

Perkembangan Pertimbangan Profesional Auditor dan Kualitas Audit

Claudia Wanda Melati Korompis

Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sam Ratulangi Manado

email : wanda_korompis@yahoo.co.id

Abstrak. Praktik akuntansi dan audit akan terus berubah sepanjang masa. Bukti perubahannya adalah melalui paradigma yang terus bergeser. Akuntansi mulanya hanya dipahami sebagai pelaporan transaksi keuangan yang bersifat historis sedangkan audit sebagai pemeriksaan berbagai transaksi keuangan entitas berdasarkan standar yang berlaku. Pemahaman terhadap akuntansi kemudian bergeser lebih kepada menafsirkan suatu fenomena ekonomi yang kompleks. Pertimbangan dan pengambilan keputusan dalam audit sangat dibutuhkan karena auditor menjadi pihak ketiga yang independen untuk memberikan pendapat yang tidak memihak bagi stakeholder dalam mengambil keputusan bisnis. Metode yang digunakan dalam penelitian ini berbentuk kerangka konseptual untuk menjelaskan perkembangan konsep pertimbangan auditor dan kualitas audit. Penelitian ini bertujuan untuk melihat pergeseran konsep pertimbangan audit dari model normatif kepada pengujian atas proses kognitif, yang diharapkan dapat menemukan alat bantu keputusan auditor yang akan berimplikasi langsung kepada kualitas audit. Hasil penelitian ini memperlihatkan pentingnya memahami proses kognitif yang mendasari pertimbangan untuk membangun kepercayaan pada diri dan meningkatkan tingkat akurasi informasi dalam membentuk keputusan yang tepat.

Kata kunci: Pertimbangan, Kualitas, Audit, Kognitif.

Abstract. Accounting and auditing practices will continue to change throughout time. Evidence of the change is through a constantly evolving paradigm. Initially, Accounting was only understood as reporting historical financial transactions, while auditing was understood as the task of examining various financial transactions of the entity based on applicable standards. An understanding of accounting then develops to interpret a complex economic phenomenon. Accounting practices continue to develop, especially complex audit tasks. Judgment and decision making in an audit is needed because the auditor becomes an independent third party to provide an impartial opinion for stakeholders in making business decisions. The method used in this study is in the form of a conceptual framework to explain the development of auditor's judgment and audit quality concepts. This study aims to look at the shift in the concept of audit considerations from the normative model to testing the cognitive processes, which are expected to find auditor decision aids that will have direct implications for audit quality. The results of this study show the importance of understanding the cognitive processes that underlie considerations to build confidence in yourself and increase the level of accuracy of information informing the right decision.

Keywords: Judgment, Quality, Audit, Cognitive.

Pendahuluan

Perkembangan peradaban yang pesat menghadirkan kompleksitas kehidupan. Demikian pula dengan ilmu pengetahuan yang akan berbanding lurus dengan perkembangan zaman. Berbagai filsafat dalam ilmu pengetahuan berfungsi untuk memberikan pandangan baru tentang kehidupan, belajar berpikir kritis, dan terbuka. Belajar tentang filsafat tidak lepas dari meta-teori. Meta-teori adalah bagian dari filsafat dan berkaitan erat dengan pengertian paradigma. Meta-teori merupakan asumsi-asumsi spesifik yang diambil seorang peneliti terhadap fenomena yang hendak ditelitinya. Mitroff dan Betz (1972) mengatakan bahwa sebuah meta-teori memberikan tiga tuntunan kepada peneliti yaitu (1) membantu peneliti memilih sebuah masalah yang cocok untuk penelitiannya, (2) membantu peneliti menguraikan

berbagai elemen yang berkaitan dengan masalah penelitian tersebut, dan (3) menyediakan kriteria yang dapat digunakan untuk membuat kesimpulan atau menawarkan solusi pemecahan terhadap masalah. Penggunaan meta-teori sangat penting untuk membantu peneliti mendapatkan teori-teori yang relevan dari berbagai bidang yang lain untuk memecahkan permasalahan dalam penelitian.

Akuntansi dan audit merupakan ilmu pengetahuan yang tentunya memerlukan pengembangan dalam basis teorinya agar lebih bermanfaat bagi para penggunanya. Semua pendekatan dan metodologi yang digunakan dalam menyusun sebuah teori akuntansi, rerangka konseptual, maupun struktur teori yang dihasilkan berdasar pada serangkaian elemen dan hubungan yang mengatur pengembangan teknik dalam akuntansi. Disinilah peran meta teori untuk menjamin pemahaman terhadap praktik aktual akuntansi dan audit yang bermanfaat bagi pengguna laporan keuangan.

Praktik Akuntansi dan audit akan terus berubah sepanjang masa. Bukti perubahannya adalah melalui paradigma yang terus bergeser, dimana semula akuntansi hanya dipahami sebagai pelaporan transaksi keuangan yang bersifat historis dan audit sebagai pemeriksaan berbagai transaksi keuangan entitas berdasarkan standar yang berlaku, namun kemudian bergeser lebih kepada menafsirkan suatu fenomena ekonomi yang kompleks. Akuntansi dan audit berpotensi untuk berkembang jauh melebihi ranah dasar metode awalnya. Beberapa perspektif atas keilmuan akuntansi dan audit dalam beberapa paradigma (*multiparadigm*) akan menyebabkan munculnya beragam pendapat dan memberikan beragam dasar teori untuk memperkuat relevansi penelitian akuntansi dan audit kedepannya (Djamhuri, 2011). Keberagaman tersebut harus diapresiasi karena dapat menambah kekayaan dalam pola berfikir dan bertindak. Kajian dan pengembangan ilmu akuntansi dan audit mendorong peneliti untuk lebih kreatif dalam tataran konsep dan praktik agar supaya tidak menghilangkan nilai-nilai kemasyarakatan dan tidak terjadi *dysfunctional behavior* dalam perkembangan keilmuannya. Serangkaian kebijakan dalam ilmu akuntansi dan audit hendaknya diambil berdasarkan pemikiran yang matang dari kajian berbagai aspek sosial.

Teori akuntansi (didalamnya termasuk bidang audit) awal perkembangannya didefinisikan sebagai teori positif yang menghasilkan teori siap pakai dalam praktek profesionalnya dimana dapat diuji secara empirik dihubungkan dengan praktek keuangan, serta teori normatif yang menunjukkan cara terbaik untuk mengambil keputusan berdasarkan standar dan premis terbaik (Baridwan, 2000). Teori normatif diperlukan secara bersama-sama dengan teori positif karena menghasilkan pengambilan kebijakan yang lebih baik.

Teori positif menjelaskan dan memprediksi praktek akuntansi. Sebaliknya teori normatif berusaha untuk menjelaskan apa dan bagaimana informasi keuangan disajikan serta dikomunikasikan kepada pengambil kebijakan. Teori normatif menjelaskan pola perilaku yang akan terjadi akibat dengan pelaporan tersebut. Teori positif dan normatif dalam akuntansi memberikan pemahaman bahwa suatu kajian meta-teori diperlukan dalam aktivitas bisnis terlebih akuntansi. Akuntansi sebagai ilmu sosial tidak bisa hanya dijelaskan oleh satu teori saja, namun akuntansi yang bersifat komprehensif memerlukan beberapa pendekatan untuk memberikan pemahaman yang lebih baik.

Setelah terjadi meta-teori antara teori positif dan teori normatif, praktik akuntansi terus mengalami pergeseran, khususnya tugas audit yang kompleks. Suatu penugasan audit yang kompleks membutuhkan berbagai informasi yang relevan dan kredibel untuk pertimbangan dan pengambilan keputusan. Pertimbangan dan pengambilan keputusan dalam audit sangat dibutuhkan karena auditor menjadi pihak ketiga yang independen untuk memberikan pendapat yang tidak memihak bagi *stakeholder* dalam mengambil keputusan bisnis. Namun,

sifat audit yang kompleks tidak diimbangi dengan sumber daya yang memadai. Auditor seringkali tidak mempunyai akses dalam mendapatkan alternatif terbaik dalam pengambilan keputusan, oleh karena itu dalam suatu audit selalu ada penilaian risiko dan konsep kewajaran suatu laporan keuangan. Belum lagi sumber daya manusia yang memiliki karakteristik dan perkembangan genetik yang berbeda. Johnson, *et al.* (1989) menyatakan bahwa model normatif akhirnya mulai bergeser kepada pemahaman atas proses kognitif yang mendasari pertimbangan individu. Pergeseran ini diharapkan dapat menemukan alat bantu keputusan audit melalui berbagai pengujian atas pola pikir dan motivasi yang mendasari perkembangan kognisi auditor (Griffith, 2016). Dengan adanya pemahaman atas pola perilaku auditor dan berhasil mengembangkan suatu cara baru dalam pertimbangan dan pengambilan keputusan, diharapkan kualitas audit secara keseluruhan menjadi lebih baik.

Tinjauan Literatur

Teori Proses Perkembangan Kognisi

Teori Piaget fokus pada pengembangan dan teori belajar. Pengembangan berfokus pada kemampuan dan pembelajaran berfokus pada realisasi kemampuan serta pendidikan (Lefa, 2014). Teori kognitif mencerminkan munculnya berbagai struktur psikologis, unit terorganisir atau pola pemikiran yang berpengaruh pada bagaimana individu menginterpretasikan informasi tersebut (Lefa, 2014).

Teori perkembangan kognitif menjelaskan perubahan tingkat penalaran individu yang memperoleh cara baru untuk memahami dunia (Lefa, 2014). Teori perkembangan kognitif dari Piaget mengasumsikan bahwa semua individu melewati urutan perkembangan yang sama, tetapi mereka melakukannya dengan laju yang berbeda. Penilaian harus didasarkan pada kemajuan individu, bukan pada standar normal rekan sebaya yang sama (Lefa, 2014). Individu membangun pengetahuan mereka sendiri selama interaksi dengan lingkungan (Lefa, 2014).

Implikasi penting dari teori Piaget adalah adaptasi instruksi ke tingkat perkembangan individu (Lefa, 2014). Isi pengajaran harus konsisten dengan tingkat perkembangan individu (Lefa, 2014). Piaget menekankan kesempatan yang memungkinkan individu dari berbagai tingkat kognitif untuk bekerja bersama dan mendorong individu yang kurang paham untuk menciptakan pemahaman (Lefa, 2014). Piaget menyatakan bahwa implikasi lebih lanjut untuk pengajaran adalah penggunaan pengalaman nyata untuk membantu individu mendapat saran lain (Lefa, 2014). Informasi baru yang didapatkan melalui pengalaman digunakan untuk memodifikasi, menambah, atau mengubah informasi atau skema yang ada sebelumnya (Lefa, 2014).

Teori perkembangan kognitif Piaget melihat individu sebagai orang yang aktif terlibat dalam proses adaptasi atau transformasi yang sedang berlangsung. Individu beradaptasi dengan terus-menerus mengatur kembali informasi dan pengalaman yang mereka dapatkan dalam kehidupan sehari-hari mereka. Individu terus-menerus ditantang dengan informasi baru dari lingkungan mereka sejak bayi dan seterusnya. Individu membangun lebih kompleks struktur kognitif dunia mereka untuk mengatur, memahami dan beradaptasi (Lefa, 2014).

Piaget percaya bahwa semua individu melalui empat tahap dan mereka melakukannya dalam urutan yang sama. Teori Piaget menunjukkan dengan jelas bahwa pemahaman individu hanya tergantung pada tahap yang telah dia capai dan harus memperhitungkan hal tersebut dalam pembelajaran di berbagai tingkat perkembangan intelektual (Lefa, 2014). Perkembangan kognitif didasarkan pada keterlibatan aktif individu dengan mengeksplor lingkungan sosial mereka. Piaget mengambil sudut pandang konstruktivis dan percaya bahwa

individu tidak pasif dalam mencari pengetahuan. Teori Piaget mengakui perbedaan individu dalam perkembangan kognitif (Lefa, 2014).

Teori perkembangan kognitif Piaget mengacu pada tindakan untuk memahami/mengetahui dan memproses bagian tertentu yang digunakan untuk mendapatkan pengetahuan atau informasi (Joubish dan Khurram, 2011). Piaget menyatakan bahwa individu memiliki peran aktif dalam mengelola pengetahuannya mengenai realitas. Individu aktif menerima informasi sebagai aktivitas mental atau perubahan kemampuan berpikir melalui pengalaman, serta mengadaptasikan dan menginterpretasikannya pada pengetahuan yang telah ada sebelumnya (Joubish dan Khurram, 2011).

Piaget percaya bahwa pemikiran manusia berkembang menurut tahap-tahap yang semakin kompleks. Setiap individu akan melewati serangkaian perubahan kualitatif yang beragam namun urutannya tetap (Joubish dan Khurram, 2011). Perubahan kualitatif ini terjadi karena tekanan biologis untuk menyesuaikan diri dengan lingkungan serta adanya pengembangan struktur berfikir dan setiap tahap diidentifikasi oleh karakteristiknya masing-masing. Pendekatan dan uraian dari teori Piaget terpengaruh oleh aspek biologi (Joubish dan Khurram, 2011). Teori Piaget mengakui perbedaan individu dalam perkembangan kognitif. Teori piaget juga menunjukkan bahwa individu (yang digambarkan sebagai siswa), memerlukan program pembelajaran yang terstruktur dan spesifik untuk mendukung perkembangan kognitif mereka (Lefa, 2014).

Pengembangan struktur berfikir dalam perkembangan kognisi akan membuat individu lebih fokus dan membuat pemrosesan informasi lebih efisien dan relevan dengan tugas audit. Pola pikir akan mempengaruhi semua tahap pengambilan keputusan terlebih yang kompleks seperti dalam konteks audit. Kualitas pertimbangan audit dihasilkan dari pola pikir yang berkembang (Griffith, 2016).

Kualitas Audit

Kualitas audit merupakan hasil kolektif kinerja seorang auditor dalam menemukan dan melaporkan terjadinya suatu kesalahan yang terjadi pada entitas yang diperiksa. Dalam menemukan kesalahan dibutuhkan pengalaman, pendidikan, jiwa profesional, dan pengenalan akan pengendalian internal entitas. Selain itu juga tergantung pada independensi akuntan. DeAngelo (1981b) menyatakan bahwa audit yang berkualitas dinilai dari kemampuan auditor menemukan dan melaporkan adanya salah saji yang material dalam laporan keuangan klien. Konsep kualitas audit yang dinyatakan oleh DeAngelo (1981b) menjadi rujukan dalam beberapa penelitian, antara lain (Palmrose, 1988; Deis dan Giroux, 1992), dimana kualitas audit diukur oleh dua kemampuan auditor, yaitu menemukan kesalahan dalam laporan keuangan klien dan melaporkan/mengungkapkannya. Definisi KA ini menunjukkan dua kemampuan auditor sekaligus, yakni kompetensi untuk menemukan kesalahan dan kecurangan serta sikap mental independen untuk melaporkan kesalahan material yang terdapat dalam sistem akuntansi dan laporan keuangan klien.

De Angelo (1981) berargumentasi bahwa kualitas audit secara langsung berhubungan dengan ukuran dari perusahaan audit, dengan proksi untuk ukuran perusahaan audit adalah jumlah klien. Kantor akuntan publik yang besar adalah perusahaan audit dengan jumlah klien yang paling banyak. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa perusahaan audit yang besar akan berusaha untuk menyajikan kualitas audit yang lebih besar dibandingkan dengan perusahaan audit yang lebih kecil. Hal ini dikarenakan perusahaan audit yang besar jika tidak memberikan kualitas audit yang tinggi akan kehilangan reputasinya dan jika terjadi maka akan mengalami kerugian yang besar. Kualitas audit dinilai melalui sejumlah ukuran

kepatuhan dan kesesuaian dari bukti audit yang diperoleh dan dikumpulkan oleh auditor dan kegagalan audit diartikan sebagai kegagalan auditor dalam mendeteksi/menemukan suatu kesalahan yang material.

Penelitian atas pengukuran kualitas audit oleh Simunic (1980) didasarkan pada audit fee, karakteristik klien dan reputasi auditor. Hasil yang didapatkan menunjukkan bahwa insentif/fee audit yang diterima auditor menjadi faktor penentu dalam kualitas audit yang diberikan, dimana kompetisi pemberian fee audit memainkan peranan penting dalam penentuan pemilihan auditor. Auditor bisa saja menurunkan fee audit pada awal perikatan (*lowballing*) dengan konsekuensi penurunan kualitas audit. Penelitian dari DeAngelo (1981) tentang Ukuran KAP dan kualitas audit memberikan bukti bahwa ketika auditor *incumbent* mendapatkan kuasi-sewa klien tertentu, kualitas audit tidak akan independen dari ukuran perusahaan auditor. Ukuran kualitas auditor tidak dilihat dari ukuran KAP namun seharusnya dilihat dari kinerja auditornya. Penelitian audit di tahun 1980-an masih berfokus pada reputasi auditor dan insentif yang diterima auditor sebagai pengganti pengukuran kualitas audit. Penelitian dari Beatty (1989) menunjukkan bahwa Reputasi auditor dapat menjadi pengganti kualitas audit khususnya saat perusahaan melakukan IPO, dengan mengganti ke auditor Big8 atau yang bereputasi maka para investor menganggap bahwa laporan audit yang dihasilkan lebih berkualitas.

Tahun 1991, penelitian oleh Stice mulai menggunakan Kekuatan pengendalian auditor dan Strategi manajemen risiko auditor. Hasil surveinya mengindikasikan bahwa kualitas audit dilihat dari independensi auditornya, hubungan dengan auditor yang lama akan mengakibatkan penurunan independensinya dan menyebabkan turunnya kualitas audit. Penelitian dari Martens dan McEnroe (1992) masih tentang *framework* yang sama menunjukkan bahwa investor sebagai salah satu pengguna laporan keuangan memiliki harapan yang besar atas pekerjaan yang dilakukan oleh auditor. Auditor mengabaikan pengenalan bisnis dan lebih memprioritaskan untuk mengikuti aturan teknis GAAP dalam rangka mempertahankan kualitas audit.

Krishnan (2003) memfokuskan kualitas audit pada kredibilitas dan kualitas informasi untuk memproduksi kualitas audit. Krishnan menemukan bahwa perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialis memiliki nilai akrual diskresioner yang lebih rendah. Selanjutnya penelitian dari Reynolds, *et al.* (2004) tentang kualitas informasi dan independensi menunjukkan bahwa tidak ada hubungan antara independensi dan manajemen laba. Selain itu auditor yang memiliki spesialisasi mampu memberikan audit yang berkualitas.

Gul, *et al.* (2013) menemukan bahwa efek individual auditor terhadap kualitas audit dapat dijelaskan sebagian oleh karakteristik auditor seperti latar belakang pendidikan tinggi, pengalaman bekerja, ranking Kantor Akuntan Publik serta afiliasi politik. Penelitian dari Skinner dan Srinivasan (2012) menunjukkan bahwa klien akan berpindah ke auditor lain ketika reputasi sebuah KAP memburuk. Dibuatnya regulasi mengenai rotasi auditor menurut Skinner dan Srinivasan (2012) dimaksudkan untuk menjaga dan meningkatkan kualitas audit. Dua kekuatan utama yang memotivasi auditor untuk memberikan kualitas audit adalah risiko litigasi dan reputasi.

Penelitian-penelitian yang mencoba mengukur kualitas audit melalui ukuran KAP disangsikan tingkat keakuratannya sejak terjadinya skandal akuntansi Enron dan Worldcom yang melibatkan Kantor Akuntan Publik Besar Anderson. Akhirnya ukuran kualitas audit banyak berkiblat kepada pernyataan DeAngelo (1981) bahwa audit dinilai berkualitas apabila para auditor dapat menunjukkan kemampuannya untuk menemukan dan melaporkan terjadinya kesalahan atau kecurangan material dalam laporan keuangan dan sistem akuntansi

klien. Konsep kualitas audit yang ditawarkan oleh DeAngelo (1981) berargumen bahwa auditor harus mampu menemukan dan melaporkan kesalahan/pelanggaran yang terjadi. Standar audit mengharuskan auditor untuk mampu menemukan solusi/rekomendasi perbaikan sesuai dengan GAAP, ketentuan hukum dan perundang-undangan dan sistem pengendalian internal klien agar suatu audit dapat memberikan nilai tambah bagi auditee. Auditor juga diharuskan untuk menelaah kembali audit file klien untuk meningkatkan efektivitas pelaporan hasil pemeriksaan serta membantu dalam memperbaiki tata kelola.

Solomon dan Trotman (2003), menunjukkan euforia penelitian audit selama 25 tahun terakhir terus berfokus pada pertimbangan auditor. *Judgment Audit* menjadi faktor penting dalam menentukan keberhasilan suatu audit (audit yang berkualitas). Solomon dan Trotman (2003) menunjukkan bahwa Banyak metode penelitian telah digunakan untuk mempelajari penilaian dan keputusan auditor (*Judgment*) hubungannya dengan kualitas audit.

Metodologi Penelitian

Penelitian ini berbentuk rerangka konseptual yang mencoba mengemukakan suatu kerangka pemikiran untuk mencari jawaban ilmiah atas masalah penelitian yang muncul akibat fenomena pergeseran dan perkembangan konsep pertimbangan profesional auditor. Penelitian ini menelaah berbagai hasil penelitian terdahulu dengan justifikasi teori proses perkembangan kognisi implikasinya kepada kualitas audit. Rerangka konseptual penelitian ini mencoba mengamati konsep proses kognisi yang mendasari pertimbangan individu. Teori perkembangan kognisi yang dahulu hanya dipelajari pada bidang psikologi, mendorong peneliti di bidang audit untuk memperoleh wawasan menyeluruh dalam mekanisme pertimbangan dan pengambilan keputusan. Perkembangan saat ini kurang dimanfaatkan oleh penelitian audit, padahal meta-teori ini memiliki potensi besar dalam mengevaluasi dan mengetahui faktor-faktor apa saja yang mampu mempengaruhi dan memperbaiki *judgment and decision making* (JDM) dalam audit.

Hasil dan Pembahasan

Perkembangan Penelitian Kualitas Audit dan Pertimbangan Profesional Auditor

Krisis ekonomi global pada tahun 2008 di Amerika Serikat (AS) dan Eropa yang merupakan pusat keuangan dunia berdampak sangat luas di banyak Negara lainnya. Bank Investasi terbesar keempat di AS, Lehman Brothers akhirnya jatuh bangkrut pada 15 September 2008, disusul Bank investasi terkemuka lainnya, Merrill Lynch, yang mengalami kerugian sebesar 51,8 Miliar, dan akhirnya diakuisisi oleh Bank of Amerika (Kartajaya, 2008). Bank investasi besar lainnya yaitu Goldman Sachs, akhirnya berubah menjadi bank komersial, dan perusahaan asuransi terkemuka dunia American International Group (AIG), juga mengalami krisis likuiditas (Kartajaya, 2008). Krisis global berdampak pada melambatnya pertumbuhan ekonomi dunia yang mengakibatkan volume perdagangan global merosot tajam, industri-industri besar terancam bangkrut, penurunan kapasitas produksi dan terjadi lonjakan jumlah pengangguran dunia (Depkeu, 2009). Masalah krisis global ini bermula sejak tahun 2007 seperti yang dilaporkan oleh Bank Indonesia dalam “outlook Ekonomi Indonesia 2009-2014”, dimana terjadi pemberian kredit yang berisiko tinggi (*subprime mortgage*) yang mengakibatkan BNP Paribas Prancis akhirnya menyatakan tidak sanggup untuk mencairkan sekuritas terkait dengan *subprime mortgage* di AS, diikuti the Fed yang melakukan injeksi likuiditas dan melakukan penurunan suku bunga akibat terjadinya gelombang gagal bayar debitur dan jatuhnya harga perumahan AS (detikfinance, 2009).

Auditor sebagai profesi yang menyediakan *assurance service* bagi informasi keuangan, menjadikan krisis ekonomi global tahun 2008 sebagai peringatan bagi auditor setelah kasus skandal akuntansi Enron dan Worldcom yang melibatkan KAP Arthur Anderson pada tahun 2001 dan 2002. Auditor sebagai pemberi jasa penyedia jaminan akhirnya disalahkan di media dan publik secara keseluruhan, akibat krisis keuangan dan serangkaian skandal akuntansi yang kembali menarik perhatian masyarakat karena dianggap gagal dalam melaksanakan fungsi auditnya dan salah dalam mengkomunikasikan hasil pemeriksaan kepada para investor (Hoos, *et al.*, 2018). Kualitas audit harus diperbaiki dan ditingkatkan untuk mendapatkan lagi kepercayaan dari *stakeholder*. Auditor harus meningkatkan kinerjanya melalui serangkaian pelatihan dan pengembangan diri. Kinerja auditor menggambarkan kualitas audit itu sendiri (Wedemeyer, 2010). Penelitian tentang kualitas audit menjadi menarik sehubungan dengan serangkaian peristiwa keuangan tersebut dan membutuhkan kajian mendalam agar nantinya lembaga audit mampu untuk meningkatkan *softskill* dan pengetahuan auditor-auditornya melalui cara baru yang dihasilkan dari berbagai pengujian yang baik.

DeAngelo (1981) menyatakan bahwa : "*The quality of audit services is defined to be the market-assessed joint probability that a given auditor will both (a) discover a breach in the client's accounting system, and (b) report the breach*". Menurut DeAngelo (1981) jasa audit dinilai berkualitas apabila para auditor dapat menunjukkan kemampuannya untuk menemukan dan melaporkan terjadinya kesalahan atau kecurangan material dalam laporan keuangan dan sistem akuntansi klien. Pada bagian akhir penelitiannya, DeAngelo (1981) mengungkapkan keraguannya pada validitas asumsi bahwa kualitas audit independen dilihat dari ukuran kantor auditor.

Penelitian dari Beatty (1989) juga menunjukkan bahwa Reputasi auditor dapat menjadi ukuran untuk kualitas audit khususnya saat perusahaan melakukan IPO. Pergantian ke auditor yang bereputasi membuat para investor menganggap bahwa laporan audit yang dihasilkan lebih berkualitas, karena akan memberikan tingkat kesalahan yang lebih kecil dibandingkan auditor yang tidak bereputasi. Penelitian dari Teoh dan Wong (1993) memperkuat bahwa KAP Big8 memiliki kualitas audit yang lebih tinggi daripada KAP yang bukan Big8. Lennox (1999) menyatakan bahwa perusahaan audit yang besar lebih mampu menangkap signal penyelewengan keuangan yang terjadi dan mengungkapkannya dalam pendapat audit mereka, karena auditor yang lebih besar memiliki dana yang lebih besar dari penerimaan bayaran yang lebih tinggi (Beatty, 1989) sehingga mampu mengerahkan upaya untuk mengeluarkan laporan yang lebih akurat. Penelitian lainnya juga menemukan bahwa auditor bereputasi memberikan jasa pemeriksaan yang berkualitas dan dapat diandalkan [Jang dan Lin (1993); Craswel, *et al.* (1995); Becker, *et al.* (1998); Behn, *et al.* (1999); Francis, *et al.* (1999)].

Davidson dan Neu (1993) menyatakan bahwa adanya kesulitan dalam mengukur kualitas audit telah menyebabkan banyak peneliti menggunakan variabel reputasi auditor sebagai pengukuran. Hasil penelitian Davidson dan Neu (1993) memperlihatkan bahwa kualitas audit yang dilihat dari reputasi auditor tidak akan berdampak pada faktor kejujuran manajemen, karena auditor bereputasi cenderung tidak mengerahkan seluruh upaya dalam memeriksa *auditee* yang cenderung jujur. Hal ini memperlihatkan bahwa pengukuran kualitas audit yang berkembang atas dasar reputasi KAP harus ditinjau dengan seksama. Akhirnya setelah tahun 2002 arah penelitian untuk mengukur kualitas audit melalui ukuran KAP/reputasi auditor mulai menurun seiring dengan skandal akuntansi yang melibatkan auditor bereputasi.

Kualitas audit sendiri merupakan tanggungjawab utama dari auditor, namun harus diakui juga bahwa auditor berinteraksi dengan pemangku kepentingan lainnya termasuk manajemen, komite audit, regulator, dan pengguna laporan audit (IAASB, 2014). Tanggungjawab auditor terletak pada kinerja pertimbangan yang diberikan oleh auditor sendiri. Libby dan Luft (1993) menganggap kinerja pertimbangan auditor sebagai fungsi dari kemampuan, pengetahuan, lingkungan, dan motivasi, karena faktor-faktor tersebut secara simultan mempengaruhi kebutuhan kognitif dari para pembuat keputusan. Solomon dan Trotman (2003) menunjukkan euforia penelitian audit eksperimental selama 25 tahun terakhir berfokus pada *auditor judgment* dengan melakukan review atas 670 penelitian audit yang diterbitkan pada lima jurnal akuntansi periode 1976-2000. *Judgment Audit* menjadi faktor penting dalam menentukan keberhasilan suatu audit. Solomon dan Trotman (2003) percaya bahwa eksperimen yang terus berlanjut menjadi sarana pengujian dan pemurnian teori yang layak bagi perilaku auditor. Penelitian-penelitian audit yang dianalisis oleh Solomon dan Trotman (2003) meningkatkan pengetahuan atas efektivitas proses peninjauan dan memberikan pemahaman atas hasil proses tinjauan. Penelitian Solomon dan Trotman (2003) menyiratkan pentingnya kebutuhan pada penelitian tentang pertimbangan dan keputusan audit terutama yang disebabkan oleh laju perubahan yang cepat dalam perdagangan sebagai informasi dalam menentukan proses dan risiko audit yang dihadapi oleh auditor.

Simnett dan Trotman (2018) juga melakukan *overview* atas dua puluh lima tahun penelitian audit eksperimental untuk melihat tren dalam publikasi yang dilakukan sepanjang tahun 1991-2015 sebagai upaya mendapatkan informasi bagi kerangka kerja kualitas audit yang disusun IAASB. Penelitian eksperimental tentang audit dilakukan untuk mengevaluasi kualitas pertimbangan auditor dan menguji teori proses kognitif yang mendasari penilaian yang dibuat.

Seiring dengan peristiwa-peristiwa akuntansi yang terjadi dan dengan semangat untuk memberikan perlindungan kepada *stakeholder*, praktisi dan akademisi berusaha untuk memberikan informasi-informasi yang lebih kredibel dan profesional serta memiliki kontribusi yang signifikan. Sumbangsih terhadap dunia praktik akuntansi dan audit tentunya menjadi tugas bagi para peneliti untuk lebih peka dan kritis dalam menjawab permasalahan-permasalahan ekonomi sehingga dapat menjadi alat yang tepat bagi *stakeholder* untuk pengambilan keputusan. Penelitian dari Bowlin, *et al* (2012) menyatakan bahwa penelitian selanjutnya harus memperhatikan faktor-faktor dunia nyata yang seringkali diabaikan seperti efek psikologis yang mempengaruhi perilaku para pembuat keputusan. Masalah audit yang penting biasanya memerlukan perluasan teori psikologi (Griffith, *et al*, 2016).

Pergeseran dari Model Normatif kepada Teori Proses Kognitif dalam Pertimbangan Auditor Implikasinya terhadap Kualitas Audit

Pertimbangan audit menentukan kualitas audit secara kolektif kaitannya dengan laporan keuangan yang disajikan. Penelitian tentang pertimbangan dan pengambilan keputusan (JDM) audit telah mengalami perkembangan selama 20 tahun terakhir. Semula penelitian audit JDM berhubungan dengan model normatif untuk memahami suatu fenomena yang mendasari JDM, namun kemudian berkembang kepada proses kognitif untuk lebih mendalam dalam mengetahui penyebab dibalik JDM (Griffith *et al.*, 2016). Pergeseran ini disebabkan karena kurangnya kriteria normatif untuk mengevaluasi pertimbangan auditor serta proses dibalik didapatkannya pengetahuan. Data yang tidak bisa diandalkan serta kurangnya pengalaman dan bimbingan yang baik juga merupakan suatu hambatan model normatif (Libby dan Luft, 1993). Model normatif mungkin akan menjadi maksimal dalam suatu pengaturan tugas

sederhana, namun untuk suatu tugas audit yang kompleks, model normatif belum bisa menyediakan semua informasi yang relevan dalam mengambil keputusan. Alasan dibalik semuanya itu adalah keterbatasan individu yang terlibat dalam proses JDM (Johnson, *et al.*, 1989). Peneliti harus memahami proses dan tujuan yang cocok dengan tugas audit serta pengaruh moderasi dari karakter individu dan pengaruh lingkungan dalam JDM (Griffith *et al.*, 2016).

Audit merupakan tugas yang kompleks, oleh karena itu peneliti yang ingin memberikan kontribusi di bidang ini harus mengidentifikasi, memahami dan mensintesiskan semua penelitian dalam bidang-bidang tertentu. Sebuah rerangka meta-teori membantu mensintesiskan JDM yang berpotensi memberikan suatu alur yang lebih jelas bagi penelitian kedepan yang bertujuan untuk menginformasikan praktik audit. Proses kognisi dalam hal ini motivasi dan kapasitas/kemampuan auditor cenderung mempengaruhi JDM. Kemampuan/kapasitas seseorang mengacu pada cara berpikir seseorang dan tergantung pula pada keterampilan bawaan individu serta faktor eksternal (waktu, gangguan eksternal lain) yang mempengaruhi kesuksesan memproses informasi yang relevan dan secara akurat menilai validitas informasi. Kapasitas/kemampuan individu akan meningkat dengan pengetahuan, genetik, serta pengalaman individu dan akan menurun seiring dengan kompleksitas tugas serta faktor kelelahan. Dengan demikian upaya kognitif yang dilakukan individu akan merubah persepsi mereka sehingga mempengaruhi perilaku dalam JDM (Griffith *et al.*, 2018). Inilah mengapa mempelajari proses kognitif individu menjadi penting. Mempelajari bidang psikologi yang berhubungan dengan audit JDM dapat menjadi benang merah dalam memahami berbagai fenomena dan kesenjangan yang ada. Persepsi individu terhadap proses kognitif yang terjadi sangat penting untuk membangun kepercayaan pada sikap dan memori mereka sendiri untuk menghasilkan penilaian yang akurat (Griffith *et al.*, 2018).

Pergeseran audit JDM kepada proses kognitif mendesak peneliti untuk mempelajari perilaku dimana individu memainkan peran aktif untuk menentukan pilihan yang akurat. Dibutuhkan pengujian atas perilaku auditor dalam suatu pengaturan tugas nyata (Johnson, *et al.*, 1989). Pentingnya memahami proses psikologis yang mendasari JDM untuk melihat proses dibaliknya. Pengetahuan baru ini penting untuk memajukan pola pemikiran individu khususnya melalui eksperimen laboratorium. Penelitian-penelitian masa depan diharapkan bukan hanya menyimpulkan perilaku berdasarkan suatu pengujian, namun makna dibalik perilaku agar alat bantu keputusan yang dihasilkan menjadi tepat (Johnson, *et al.*, 1989). Penyelidikan terhadap batas-batas kemampuan kognitif seseorang dalam suatu tugas secara lebih dalam memperlihatkan dan memprediksi suatu cara baru yang sesuai dengan karakter individu masing-masing.

Kemampuan kognisi adalah kunci dalam JDM, namun individu tidak memiliki kecukupan kognisi untuk menjamin pertimbangan yang bebas dari kesalahan. Batasan kognisi manusia ini harus diteliti lebih lanjut oleh penelitian masa depan yang biasanya hanya ada pada bidang psikologi. Penelitian eksperimental yang terus menerus sangat cocok untuk digunakan karena terdapat kontrol terhadap validitas internal (Libby dan Luft, 1993).

Penelitian JDM dalam audit memiliki empat tujuan utama yaitu untuk mengevaluasi kualitas penilaian auditor, untuk menggambarkan bagaimana penilaian dibuat dan faktor-faktor apa yang memengaruhinya, untuk memahami proses kognitif yang mendasari penilaian dan keputusan auditor, dan untuk mengembangkan alat bantu keputusan untuk meningkatkan penilaian auditor. Salah satu cara yang dapat mempengaruhi kognisi dan perlu diteliti adalah memicu pola pikir. JDM berkualitas tinggi dihasilkan ketika tujuan yang dibuat sesuai dengan pola pikir dan tugas yang dikerjakan (Griffith *et al.*, 2016).

Masalah audit penting sangat memerlukan perluasan teori psikologi. Namun, penelitian audit kedepan harus tetap menghubungkan psikologi dengan akuntansi dan audit agar tujuan penelitian audit bermanfaat bagi auditor. Penelitian dapat dilakukan dengan menyelesaikan tugas audit tertentu dalam suatu tugas eksperimen, agar supaya dapat dipastikan bahwa auditor menggunakan proses kognitif yang sama dengan dunia nyata sehingga kontribusi yang dihasilkan benar-benar berdampak pada proses audit (Griffith *et al.*, 2016).

Akhirnya suatu penelitian audit JDM memberikan wawasan bagaimana perbedaan karakter individu dapat mempengaruhi pertimbangan auditor. Wawasan baru ini yang penting untuk diteliti akan menghasilkan suatu desain pelatihan yang cocok atau penataan suatu tim dalam tugas audit yang lebih baik. Pemilihan teori yang sesuai dengan audit JDM, memberikan suatu justifikasi yang dapat mengatasi masalah dalam JDM dan dapat langsung diterapkan dalam praktik. Pertimbangan yang cermat dalam penelitian akan menghasilkan suatu pengukuran yang jelas dalam meningkatkan kualitas audit.

Simpulan

Berbagai peristiwa dan fenomena keuangan menuntut pengetahuan tentang akuntansi dan audit melakukan modifikasi serta pengembangan pada dasar teorinya agar lebih bermanfaat bagi para penggunanya. Berbagai pendekatan dan metodologi yang digunakan dalam penyusunan teori akuntansi, rerangka konsep dan pemikiran, atau struktur teori yang dihasilkan didasarkan pada serangkaian elemen dan hubungan yang mengatur pengembangan teknik akuntansi. Pengembangan ini memperlihatkan peran meta-teori untuk menjamin pemahaman terhadap praktik akuntansi dan audit nyata yang bermanfaat bagi pengguna laporan keuangan. Johnson, *et al.* (1989) menyatakan bahwa model normatif mulai bergeser kepada pemahaman atas proses kognitif yang mendasari pertimbangan auditor. Pergeseran ini diharapkan dapat berkontribusi dalam memberikan cara baru atau alat bantu keputusan audit melalui berbagai pengujian atas pola pikir dan motivasi yang mendasari perkembangan kognisi auditor. Terbentuknya pemahaman dalam pola perilaku auditor dan ketika peneliti berhasil mengembangkan suatu cara baru dalam pertimbangan dan pengambilan keputusan, diharapkan memiliki implikasi terhadap peningkatan kualitas audit.

Pergeseran audit JDM kepada pengujian atas proses kognitif memotivasi peneliti untuk mempelajari perilaku dimana individu memainkan peran aktif dalam menghasilkan pertimbangan yang akurat. Hasil yang tepat membutuhkan pengujian atas perilaku auditor dalam suatu pengaturan tugas nyata (Johnson, *et al.*, 1989). Pentingnya memahami proses psikologis yang mendasari JDM adalah untuk melihat proses sebaliknya. Metode eksperimen laboratorium dipandang tepat untuk melakukan pengujian terhadap peran pola pikir dan motivasi auditor karena memiliki validitas internal yang tinggi, sehingga pengujian terhadap suatu konstruk benar-benar difokuskan. Dengan mengetahui upaya kognitif yang dilakukan individu diharapkan akan merubah persepsi mereka sehingga mempengaruhi perilaku dalam JDM (Griffith *et al.*, 2018). Melakukan meta-teori dengan bidang psikologi yang berhubungan dengan audit JDM dapat menjadi benang merah dalam memahami berbagai fenomena dan kesenjangan yang ada. Persepsi individu terhadap proses kognitif penting yang terjadi sangat penting untuk membangun kepercayaan pada sikap dan memori mereka sendiri untuk menghasilkan pertimbangan yang akurat (Griffith *et al.*, 2018). Pentingnya melakukan penelitian tentang pertimbangan auditor karena pengaruhnya dapat menentukan kualitas audit dan kualitas laporan keuangan (Griffith *et al.*, 2016).

Referensi

- Baridwan, Zaki. (2000). "Perkembangan Teori dan Penelitian Akuntansi". *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia Universitas Gadjah Mada*. Vol 15 No.4. pp. 486-497.
- Beatty, Randolph P. (1989). "Auditor Reputation and the Pricing of Initial Public Offering", *The Accounting Review*, vol . 64.
- Becker, Connie L., Defond, Mark L., Jiambalvo, James., Subramanyam, KR. (1998). "The Effect of Audit Quality on Earnings Management". *Contemporary Accounting Research*, Vol.15 No.1, pp.1-24.
- Behn, Bruce K., Carcello, Joseph V., Hermanson, Dana R., Hermanson, Roger H. (1999). "Client Satisfaction and Big 6 Audit Fees". *Contemporary Accounting Research*, Vol.16 No.4, pp.587-608.
- Bowlin, K. O., Hobson, J. L. and Piercey, M. D. (2012). "The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality". *The Accounting Review*, 90(4), pp. 1363–1393.
- Craswell, Allen T., Francis, Jere R., Taylor, Stephen L. (1995). "Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations". *Journal of Accounting and Economics*, 20, pp.297-322.
- Davidson, R. A., dan Neu, D. (1993). "A Note on the Association between Audit Firm Size and Audit Quality". *Contemporary Accounting Research*, 9 (2), pp. 479-488.
- DeAngelo, L. E. (1981b). "Auditor Size and Audit Quality". *Journal of Accounting & Economics*, 3 (December), pp. 183-199.
- Deis, D. R., dan Giroux, G. A. (1992). "Determinants of Audit Quality in the Public Sector". *The Accounting Review*, 67 (3), pp. 462-179.
- Departemen Keuangan Republik Indonesia. (2009). *Mengatasi Dampak Krisis Global Melalui Program Stimulus Fiskal APBN 2009*. <http://www.anggaran.depkeu.go.id/Content/09-02-24,%20MengatasiDampakKrisisGlobal.pdf>. Diakses tanggal : 20 Maret 2019.
- Detikfinance. (2009). *Kronologi dan Latar Belakang Krisis Finansial Global*. <https://finance.detik.com/moneter/d-1115753/kronologi-dan-latar-belakang-krisis-finansial-global>. Diakses tanggal : 20 Maret 2019.
- Djambhuri, Ali. (2011). "Ilmu Pengetahuan Sosial dan Berbagai Paradigma dalam Kajian Akuntansi". *Jurnal Akuntansi Multiparadigma Universitas Brawijaya*. Vol.2 No.1. pp. 147-185. doi: <http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2011.04.7115>
- Francis, Jere R., Maydew, Edward L., Sparks, H. Charles. (1999). "The Role of Big 6 Auditors in the Credible Reporting of Accruals". *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol.18.No.2, pp.17-34.
- Griffith, E. E., Kadous, K. and Young, D. (2016) "How Insights from the 'New' JDM Research Can Improve Auditor Judgment: Fundamental Research Questions and Methodological Advice". *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 35(2), pp. 1–22. doi: 10.2308/ajpt-51347.
- Griffith, E. E., Nolder, C. J. and Petty, R. E. (2018). "The Elaboration Likelihood Model: A Meta-Theory for Synthesizing Auditor Judgment and Decision-Making Research". *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 37(4), pp. 169–186. doi: 10.2308/ajpt-52018.

- Gul, F. A., Wu, D., dan Yang, Z. (2013). "Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data". *The Accounting Review*, 88 (6), pp. 1993-2023.
- Hoos, F., Saad, E. Ben and Lesage, C. (2018). "Why are auditors blamed when something goes wrong? Experimental evidence". (May), pp. 1–13. doi: 10.1111/ijau.12126.
- IAASB. (2014). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. New York, NY: International Federation of Accountants (IFAC).
- Jang, Hwee-Yong, Jonathan., Lin, Chan-Jane. (1993). "Audit Quality and Trading Volume Reaction: A Study of Initial Public Offering of Stocks". *Journal of Accounting and Public Policy*, 12, pp.263-287.
- Johnson, P. E., Jamal, K. and Berryman, G. (1989). "Audit Judgment Research". *Accounting Organizations And Society*, 14(1/2), pp. 83–99.
- Joubish, M. F. and Khurram, M. A. (2011). "Cognitive Development in Jean Piaget ' s Work and its Implications for Teachers". 12(8), pp. 1260–1265.
- Kartajaya, Hermawan. (2008). *New Wave Marketing*. PT. Gramedia Pustaka Utama. Jakarta.
- Krishnan. (2002). "Audit Quality and The Pricing of Discretionary Accruals". *Auditing : A Journal of Practice & Theory*. 22 (1), pp. 109-126.
- Lefa, B. (2014). "The Piaget Theory Of Cognitive Development : An Educational Implications". *Educational Psychology*, (September), pp. 1–7.
- Lennox, Clives. (1999). "Are Large Auditors More Accurate Than Small Auditors?". *Accounting and Business Research*, Vol.29. No.3. pp. 217-227.
- Libby, R. and Luft, J. O. A. N. (1993). "Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings : Ability, Knowledge, Motivation, and Environment". *Accounting Organizations and Society*, 18(5), pp. 425–450.
- Martens, S.C., McEnroe, J.E. (1992). "Substance over Form in Auditing and The Auditor's Position of Public Trust". *Critical Perspective on Accounting*. 3 : 389-401.
- Mitroff, I.I., Betz, F. (1972). "Dialectical Decision Theory : A Meta-Theory of Decision-Making". *Management Science*. Vol. 19 No. 11.
- Palmrose, Z. (1988). "An Analysis of auditor litigation and service quality". *The Accounting Review*, 63 (1), pp. 55-73.
- Reynolds, J.K., Deis, D.R., Francis, J.R. (2004). "Professional Service Fees and Auditor Objectivity". *Auditing : A Journal of Practice & Theory*. 23 (1), pp. 29-52.
- Simnett, R. and Trotman, K. T. (2018). "Twenty-Five-Year Overview of Experimental Auditing Research: Trends and Links to Audit Quality". *Behavioral Research in Accounting*, 30(2), pp. 55–76. doi: 10.2308/bria-52138.
- Simunic, D.A., (1980). "The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence". *Journal of Accounting Research*, Vol. 18 (1). pp. 161–190.
- Skinner, D. J., dan Srinivasan, S. (2012). "Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan". *The Accounting Review*, 87 (5), pp. 1737-1765.
- Solomon, Ira., Trotman, Ken,T. (2003). "Experimental Judgment and Decision research in Auditing : The First 25 Years of AOS". *Accounting Organizations and Society*. 28, pp. 395-412.

- Stice, J.D. (1991). "Using Financial and Market Information to Identify Pre-engagement Factors Associated With Lawsuits Against Auditors". *The Accounting Review*. 66 (July), pp. 516-533.
- Teoh, Siew Hong., Wong, T.J. (1993). "Perceived Auditor Quality and The Earnings Response Coefficient". *The Accounting Review*, 68 (2), pp. 346-366.
- Wedemeyer, Phil D. (2010). "A Discussion of Auditor Judgment as The Critical Component in Audit Quality-A Practitioner's Perspective". *International Journal of Disclosure and Governance*, Vol.7,4, pp 320-333.