan Bisnis Universitas Brawijaya, Malang.

Dari sudut pandang sejarah perakuntansian, awal dekade 2000an adalah era saat mana masyarakat seperti dibukakan tabir yang selama ini menutupi “dapur” profesi akuntansi, yaitu dengan terkuaknya beberapa kasus skandal keuangan perusahaan seperti Enron (atau bisa juga dibaca skandal Arthur Andersen), WorldCom, Parmalat, AIG, Lehman Brothers, Satyam dan sebagainya. Penulis seperti Unerman dan O’Dwyer (2004) mengistilahkan era itu sebagai era yang ditandai dengan banyak kegagalan audit (*audit failure*) atau juga (*accounting failure*), karena memang di pusat pusaran kasus itu “seperti telah terpolakan”, selalu ada keterlibatan akuntan. Karena ukuran kerugian yang ditimbulkan sangat besar, maka keterjadiannya tidak saja mengguncangkan pasar modal, tetapi telah menimbulkan krisis keuangan global dan – saya kira juga – krisis akuntansi.

Krisis akuntansi ini telah mendorong pemerintah Amerika Serikat untuk melahirkan Sarbane Oxley Act di tahun 2002 serta PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*). Sarbane Oxley Act dan PCAOB telah menjadi penanda penting terjadinya perubahan besar di dunia profesi akuntansi, terutama akuntan publik, yaitu dari yang selama ini merupakan profesi yang sepenuhnya bersifat *self regulated* menjadi *state regulated*. Di Indonesia, meskipun dengan nama, cakupan serta intensitas dan protokoler pengawasan yang sedikit berbeda, praktek pengaturan yang akhir-akhir ini dijalankan oleh Otoritas Jasa Keuangan (OJK) terhadap profesi akuntansi pada dasarnya mengikuti pola pemikiran yang sama dengan apa yang dijalankan oleh PCAOB tersebut, yaitu - dengan semangat perlindungan yang lebih baik bagi para investor - pengawasan atas kegiatan kantor akuntan publik (KAP).

Fenomena tersebut – sekali lagi - seperti menegaskan betapa perkembangan auditing dan akuntansi memiliki kaitan yang sangat erat dengan perkembangan dan dinamika masyarakat yang melingkupinya, bahkan dalam suatu pola hubungan yang tidak saja menempatkan auditing dan akuntansi sebagai faktor yang ditentukan (*dependent*), namun juga dalam perannya yang menentukan (*independent*) pola gerak dan aktifitas ekonomi, sosial, politik dan budaya masyarakat; suatu hal yang secara konseptual pernah disinggung oleh Hopwood (2000), yaitu bahwa akuntansi keuangan pada hakikatnya tidak semata-mata merupakan artifak fungsional, tetapi juga - dalam banyak kasus – merupakan suatu simbol yang sarat dengan unsur budaya moderen yang kapitalistik sehingga sangat rentan menghadapi tekanan yang berasal dari perubahan budaya, perubahan ekonomi ataupun perubahan kelembagaan kapitalisme.

Pelajaran yang bisa dipetik dari kejadian tersebut adalah bahwa masalah kegagalan audit (*audit failure*) sekaligus menunjukkan audit yang tidak berkualitas atau berkualitas rendah, maka upaya mengangkat topik kegagalan audit bisa “melalui pintu” *audit quality*. Di sini, konsep kualitas audit yang pernah secara seminal diperkenalkan oleh DeAngelo (1981) seperti layak “dibangkitkan lagi” (Hay, 2015), tetapi – tentu saja – dengan disertai upaya melakukan hal-hal baru yang berbeda dengan apa yang sudah pernah dilakukan oleh para peneliti sebelumnya. Sebagai contoh, jika DeAngelo (1981) seperti telah membakukan bahwa KAP berukuran besar identik dengan audit yang berkualitas, maka apakah kita tidak mulai mencoba mempertanyakan kembali simpulan DeAngelo (1981) tersebut?. Bukankah beberapa kasus kegagalan audit tersebut seluruhnya berkaitan dengan KAP skala besar? Pertanyaan-pertanyaan kritis seperti itu bisa dipakai untuk membuka perspektif baru dalam melihat masalah kegagalan audit atau kualitas audit, misalnya jika selama ini diyakini kualitas audit sangat tergantung pada kompetensi dan independensi auditor, manakah di antara kedua elemen tersebut yang lebih menentukan? Sekedar sebagai contoh, jika ternyata elemen independensi yang lebih menentukan, bukankah berarti masih ada masalah dengan kode etik atau etika akuntan secara umum?. Jika begitu, nilai etika yang seperti apa, atau cara pembelajaran etika yang bagaimana yang bisa menjadi solusinya?. Penggunaan perspektif teoritis yang berbeda dengan teori-teori yang selama ini dipakai seperti teori agensi, boleh jadi akan memberi landasan yang lebih tepat untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan tersebut, misalnya teori-teori sosial yang ada dalam perspektif kritis.

Mengkaji masalah akuntansi atau auditing dari perspektif kritis akan mampu membuka peluang baru bagi riset-riset yang selain lebih variatif, boleh jadi juga lebih kontributif terhadap apa yang dibutuhkan masyarakat. Sebagai contoh, perspektif kritis memandang akuntansi tidak semata-mata sebagai teknologi pengolahan informasi untuk keperluan pengambilan keputusan, namun lebih luas dari itu. Meminjam istilahnya Dillard (1991), akuntansi merupakan “*an enterprise based formal system which eexpresses in fundamentally numerical terms past, present and future financial actions of such enterprises*”. Tidak hanya lebih luas, akuntansi dalam perspektif ini juga ditempatkan sebagai alat pencerahan, pemberdayaan dan peningkatan derajat atau harkat masyarakat (Dillard, 1991). Oleh karena itu, jikapun akuntansi tetap merupakan suatu teknologi, maka teknologi yang dikandung akuntansi bukanlah teknologi yang bebas nilai. Pernyataan

lanjutan dari Dillard berikut ini barangkali bermanfaat untuk membekali diri kita dengan keberanian mengajukan pertanyaan-pertanyaan kritis tersebut:

“Accounting is technology, but it is a technology that is not ideologically sterile. The “axiom, laws, etc.”, are not based on observed phenomenon, as purportedly is the case in the physical sciences, but emanate from the social sphere. For accounting, in spite of its apparent objectivity, there are no “physical absolute” upon which to base, and verify, the technology. The framework is a social construction. The technology is framed by ideology. The interpretation of events, and even the specification of what constitute an event, are functions of the socio-political point of view” (Dillard, 1991).

Masih terkait dengan masalah kegagalan audit atau kualitas audit, para peneliti atau calon peneliti bidang auditing bisa mencoba mencari kaitan antara *audit quality* dengan kualitas *governance*, karena – belajar dari mengamati beberapa skandal keuangan tersebut – tidak ada skandal keuangan perusahaan yang permasalahannya sepenuhnya berdiri sendiri, tetapi selalu berkait dengan hal-hal lainnya. Kualitas *corporate governance* perusahaan yang bersangkutan boleh jadi salah satu hal yang perlu dieksplorasi lebih dalam, mengingat akuntansi selalu berada di pusat pusaran setiap rezim *governance* seperti pendapat Miller (2001) yang dikutip oleh Alawattage & Wickramasinghe (2009) berikut ini *“Accounting interacts with those who govern and determines the types of calculative practices demanded by respective regimes of governance”*. Namun demikian, kajian kita sepatutnya kita perluas sudut pandangnya - sekali lagi – untuk mendapatkan keragaman sekaligus kebaruan, misalnya dengan memperkenalkan dan sekaligus memanfaatkan model-model atau rezim *governance*. Tentang ini, peneliti misalnya bisa berangkat dari tulisan Alawattage & Wickramasinghe (2009) di atas. Dengan mencoba mengambil seting sejarah perkebunan teh di Srilanka, terdapat sedikitnya 4 (empat) rezim *governance*, yaitu (a) *pra-colonial*, (2) *colonial*, (3) *post-colonial*, dan (4) *neoliberal*. Karena akuntansi dan – tentu juga – auditing memiliki tempat dan perannya sendiri yang tidak sepenuhnya sama di setiap rezim *governance* tersebut, maka adalah masih terbuka kemungkinannya untuk mengkaji kaitan antara kualitas audit dengan rezim *governance* yang tengah berlaku di suatu negara, lebih baik lagi jika dilakukan secara komparatif dengan di negara lainnya, mengingat bahwa kadar atau derajat intensitas suatu rezim *governance* bisa berbeda antar negara.

Masalah lain yang boleh jadi sudah cukup lama, mungkin sejak tahun 1970an (Hay, 2015) menjadi kajian dalam penelitian audit adalah masalah kesenjangan harapan

(*expectation gap*) antara auditor dengan para *stakeholder* yang memanfaatkan atau menggunakan jasa auditnya. Perlu dipahami, pada dasarnya kesenjangan harapan inilah yang keberadaannya selalu mejadi penyebab perubahan regulasi yang mengatur auditing khususnya dan profesi akuntansi pada umumnya, tidak terkecuali perubahan yang menyangkut kiblat SAK kita dari USGAAP ke IFRS serta dari GAAS ke ISA di standar auditingnya. Oleh karen itu, penelitian auditing yang mencoba menguji atau mengeksplorasi tentang sejauh mana kualitas audit mengalami perubahan (meningkat atau menurun – jika meningkat berarti menurunkan kesenjangan harapan dan sebaliknya) saat terjadi perubahan standar akuntansi atau standar auditing masih akan sangat kontributif untuk kebutuhan para pembuat aturan di bidang akuntansi atau auditing. Jika memang jasa auditing dibutuhkan berkaitan dengan kebutuhan legitimasi, misalnya, maka pertanyaan seperti “bagaimana proses legitimasi tersebut dikembangkan”? dan “siapa sebenarnya yang membutuhkan legitimasi”, para *corporate managers* atau auditornya itu sendiri, atau jang-jangan kedua-duanya? Teori *institutional* yang dipadukan dengan sosiologi profesi akan bermanfaat mebantu memahami masalah-masalah tersebut.

Yang terakhir adalah masalah *auditor rotation*. Seperti diketahui pengaturan rotasi audit sudh banyak diterapkan, termasuk di Indonesia. Akan tetapi riset auditing masih pro-kontra mengenai seberapa bermanfaat upaya merotasi para auditor tersebut. Pertimbangan *cost benefit*, baik dari sisi KAP maupun sisi klien, belum banyak terekplorasi secara memadai dalam berbagai riset auditing di Indonesia. Kita masih memerlukan riset-riset auditing yang melihat auditing lebih utuh termasuk masalah hubungan kelembagaanya, yaitu KAP dengan variasi interaksinya dengan pihak-pihak lain yang terkait. Pada titik ini pemanfaatan sosiologi dan juga pengetahuan filsafat ilmu pengetahuan menjadi sangat bermanfaat, terutama untuk membuka kemungkinan digunakannya epistemologi ataupun metodologi yang tidak konvensional saja. Semoga bermanfaat.

DAFTAR REFERENSI

- Alawattage, C., & Wickramasinghe, D. (2009). Changing regimes of governance in a less developed countries In M. Tsamenyi & S. Uddin (Eds.), *Corporate Governance in Less Developed and Emerging Economies* (Vol. 8, pp. 273 - 310): Emerald Group Publishing Limited.
- DeAngelo, I. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* 3(3), 183-199.
- Dillard, J. F. (1991). Accounting as a Critical Social Science. *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, 4(1), 8-28.
- Hay, D. (2015). The Frontiers of Auditing Research. *Meditari Accountancy Research*, 23(2), 158-174.
- Hopwood, A. G. (2000). Understanding Financial Accounting Practice. *Accounting, Organizations and Society* 25, 763-766.
- Unerman, J., & O'Dwyer, B. (2004). Enron, WorldCom, Andersen et al.: a challenge to modernity. *Critical Perspectives on Accounting* 15, 971-993.