

**PROFESSIONAL JUDGMENT: FENOMENA DI BALIK PENERAPAN  
IFRS DALAM ASET TETAP PADA LAPORAN KEUANGAN  
(Studi Fenomenologi Pada Auditor KAP di Semarang dan Jakarta)**

**Khilda Faoziyah Arifah  
Magister Akuntansi Universitas Diponegoro**

***ABSTRACT***

*International Financial Reporting Standards are standards focused in fair value approach on measurement and disclosure criteria that require the greater extent of the exercise of professional judgment. This study aims to understand the exercise of auditor professional judgment in International Financial Reporting Standards (IFRS) in fair value of fixed assets, to understand the factors that contribution in exercising professional judgment on fair value of fixed assets and what constrains that emerge when exercising professional judgment in fair value of fixed assets as well as solution that can be done to overcome these problem.*

*This study uses qualitative research methods with a phenomenological approach as it is meant to analyze and look for the meaning behind the experiences of the auditor in exercising their professional judgment. This study focused on the exercise of professional judgment on the fair value of fixed assets. The research was conducted through interviews with auditors who work as public accountants in public accounting firm.*

*Results of this study indicate that auditors exercise their professional judgment to review the appraisal value by assessing the reasonableness of the assumptions, methods and data used. Auditors exercise their professional judgment by considering the factors that influenced such as consideration of materiality, subjectivity, knowledge, and experience as well as factors such as the audit job IFRS requirements, the nature of accounts, compliances with IFRS, audit history, engagement management, fraud risk and going concern. The auditor had no difficulties in using professional judgment in assessing the fair value of fixed assets due to the existing appraisal valuation. Instead auditor experienced problems when assessing the fair value of financial instruments is important for future research. Finally, team work and discussion are solution that auditors used to overcome the problem in exercising professional judgment.*

*Keywords : Qualitative, Phenomenology, Professional Judgment, Fair Value, Fixed Assets*

**Pendahuluan**

Akuntansi sebagai bahasa bisnis dipraktikkan dengan cara yang berbeda dalam berbagai keanekaragaman historis, politik dan lingkungan sosial. Keanekaragaman praktik ini sebagian besar

disebabkan oleh perkembangan pasar modal global dan pertumbuhan perusahaan multinasional (Hellman *et al.*, 2010). Perkembangan ini ditandai dengan adanya perdagangan *Cross-border Listing* yang memudahkan

perusahaan mencari modalnya tidak hanya di pasar modal dalam negeri tetapi juga di pasar modal luar negeri. Konsekuensi dari hal tersebut adalah perusahaan harus mematuhi aturan pasar modal Negara tujuan termasuk penggunaan standar akuntansi untuk pelaporan keuangan. Dengan demikian, kebutuhan sebuah standar akuntansi internasional timbul dan banyak menjadi topik di berbagai diskusi para profesional akademisi akuntansi (Hellman *et al.*, 2010).

Kebutuhan sebuah standar akuntansi internasional memunculkan perhatian sejumlah institusi akuntansi seperti *International Accounting Standards Board* (IASB), *International Organization of Securities Commissions*, dan *International Federation of Accountant* (IFAC). IASB khususnya memiliki tujuan utama untuk menciptakan standar akuntansi internasional yang dapat memenuhi kebutuhan tersebut yaitu dengan mengembangkan sebuah standar akuntansi yang bermutu tinggi yang disebut *International Financial Reporting Standards* (IFRS) (Tweedie dalam Hellman *et al.*, 2010).

Penerapan IFRS di Indonesia tidak terlepas dari berbagai kebutuhan terkait dengan globalisasi. Indonesia dalam hal ini Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai anggota dari *International Federation of Accountants* (IFAC) harus mematuhi *Statement of Membership Obligations* (SMO) No.7 yang mewajibkan anggotanya untuk melakukan upaya maksimal menginkorporasi IFRS dan membantu implementasi IFRS di Negeranya. Selain itu, pengadopsian

standar akuntansi internasional ini bertujuan menghasilkan laporan keuangan yang memiliki tingkat kredibilitas tinggi, reliabilitas dan komparabilitas pelaporan keuangan secara internasional (Gamayuni, 2009). Pencapaian tujuan tersebut tidak mudah dicapai karena karakteristik standar akuntansi Indonesia yang sebelumnya berbeda dengan karakteristik IFRS.

Karakteristik standar IFRS terletak pada basis prinsip yang menjadi dasar pelaporan keuangan. Basis prinsip yang dianut standar ini menyebabkan standar ini menyediakan penjelasan dan petunjuk implementasi yang terbatas (Agoglia *et al.*, 2011). Dengan karakteristik yang berbasis prinsip ini akan lebih banyak membutuhkan *professional judgment* dalam menentukan dan mengaplikasikan pendekatan yang sesuai untuk pelaporan akun sebuah transaksi atau peristiwa (Schmutte dan Duncan, 2009). Dasar penilaian yang digunakan dalam IFRS merupakan penilaian berbasis pasar dengan menggunakan pendekatan nilai wajar. Nilai wajar ini digunakan untuk menilai berbagai aset dan liabilitas entitas. Nilai aset dan liabilitas yang menggunakan nilai wajar dipandang dapat mencerminkan nilai sebenarnya dari aset dan liabilitas tersebut.

Definisi nilai wajar menurut IFRS 13 tentang pengukuran nilai wajar adalah "*the price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between market participants at the measurement date*". Definisi ini berarti bahwa nilai wajar merupakan harga yang akan diterima atau nilai sekarang dari sebuah aset atau liabilitas pada saat tanggal

pengukurannya. Dengan demikian, nilai wajar akan diukur berdasarkan estimasi harga pasar pada saat pengukuran dilakukan. IFRS 13 mengemukakan bahwa pengukuran nilai wajar ditentukan oleh teknik penilaian dan hirarki *input* yang digunakan. Teknik penilaian tersebut terdiri dari pendekatan pasar, pendekatan biaya dan pendekatan pendapatan. Selain itu, hirarki *input* terdiri dari tingkat pertama mengukur aset atau liabilitas menggunakan harga pasar yang tersedia untuk item yang identik. Tingkat kedua, aset dan liabilitas diukur ketika harga pasar dapat ditentukan untuk item yang sama. Terakhir, Tingkat ketiga digunakan untuk mengukur aset atau liabilitas yang tidak dapat diobservasi sehingga tidak tersedia harga pasarnya.

Pengukuran nilai wajar ini dipengaruhi oleh penggunaan asumsi dan justifikasi yang mengandung subjektifitas yang tinggi. Subjektifitas yang tinggi ini dibentuk oleh berbagai pertimbangan sehubungan dengan asumsi dan justifikasi dalam nilai wajar. Pertimbangan ini akan mencerminkan nilai wajar itu sendiri. Akibatnya, hasil pengukuran akan menjadi sangat bervariasi.

Penggunaan pertimbangan dalam memilih asumsi dan justifikasi pengukuran nilai wajar biasanya dilakukan oleh internal perusahaan. Hal ini berarti bahwa subjektifitas manajemen akan sangat berpengaruh terhadap pengukuran. Subjektifitas dapat menimbulkan bias kepentingan maka untuk menghindarinya pengukuran akan lebih objektif jika dilakukan oleh pihak independen (Rakhmat, 2012). Dengan demikian, nilai wajar harus

dinilai kewajarannya oleh pihak independen.

Pihak independen yang dapat menilai kewajaran nilai wajar adalah auditor independen atau dalam hal ini akuntan publik. Auditor dapat menilai objektifitas nilai wajar yang disajikan oleh perusahaan. Selain itu, Auditor merupakan profesi yang bertanggung jawab menilai kewajaran penyajian laporan keuangan. Dengan demikian, auditor dapat berperan sebagai penilai kewajaran nilai wajar khususnya untuk kepentingan penilaian kewajaran laporan keuangan.

Penggunaan pertimbangan profesional dalam IFRS yang merupakan standar berbasis prinsip (*principle based*) memiliki perbedaan dengan standar berbasis aturan (*rules-based*). Perbedaan penggunaan pertimbangan profesional pada standar berbasis prinsip terletak pada fokus *judgment* profesionalnya lebih kepada merefleksikan kejadian atau transaksi secara substansial tidak hanya sekedar melaporkan transaksi atau kejadian ekonomi sesuai dengan standar (Iswati *et al.*, 2012). Seperti contoh yang diilustrasikan oleh AAA Financial Accounting Standard Committee dalam Iswati, *et al* 2012 bahwa standar yang *more rules* dengan pernyataan “*annual depreciation expense for all assets is to be 10 percent if the original cost of asset until the asset fully depreciate*”, dan standar yang *more principle* dengan pernyataan “*Depreciation expense for the reporting period should reflect the decline in economic value of asset over the period*”.

Pertimbangan yang memadai dalam audit nilai wajar dapat dilakukan tidak hanya dalam mengumpulkan bukti-bukti dari

internal perusahaan tetapi juga dari eksternal perusahaan. Auditor dapat menggunakan ahli atau spesialis penilai untuk menjamin bukti yang dikumpulkan (Martin *et al.*, 2006). Hal ini dilakukan untuk menentukan risiko audit dan kesalahan signifikan yang dapat terjadi. Tetapi, penggunaan penilaian spesialis juga dapat menimbulkan ketergantungan auditor terhadap nilai yang diberikan sehingga auditor harus tetap memperhatikan dan mempertimbangkan dengan cermat nilai yang diberikan dan manfaatnya bagi auditor.

Aset tetap merupakan aset yang dapat diukur berdasarkan nilai wajar. Aset tetap merupakan aset berwujud yang dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administrasi dan diperkirakan untuk digunakan selama lebih dari satu periode (Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 16, 2011, par.6). PSAK 16 tentang aset tetap paragraf 15 menyatakan bahwa pengukuran aset tetap pada saat pengakuan menggunakan biaya perolehan. Biaya perolehan ini meliputi harga perolehan, biaya yang diatribusikan secara langsung dan estimasi awal biaya pembongkaran dan pemindahan aset tetap dan restorasi lokasi aset tetap (PSAK 16, 2011, par.16). Setelah pengakuan awal, aset tetap dapat diukur dengan menggunakan model biaya atau model revaluasi.

Penggunaan pertimbangan auditor dilakukan ketika menilai aplikasi nilai wajar dalam pengukuran aset tetap tersebut. Auditor akan mempertimbangkan apakah model pengukuran aset

setelah pengakuan awal sesuai dengan realitas ekonominya. Kemudian ketika perusahaan menggunakan model revaluasi sebagai pengukurannya maka auditor harus menilai nilai wajar yang dilakukan oleh penilai. Dalam menggunakan pertimbangannya, auditor akan dipengaruhi oleh persepsinya terhadap sebuah situasi (Siegel dan Marconi, 1989, p.301). Penggunaan pertimbangan auditor akan sangat dipengaruhi oleh realitas yang dihadapinya. Penelitian ini bertujuan untuk mencoba memahami penggunaan *professional judgment* auditor dalam penerapan *International Financial Reporting Standards* (IFRS) khususnya untuk nilai wajar aset tetap.

Penelitian berbasis pendekatan kualitatif masih belum banyak dilakukan. Hanya Heidhues dan Patel (2008) dan Griffith, *et al.* (2013) yang melakukan pendekatan kualitatif. Kedua penelitian tersebut tidak meneliti spesifik pada pertimbangan auditor dan nilai wajar. Penelitian tentang pertimbangan auditor dalam laporan keuangan berbasis IFRS dengan spesifik negara Indonesia masih belum banyak dilakukan. Seperti penelitian Wardoyo dan Seruni (2011) yang hanya meneliti pertimbangan auditor dalam mengevaluasi bukti namun tidak spesifik untuk laporan keuangan yang berbasis IFRS.

Pendekatan kualitatif dipertimbangkan karena dapat mengeksplorasi secara mendalam penggunaan *professional judgment* auditor dalam penerapan IFRS. Pertimbangan ini didasarkan pada pernyataan Westerdahl (2004) yang mengemukakan bagaimana auditing dapat diperlakukan sebagai sesuatu

yang lebih dari proses teknis, tetapi merupakan fenomena sosial yang membutuhkan penelitian dalam konteks sosial dan organisasional. Penelitian kualitatif lain dilakukan oleh Heidhues dan Patel (2008) yang menganggap bahwa penggunaan pertimbangan dalam IFRS merupakan fenomena yang kompleks disebabkan oleh banyaknya faktor-faktor yang berhubungan saling mempengaruhi pertimbangan tersebut, sehingga sulit untuk dikuantifikasikan.

### Kajian Pustaka

#### ***International Financial Reporting Standards (IFRS), Pelaporan Nilai Wajar, dan Standar Auditing Nilai Wajar***

*International Financial Reporting Standards* atau disingkat IFRS merupakan standar global yang diadopsi oleh badan Penyusun standar akuntansi internasional yang dikenal dengan *International Accounting Standards Boards (IASB)*. Beberapa standar yang dibentuk IFRS dulunya dikenal dengan nama *International Accounting Standards (IAS)*. IAS diterbitkan oleh suatu badan yang dikenal dengan *International Accounting Standards Committee (IASC)* pada kurun waktu antara tahun 1973-2001.

Penentuan nilai wajar ini dapat dilakukan dengan tiga teknik penilaian yaitu pendekatan pasar, pendekatan pendapatan dan pendekatan biaya. Di samping teknik penilaian, estimasi nilai wajar juga dapat dilakukan dengan menggunakan hirarki *input* yang terdiri dari tiga tingkat *input*. IFRS

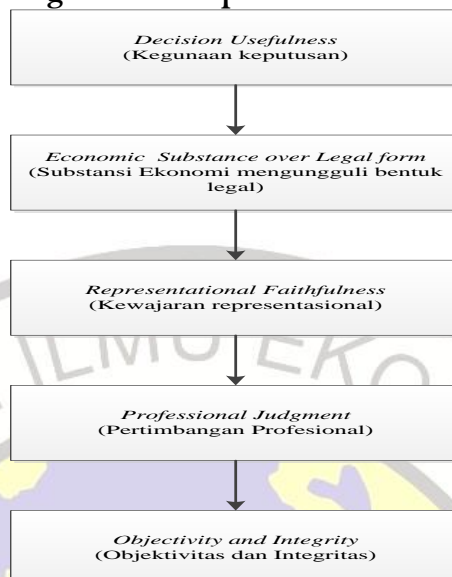
13 mengemukakan tiga tingkat *input* tersebut adalah sebagai berikut:

1. *Inputtingkat 1* merupakan kuotasi harga pada pasar aktif untuk aset dan liabilitas yang indentik yang dapat diakses oleh entitas pada saat tanggal pengukuran.
2. *Inputtingkat 2* merupakan *input* selain *input* tingkat 1 yang dapat diobservasi untuk aset dan liabilitas baik secara langsung maupun tidak langsung. *Inputtingkat* ini termasuk kedalam kuotasi harga untuk aset atau liabilitas yang sama di pasar aktif
3. *Input* tingkat 3 merupakan yang tidak dapat diobservasi untuk aset atau liabilitas.

Penentuan nilai wajar *input* yang termasuk pada tingkat 3 untuk aset atau liabilitas akan sulit untuk dilakukan karena *input* tersebut cenderung tidak memiliki pasar aktif yang dapat dijadikan dasar pengukuran.

Di Indonesia sendiri terdapat empat pilar standar akuntansi. Keempat standar akuntansi tersebut adalah standar akuntansi keuangan, standar akuntansi ETAP, standar akuntansi syariah dan standar akuntansi pemerintah. Standar akuntansi keuangan merupakan standar akuntansi yang dikonvergensi dengan IFRS. Standar ini wajib diterapkan bagi entitas dengan akuntabilitas publik signifikan yaitu Emiten, Perusahaan publik, perbankan, asuransi dan BUMN.

### Sistem Pengambilan Keputusan Pada IFRS



Sumber : Mintz, 2011

Kewajiban menggunakan standar akuntansi keuangan yang berbasis IFRS (SAK IFRS) bagi perusahaan yang memiliki akuntabilitas publik signifikan akan menimbulkan berbagai perubahan dalam penyajian laporan keuangan. Perubahan ini berhubungan dengan informasi yang harus disajikan oleh manajemen dalam laporan keuangannya secara wajar dan berkualitas. Informasi yang harus disajikan harus berdasarkan nilai wajar yang diukur secara handal. Pengukuran menggunakan nilai wajar ini dipengaruhi oleh berbagai asumsi dan justifikasi sehingga hasilnya akan bervariasi. Hal ini berarti bahwa nilai wajar dapat mengandung subjektivitas yang tinggi sehingga diperlukan pihak independen yang lebih objektif dalam mengukur dan menilai nilai wajar (Rakhmat, 2012). Pihak independen dapat berarti penilai yang memiliki kompetensi dan

sertifikasi dalam mengukur dan menilai nilai wajar secara handal. Auditor sebagai salah satu profesi berperan dalam menilai kewajaran laporan keuangan. Dalam laporan keuangan berbasis IFRS, auditor menilai jumlah nilai wajar yang disajikan.

#### **Pertimbangan Profesional (*Professional Judgment*) Auditor**

*Judgment* dalam akuntansi cenderung berbentuk prediksi tentang masa depan atau evaluasi urusan yang sekarang terjadi (Bonner, 1999, 2008). Dengan kata lain, *judgment* menggambarkan pembentukan keyakinan tentang sebuah peristiwa dalam pengambilan keputusan. Dalam auditing, *Judgment* disikapi sebagai gambaran yang menekankan bagian interpretasi dari pekerjaan auditing yang didalamnya terdapat aspek intuitif dan pengalaman yang sangat krusial (Westerdahl, 2004).

Pertimbangan auditor juga merupakan suatu pertimbangan pribadi atau cara pandang auditor dalam menanggapi informasi yang berhubungan dengan tanggung jawab dan risiko audit yang akan dihadapi auditor. Pertimbangan auditor ini mempengaruhi pembuatan opini akhir auditor terhadap laporan keuangan entitas.

Siegel dan Marconi (1989:301) menyatakan bahwa pertimbangan auditor (*auditor Judgment*) sangat tergantung pada persepsi suatu situasi. Faktor-faktor pengalaman, pendidikan dan budaya dapat membentuk sikap auditor dalam menghadapi situasi yang beragam. Dengan demikian, pertimbangan yang diambil oleh auditor disesuaikan dengan waktu dan situasi yang dihadapi pada saat keputusan tersebut akan dibuat.

Model akuntansi dengan penilaian nilai wajar dalam standar sebuah standar akuntansi akan dipengaruhi oleh pertimbangan profesional. Pertimbangan profesional ini akan dipengaruhi oleh persepsi auditor terhadap sebuah situasi sehingga persepsi ini akan mempengaruhi materialitas dan keyakinan auditor. Dalam auditing, materialitas mengacu pada apa yang penting, signifikan, atau bernilai, tetapi tidak ada konsep aturan untuk mengukurnya sehingga perilaku auditor yang terkait materialitas akan selalu tergantung pada kesediaan auditor untuk menerima risiko kesalahan (Siegel dan Marconi, 1989,p.301).

Jenis tugas auditor lainnya dalam konteks auditing yang memerlukan pertimbangan profesional auditor yaitu melakukan prosedur analitis dan mengevaluasi bukti audit. Selain faktor tugas,

faktor individu juga menjadi salah satu faktor yang banyak diteliti dalam pertimbangan auditor. Dalam melakukan pekerjaannya, biasanya auditor independen merupakan bagian dari sebuah kantor akuntan publik. Kantor Akuntan Publik Kantor akuntan publik ini merupakan sebuah organisasi yang memiliki hierarki yang khas. Hierarki organisasi ini mencakup para rekanan atau para pemegang saham, manajer, supervisor, senior atau auditor yang memimpin audit, serta para asisten atau audit pemula.

### **Kerangka Model Penelitian.**

Adopsi *International Financial Reporting Standards* (IFRS) merupakan fenomena yang sedang berkembang dan dapat mempengaruhi pelaporan keuangan suatu entitas. Adopsi standar baru ini dapat mempengaruhi baik itu pembuat laporan keuangan dalam hal ini manajer juga tidak kalah pentingnya auditor sebagai penilai kewajaran sebuah laporan keuangan yang dilaporkan sebuah entitas. Informasi yang terkandung dalam laporan keuangan sangat penting dalam pengambilan keputusan pemangku kepentingan. Apabila sebuah laporan keuangan yang disajikan mengandung informasi yang tidak wajar, maka keputusan yang diambil akan jauh dari harapan bahkan dapat merugikan pemangku kepentingan dalam hal ini investor dan kreditor.

Auditor sebagai individu yang melakukan pertimbangan dalam proses auditing dapat menggunakan pertimbangannya dalam menilai kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Hal ini berarti auditor dalam perikatan auditnya dapat

melakukan penilaian estimasi nilai wajar yang disajikan oleh manajemen dalam laporan keuangan.

Aset tetap merupakan aset yang diukur berdasarkan nilai wajar dan penilaian nilai wajarnya. Pertimbangan auditor dalam aset tetap dilakukan ketika menilai aplikasi nilai wajar dalam pengukuran aset tetap tersebut. Auditor akan mempertimbangkan apakah model pengukuran aset setelah pengakuan awal sesuai dengan realitas ekonominya. Sebenarnya, penentuan nilai wajar dalam aset tetap terutama pada tanah dan bangunan dilakukan oleh penilai sehingga auditor akan menilai hasil *appraisal* dengan mengaplikasikan *professional judgmentnya*.

### Metode Penelitian Disain Penelitian

Penelitian ini didasarkan pada adanya fenomena adopsi penuh *International Financial Reporting Standards* (IFRS) yang diprediksi akan mempengaruhi berbagai perilaku pengambilan keputusan dalam mengimplementasikan dan mengaplikasikan pertimbangan profesional auditor. Penelitian kualitatif merupakan penelitian yang dilakukan dalam *setting* tertentu yang ada dalam kehidupan riil (alamiah). Penelitian ini bermaksud menginvestigasi dan memahami fenomena. Finlay (dikutip oleh Chariri 2009) Penelitian kualitatif juga merupakan penelitian yang berbasis pada konsep *going exploring* yang melibatkan *in-depth* dan *case-oriented study* atas sejumlah kasus tunggal.

Manajemen/bisnis merupakan realitas yang terbentuk secara sosial

melalui interaksi individu dan lingkungannya (*socially constructed reality*), merupakan praktik yang diciptakan manusia (*human creation*), merupakan wacana simbolik yang dibentuk oleh individunya (*symbolic discourse*) dan hasil dari kreatifitas manusia (*human creativity*). Alasan yang kedua adalah tidak semua nilai, perilaku dan interaksi antara aktor sosial dengan lingkungannya dapat dikuantifikasikan. Selain itu, langkah-langkah desain penelitian ini mengikuti langkah-langkah yang dikemukakan oleh Denzin dan Lincoln (2005) yaitu terdiri dari lima langkah yang berurutan sebagai berikut:

1. Menempatkan bidang penelitian (*field of inquiry*) dengan menggunakan pendekatan kualitatif/interpretatif atau kuantitatif/verifikasional.
2. Pemilihan paradigma teoritis penelitian yang dapat memberitahukan dan memandu proses penelitian.
3. Menghubungkan paradigma penelitian yang dipilih dengan dunia empiris lewat metodologi.
4. Pemilihan metode pengumpulan data
5. Pemilihan metode analisis data

Penelitian ini dimulai dengan menempatkan bidang penelitian kedalam penelitian kualitatif atau interpretatif. Selanjutnya, diikuti dengan mengidentifikasi paradigma penelitian yaitu paradigma interpretatif yang memberikan pedoman terhadap pemilihan metodologi yang tepat yaitu studi fenomenologi. Terakhir, menentukan pemilihan metode pengumpulan dan analisis data yang tepat yaitu dengan wawancara.

Wawancara dilakukan untuk mendapatkan informasi selengkap

mungkin mengenai pertimbangan profesional auditor dalam konteks penerapan *International Financial Reporting Standards* (IFRS) secara mendalam. Hasil dari wawancara ini akan analisis dengan pendekatan kualitatif deskriptif. Penelitian ini akan menggunakan pendekatan fenomenologi transedental karena teknis analisis data yang lebih lengkap dan lebih jelas.

Penelitian mengenai pertimbangan profesional auditor ini menarik karena memiliki kesulitan dan masalah tersendiri dalam penerapannya terutama dengan adanya perubahan standar akuntansi dari yang berbasis *rules based* ke standar yang berbasis *principle based*.

#### **Lokasi dan Waktu Penelitian**

Objek penelitian dalam studi fenomenologi ini adalah auditor Kantor Akuntan Publik yang bekerja di Kantor Akuntan Publik yang melakukan audit terhadap laporan keuangan berdasarkan standar yang berbasis *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Auditor Informan adalah Auditor KAP yang berada di Semarang dan di Jakarta yang bersedia untuk diwawancarai. Waktu penelitian yaitu antara bulan April-Juli yang pada saat tersebut auditor sudah melakukan audit laporan keuangan.

#### **Metode Pengumpulan Data**

Metode pengumpulan data yang dilakukan dalam penelitian fenomenologi ini adalah mengumpulkan data dari individu yang telah mengalami fenomena yang akan diteliti (Creswell, 2007). Wawancara mendalam dengan informan merupakan metode yang akan dilakukan dalam pengumpulan data ini. Agar mempermudah dalam

melakukan wawancara dan terfokus pada tema maka penelitian ini akan menggunakan panduan wawancara yang merupakan garis besar pertanyaan yang akan ditanyakan kepada informan/informan. Dalam penelitian ini, pengumpulan data dilakukan dengan wawancara secara mendalam kepada auditor KAP yang bersedia untuk berpartisipasi. Informan yang diwawancarai adalah auditor Kantor Akuntan Publik yaitu senior auditor, supervisor, manajer atau partner yang telah berpengalaman mengaudit laporan keuangan berbasis *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Wawancara pertama kali dimulai dengan menanyakan kepada Informan apakah informan pernah melakukan audit laporan keuangan yang berbasis IFRS. Selain itu, peneliti menanyakan berapa kali informan telah melakukan audit laporan keuangan IFRS atau menanyakan jabatan informan dalam sebuah Kantor Akuntan Publik. Hal ini dilakukan untuk mengetahui pengalaman informan dalam audit laporan keuangan IFRS. Setelah itu, baru peneliti menanyakan pertanyaan-pertanyaan yang tertera dalam panduan wawancara. Namun, tidak menutup kemungkinan peneliti menanyakan pertanyaan diluar panduan wawancara tergantung kepada situasi yang berjalan selama wawancara dan masih dalam topik penelitian.

#### **Teknik Analisis Data**

Penelitian fenomenologi, analisis data dilakukan terhadap unit analisis pendekatan fenomenologi yaitu berupa pernyataan yang diungkapkan oleh informan penelitian/individu secara

wajar. Analisis yang dilakukan peneliti merupakan analisis setiap jawaban atau pernyataan yang diungkapkan individu. Teknik analisis data kualitatif dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

#### 1. Reduksi Data

Mereduksi data berarti merangkul, memilih hal-hal yang pokok, memfokuskan pada hal-hal yang penting, dicari tema dan polanya dan membuang yang tidak perlu. Reduksi data mencakup kegiatan sebagai berikut:

##### 1) Organisasi data

Data hasil wawancara (*interview*) dibuat dalam transkrip wawancara kemudian ditulis lengkap dan dikelompokkan menurut format tertentu. Format yang digunakan oleh peneliti dalam penelitian ini meliputi nama, lama bekerja, jabatan, tanggal wawancara, tempat wawancara, isi wawancara.

##### 2) Coding Data

Dalam penelitian ini, data yang diperoleh diberi kode sesuai dengan tiga tema utama pertanyaan penelitian.

##### 3) Pemahaman (*understanding*) dan Mengujinya

Atas dasar coding tersebut diatas, peneliti mulai memahami data secara rinci.

#### 2. Data Display (Penyajian Data)

Dalam penelitian ini, penyajian data dilakukan dalam bentuk uraian (naratif).

#### 3. Penarikan Kesimpulan

Langkah ketiga dalam analisis data kualitatif adalah penarikan kesimpulan dan verifikasi. Kesimpulan yang diharapkan dari penelitian ini adalah adanya temuan baru yang terkait

dengan penggunaan *professional judgment* dalam audit laporan keuangan IFRS.

### Metode Mempertahankan Kredibilitas Penelitian

Creswell dan Miller (2000) menawarkan 9 (sembilan) prosedur untuk meningkatkan kredibilitas penelitian kualitatif, yaitu *triangulation, disconfirming evidence, member checking, researcher reflexivity, prolonged engagement in field, collaboration, thick and rich description, audit trail dan peer debriefing*. Kesembilan prosedur tersebut tidak harus diterapkan semuanya. Dalam penelitian ini, peneliti memilih dua prosedur sesuai dengan kondisi di lapangan dan fokus penelitian, yaitu *prolonged engagement in the field dan thick and rich description*.

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Informan penelitian ini adalah auditor yang telah memiliki pengalaman dalam audit laporan keuangan *International financial reporting standards* (IFRS). Selain itu, informan penelitian ini juga dipilih dengan mempertimbangkan jabatan atau tingkatan yang informan miliki pada Kantor Akuntan Publik. Selama periode penelitian, penulis sedikit mengalami kesulitan untuk bertemu dengan auditor dan melakukan wawancara dengan informan. Hal ini dikarenakan informan adalah auditor yang secara kebetulan pada bulan Maret 2013 bertepatan dengan publikasi laporan keuangan perusahaan sehingga auditor dihadapkan pada beban untuk menyelesaikan tugas auditnya. Berkat komunikasi yang peneliti lakukan, akhirnya tujuh

auditor bersedia untuk melakukan wawancara. Ketujuh auditor ini berasal dari Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berbeda dan dengan pengalaman yang berbeda-beda pula.

Dari wawancara yang telah dilakukan, berdasarkan pertanyaan penelitian dan metodologi yang telah ditetapkan maka dalam hasil penelitian ini dapat menjawab pertanyaan penelitian yaitu bagaimana auditor menggambarkan penggunaan *professional judgment* dalam menerapkan *International financial reporting standards* (IFRS) terhadap aset tetap pada laporan keuangan dengan pertanyaan penelitian adalah Bagaimana auditor memahami penggunaan *professional judgment* dalam melakukan audit nilai wajar aset tetap pada laporan keuangan berbasis IFRS?

### **Gambaran Penggunaan *Professional judgment* dalam Audit Laporan Keuangan Berbasis *International Financial Reporting Standards* (IFRS) Pada Nilai Wajar Aset Tetap**

Dalam laporan keuangan yang berbasis IFRS, auditor dihadapkan pada penggunaan *professional judgment* dalam menilai estimasi akuntansi nilai wajar. Evaluasi ini dilakukan dalam rangka mendapatkan bukti audit untuk penarikan kesimpulan dalam menilai estimasi tersebut masuk akal atau tidak. Pengevaluasian atas estimasi akuntansi nilai wajar oleh auditor menurut SPA 540 par A70-A83 dilakukan dengan mengevaluasi metode, model dan asumsi yang digunakan oleh manajemen. Evaluasi metode dan model yang dilakukan oleh auditor untuk menentukan ketepatan metode dan model

tersebut dengan keadaan. Keadaan yang dipertimbangkan oleh auditor adalah keadaan yang mendasari sifat aset dan liabilitas yang diestimasi dalam hubungannya dengan bisnis, industri dan lingkungan dimana entitas tersebut beroperasi. Evaluasi auditor terhadap asumsi yang digunakan oleh auditor didasarkan pada informasi yang tersedia bagi auditor pada saat audit.

### **Penggunaan *Professional Judgment* Dalam Audit Nilai Wajar Aset Tetap Pada Laporan Keuangan Berbasis IFRS**

Penggunaan *professional judgment* merupakan suatu hal yang penting dalam audit laporan keuangan terutama pada standar IFRS (*International Financial Reporting Standards*). Hal ini disebabkan sifat standar IFRS sendiri yang menuntut menggunakan lebih banyak *professional judgment* terutama dalam pengukuran dan pengungkapan nilai wajar. Penggunaan *professional judgment* ini sebagai hasil dari informasi akuntansi yang didasarkan pada pertimbangan perhitungan dari nilai hipotesis dan pasar (Heidhues dan Patel, 2008).

Berdasarkan hasil wawancara diketahui bahwa auditor memahami *professional judgment* sebagai aktivitas yang dilakukan oleh auditor untuk menilai kewajaran sebuah akun sebagai dasar pengambilan keputusan dalam menentukan opini. Berdasarkan pemahaman terhadap *professional judgment*nya, auditor menggunakan preferensi yang dapat dijadikan acuan dalam menggunakannya yaitu praktek bisnis perusahaan, kasus-

kasus yang sama yang pernah ditemui, dan dokumentasi audit.

Berdasarkan pemahaman terhadap *professional judgment*nya, auditor menggunakan preferensi yang dapat dijadikan acuan dalam menggunakannya yaitu praktek bisnis perusahaan, kasus-kasus yang sama yang pernah ditemui, dan dokumentasi audit. Pilihan-pilihan yang dihadapi ini akan menimbulkan perbedaan penggunaan *professional judgment* dalam IFRS. Auditor memahami bahwa perbedaan *professional judgment* pada IFRS terdapat pada dasar penilaian sebuah akun yaitu penggunaan nilai wajar. Nilai wajar ini menjadi ciri khas pelaporan standar IFRS.

Dengan demikian, auditor memahami bahwa penggunaan *professional judgment* pada aset tetap terletak di *appraisal* sehingga auditor harus meyakini nilai wajar yang disajikan oleh *appraisal*. Keyakinan terhadap *appraisal* dilatarbelakangi karena *appraisal* merupakan profesi yang memiliki keahlian dan kompetensi. Penggunaan *professional judgment* dalam aset tetap memiliki kualitas yang lebih baik karena meskipun auditor belum memiliki kompetensi dalam nilai wajar, namun penggunaan *appraisal* membantu auditor dalam mengaplikasikan *professional judgment*nya secara baik.

### **Pertimbangan Yang Diperlukan Dalam Melakukan Audit Nilai Wajar Aset Tetap Pada Laporan Keuangan Berbasis IFRS.**

#### **Materialitas**

Materialitas merupakan faktor yang paling dipertimbangkan dalam menggunakan *professional judgment*. Materialitas digunakan

oleh auditor sebagai tolak ukur atau batasan bahwa hasil penilaian harus diungkapkan atau tidak. Keputusan mengungkapkan atau tidak ini merupakan salah satu bentuk *professional judgment* yang terjadi dengan mempertimbangkan materialitas.

#### **Subjektifitas**

Subjektifitas merupakan salah satu faktor dapat menentukan penggunaan *professional judgment*. Subjektifitas ini biasanya muncul ketika auditor membuat keputusan berdasarkan ketidakpastian. Subjektifitas akan menimbulkan *professional judgment* tiap auditor berbeda terhadap sebuah akun. Perbedaan *professional judgment* ini kemudian dianggap dapat menimbulkan ketidakkonsistenan dalam penerapan IFRS. Namun, ketidakkonsistenan ini ditegaskan oleh beberapa informan bahwa selama auditor mengikuti aturan dan dalam batas toleransi kewajaran, maka perbedaan *professional judgment* tidak menimbulkan ketidakkonsistenan.

#### **Pengetahuan**

Pengetahuan merupakan faktor yang diidentifikasi oleh informan dapat mempengaruhi penggunaan *professional judgment*. Pernyataan di atas menunjukkan bahwa pengetahuan sangat penting dimiliki oleh auditor untuk membedakan kompetensi satu auditor dengan auditor yang lainnya (Frederick dan Libby, 1986). Hasil penelitian ini sejalan dengan ED SPA no. 200 par.A24 mengenai *professional judgment*. Dalam standar tersebut mengemukakan bahwa pertimbangan yang memadai

didapatkan ketika pertimbangan itu dilakukan oleh orang yang mengembangkan pengetahuannya. Bonner (2008) juga menyebutkan bahwa berbagai pengetahuan sangat dibutuhkan untuk mendapatkan kualitas *judgment* tinggi. Untuk itu, dalam penerapan standar IFRS, auditor memerlukan tambahan pengetahuan untuk memahami standar tersebut.

### Pengalaman

Pengalaman merupakan faktor internal yang paling mempengaruhi *professional judgment*. Hal ini ditunjukkan oleh sebagian besar informan yaitu sebanyak 5 orang (71,4%) menyatakan hal ini. Dengan demikian, pengalamannya auditor dapat meningkatkan pengetahuannya sehingga dapat meningkatkan pula kualitas *professional judgment* yang dihasilkan.

### Faktor Pekerjaan audit

Faktor-faktor lain yang diidentifikasi informan yang dapat mempengaruhi pertimbangan profesional adalah faktor-faktor yang berhubungan dengan pekerjaan audit. Satu informan yaitu Big\_3 menjelaskan secara terperinci bahwa faktor yang mempengaruhi *professional judgment* dari segi audit adalah :

“Menurut saya ada beberapa:

1. *Requirement IFRS* yang berarti audit yg bagaimana yang di minta.
2. *Nature of account* berarti terkait dengan transaksi apakah *account* tersebut.
3. *Compliance* terhadap IFRS adalah apakah audit testing/strategi audit yang

dilakukan sudah sesuai dengan IFRS.

4. *Historical audit* adalah bagaimana *historical* auditnya, apakah selalu banyak *adjutsment* atau tidak.
5. *Management involvement* berarti apakah ada keterlibatan manajemen atau bahkan penolakan manajemen ketika auditor melakukan *testing*.
6. *Fraud risk* berarti apakah ada isu *fraud risk* yang teridentifikasi yang berhubungan dengan *testing* tersebut.
7. *Going concern* adalah apakah ada isu *going concern* atas perusahaan tersebut.

### Kendala yang Dihadapi Dalam Melakukan Audit Laporan Keuangan Berbasis IFRS Beserta Solusinya

Sehubungan dengan kendala yang dihadapi oleh auditor dalam adopsi IFRS, dua informan menyatakan bahwa nilai wajar merupakan kendala yang dihadapi auditor dalam melakukan audit laporan keuangan IFRS. Kendala yang muncul sehubungan penggunaan *professional judgment* disebabkan oleh kompleksitas tugas yang melekat pada standar IFRS itu sendiri. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Bonner dan Walker (1994) yang mengemukakan bahwa kompleksitas tugas akan meningkat seiring dengan bertambahnya faktor petunjuk.

Dalam *professional judgment*, pengalaman dan pengetahuan sangat menentukan kualitas *professional judgment* yang dibuat. Dengan adanya tim, diskusi dan *resource* manajemen, auditor yang tidak

memiliki pengetahuan dan pengalaman yang memadai dapat tetap menggunakan *professional judgment*nya dengan kualitas yang memadai sesuai dengan kebutuhan standar.

## KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menggambarkan penggunaan *professional judgment* dalam penerapan *International Financial Reporting Standards* (IFRS) pada laporan keuangan. Informan yang telah diwawancarai dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik di Semarang dan Jakarta yang telah memiliki pengalaman dalam mengaudit laporan keuangan IFRS. Informan yang berhasil diwawancarai sebanyak tujuh orang.

Analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan fenomenologi dengan menganalisis hasil wawancara dari setiap auditor kemudian diambil tema yang signifikan yang sesuai dengan pertanyaan penelitian. Kesimpulan dari hasil analisis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Pemahaman auditor dalam menggunakan *professional judgment* pada laporan keuangan berbasis IFRS terutama pada nilai wajar aset tetap merupakan aktivitas yang dilakukan oleh auditor untuk menilai kewajaran sebuah akun sebagai dasar pengambilan keputusan dalam menentukan opini.
2. Faktor-faktor yang mempengaruhi dan harus dipertimbangkan auditor dalam menggunakan *professional judgment*nya adalah terdiri dari faktor internal dan faktor yang

berhubungan dengan pekerjaan audit.

3. Auditor tidak mengalami kendala dalam menggunakan *professional judgment*nya karena penggunaan *professional judgment* itu hanya digunakan untuk mereviu nilai wajar aset tetap yang dihasilkan oleh *appraisal*.
4. Solusi terhadap kendala atau kesulitan tersebut adalah kerja tim audit yang terdiri dari berbagai level auditor dan pembagian tugas sesuai dengan level tersebut. Selain itu, diskusi antar KAP dapat menjadi solusi yang digunakan dalam menghadapi kompleksitas *professional judgment* dalam suatu kasus yang baru.

## Keterbatasan dan Saran

Keterbatasan yang paling disadari oleh peneliti adalah peneliti telah berupaya menemukan pola pemahaman penggunaan *professional judgment* dalam IFRS namun hasil penelitian ini belum cukup digunakan untuk menggambarkan pemahaman auditor terhadap penggunaan *professional judgment* secara umum. Mempertimbangkan keterbatasan ini maka penelitian selanjutnya diharapkan dapat lebih menjelaskan pemahaman penggunaan *professional judgment* dalam IFRS dengan cara memperbanyak informan yang berasal dari Kantor Akuntan Publik (KAP) *Big four*. Dan penelitian selanjutnya dapat dilakukan dengan melihat penggunaan *professional judgment* tidak terbatas pada nilai wajar aset tetap tetapi pada nilai wajar akun lain seperti instrumen keuangan yang memiliki penggunaan *professional judgment*

yang signifikan atau mengidentifikasi transaksi penjualan aset tetap yang melibatkan sewa dan transaksi hubungan istimewa.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Agoglia, P.C., Douppnik, S.T., dan Tsakumis, T.G. 2011. Principles-Based Versus Rules Based Accounting Standards: The Influence of Decision. *The Accounting Review*, 747-767.
- Bonner, S. E. 1999. Judgment and Decision Making Research in Accounting. *Accounting Horizon*, Vol.13, No.4, 385-398.
- Bonner, S. E. 2008. *Judgment and Decision Making in Accounting*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Bonner, S., dan L.Walker, P. 1994. The Effect of Instruction and Experience on The Acquisition of Auditing Knowledge. *The Accounting Review*, Vol. 69 No.1, 157-178.
- Creswell, J.W., & Miller, D.L. 2000. Determining Validity in Qualitative Inquiry. *Theory Into Practice* Vol.39 no.3, 1-7.
- Creswell, J.W. 2007. *Qualitative Inquiry & Research Desain Choosing Among Five Approaches*. California: Sage Publications.
- Denzin, N. K., dan Lincoln, Y. S. 2005. *The Sage Handbook of Qualitative Research*. 3rd Ed. Thousand Oaks: SAGE Publications.
- Frederick, M. D., dan Libby, R. 1986. Expertise and Auditors Judgments of Conjunctive Events. *Journal of Accounting Research* Vol.2 No.2, 270-290.
- Gamayuni, R. R. 2009. Perkembangan Standar Akuntansi Keuangan Indonesia Menuju Internasional Financial Reporting Standards. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* volume 14 no.2, 153-166.
- Griffith, .E.E., Hammersley, E. J., dan Kadous, K. 2013. *Auditing Complex Estimates: Understanding The Process Used and Problem Encountered*. Diakses 22 Maret 2013, dari www.ssrn.com:
- Heidhues, E., dan Patel, C. 2008. IFRS and Exercise of Accountants' Professional Judgment: Insights and Concern from German Perspective. *VKZ Centre Conferences* (pp. 1-44). Taiwan: Business Illinois.edu.
- Hellman, A., Perera, H., dan Patel, C. 2010. Contextual Issue of Convergence of International Financial Reporting Standards: The Case of Germany. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, Vol.26, 108-116.
- Iswati, S., Iswahjuni dan Windijarto. 2012. Mengungkap Kendala Yang Dihadapi Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan Salah Saji Material Pada Laporan Keuangan Historis (Studi Terhadap Pengaruh Perubahan Pola Pikir Dari "Rule-Based" menjadi "Principle Based" Dalam Audit Laporan Keuangan Historis). *Majalah Ekonomi*, 215-229.
- Martin, D. R., Rich, S. J., dan Wilks, T. 2006. *Auditing Fair Value Measurements: A*

- synthesis of Relevant Research. *Accounting Horizon Vol. 20 No.3*, 287-303.
- Mintz, S. M. 2011. Ethics, Professional Judgment and Principles-Based Decision Making Under IFRS. *CPA Journal*, 68-72.
- Rakhmat, D. 2012. *Nilai Wajar*.
- Schmutte, J., dan Duncan, J. R. 2009. Professional Judgment: A model for Accounting and Auditing decision. *CPA Journal*, 32-35.
- Siegel, G., dan Marconi, H. R. 1989. *Behavioral Accounting*. Cincinnati, Ohio: South Western Publishing Co.
- Wardoyo, T. S., dan Seruni, P. A. 2011. Pengaruh Pengalaman dan Pertimbangan Profesional Auditor Terhadap Kualitas Bahan Bukti Audit yang Dikumpulkan. *Akurat Jurnal Ilmiah Akuntansi no.6*, 1-27.
- Westerdahl, S. 2004. Structure or Judgement? A field Study in Auditing. *CARR Workshop*, (pp. 1-24). Sweden.

