

Road Map Penelitian Bidang Ilmu Akuntansi

Editor:

Pretisila Kartika Putri, SE, M.Si, Ak



Road Map Penelitian Bidang Ilmu Akuntansi

Editor : Pretisila Kartika Putri, SE, M.Si, Ak

ISBN ...

Hak cipta dilindungi undang-undang

Dilarang memperbanyak sebagian atau seluruh buku tanpa izin penerbit dan penulis

Diterbitkan oleh



SIP Publishing (anggota IKAPI)

Jl. Curug Cipendok Km 1 . Kalisari Cilongok.

Kab. Banyumas. Jawa Tengah

Costumer Service: +62 812 2909 2844

Fanspage: Satria Indra Prasta - SIP Publishing

Twitter: @SIPPublishing

Instagram: @sippublishing

Email: sippublishing@gmail.com

Isi di luar tanggung jawab percetakan

KATA PENGANTAR

Revolusi industri 4.0 telah merubah model bisnis dari *owning system* menjadi *sharing system*, dengan adanya perubahan model bisnis ini, maka dunia pendidikan khususnya perguruan tinggi harus mengantisipasi dengan melakukan penyesuaian kurikulum dan orientasi penelitiannya agar lulusan yang dihasilkan dapat bersaing di tengah lingkungan bisnis yang sangat dinamis dan penelitian yang dihasilkan dapat memberikan kontribusi yang tinggi baik untuk pemecahan masalah di masyarakat maupun pengembangan ilmu pengetahuan. Agar penelitian yang dihasilkan dapat memberikan kontribusi yang tinggi maka penelitian-penelitian yang dilakukan harus punya arah yang jelas dan mempunyai keunikan, oleh karena itu di perlukan *road map* penelitian yang baik. Diharapkan *road map* penelitian jurusan akuntansi dapat digunakan sebagai acuan semua pihak yang terkait dalam penelitian, meningkatkan efisiensi dan kualitas penelitian di Jurusan Akuntansi FEB UNSOED.

Jurusan akuntansi FEB UNSOED yang terdiri dari Program Studi S1 Akuntansi, Program Studi S2 Magister Sains Akuntansi, Program Studi D3 Akuntansi dan Program Profesi Akuntan, telah merumuskan *road map* penelitian. Dalam penyusunan *road map* penelitian Jurusan Akuntansi FEB Unsoed telah mengidentifikasi topik/tema penelitian yang ditetapkan berdasarkan *fenomena bisnis* dan *research gap* dan dengan berdasarkan kompetensi dan *road map* individual peneliti atau *track record* peneliti. Berdasarkan *road map* tersebut maka dapat diidentifikasi tema-tema penelitian yang menjadi penelitian payung (*umbrella research*) sebagai acuan untuk menghasilkan luaran besar penelitian dosen dan mahasiswa jurusan akuntansi baik berupa publikasi ilmiah maupun teknologi tepat guna.

Salah satu luaran yang dihasilkan dari penelitian yang mengacu kepada *road map* dengan tema penelitian sesuai dengan fokus kajian yang telah ditetapkan dalam penelitian payung Jurusan Akuntansi FEB UNSOED adalah *Book Chapter* dengan judul ***Road Map Penelitian Bidang Ilmu Akuntansi***. Book chapter ini terdiri dari 7 bab yang merupakan hasil penelitian dan hasil pemikiran peneliti di Jurusan Akuntansi Unsoed dengan tema dalam penelitian payung kajian Jurusan Akuntansi Unsoed yaitu Sistem Informasi Akuntansi, Akuntansi Manajemen, Akuntansi UMKM, Akuntansi Sektor Publik, Auditing dan Akuntansi Sektor Publik. Diharapkan *book chapter* ini dapat memberikan kontribusi baik kontribusi praktis maupun kontribusi teoretis di bidang akuntansi.

Prof. Dr. Suliyanto, SE, MM
(Dekan FEB Unsoed)

Puji syukur kepada Allah SWT atas rahmat dan hidayah-Nya sehingga dapat terlahir sebuah karya intelektual dari Jurusan Akuntansi FEB Unsoed. Saya mengucapkan terima kasih kepada segenap Tim Roadmap Penelitian Jurusan Akuntansi FEB Unsoed atas kontribusinya dalam menyusun roadmap penelitian bagi Jurusan Akuntansi.

Output tim ini berupa roadmap penelitian yang dapat digunakan sebagai acuan bagi dosen dan mahasiswa dalam melakukan penelitian dan menjadi panduan dalam pelaksanaan penelitian dalam jangka waktu kedepan. Roadmap penelitian ini disusun dengan mengacu pada visi FEB Unsoed dan perkembangan di bidang ilmu akuntansi. Pemutakhiran roadmap penelitian akan terus dilakukan secara berkala di Jurusan Akuntansi FEB Unsoed. Roadmap penelitian pada akhirnya dapat dituangkan menjadi Book Chapter yang akan memberikan kemudahan bagi para pembacanya dalam mempelajari dan memahami arah penelitian di Jurusan Akuntansi FEB Unsoed.

Yudha Aryo Sudibyo, PhD, Ak, CA, ACPA
(Ketua Jurusan Akuntansi FEB Unsoed)

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR	III
BAB 1 KONSEP DAN TEORI EMPIRIS DALAM RISET	
SISTEM INFORMASI AKUNTANSI	1
1.1 MUKADIMAH.....	1
1.2 SISTEM INFORMASI AKUNTANSI	2
1.3 KONSEP DAN TEORI EMPIRIS DALAM RISET SISTEM INFORMASI AKUNTANSI	3
1.4 THEORY OF REASONED ACTION (TRA) DAN THEORY OF PLANNED BEHAVIOR (TPB)	3
1.5 <i>TECHNOLOGY ACCEPTANCE MODEL</i> (TAM)1.....	5
1.6 <i>TECHNOLOGY ACCEPTANCE MODEL</i> (TAM 2).....	7
1.7 <i>TECHNOLOGY ACCEPTANCE MODEL</i> (TAM 3).....	8
1.8 <i>THEORY OF THE D&M INFORMATION SUCCESS MODEL</i>	12
1.9 PERKEMBANGAN RISET SISTEM INFORMASI AKUNTANSI.....	14
1.10 AGENDA DAN TOPIK RISET SISTEM INFORMASI AKUNTANSI.....	17
1.11 PENUTUP.....	17
DAFTAR PUSTAKA	18
BAB 2 AKUNTANSI DALAM LINGKUP ANALISIS PRAKTIK DAN RISET	20
1.1 MUKADIMAH	20
2.2 KRITIK TERHADAP AKUNTANSI KEUANGAN KONVENSIONAL	24

2.3 PENELITIAN DALAM LINGKUP AKUNTANSI KEUANGAN (KONVENSIONAL).....	31
2.4 PENELITIAN DALAM LINGKUP RELIGIUS	37
2.5 KESIMPULAN	39
DAFTAR PUSTAKA	40
BAB 3 TOPIK-TOPIK PENELITIAN CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY DALAM AKUNTANSI MANAJEMEN .	
3.1 MUKADIMAH	42
3.2 TOPIK PENELITIAN CSR	46
3.3 PEYUSUNAN TARGET, INSENTIF DAN KOMPENSASI..	51
3.4 PENGUKURAN KINERJA.....	54
3.5 SISTEM PENGENDALIAN DAN <i>VALUE CHAIN</i>	59
3.6 BIAYA LINGKUNGAN DAN SISTEM BIAYA.....	60
3.7 ASPEK PSIKOLOGIS	62
3.8 METODA RISET CSR.....	62
3.9 KESIMPULAN	64
DAFTAR PUSTAKA	66
BAB 4 AKUNTANSI INOVASI UNTUK UMKM, KEWIRAUSAHAAN DAN SEKTOR KETIGA.....	
4.1 MUKADIMAH.....	76
4.2 KERANGKA ANALISIS.....	79
4.3 KONSEP DASAR DAN ISU STRATEGIS UMKM.....	81
4.4 KONSEP DASAR DAN ISU STRATEGIS KEWIRAUSAHAAN	85
4.5 KONSEP DASAR DAN ISU STRATEGIS SEKTOR KETIGA: KOPERASI DAN KEWIRAUSAHAAN SOSIAL	88
4.6 AKUNTANSI INOVASI: LEBIH DARI SEKEDAR <i>BOTTOM LINE</i>	93
4.7 AKUNTANSI INOVASI: BAGAIMANA MELAKUKANNYA?	94
4.8 PENUTUP	99
DAFTAR PUSTAKA	100

BAB 5 KAJIAN RISET AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK DAN AGENDA RISET MASA DEPAN.....	104
5.1 MUKADIMAH.....	104
5.2 ARTI AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK.....	106
5.3 PENTINGNYA RISET AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK.....	107
5.4 DOMAIN RISET AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK.....	108
5.5 PERKEMBANGAN RISET AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK.....	112
5.6 RISET AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK –ULASAN TEMA, METODOLOGI DAN HASIL RISET	113
5.7 KRITIK DAN MASUKAN RISET SEKTOR PUBLIK.....	132
5.8 PELUANG RISET BIDANG SEKTOR PUBLIK YANG MASIH DAPAT DILAKUKAN DI INDONESIA	135
5.9 PENUTUP DAN SIMPULAN.....	136
DAFTAR PUSTAKA	137
BAB 6 KUALITAS AUDIT: ISU METODOLOGIS DAN AGENDA RISET	141
6.1 MUKADIMAH.....	141
6.2 DEFINISI KUALITAS AUDIT	143
6.3 KESIMPULAN	154
DAFTAR PUSTAKA	155
BAB 7 ARAH PENELITIAN PERPAJAKAN DI INDONESIA..	158
7.1 MUKADIMAH.....	158
7.2 KAJIAN TEORI.....	159
7.3 METODOLOGI PENELITIAN	163
7.4 HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN.....	164
7.5 KESIMPULAN	167
DAFTAR PUSTAKA	171

Bab 1

KONSEP DAN TEORI EMPIRIS DALAM RISET SISTEM INFORMASI AKUNTANSI

Dona Primasari
Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis,
Universitas Jenderal Soedirman

1.1 MUKADIMAH

Akuntansi merupakan ilmu yang mampu memberikan informasi yang relevan dan tepat waktu mengenai masalah keuangan perusahaan guna membantu pemakai internal dan eksternal dalam proses pengambilan keputusan ekonomi. Akuntansi menjadi dasar ilmu terpenting dalam menggerakkan ekonomi dan sistem sosial. Berbagai keputusan yang diambil oleh pihak-pihak berkepentingan ditentukan oleh informasi akuntansi dan sumber daya yang tersedia. Seiring waktu, ilmu akuntansi tidak hanya berperan sebagai pengambilan keputusan semata, namun jika meningkatkan daya tarik bagi para peneliti untuk melakukan riset-riset menggunakan ilmu akuntansi.

Riset-riset di bidang akuntansi semakin berkembang, tidak hanya berdasarkan informasi keuangan, kini para peneliti mulai menggunakan riset akuntansi dengan mengkombinasikan teori-teori sosial sebagai dasar riset mereka. Sepanjang era tahun 2000 ke atas, tingkat pertumbuhan riset akuntansi yang mengacu pada teori – teori sosial semakin berkembang. Salah satu bidang riset dalam akuntansi yang mengalami perkembangan cukup signifikan dari masa ke masa adalah riset dalam sistem informasi akuntansi. Riset dalam sistem

informasi berkembang pesat sejalan dengan perkembangan teknologi informasi. Tidak bisa dipungkiri, dengan pendekatan penggunaan teknologi informasi akan membantu penyelesaian permasalahan yang terjadi di bidang akuntansi terkait dengan proses pengolahan data informasi dalam hal transaksi-transaksi.

1.2 SISTEM INFORMASI AKUNTANSI

Sistem informasi merupakan merupakan serangkaian prosedur, aturan formal dalam pengumpulan data, diproses menjadi sebuah informasi serta didistribusikan kepada para *pengungga/user* (Hall, 2009). Lebih lanjut, sistem informasi didasarkan pada sebuah proses yang dioperasikan untuk mendapatkan sebuah informasi. Sistem informasi terdiri atas komponen-komponen atas blok masukan, blok model, blok keluaran, blok teknologi, blok basis dan blok kendali. Secara garis besar, sebuah sistem informasi memiliki tujuan dalam meningkatkan produk dan jasa, meningkatkan efisiensi dan meningkatkan proses kerja manajemen (Jogiyanto, 2005)

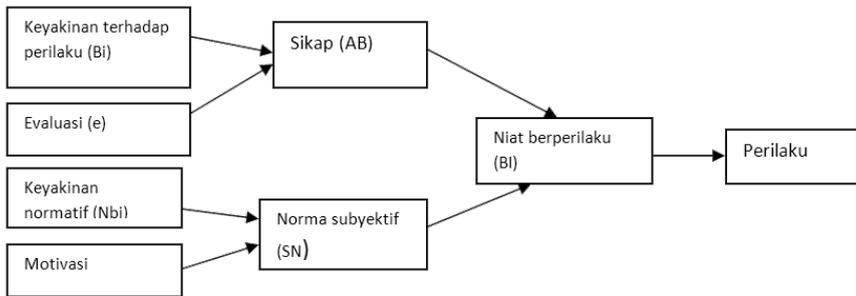
Pendapat lainnya dikemukakan oleh Widjajanto (2001) yang menyatakan bahwa sistem informasi akuntansi merupakan susunan berbagai formulir catatan, peralatan, termasuk komputer dan perlengkapannya serta alat komunikasi, tenaga pelaksana, dan laporan yang terkoordinasi yang didesain untuk mentransformasikan data keuangan menjadi informasi yang dibutuhkan manajemen. Jogiyanto (2005) mengungkapkan bahwa sistem informasi akuntansi didefinisikan sebagai sistem informasi yang merubah data transaksi bisnis menjadi informasi keuangan yang berguna bagi penggunaannya. Beberapa definisi menjelaskan sistem informasi akuntansi yaitu sistem yang dirancang untuk melakukan olah data yang bersifat data keuangan.

1.3 KONSEP DAN TEORI EMPIRIS DALAM RISET SISTEM INFORMASI AKUNTANSI

Pada ranah riset sistem informasi akuntansi, terdapat banyak sekali konsep dan teori empiris yang digunakan sejalan dengan peta riset yang akan dilakukan. Secara umum konsep dan teori empiris yang digunakan dalam desain riset sistem informasi adalah konsep dan teori yang berkaitan dengan akuntansi keprilakuan. Dasar-dasar teori yang bersumber dari ranah ilmu psikologi yang erat hubungannya dengan akuntansi keprilakuan merupakan konsep dasar yang paling banyak digunakan dalam ranah riset sistem informasi akuntansi. Berikut beberapa konsep dan teori yang dapat digunakan dalam ranah riset sistem informasi akuntansi

1.4 THEORY OF REASONED ACTION (TRA) DAN THEORY OF PLANNED BEHAVIOR (TPB)

Theory of reasoned action diusulkan oleh Fishben dan Ajzen pada tahun 1975. Pada model teroris mereka, Fishben dan Ajzen mengungkapkan bahwa perilaku (*behaviour*) sebenarnya dari seseorang manusia dapat ditentukan oleh keinginan (*intention*) bersama dengan kepercayaan (*belief*) yang dimiliki oleh manusia tersebut untuk perilaku (*behavior*) yang dilakukannya. Fishben dan Ajzen juga mengatakan bahwa keinginan berperilaku (*behavoioural intention*) dapat ditentukan oleh tingkah laku (*attitude*) dan norma subjektif yang dimiliki manusia tersebut. Penjelasan lebih ringkas dapat dilihat pada gambar berikut ini:



Gambar 1.

Theory of Reasoned Action Mod

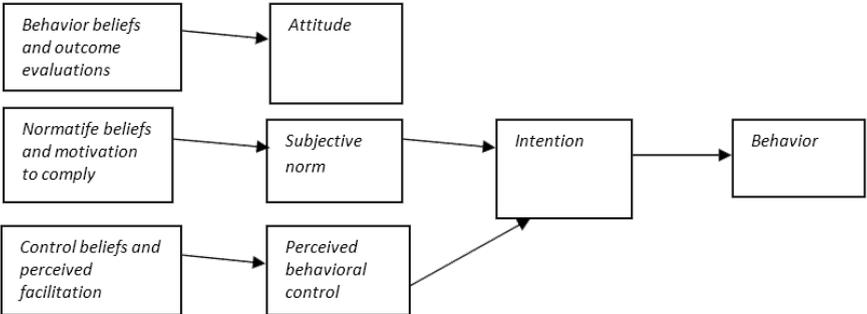
Sumber: Fishben dan Ajzen pada tahun 1975

Theory of reasoned action paling berhasil ketika diaplikasikan pada perilaku yang dibawah kendali individu sendiri. Jika perilaku tersebut tidak sepenuhnya di bawah kendali atau kemauan individu, meskipun ia sangat termotivasi oleh sikap norma subjektifnya, ia mungkin tidak akan menampilkan perilaku tersebut. Keuntungan teori ini adalah memberi pegangan untuk menganalisa komponen perilaku dalam item yang operasional.

Theory of Reasoned Action kemudian dikembangkan kembali oleh Ajzen pada tahun 1985 menjadi *Theory of Planned Behaviour* (TPB). *Theory of Planned Behaviour* (TPB) mengatakan bahwa niat seorang manusia untuk melakukan suatu perilaku menentukan akan dilakukan atau tidak dilakukannya perilaku tersebut. Pada TPB, dikemukakan tentang perilaku yang direncanakan karena perilaku dapat direncanakan dan dipikirkan pada kurun waktu yang lama. Berdasarkan teori TPB, penentu terpenting perilaku seseorang adalah intensi untuk berperilaku. Intensi individu untuk menampilkan suatu perilaku adalah kombinasi dari sikap untuk menampilkan perilaku tersebut dan norma subjektif. Sikap individu terhadap perilaku meliputi kepercayaan mengenai suatu

perilaku, evaluasi terhadap hasil perilaku, norma subjektif, kepercayaan-kepercayaan normatif dan motivasi untuk patuh.

Perbedaan utama antara TRA dan TPB adalah tambahan penentu intensi berperilaku yang ke tiga, yaitu *perceived behavioral control* (PBC). PBC mengindikasikan bahwa motivasi seseorang dipengaruhi oleh bagaimana ia mempersepsi tingkat kesulitan atau kemudahan untuk menampilkan suatu perilaku tertentu. Secara skematik, TPB digambarkan seperti skema pada gambar 2.



Gambar 2. Theory of Planned Behavior (Ajzen,1991)

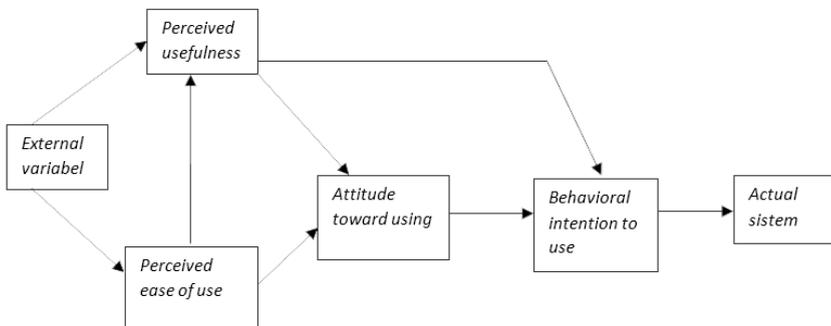
1.5 TECHNOLOGY ACCEPTANCE MODEL (TAM) 1

Technology Acceptance Model (TAM) merupakan teori psikologis untuk menjelaskan perilaku pengguna teknologi informasi yang berlandaskan pada kepercayaan (*beliefs*), sikap (*attitude*), minat (*intention*), dan hubungan perilaku pengguna (*user behaviour relationship*). TAM pertama kali dikenalkan oleh Davis pada tahun 1989. Tujuan metode TAM adalah untuk menjelaskan faktor-faktor utama dari perilaku pengguna teknologi informasi itu sendiri. Davis (1989) juga merngemukakan bahwa model ini akan menggambarkan bahwa penggunaan sebuah sistem informasi dipengaruhi oleh variabel kemanfaatan (*usefulness*) dan variabel kemudahan (*ease of use*), dimana

keduanya memiliki determinan yang tinggi dan validitas yang teruji secara empiris.

Model TAM sebenarnya diadopsi dari model TRA (*Theory of Reasoned Action*) yang lebih dahulu dikembangkan oleh Fishbein dan Ajzen pada tahun 1980, yaitu teori tindakan yang beralasan dengan satu premis bahwa reaksi dan persepsi seseorang terhadap sesuatu hal, akan menentukan sikap dan perilaku orang tersebut. TAM memiliki dua sisi yang yaitu sisi pertama atau yang bisa disebut *beliefs* yang terdiri atas *perceived usefulness* dan *perceived ease-of use* dan sisi yang kedua terdiri dari *attitude*, *behavior intention to use* dan *usage behavior* (Straub, Limayen, Evaristo, 1995 dalam Petra, 2005). TAM menjelaskan hubungan antara keyakinan/*beliefs* (*usefulness* dan *ease of use*) dengan sikap/*attitude*, tujuan/*intentions* pemakai, serta penggunaan nyata dari sistem. *Perceived usefulness* didefinisikan oleh Davis *et.al.*(1989)

sebagai suatu tingkat dimana seseorang percaya bahwa penggunaan sistem secara khusus akan meningkatkan kinerjanya. Sedangkan *perceived ease of use* didefinisikan sebagai suatu tingkat dimana seseorang percaya bahwa penggunaan sistem secara khusus akan mengarah pada suatu usaha.



Gambar 3

Model TAM versi Awal

Sumber : Davis.F.D., Bagozzi, R.P., dan Warshaw (1989)

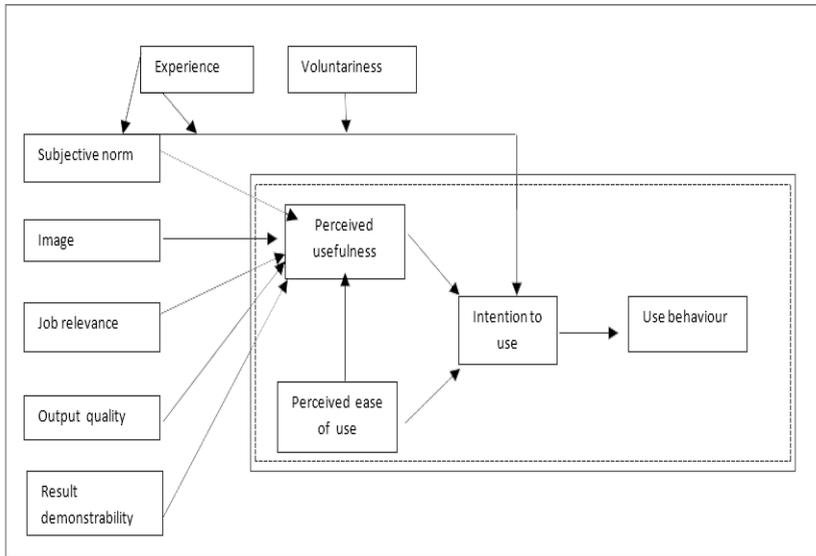
Konstruk – konstruk TAM pertama kali sebelum dimodifikasi (seperti gambar di atas) menggunakan lima konstruk utama yaitu :

1. Persepsi kegunaan (*perceived usefulness*) yaitu persepsi manusia terhadap manfaat sebuah teknologi yang digunakannya.
2. Persepsi kemudahan penggunaan (*perceived ease of use*) yaitu persepsi manusia terhadap kemudahan penggunaan sebuah teknologi yang digunakannya.
3. Sikap terhadap penggunaan teknologi (*attitude toward using technology*) yaitu sikap manusia terhadap penggunaan sebuah teknologi. Sikap tersebut dapat berbentuk penerimaan atau penolakan terhadap teknologi yang mereka gunakan.
4. Minat (*behavior intention*) adalah konstruk TAM yang melihat seberapa minat seseorang dalam menggunakan sebuah teknologi untuk terus menggunakan.
5. Penggunaan teknologi sesungguhnya (*actual technology use*) adalah konstruk TAM yang melihat bagaimana kondisi nyata penggunaan sebuah teknologi digunakan oleh manusia.

1.6 TECHNOLOGY ACCEPTANCE MODEL (TAM 2)

Pada tahun 2000, Davis bersama Venkatesh membuat versi baru dari TAM. Model dari versi baru TAM ini memasukkan faktor-faktor baru dan menambahkannya ke dalam model TAM versi pertama. Venkatesh menyebutkan tiga faktor antara lain norma subjektif (*subjective norm*), sukarela (*voluntariness*), dan *image*. Selain itu, Venkatesh juga menyebutkan empat instrumen kognitif yang dapat dijadikan faktor yang mempengaruhi penerimaan pengguna terhadap sebuah teknologi yaitu relevansi terhadap pekerjaan (*job relevance*), kualitas keluaran

(*output quality*), penunjukan hasil (*result demonstrability*), dan persepsi kemudahan penggunaan (*perceived ease of use*). Jika TAM versi lama dan versi baru digabungkan, maka akan didapat model TAM 2 seperti pada gambar 4.

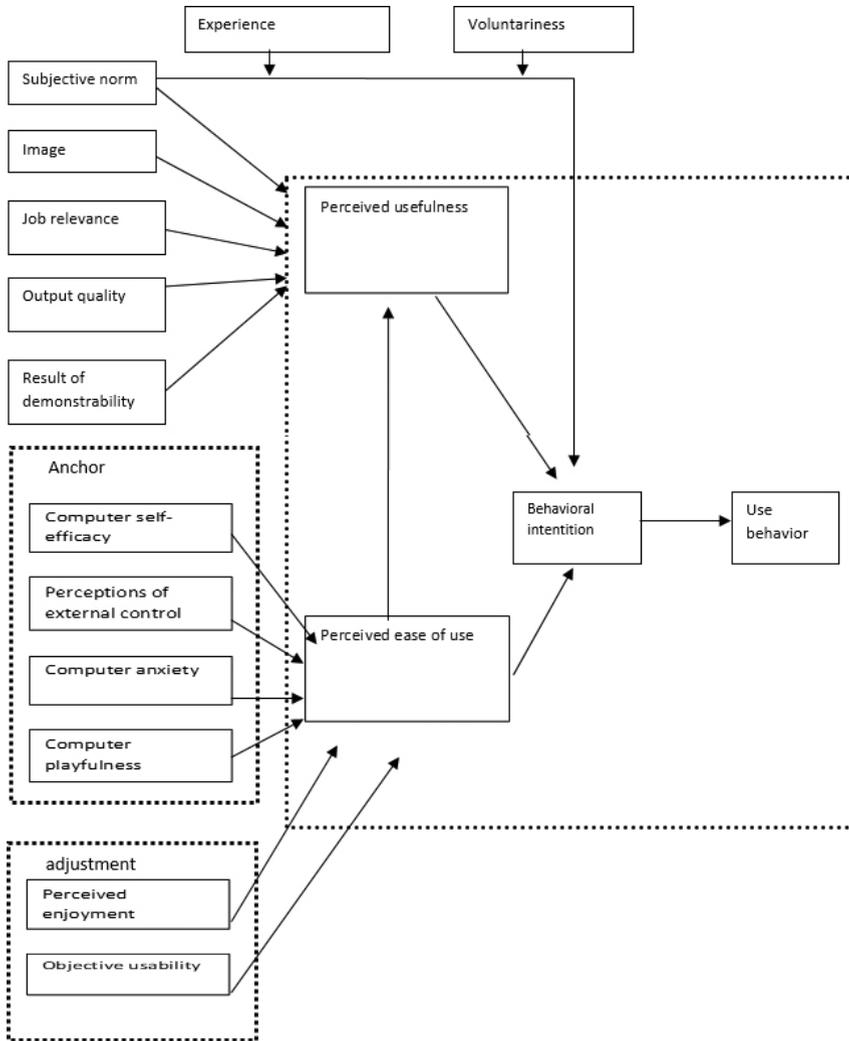


Gambar 4. Technology Acceptance Model 2

Sumber: Davis dan Venkanteesh, 2000

1.7 TECHNOLOGY ACCEPTANCE MODEL (TAM 3)

Setelah TAM versi awal dan TAM 2, Venkatesh dan Bala membentuk TAM 3 dengan menambahkan variabel yang termasuk golongan *adjustment* dan *anchor* yang berhubungan dengan variabel persepsi kemudahan penggunaan (*Perceived ease of use*). Gambar 5. menunjukkan skema dari TAM 3.



Gambar 5 Technology Acceptance Model 3
 Sumber : Venkanteesh dan Bala, 2008

Konsep TAM 3 menggambarkan hal-hal sebagai :

1. *Subjective norm* merupakan persepsi manusia ketika berpikir bahwa dia harus melakukan sebuah perilaku (*behavior*) atau tidak, Venkantesh mengasumsikan bahwa *subjective norm* berpengaruh

terhadap penerimaan implemementasi sistem dengan melihat manfaat yang dihasilkan.

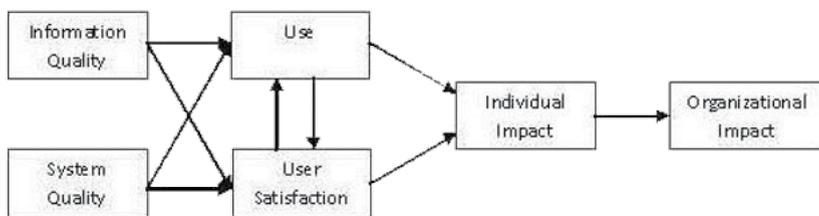
2. *Experience* merupakan variabel yang menjadi tolak ukur penentuan ketika *subjective norm* akan menentukan persepsi kegunaan (*perceived usefulness*) sebuah sistem informasi atau teknologi yang secara langsung juga akan menentukan *behavioral intention*.
3. Venkatesh juga menggunakan variabel *voluntariess* yang merupakan variabel sebagai bentuk sikap sukarela yang mempengaruhi *subjective norm* dalam menentukan *behavioral intention*.
4. *Image*, menurut Venkatesh adalah tingkatan dimana penggunaan sebuah teknologi informasi dipersepsikan untuk meningkatkan status seseorang di mata masyarakat. *Image* dapat secara langsung mempengaruhi persepsi kegunaan sebuah sistem informasi atau sebuah teknologi dan tingkatannya dapat dipengaruhi oleh *subjective norm*.
5. *Perceived of usefulness*, komponen ini menunjukkan tingkat dimana seorang manusia percaya bahwa dengan menggunakan sistem informasi akan membantuk dirinya untuk meningkatkan performa pekerjaan.
6. *Job relevance* berkaitan dengan persepsi manusia tentang seberapa pentingnya sebuah informasi atau teknologi dalam membantu atau mempengaruhi pekerjaan mereka.
7. *Output quality* berkaitan dengan tingkatan kepercayaan individu manusia bahwa sebuah sistem informasi atau teknologi yang mereka gunakan akan memberikan hasil yang baik untuk pekerjaan mereka.
8. *Result of demonstrability* berkaitan dengan hasil penggunaan teknologi informasi yang dapat diukur .
9. *Computer self-efficacy* menjelaskan tingkatan kepercayaan manusia

bahwa mereka mempunyai kemampuan untuk melakukan tugas tertentu dengan menggunakan komputer.

10. *Perception of external control* menjelaskan tingkatan kepercayaan atau persepsi individu manusia bahwa adanya infrastruktur atau hal lain yang ada untuk mendukung penggunaan sebuah sistem informasi .
11. *Computer anxiety* berkaitan dengan psikologis manusia yang takut atau enggan ketika berpikir bahwa dia kemungkinan akan menggunakan komputer.
12. *Computer playfulness* berkaitan dengan spontanitas manusia untuk berinteraksi dengan komputer .
13. *Perceived enjoyment* merupakan persepsi manusia dimana kegiatan menggunakan sebuah sistem informasi dipersepsikan akan menyenangkan, terlepas dari kinerja yang dihasilkan dari penggunaan sistem informasi.
14. *Objective usability* berkaitan dengan mengungkapkan tentang perbandingan tentang usaha yang dibutuhkan sebuah sistem informasi untuk menyelesaikan sebuah tugas tertentu. Komponen ini bukan merupakan sebuah persepsi manusia karena bersifat objektif.
15. *Perceived ease of use* didefinisikan sebagai persepsi manusia bahwa sebuah sistem informasi yang dia lihat mudah digunakan.
16. *Behavioural intention* berkaitan dengan tingkatan dimana seorang manusia sudah memformulasikan rencana untuk melakukan atau tidak melakukan sebuah perilaku di masa depan.
17. Komponen terakhir adalah komponen yang dipengaruhi oleh komponen-komponen di atas, yaitu komponen *use behaviour*. *Use behaviour* adalah perilaku manusia sebenarnya ketika menggunakan sebuah sistem informasi.

1.8 THEORY OF THE D&M INFORMATION SUCCESS MODEL

Theory of The D&M Information Success Model adalah teori yang dirumuskan oleh DeLone dan McLean pada tahun 1992 yang berperan dalam menganalisis faktor apa saja yang dapat mempengaruhi kesuksesan sistem informasi terhadap kinerja individu. Kualitas sistem informasi akuntansi memberikan pengaruh teknis terhadap penggunaan sistem informasi akuntansi. Selanjutnya hal tersebut dapat mempengaruhi kepuasan pengguna. Kepuasan pengguna atas sistem akan mempengaruhi dampak individu, baik itu meningkatkan kinerja karyawan, maupun sebaliknya. Kinerja karyawan yang baik tentunya akan turut memberikan andil dalam peningkatan kinerja organisasi.



Gambar 6. Model Kesuksesan Sistem Informasi DeLone dan McLean (1992).

DeLone dan McLean (1992) menyatakan bahwa teori ini merefleksikan ketergantungan dari 6 (enam) pengukuran kesuksesan sistem informasi, yaitu kualitas sistem (*system quality*), kualitas informasi (*information quality*), penggunaan (*use*), kepuasan pengguna (*user satisfaction*), dampak individual (*individual impact*), dan dampak organisasional (*organizational impact*). Model ini tidak mengukur ke-enam dimensi pengukuran kesuksesan sistem informasi secara independen tetapi

mengukurnya secara keseluruhan satu mempengaruhi yang lainnya. Pertimbangan proses berargumentasi bahwa suatu sistem terdiri dari beberapa proses, yaitu satu proses mengikuti proses yang lainnya.

DeLone dan McLean (1992) menyatakan bahwa model kausal (*model causal*) atau disebut juga dengan model varian (*variance model*) berusaha untuk menjelaskan kovarian (*covariance*) dari elemen-elemen model untuk menentukan apakah variansi dari satu elemen dapat dijelaskan oleh variansi dari elemen-elemen lainnya atau dengan kata lain untuk menentukan apakah terjadi hubungan kausal diantara mereka, sedangkan model kausal menunjukkan bagaimana arah hubungan satu elemen dengan elemen lain apakah menyebabkan lebih besar (mempunyai pengaruh positif) atau lebih kecil (mempunyai pengaruh negatif).

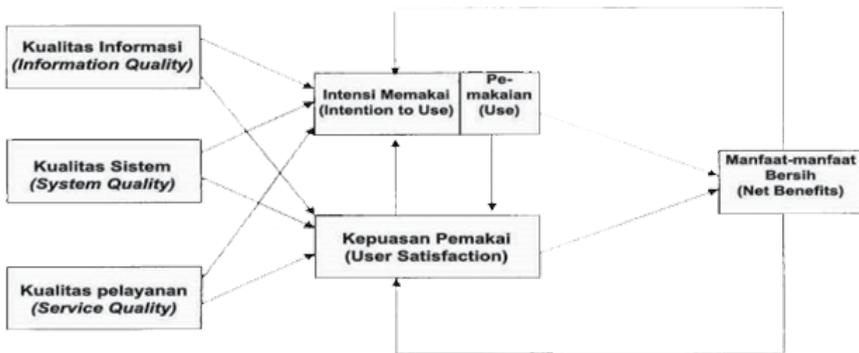
DeLone dan McLean (1992) menyatakan bahwa kualitas sistem dan kualitas informasi secara mandiri maupun bersama-sama mempengaruhi baik penggunaan dan kepuasan pengguna, dengan asumsi besarnya penggunaan dapat mempengaruhi kepuasan pengguna secara positif atau negatif. Penggunaan dan kepuasan pengguna selanjutnya akan mempengaruhi dampak individual (*individual impact*) dan dampak organisasional (*organizational impact*).

DeLone dan McLean menyempurnakan model kesuksesan sistem informasi mereka pada tahun 2003. Penyempurnaan yang dilakukan oleh DeLone dan McLean (2003) adalah sebagai berikut:

1. Menambahkan variabel kualitas layanan (*service quality*)
2. Menggabungkan variabel dampak individu dan dampak organisasional menjadi manfaat bersih (*net benefits*). Alasan terjadinya penggabungan adalah dampak dari sistem informasi yang dipandang sudah meningkat tidak hanya dampaknya pada pengguna individual dan organisasi saja, tetapi dampaknya sudah

ke grup pengguna, ke antar organisasi, konsumen, pemasok, bahkan ke negara. Tujuan penggabungan ini adalah untuk menjaga model tetap sederhana.

3. Menambahkan aspek keinginan untuk menggunakan (*intention to use*) pada variabel penggunaan (*use*) untuk mengukur perilaku pengguna. Keinginan untuk menggunakan adalah suatu sikap (*attitude*), sedang penggunaan (*use*) adalah suatu perilaku (*behavior*).
4. Menambahkan umpan balik dari variabel manfaat bersih (*net benefits*) ke variabel penggunaan (*use*) dan kepuasan pengguna (*user satisfaction*)



Gambar 7. Model Kesuksesan Sistem Informasi DeLone dan McLean diperbarui.

1.9 PERKEMBANGAN RISET SISTEM INFORMASI AKUNTANSI

Kronologi perkembangan penelitian riset sistem informasi dalam dijelaskan sebagai berikut:

a. Periode pengenalan model (tahun 1986-1995)

Setelah pengenalan sistem informasi (SI) ke dalam organisasi,

pada periode ini perilaku *user* mendapatkan perhatian yang lebih. Para peneliti melakukan penelitian yang berfokus dalam dua hal, yaitu bagaimana menerapkan teoritikal pada teknologi atau bidang ilmu lain dan membandingkan teori-teori baru dengan pendahulunya (dalam hal ini teori TAM dan TRA) untuk mengetahui apa yang membedakan TAM dengan TRA serta apa kelebihanannya.

b. Periode validasi model (tahun 1992-1996)

Penelitian pada periode ini menginvestigasi apakah instrumen-instrumen teori empiris seperti TAM dan TRA cukup *powerful* untuk dapat bertahan dalam menginvestigasi riset ranah sistem informasi.

c. Periode pengembangan model (tahun 1994-2003)

Setelah proses validasi dianggap memuaskan, dilakukan pengembangan dengan mengikutsertakan variabel-variabel luar yang mengandung unsur individu, organisasi dan karakteristik kerja. Pengembangan konsep empiris mulai terjadi dalam periode dengan berfokus pada implementasi teknologi dan sistem informasi

d. Periode elaborasi model (tahun 2000-2003)

Proses elaborasi pada periode ini terbagi menjadi dua. Pertama bertujuan untuk membangun generasi selanjutnya dari konsep teori-teori empiris terdahulu. Kedua, bertujuan untuk mengatasi keterbatasan-keterbatasan pada konsep empiris.

Dengan demikian dapat dipahami reaksi dan persepsi pemakai TI akan mempengaruhi sikapnya dalam penerimaan penggunaan teknologi informasi, yaitu salah satu faktor yang dapat mempengaruhi adalah persepsi pemakai atas manfaat dan kemudahan penggunaan teknologi informasi sebagai suatu tindakan yang beralasan dalam konteks penggunaan teknologi informasi.

Berikut ditampilkan publikasi riset di bidang sistem informasi pada berbagai jurnal internasional selama kurun waktu tahun 2000-2013:

Tabel 1
Publikasi riset Sistem Informasi di Berbagai Jurnal Internasional

Nama jurnal	Tahun														Total
	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	
MIS Quartely	3	3	1	4	1	2	1	1			1		1		18
Information sistem research	2	1	5	3		1			1		2	1			16
Accounting information system	1									1					2
Behavioral Research Accounting				1											1
Journal of accounting auditing										1		1			2
Journal of accounting education		1	3	1			1			1					7
Decision Science				1	1	1	2		1			1			7
Asian journal of accounting and governance													1		1
Others	2	4		1		1	2	2	1	1	1	1	3	2	21
Total	8	9	9	11	2	5	6	3	3	4	4	4	5	2	75

Sumber: referensi yang diolah, 2019

Dari tabel di atas dapat dilihat perkembangan riset dan publikasi di bidang sistem informasi terlihat semakin meningkat secara signifikan dari masa ke masa.

1.10 AGENDA DAN TOPIK RISET SISTEM INFORMASI AKUNTANSI

Agenda dan topik riset sistem informasi akuntansi tidak jauh dari perkembangan teknologi informasi, khususnya di Indonesia. Pemrosesan informasi akuntansi terkait dengan perilaku pengguna merupakan topik yang akan tetap diminati. Lebih lanjut, perkembangan konsep dan teoritikal merupakan faktor pendukung dalam ranah riset sistem informasi. Beberapa konsep riset yang sangat menarik untuk diajukan antaran lain:

- a. Pengendalian manajerial dalam pemrosesan informasi akuntansi
- b. Kesuksesan implementasi sistem informasi akuntansi berdasarkan perilaku pengguna
- c. Ranah desain sistem informasi di Indonesia sesuai dengan kebutuhan pelaku UMKM
- d. Teknologi tepat guna dalam ranah sistem informasi
- e. Kajian Empiris terkait implelementasi sistem informasi akuntansi

Selain itu, modifikasi hubungan antara variabel penelitian merupakan hal yang bisa diterapkan dalam riset sistem informasi akuntansi. Model modifikasi variabel sebagai variabel moderasi dan mediasi akan menampilkan something new dalam ranah riset sistem informasi akuntan. Namun, modifikasi variabel tersebut harus didukung konsep empiris yang kuat. Dasar pembentukan model merupakan pondasi utama yang harus diperhatikan.

1.11 PENUTUP

Riset pada ranah sistem informasi akuntansi berkembang pesat sejalan dengan perkembangan teknologi informasi. Berbagai konsep empiris sangat mendukung ranah riset sistem informasi akuntansi. Kajian-kajian

teoritikal mengalami perkembangan seiring perkembangan teknologi dan desain sistem informasi. Isu-isu terkini seperti implementasi teknologi, peraturan baru, pengendalian manajerial, desain sistem maupun kajian empiris dapat dikalaborasi pada riset sistem informasi akuntansi.

DAFTAR PUSTAKA

- Ajzen, I. Kuhland, J., Beckman, J. (Eds), 1980, *From Intentions to Actions: A Theory of Planned Behaviour. in Action Control: From Cognition to Behaviour*, Springer, Heidelberg, pp.11-39.
- Davis, F.D., 1989, Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use and User Acceptance of Information Technology. *MIS Quarterly*.
- Davis, F.D, Bagozzi. R.P. and Warshaw. P.R.,1989, User acceptance of computertechnology: a comparison of two theoretical models. *Management Science*, 35, 982-1003.
- Davis, F.D, Venkatesh., 2000, A theoretical extension of technology acceptance model four longitudinal field study. *Management Science* .
- DeLone, W., dan Mclean, E. R. (1992). *Information System Success: The Quest for the Dependent Variable. Information System Research*, 60-95.
- DeLone, W., dan Mclean, E. R. (2003). *Information System Success: The Quest for the Dependent Variable. Information System Research*, 60-95.
- Hall, James., 2009, *Sistem Informasi Akuntansi Buku 1*. Salemba Empat, Jakarta

- Jogiyanto, HM., 2005, *Analisis dan Desain Sistem Informasi*. ANDI. Yogyakarta.
- Petra, S.M.,Wijaya., 2005, Pengujian Model Penerimaan Teknologi Internet Pada Mahasiswa. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 1, No. 1.Februari.
- Venkantesh, V, and Hillol Bala., 2008, Technology Acceptance Model 3 and research agenda intervention. *Decision Science Vol. 39*.
- Venkatesh, V, and Morris M. G., 2000, Why Don't Men Ever Stop to Ask for Direction? Gender, Social Influence and their Role in Technology Acceptance and Usage Behavior. *MIS Quarterly*, Vol. 24 No. 1, March
- Widjajanto, Nugroho. (2001). *Sistem Informasi Akuntansi*. Jakarta: Erlangga.

Bab 2

AKUNTANSI DALAM LINGKUP ANALISIS PRAKTIK DAN RISET

Dewi Susilowati
Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Jenderal Soedirman

1.1 MUKADIMAH

Apakah ada perbedaan antara praktik dan riset akuntansi, sehingga judul di atas menggunakan kata sambung “dan” yang seolah keduanya adalah hal yang berbeda? Praktik akuntansi menjadi ranahnya para akuntan yang berpraktik sebagai akuntan manajemen, akuntan publik, akuntan-akuntan lain yang kesehariannya selalu bergaul dengan pekerjaan yang berkaitan dengan penerapan ilmu akuntansi. Riset akuntansi menjadi rambahan para akuntan pendidik, yang kadangkala jauh dari praktik yang berlaku, sehingga secara sadar maupun tidak menjadi gagap bila bicara praktik akuntansi. Apalagi bila akuntansi dipahami oleh akuntan pendidik dalam paradigma yang sempit.

Paradigma dapat dipahami sebagai alat untuk melihat realitas ilmu dan praktik akuntansi serta sekaligus juga alat untuk tidak melihat (Triyuwono, 2006: 215). Paradigma akan terus berkembang sejalan dengan proses dialektika menuju kesempurnaan. Paradigma digunakan seseorang untuk memahami sesuatu, seperti pendapat Morgan (1988: 481) yang mengungkapkan pendapatnya tentang paradigma akuntansi dalam konteks ilmu sosial dan teori organisasi, yaitu:

“Accounting theory has been shaped and formed by metaphorical interpretations that encourage accountants to construct and interpret the significance and merit of different accounting schemes from all kinds of vantage points”

Pada dasarnya metafora sebagai suatu alat dalam memahami suatu realitas mengandung ketidak-sempurnaan secara benar dan utuh. Akuntansi yang dipandang dalam suatu paradigma yang sempit akan memberikan suatu gambaran realitas yang sempit pula.

Akuntansi merupakan seni pencatatan, penggolongan serta pengikhtisaran dalam satuan ukuran moneter atas transaksi keuangan, termasuk menafsirkannya (AICPA), atau sebagai proses pengidentifikasian, pengukuran, serta pelaporan informasi atas kegiatan keuangan untuk digunakan dalam pengambilan keputusan (AAA). Akuntansi digunakan hanya untuk transaksi keuangan yang terbebas dari nilai. Akuntansi seolah hanya suatu alat netral untuk pencatatan dan pelaporan. Hal ini seperti diungkapkan oleh Lord Keynes yang dikutip oleh Cooper (1980: 161), bahwa orang-orang meyakini segala bentuk praktik akuntansi yang tidak terkait atau tidak terpengaruh dengan nilai apapun, sehingga informasi keuangan merupakan *output* dari akuntansi keuangan dianggap memiliki keunggulan, yaitu bersifat objektif. Hal ini didukung oleh paradigma positivistik.

Paradigma positivistik mengklaim bahwa obyektivitas adalah keunggulan metodologi ini, karena menggunakan basis angka sebagai kebenaran yang memungkinkan dilakukan ‘generalisasi’ dan dapat dibuktikan berkali-kali untuk memperkuat ide ‘keteraturan realitas’, maka penelitian dengan paradigma positivistik bersifat deduktif. Teori yang menegaskan keteraturan menjadi sangat penting untuk membangun pernyataan pemikiran yang biasa disebut hipotesis, dan

akan diuji. Hal inilah yang dianggap ilmiah. Kamayanti (2016: 5) menjelaskan bahwa cara pandang positivis memiliki asumsi bahwa realitas terdiri dari unit-unit atau variabel-variabel yang dapat dijelaskan secara mekanistik atau melalui hubungan sebab akibat, sehingga menandakan bahwa realitas itu teratur dan dapat diprediksi. Sifat prediktifnya dapat dibuktikan apabila unit-unit atau variabel-variabel tersebut dapat diukur. Penelitian pada paradigma ini disebut penelitian kuantitatif.

Pada paradigma positivistik, akuntansi dipandang sebagai alat untuk mengukuhkan kekuasaan para pemilik modal. Informasi akuntansi yang dihasilkan dan disajikan dalam laporan keuangan berfokus pada kepentingan pengambilan keputusan bagi pemilik modal dalam melipat gandakan hartanya. Laporan keuangan merupakan produk ilmu akuntansi yang mengacu pada aspek ketaatan (*compliance*), yaitu taat kepada pemegang saham atau pemilik. Tetapi sebenarnya akuntansi tidak bisa terlepas dari aspek organisasi, sumber daya manusia, pendanaan, informasi dan penilaian. Jadi apabila pengambilan keputusan bisnis hanya berdasarkan informasi keuangan saja, pastilah tidak akan memadai, kecuali hanya untuk keputusan jangka pendek. Selain itu informasi keuangan yang diperoleh dari laporan keuangan hanya mencerminkan informasi atas transaksi masa lalu, sehingga perlu informasi pendukung yang sifatnya non-keuangan.

Pernyataan bahwa informasi akuntansi kurang memadai dalam pengambilan keputusan bisnis dapat dijumpai pada buku *The End of Accounting and The Path Forward for Investors and Managers* (Baruch Lev dan Geng Gu, 2016) yang berisi pernyataan bahwa secara empiris membuktikan adanya kehilangan relevansi informasi keuangan dan mengusulkan paradigma informasi yang baru dan dapat ditindaklanjuti untuk kepentingan investor pada abad kedua puluh

satu. Selanjutnya diungkapkan berdasarkan analisis empiris sampel besar yang komprehensif, dalam periode setengah abad terakhir, mereka mendokumentasikan kemunduran kegunaan dan relevansi informasi keuangan secara cepat dan berkesinambungan untuk penetapan keputusan investor. Selain itu, laju penurunan kegunaan ini telah meningkat dalam dua dekade terakhir. Sulit dipercaya, terlepas dari semua upaya regulator untuk meningkatkan akuntansi dan transparansi perusahaan, informasi keuangan tidak lagi mencerminkan faktor-faktor penting bagi investor untuk menciptakan nilai perusahaan dan menganugerahkan bisnis yang mempunyai keunggulan kompetitif, berkelanjutan dan membanggakan.

Buku *the end of accounting* menghentak dunia praktik dan Pendidikan di bidang akuntansi, sehingga muncul beberapa pertanyaan seperti: Akankah profesi akuntansi akan berakhir? Semua pihak yang terkait berupaya mengajukan alasan pro dan kontra atas pendapat tersebut. Solusi untuk tetap mempertahankan akuntansi gencar dilakukan dengan atau tanpa teknologi terbaru. Jadi bagaimana jika informasi keuangan (akuntansi) kehilangan banyak relevansinya untuk investor dalam beberapa dekade terakhir? Siapa selain akuntan, dan pendidik akuntansi seperti kita, yang harus peduli tentang itu? Dengan teknologi informasi modern, menjamurnya vendor data (Bloomberg, FactSet), dan kemunculan situs media sosial terkait keuangan (finansial), investor tentu dapat menambah data akuntansi yang terkait relevansinya dengan informasi yang lebih relevan dan tepat waktu. Jadi, mengapa repot-repot dengan kegunaan informasi keuangan yang memudar?

Atas dasar alasan sederhana dan meyakinkan, bahwa tidak ada dan tidak akan pernah menjadi pengganti yang baik untuk informasi yang diterbitkan perusahaan, karena manajer perusahaan secara

substansial lebih mengetahui tentang bisnis mereka daripada orang luar. Manajer mengetahui informasi yang bersifat rahasia, misalnya, tentang tren penjualan dan tren biaya, perkembangan produk obat-obatan atau produk perangkat lunak, tingkat penurunan pelanggan, kontrak baru yang ditandatangani, dan tingkat penetrasi pasar di negara berkembang, serta perkembangan bisnis penting lainnya. Tidak ada vendor informasi, ruang obrolan internet, atau bahkan analis canggih yang dapat menyediakan informasi “dalam” (intern) untuk investor. Tidak ada kemajuan dalam teknologi informasi dan kapasitas pemrosesan data bagi investor (Edgar, XBRL) yang dapat mengatasi asimetri informasi mendasar yang melekat pada pasar modal. Anda mungkin tidak menyukainya, tetapi begitulah adanya dan akan terjadi.

2.2 KRITIK TERHADAP AKUNTANSI KEUANGAN KONVENSIONAL

Akuntansi konvensional adalah akuntansi yang kita pelajari dan gunakan dalam pengelolaan bisnis selama ini yang bersumber dari negara Barat dengan berlandaskan ideologi kapitalisme. Konsep akuntansi keuangannya lebih mengutamakan para pemilik modal (kapital). Sudah bukan merupakan suatu hal baru ketika relevansi informasi keuangan yang dihasilkan untuk pengambilan keputusan untuk kepentingan investor dipertanyakan, hingga munculnya issue terbaru dari terbitnya buku *the end of accounting* karya Baruch Lev dan Feng Gu (2016). Konsep baru tentang pelaporan keuangan sebagai konsekuensi dari hilangnya relevansi informasi keuangan (akuntansi) dari peningkatan nilai sumber daya strategis (aset) perusahaan modern, seperti paten, *merk*, teknologi, sumber daya alam, lisensi pengoperasian, pelanggan, *platform* bisnis yang tersedia, dan hubungan unik perusahaan, bukan pada pabrik, komoditas, mesin, atau inventaris, yang secara jelas

ditampilkan di neraca perusahaan (Lev Baruch dan Feng Gu, 2016: xv). Mereka menyarankan pembentukan desain sistem informasi yang bertujuan untuk investor dan pemberi pinjaman (dan manajer) tentang informasi yang dapat ditindaklanjuti untuk keputusan investasi setiap hari. Hal ini mengarahkan setiap investor dan pemberi pinjaman untuk mencari informasi yang benar-benar penting dari pada informasi yang menurut regulator baik untuk mereka.

Ide yang mereka ajukan untuk memperbaiki hilangnya relevansi informasi keuangan untuk pengambilan keputusan bagi investor dengan menggunakan sistem informasi terbaru, dengan menggunakan cara pandang (paradigma) ilmu akuntansi sebagai suatu “teknik pencatatan” yaitu proses pencatatan, pengelompokan, pengikhtisaran, hingga tersaji pelaporan keuangan. Sebenarnya akuntansi tidak hanya sebatas “teknik pencatatan” namun dapat lebih luas dari pada itu. Ari Kamayanti (2016: 2) menyatakan bahwa akuntansi dapat menjadi “alat penguasa”, hal ini dapat terjadi bila digunakan asumsi paradigma yang telah dirombak. Bila akuntansi hanya dipandang sebagai teknik pencatatan saja, maka lingkup penelitian yang akan dilakukan hanya bersifat material saja, seperti kritik yang dilakukan oleh Lev Baruch dan Feng Gu (2016), yang hanya terjebak pada dialektika materialisme. Mereka berupaya untuk memperbaiki informasi keuangan (akuntansi) namun tidak beralih dari paradigma positivistik. Apa yang dimaksud dengan paradigma positivistik, dan apa salahnya dari paradigma positivistik?

Tidak ada yang salah dengan paradigma positivistik, hanya paradigma ini tidak menawarkan perubahan bentuk akuntansi sebagai sebuah disiplin ilmu pengetahuan. Akuntansi dipandang sebagai suatu alat untuk mengukuhkan kepentingan pemilik modal/investor (kapitalis). Paradigma positivistik menjadi paradigma arus

utama (*main stream*) atau modernisme karena sangat mapan bahkan sebagian pihak telah mengkultuskannya. Tujuan penelitian dengan paradigma positivistik atau disebut juga penelitian kuantitatif adalah untuk ‘menjelaskan’ dan ‘memprediksi’. Menjelaskan bermakna mengungkapkan apa yang ada. Realitas dipahami sebagai suatu ‘keteraturan’ yang tidak perlu dipertanyakan. Dengan demikian realitas dapat diprediksi, sehingga mereka selalu berpikir ‘mekanistik’. Segala sesuatu ada ‘sebab-akibat’ yang ‘terukur’, sehingga semua hal di dunia dapat diukur atau diberi ukuran (Kamayanti, 2016: 5).

Cara pandang atau paradigma dalam ilmu akuntansi (ilmu sosial lainnya) yang berubah akan membentuk spektrum (rentang) akuntansi yang luas, sehingga akuntansi yang sebelumnya dikenal sebagai ilmu untuk mencatat transaksi bisnis entitas organisasi atau individu yang dalam perkembangannya seringkali dibahas mengenai ketaatan kepada aturan atau *compliance*, menjadikan akuntan hanya sebagai *scorekeeper*, merubah peran akuntan sebagai *scoreplayer* dalam penentuan keputusan bisnis dan strategik organisasi (Tarigan, 2010). Akuntansi mempunyai peran yang lebih bermanfaat tidak saja dari segi teknis tetapi juga dari sisi strategis karena akuntan dapat terlibat dalam peran sebagai *value drivers*. Pergeseran peran akuntan menjadi *value drivers* sangat penting karena organisasi bisnis saat ini dituntut untuk memenuhi aspek *value creation* bagi karyawan, pelanggan, pemegang saham dan pemegang kepentingan lain secara bersamaan dan saling terkait. Akuntansi berubah menjadi Bahasa strategik, sehingga tidak hanya dipandang sebagai aspek teknis seperti isu efisiensi biaya. Dengan demikian persepsi akuntansi bergeser dari *compliance driver* menjadi *value driver*, atau dari *technical view* menjadi *strategic view* (Tarigan, 2010: x). Hal ini tidak berarti akuntansi meninggalkan aspek ketaatan (*compliance*) tetapi kemampuan akuntansi dapat ditingkatkan perannya sebagai *value creation*.

Kritik atas akuntansi konvensional dilontarkan juga oleh Muhammad Sardjono Hadidjaja (2019) dalam bukunya “*The True Global Financial Statement*” menjelaskan tentang kelemahan dalam pengukuran (*measurement*) akuntansi, dengan menggunakan pendekatan matematik dan menunjukkan kelemahan penyajian akuntansi yang diungkapkan dalam pelaporan keuangan saat ini. Sardjono mengusulkan perlunya beberapa perubahan dalam isi (*content*) agar lebih relevan, jauh dari aspek subjektivitas yang akhirnya dapat digunakan dalam pengambilan keputusan ekonomi dalam pendekatan ekonomi mikro maupun makro. Sifat subjektivitas dapat dijelaskan dalam pembahasannya untuk mengkritik kelemahan pengukuran akuntansi dengan menggunakan contoh Asset untuk akun *plant* (pabrik). Nilai bangunan yang selesai dibangun tahun 2015 untuk penyajiannya di tahun 2016 adalah dengan mengurangi nilai asli (*construction cost*) dengan biaya depresiasinya. Pada penetapan biaya depresiasi banyak tersedia metode penyusutan yang dapat digunakan. Pemilihan metode ditetapkan oleh manajer, sehingga nilai tersebut tidak bisa lepas dari sifat subjektif. Apakah benar nilai pabrik tersebut? Tentu saja tidak. Penelitian semacam ini, tidak tepat bila menggunakan metode kuantitatif karena keterbatasan tujuan penelitian yang ingin dicapai.

Kritiknya terhadap akuntansi modern tidak hanya terbatas pada kelemahan objektivitas dalam pengukuran (*measurement*) seperti yang diungkapkan di atas, tetapi juga ketidak-akuratan nilai dari kondisi real, keterbatasan unit moneter, konservatisme dalam pengukuran, dan keterbatasan konsep materialisme. Ketidak-akuratan nilai dari kondisi real dapat dijelaskan seperti penyajian aset tetap dalam laporan posisi keuangan. Presentasi pelaporan keuangan untuk aset bangunan (*building*) dinilai dengan menggunakan nilai buku (*book value*), yaitu dengan

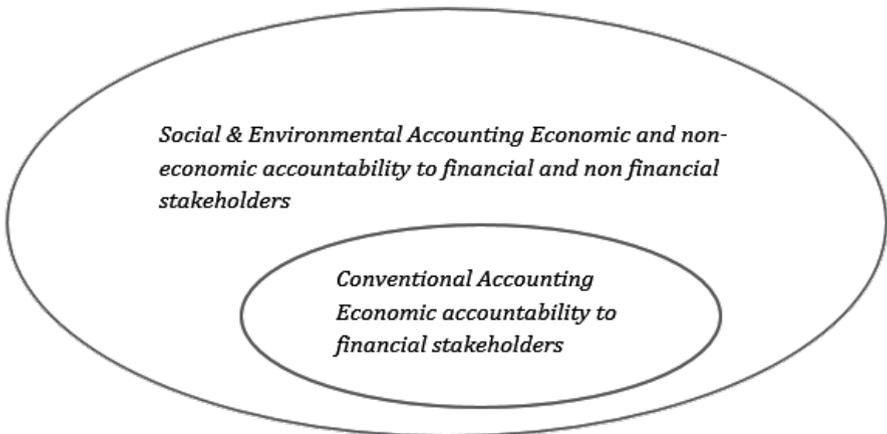
mengurangkan nilai perolehan atau pembelian dikurangi dengan beban depresiasi (*depreciation expense*). Pertanyaannya adalah apakah nilai buku tersebut adalah nilai real Gedung? Hal ini menunjukkan kelemahan atau keterbatasan informasi akuntansi untuk pengambilan keputusan ekonomi. Selain itu unit moneter yang digunakan dalam satuan alat ukur memiliki keterbatasan juga. Keterbatasan unit moneter yaitu secara realitas uang tidak memiliki stabilitas dalam rentang waktu. Ketidak-stabilan unit moneter yang digunakan menyebabkan data akuntansi yang berdasarkan harga pertukaran pada periode masa lalu, tidak bisa digunakan dalam pengambilan keputusan yang tepat. Tampaknya diperlukan perbandingan antara nilai saat ini (*current value*) atau harga pertukaran (*exchange price*) di masa yang akan datang.

Pengetahuan akuntan tidak cukup sebatas pada keilmuan akuntansi saja, tetapi perlu memiliki pengetahuan yang memadai tentang marketing, sumber daya manusia, teknologi informasi, maupun manajemen strategi dan lain sebagainya. Eksekutif manajemen seringkali mendapat kesulitan dalam memperoleh data yang terkait dengan keputusan strategi jika berhubungan dengan informasi keuangan. Oleh karenanya peran akuntan untuk dapat mengintegrasikan data keuangan dan non keuangan sangat diperlukan. Data non keuangan yang sangat diperlukan terkait dengan pengungkapan siklus operasional perusahaan yang berkelanjutan (*sustainability*) akan terpenuhi melalui akuntansi sosial dan lingkungan atau dikenal dengan CSR (*Corporate Social Responsibility*) yang difahami masih hanya sebatas filantropi.

CSR (akuntansi sosial dan lingkungan) sebenarnya tidak hanya terbatas pada filantropi. Carroll (1979) menyatakan bahwa tanggungjawab sosial suatu bisnis meliputi masalah ekonomi, hukum, etika, dan harapan-harapan yang bebas untuk ditentukan (*discretionary expectations*) yang dimiliki organisasi sebagai bagian milik masyarakat

pada waktu tertentu, dikutip Wood (1991) untuk melengkapi pendapat Frederick (1986), yang menyimpulkan bahwa ide dasar dari CSR adalah suatu kewajiban yang melekat pada kegiatan usaha perusahaan dalam memajukan masyarakat. Namun untuk merumuskan batasan CSR, Wood (1991) mengutip pendapat Davis (1973) yang mengajukan definisi CSR klasik sebagai suatu pertimbangan perusahaan, dan tanggapan terhadap isu-isu yang jauh melampaui persyaratan ekonomi, teknis, serta hukum yang sempit pada perusahaan untuk mencapai manfaat sosial sepanjang menguntungkan perusahaan secara ekonomi (seperti pemahaman tujuan perusahaan secara tradisional). Ada perbedaan sasaran dalam penetapan pencapaian kinerja dari sudut pandang akuntansi keuangan serta akuntansi sosial dan lingkungan. Sasaran akuntansi keuangan adalah mengukur kinerja manajemen dalam jangka pendek (laba), sedangkan sasaran akuntansi sosial dan lingkungan adalah mengukur kinerja manajemen dalam jangka Panjang (investasi jangka Panjang sebagai pendukung agar keberlangsungan kegiatan operasional perusahaan *sustainable*) dan jangka pendek (laba). Namun demikian pada prakteknya CSR digunakan sebagai alat promosi dengan prinsip mengeluarkan biaya sedikit dan mendapatkan hasil yang tak terhingga.

Gray *et al.* (2001) menjelaskan bahwa akuntansi sosial dan lingkungan akan memberikan gambaran akuntansi yang lebih luas dari pada paradigma akuntansi konvensional (positivistik). Pada akhirnya paradigma akuntansi konvensional dapat dipandang sebagai bagian (sub-set) dari akuntansi sosial dan lingkungan (O'Connor, 2007). Hal ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1. *Conventional (Modern) Accounting as a subset of social and Environmental Accounting*

Sumber: Larry O'Connor,(2007: 6)

Pada gambar 1 dapat dijelaskan bahwa akuntabilitas yang bersifat ekonomi yang dikemas dalam akuntansi konvensional (modern) sebagai informasi keuangan ditujukan bagi para pemegang kepentingan keuangan (financial stakeholders), sedangkan akuntabilitas yang bersifat ekonomi dan non-ekonomi dikemas dalam akuntansi sosial dan lingkungan sebagai informasi yang ditujukan bagi pemegang kepentingan keuangan dan non-keuangan (financial and non-financial stakeholders). oleh karena itu pengungkapan (disclosure) informasi dari akuntansi konvensional merupakan bagian dari pengungkapan informasi dari akuntansi sosial dan lingkungan.

2.3 PENELITIAN DALAM LINGKUP AKUNTANSI KEUANGAN (KONVENSIONAL)

Permasalahan yang sering dihadapi pada penelitian dalam lingkup akuntansi konvensional di kampus-kampus pada umumnya adalah berulangnya topik-topik yang sama dengan hanya sedikit perbedaan seperti jenis industri, tahun, atau bongkar-pasang variabel dengan cara menggabungkan beberapa variabel yang telah diteliti. Adapun paradigma yang digunakan masih dalam lingkup positivistik, yaitu menggunakan metode kuantitatif, sehingga dirasakan penelitian hanya berputar pada poros yang sama dalam lingkup yang tidak meluas, bahkan cenderung menyempit. Penelitian menjadi sesuatu hal yang bersifat ritual dan hanya memenuhi persyaratan minimal dalam kelulusan suatu strata pendidikan. Hasil penelitian semakin tidak terkoneksi dengan dunia praktik (termasuk pengabdian kepada masyarakat). Mahasiswa menjadi lebih berfokus pada bagaimana menyelesaikan penyusunan skripsi atau tesis yang cepat, bukan bagaimana melakukan riset yang baik, karena penyusunan laporan hasil riset harus melalui pelaksanaan tahapan riset yang baik. Akhirnya penyelesaian masalah dalam penyusunan tugas akhir dengan cara mencari jalan pintas secara instant.

Penyusunan tugas akhir (skripsi/tesis, bahkan disertasi) menjadi suatu permasalahan yang sangat berat karena tidak dilandasi dengan proses penelitian yang terkait dengan hal yang akan dilaporkan, sehingga proses *cut and glue* atau *copy and paste* dari beberapa artikel menjadi hal yang lumrah. Hal ini disebabkan tidak berjalannya proses penelitian secara benar. Revisi yang diajukan dosen pembimbing menjadi hal yang sangat ditakutkan dan mengecewakan mahasiswa bimbingan tugas akhir karena mahasiswa seperti dipojokkan untuk mencari idea lain di luar artikel yang menjadi andalannya. Lebih parah

lagi apabila pembimbing tidak berupaya untuk memahami topik riset yang diajukan mahasiswa, dan cenderung hanya bisa menyalahkan tanpa memberi arahan yang jelas.

Penelitian dengan menggunakan metode kuantitatif adalah penelitian yang membatasi permasalahan dengan memilih beberapa variabel dari lingkup permasalahan yang akan diteliti. Variabel-variabel tersebut diukur dengan menggunakan proksi tertentu. Jadi topik penelitian dibatasi oleh variabel-variabel tertentu yang dipilih peneliti, dan dari sekian banyak proksi yang ada dipilih untuk mengukur variabel tersebut. Tujuan penelitian adalah untuk menjelaskan dan memprediksi, jadi tidak bisa memberikan jawaban untuk permasalahan penelitian yang memerlukan analisis yang mendalam tentang suatu topik yang belum teridentifikasi dengan jelas permasalahannya, maka metode penelitian selain metode kuantitatif harus digunakan. Pembatasan penggunaan metode penelitian dengan paradigma positivis menimbulkan keterbatasan penggalian pengetahuan akuntansi yang lebih holistik. Begitu pula untuk permasalahan-permasalahan baru dalam lingkup penelitian akuntansi menjadi lebih luas, bila akuntansi keuangan tidak hanya dipandang sebagai “Teknik pencatatan” semata.

Beberapa paradigma dalam penelitian dapat ditemui di beberapa literatur metode penelitian maupun di literatur akuntansi keuangan. Berbagai paradigma ini memperkaya penggalian pengetahuan. Kritik terhadap penelitian yang hanya dari satu paradigma sebenarnya hanya mengingatkan bahwa banyak paradigma yang dapat digunakan untuk menyelesaikan permasalahan yang sama dari berbagai sudut pandang, sehingga diperoleh pemecahan masalah yang lebih komprehensif. Beberapa paradigma yang telah dikenal diantaranya:

Tabel 1. Paradigma dalam Penelitian Akuntansi

1.	Paradigma positivis (<i>positivist paradigm</i>)
2.	Paradigma Interpretivis (<i>Interpretivist paradigm</i>)
3.	Paradigma kritis (<i>critical paradigm</i>)
4.	Paradigma posmodernis (<i>postmodernist paradigm</i>)
5.	Paradigma religionis (<i>religionist paradigm</i>)
6.	Paradigma Spiritualis (<i>spiritualist paradigm</i>)
7.	Paradigma Ilahi (<i>divine paradigm</i>)

Sumber: Ari Kamayanti (2016: xvi)

Perubahan bentuk akuntansi sebagai suatu disiplin ilmu dalam paradigma positivis dan interpretivis tidak terjadi seperti halnya pada paradigma kritis, posmodernis, religionis, spiritualis, dan Ilahi, meskipun perubahannya sangat bervariasi diantara paradigma tersebut. Pendapat yang menyatakan bahwa penelitian harus objektif dan tidak terganggu oleh subjektivitas peneliti menjadi hal utama yang perlu direnungkan tanpa melibatkan emosi. Kamayanti (2016) menyatakan bahwa penelitian bukan sekedar melakukan penelitian yang berorientasi pada hasil yang terpisah dari penelitiannya. Alasannya karena peneliti sebagai alat penelitian terlibat secara langsung dengan dalam seluruh proses penelitian. Subjektivitas merupakan salah satu unsur keilmiah penelitian non-positivis.

Penilaian keilmiah suatu penelitian dengan paradigma tertentu harus dinilai dengan menggunakan paradigma yang sama, sehingga tidak terjadi suatu kesalahan penilaian dengan menyatakan bahwa penelitian tersebut tidak ilmiah. Misalnya sebagai seorang pengusaha menilai kinerja pendidik (dosen) dengan menggunakan sudut pandang kinerja seorang pengusaha, yaitu dengan menanyakan berapa peningkatan pendapatan yang bersumber dari output jumlah kelulusan

yang dihasilkan. Dosen tersebut pasti kebingungan tidak tahu berapa harga jual lulusannya sebagai produk akhir dari proses pendidikan.

Kritik pada suatu paradigma harus dipahami sebagai upaya pembedaan dan pemosisian satu paradigma dengan paradigma lain, bukan untuk meniadakan suatu paradigma tertentu, tetapi untuk lebih memperjelas diantara paradigma yang ada atau digunakan dalam suatu kegiatan penelitian. Itulah yang difahami dengan istilah multiparadigma. Sudut pandang yang lebih luas dapat menciptakan saling dukung dan saling menghargai perbedaan sebagai suatu pelengkap hasil penelitian dari berbagai sudut pandang. Paradigma lain seperti paradigma kritis, posmodernis, religionis, spiritualis, dan Ilahi dapat dipahami lebih baik untuk dapat digunakan dalam penelitian yang dapat melengkapi kebutuhan peneliti dalam memperoleh ilmu akuntansi yang lebih komprehensif.

Paradigma interpretivis menekankan pada makna atau interpretasi seseorang terhadap sebuah simbol (akuntansi), sehingga fungsi teori dalam paradigma ini adalah memaknai. Dengan demikian kualitas teori dalam paradigma interpretivis diukur melalui kemampuan untuk memaknai, bukan dari kemampuan untuk menjelaskan dan memprediksi (Triyuwono, 2006: 217). Paradigma ini cenderung mengungkapkan temuan-temuan yang bersifat selingkung (lokal), sehingga teori yang diperoleh bersifat memaparkan, menggambarkan sesuatu atau peristiwa dengan sangat detail dan jelas agar diperoleh pemahaman dan makna dari peristiwa tersebut (ideografik). Konsekuensi dari sifat ideografik tersebut, maka paradigma interpretivis bersifat subjektif atau sarat nilai (*value-laden*). Selanjutnya (Triyuwono, 2006: 218) menjelaskan bahwa kekuatan paradigma ini menjadikan akuntansi terbentuk dan dipraktikan melalui proses konstruksi sosial karena terkait dengan nilai-nilai local dengan subjektivitas praktisi akuntansi dan masyarakat

bisnis. Adapun kelemahannya yaitu pada kepeduliannya yang hanya terbatas pada “menafsirkan”.

Paradigma positivis dan interpretivis sudah sangat luas difahami di lingkup akademisi dalam melakukan penelitian kuantitatif. Kedua paradigma ini menjadi alat peneguh akuntansi keuangan sebagai alat para pemilik modal (kapitalis) yang bersumber dari paradigma Barat (orientalis). Akuntansi yang berbasis nilai kearifan lokal (*Local wisdom*) yang sering dipandang kurang keren merupakan akuntansi yang sesuai dengan kebutuhan bangsa Indonesia dengan landasan ideologi yang berbeda dengan negara Barat. Penelitian akuntansi dengan basis nilai kearifan lokal Indonesia (paradigma oksidentalisme) yang tergal dan konsisten dikembangkan dengan baik, akan menemukan jati dirinya sendiri. Penelitian berbasis kearifan lokal dan sesuai dengan kebutuhan di Indonesia adalah yang diungkapkan oleh Sardjono (2019). Bukankah menjadi suatu kemunduran jika kita telah mengadopsi standar akuntansi berbasis internasional (baca: Barat), tetapi kita malah berpikir untuk menggunakan akuntansi berbasis lokal? Perlu diingat bukankah akuntansi Barat tersebut, sebelumnya adalah akuntansi lokal di suatu negara Barat (Amerika)?

Pada paradigma kritis, sebuah teori tidak hanya dapat menafsirkan tetapi harus mampu membebaskan dan mengubah. Pembebasan dan perubahan tidak hanya pada tingkatan teori, tetapi juga pada tingkat praktik. Kedua karakter ini tidak dimiliki oleh paradigma positivis dan interpretivis, sehingga akuntansi menjadi dinamis dan kaya, baik pada tingkat teori maupun pada tingkat praktik (Triyuwono, 2006: 219). Selanjutnya ditegaskan (Kamayanti, 2016: 9) bahwa para kritis tidak sekedar memahami atau memprediksi seperti pada penelitian kuantitatif dalam paradigma positivis, tetapi juga memerdekakan diri dari kapitalisme bahkan merubahnya. Contoh identifikasi masalah

dalam paradigma kritis adalah “bagaimana konstruksi akuntansi berbasis ekonomi Indonesia, yaitu berbasis kerakyatan?” Bila paradigma hanya terbatas pada tingkat fisik (materi) dalam sebuah realitas, maka hal ini menjadi kelemahannya.

Paradigma posmodernis seperti halnya para kritis ingin melakukan perubahan dengan asumsi realitas pada sifat relatif, sehingga realitas tidaklah tunggal. Para posmodernis berasumsi bahwa semua ideologi berada pada tataran yang sama, sehingga semua pendapat diberikan porsi yang sama. Tidak ada kebenaran ataupun kesalahan, kejahatan ataupun kebaikan sama pentingnya. Metodologi yang digunakan diambil dari berbagai pemikiran tentang budaya, kuasa dan Bahasa. Paradigma posmodernis dipandang oleh para positivis, interpretivis dan kritis terlalu bebas tanpa batas. Realitas (akuntansi) tidak terbatas hanya pada realitas fisik, tetapi juga pada realitas psikis dan spiritual (Triyuwono, 2004). Paradigma ini memahami realitas secara utuh dan lengkap, sehingga untuk dapat memahami realitas yang kompleks ini dengan menggunakan pendekatan yang tidak terstruktur, tidak formal dan serba relatif.

Triyuwono (2006) mengungkapkan bahwa paradigma posmodernis menganggap bahwa teori (akuntansi) digunakan untuk menstimulasi kebangkitan kesadaran manusia pada tingkat yang lebih tinggi, yaitu kesadaran emosi dan spiritual yang merupakan kesadaran yang lebih tinggi dari kesadaran intelektual. Paradigma ini juga bersifat terbuka (*all inclusive*) yaitu dapat menerima dan mengkombinasikan pemikiran-pemikiran yang berbeda, sehingga dapat memahami realitas yang lebih lengkap.

2.4 PENELITIAN DALAM LINGKUP RELIGIUS

Penelitian dalam lingkup religious tidak hanya didominasi oleh konsep Islam saja tetapi oleh konsep agama lainnya. Namun dalam tulisan ini hanya membatasi diri pada lingkup konsep Islam. Pada konsep Islam, manusia adalah hamba Allah yang memiliki kesadaran bahwa ujung akhir kehidupan adalah mempertanggungjawabkan semua yang mereka lakukan di dunia kepada Allah swt. Al Attas (1981: 208) menyatakan bahwa manusia sebagai khalifah tidak hanya merupakan kontrak sosial, tetapi juga berkaitan dengan kontrak individu manusia itu sendiri dengan Allah. Hubungan manusia dengan manusia, manusia dengan alam, dan manusia dengan Tuhannya dijalin dalam keterikatan norma etika Islami. Etika adalah nilai yang dijadikan dasar untuk membedakan yang benar dan salah, yang baik dan buruk, serta yang adil dan zalim sebelum melakukan suatu tindakan.

Pintu masuk dalam melakukan penelitian dan membangun ilmu pengetahuan sangatlah banyak, jadi tidak hanya melalui penelitian dengan paradigma positivis. Ilmu pengetahuan tidak hanya dibangun berdasarkan rasio, objektivitas, serta harus bebas nilai, tetapi dapat digunakan intuisi yang melekat pada jiwa manusia, subjektivitas dan nilai-nilai tertentu. Dengan demikian penelitian yang tidak menerapkan ketiga hal tersebut dalam paradigma positivis tidak dianggap sebagai penelitian yang tidak ilmiah. Penolakan agama sebagai salah satu sumber ilmu pengetahuan telah diungkapkan oleh Sperry (1988), dengan pernyataan bahwa agama dan sains adalah bidang pemikiran manusia yang terpisah dan eksklusif satu sama lain, presentasi yang dalam konteks yang sama mengarah pada kesalahpahaman antara teori ilmiah dan keyakinan agama. Namun dalam paradigma religious (Islam)

diakui legalitas agama sebagai salah satu sumber untuk membangun ilmu pengetahuan di samping realitas empiris (Triyuwono, 2006).

Pentingnya hakikat manusia sebagai *khalifatullah fil Ardh* (wakil Tuhan di bumi) mempunyai tujuan hidup mencapai *falāh* (kesejahteraan dunia dan akhirat). Pengetahuan dalam pandangan Islam bukan hanya untuk melayani urusan manusia semata. Pengetahuan juga sebagai alat untuk saling berkontribusi, menggali pengalaman serta memperoleh keselamatan di hari akhir (Dhaouadi, 1993). Karim (1990) dalam Triyuwono (2006) mengungkapkan bahwa perbankan Islam adalah instrumen yang digunakan sebagai alternatif bank konvensional untuk memberikan layanan keuangan bagi Muslim yang ingin menegakan ajaran agama dan urusan bisnis mereka. Hal tersebut merupakan bentuk konkret refleksi keyakinan Syariah yang menjadi nilai terbaik bagi manusia untuk semua aspek kehidupan. Konsekuensi adanya bank Islam adalah tersedianya akuntansi sebagai dunia empirik. Dengan demikian praktik akuntansi berterima umum yang telah diterapkan perlu dilakukan penyesuaian dengan konsep-konsep Islam.

Laporan keuangan disajikan tidak hanya ditujukan kepada pemilik modal, tetapi lebih jauh ditujukan sebagai media pertanggungjawaban manusia sebagai penerima amanah Tuhan untuk menjalankan fungsinya sebagai khalifah. Salah satu kewajiban dari harta yang dikelola adalah adanya hak pihak-pihak tertentu yang ada dalam harta yang diamanahkan kepada pengelola, berupa zakat. Untuk memenuhi kewajiban penyerahan zakat diperlukan ketentuan-ketentuan tertentu dalam penyajian laporan keuangan, diantaranya pengukuran aset harus mempertimbangkan fakta, sehingga aset dinilai dengan dasar *net realizable value*. Cadangan piutang tak tertagih (*allowance for bad debt*) tidak akan dikurangkan dari piutang sebelum dipastikan benar bahwa hal itu tidak dapat tertagih (Karim, 1990). Semua akun yang

ada pada laporan keuangan harus dilakukan analisis dan penelitian yang mendalam dengan rujukan pada konsep Islam.

Penelitian dalam lingkup akuntansi Islam telah banyak dilakukan dengan menggunakan paradigma positivistik, namun perlu diperhatikan adanya perbedaan konsep antara kapitalis yang sekuler dengan konsep Islam yang tidak memisahkan urusan bisnis dengan tanggungjawab kepada Tuhan, maka penelitian dengan menggunakan paradigma non-positivistik lebih tepat. Lingkup topik yang bisa diteliti tidak hanya pada sektor perbankan Syariah (*Islamic bank*), tetapi meliputi filantropi islamik seperti Zakat, Waqf, juga tentang Lembaga keuangan mikro seperti Baitul Mal watamwil (BMT). Selain itu topik pasar modal berbasis Islami, yaitu sukuk dan saham. Permasalahan akuntansi Islam yang digunakan dalam praktik masih banyak yang perlu digali untuk diteliti, agar diperoleh suatu rerangka (*framework*) akuntansi Islam.

2.5 KESIMPULAN

Akuntansi harus dipandang sebagai alat yang merefleksikan realitas. Realitas harus dikonstruksikan terintegrasi dengan nilai-nilai etika, sehingga akuntansipun harus terintegrasi dengan nilai etika. Etika harus merujuk kepada aturan-aturan yang ditetapkan oleh nilai-nilai luhur yang bukan hasil buah pikiran manusia, tetapi nilai-nilai yang diwahyukan Tuhan melalui kitab-kitab yang disampaikan kepada manusia-manusia pilihanNYa. Salah satunya adalah Al'Quran sebagai pedoman hidup kaum Muslim. Muslim harus berupaya untuk menginternalisasikan nilai-nilai Islam dan mengekspresikannya dalam aktivitas berpikir serta bertindak.

DAFTAR PUSTAKA

- Burrell, Gibson dan Morgan Gareth. 1979. *Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*, London: Heinemann.
- Carroll, A.B., 1979. A three-dimensional conceptual model of corporate performance, *Academy Management Review*, October 1, 1979 4:4 497-505
- Cooper, D.1980. *Discussion of towards a political economy of accounting. Accounting, Organizations and Society*, 5(1), pp.161-166. Available at: <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/036136828090032x>.
- Dhaouadi, Mahmoud, 1993. Reflections into the spirit of the Islamic corpus of knowledge and the rise of the new science. *The American Journal of Islamic Social Sciences* 10 (2): 153-164
- Davis, K., 1973, "The case for the against business assumption of social responsibilities", *Academy of Management Journal* 16, 312-322.
- Frederick, W.C. 1986, dalam Wood, Donna.J.1991. Corporate social performance revisited. *Academy of Management Review*, Vol.16. No.4, 691-718.
- Gray, R., Javad, M., Power, D.M.,Sinclair, C.D.,2001."Social and environmental disclosure and corporate characteristics: A research note and extension:", *Journal of Business Finance & Accounting*, 28 (3/4): 327-356
- Hadidjaya, Muhammad Sardjono. 2019. *The True Global Financial Statement*. Depok. Rajawali Pers.
- Kamayanti, Ari. 2017. *Metodologi Konstruktif Riset Akuntansi Membumikan Religiositas*. Rumah Peneleh Seri Media dan Literasi.
- Lev, Baruch dan Gu, Feng. 2016. *The End of Accounting and The Path Forward for Investors and Managers*.

- O'Connor, L. 2007. *Empirical research in social dan environmental accounting: a meta view*, faculty of law and management la trobe university Australia.
- Sperry, Roger. 1988. Psychology's mentalist paradigm and the religion-science tension. *American Psychologist* 43: 607-13
- Tarigan, Josua. 2010. *Values-driven accounting (ACC V.2) menggeser peran akuntan dari score-keeper menjadi score-player untuk melejitkan laba perusahaan*. Jakarta. PT.Elex Media Komputindo.
- Triyuwono, Iwan. 2006. *Perspektif, Metodologi, dan Teori Akuntansi Syariah*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- _____. 2000. Shari'ate accounting: an ethical construction of accounting discipline. *Gajah Mada International Journal pf Business* Vol.2. No.2: 233-251
- Wood, Donna.J.1991. Corporate social performance revisited. *Academy of Management Review*, Vol.16.No.4, 691-718.

Bab 3

TOPIK-TOPIK PENELITIAN CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY DALAM AKUNTANSI MANAJEMEN

Hijroh Rokhayati
Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Jenderal Soedirman

3.1 MUKADIMAH

Saat ini, isu sosial, lingkungan dan krisis perubahan iklim telah terjadi setiap hari dan hal ini mendesak tidak hanya para eksekutif di perusahaan, namun semua pemangku kepentingan, termasuk akademisi (Joshi dan Li 2016). Penerapan CSR di perusahaan terbukti mampu meningkatkan daya saing kompetitif perusahaan (Porter dan Kramer 2006). Lebih lanjut penerapan CSR mampu meningkatkan nilai melalui peningkatan produktivitas karyawan serta kepuasan kerja karyawan (Malik 2015; Valentine dan Fleischman 2008). Selanjutnya diketahui bahwa penerapan CSR dapat mengurangi kesalahan pengelolaan di perusahaan (Christensen 2016). Oleh sebab itu penting untuk membahas isu CSR terlebih CSR dalam ranah akuntansi manajemen. Manuskrip ini bertujuan membahas topik-topik CSR dalam akuntansi manajemen. Sistematika penulisan dimulai dengan pembahasan konsep *Corporate Social Responsibility* (CSR)¹ serta teori

1 Penggunaan kata CSR dan sustainabilitas dalam tulisan ini memiliki makna yang sama.

pendukung untuk menjelaskan CSR. Selanjutnya akan dijelaskan penelitian-penelitian CSR dalam ranah akuntansi manajemen.

3.1.1 Corporate Social Responsibility (CSR): Definisi dan Teori Pendukung

Untuk memastikan bahwa keuangan jangka panjang sukses, maka perusahaan perlu mengelola bisnis dalam lingkungan sosial. Sebagai konsekuensinya perusahaan besar pada khususnya, tertantang untuk berperilaku yang memerhatikan tanggungjawab terhadap sosial dan lingkungan perusahaan (CSR) selama pengelolaan dan peningkatan nilai pemegang saham (Joshi dan Li 2016). CSR secara luas diartikan sebagai bentuk ketaatan perusahaan kepada pemangku kepentingan dengan melakukan tindakan sosial secara sukarela di luar kepentingan perusahaan dan persyaratan hukum yang ada (McWilliams dan Siegel 2002). Beberapa peneliti terdahulu berpendapat bahwa perusahaan dapat melakukan hal baik dengan melakukan hal yang benar “*do well by doing good*” (Godfrey 2005; Margolis dan Walsh 2003; Porter dan Kramer 2011).

Terdapat sejumlah teori yang digunakan untuk menjelaskan CSR, antara lain teori keagenan/*shareholder*, *stakeholder*, institusional, legitimasi, *signaling/disclosure*, dan *stewardship*. Teori tersebut mengarahkan pada integrasi beragam dimensi kinerja CSR dalam menciptakan nilai pemegang saham (Rezaee 2016). Lebih lanjut terdapat teori *slack resource* dan teori *good management* untuk menjelaskan CSR (Waddock dan Graves 1997).

Teori keagenan (Jensen dan Meckling 1976) menjelaskan bahwa pengelolaan perusahaan sering kali tidak sejalan antara kepentingan pemilik dan agen. Antara kedua belah, pemilik dan agen, terdapat *moral hazard* karena adanya asimetri informasi. Implikasinya, aktivitas manajemen sering berfokus hanya pada target laba jangka pendek

yang dihubungkan dengan insentif manajemen dan dapat merusak kinerja jangka panjang pemegang saham dan tidak tercapainya kinerja CSR. Konsep di dalam teori keagenan yaitu manajemen berupaya memaksimalkan kepentingan pemegang saham dengan mengutamakan proyek dengan pengembalian nilai arus kas saat ini. Oleh sebab itu, teori keagenan memiliki pandangan bahwa aktivitas nonkeuangan CSR dianggap sebagai alokasi sumber daya perusahaan yang menjadikan kesejahteraan pemegang saham tidak memaksimalkan, meskipun adanya CSR menciptakan nilai bagi pemangku kepentingan lainnya. Mendasarkan pada penalaran tersebut maka perusahaan akan membuat keputusan yang berfokus pada penciptaan nilai pemegang saham dan cenderung mengabaikan keputusan CSR.

Teori institusional mempunyai pandangan bahwa perusahaan merupakan bentuk institusional atas beragam individu dan kelompok dengan beragam perbedaan kepentingan, nilai, aturan dan praktik yang berlaku sehingga menjadi sebuah institusi (Dimaggio 1991; Dimaggio dan Powell 1983). Adanya mekanisme tata kelola internal serta budaya perusahaan dalam sebuah institusi maka akan lebih mudah untuk menerapkan CSR.

Teori pemangku kepentingan (Friedman 1983) memiliki pandangan bahwa untuk memaksimalkan kinerja perusahaan dan nilai jangka panjang maka dilakukan dengan menyeimbangkan berbagai kepentingan dari beragam pemangku kepentingan. Aktivitas CSR mampu menciptakan sinergi dalam memaksimalkan kesejahteraan pemangku kepentingan dan pemegang saham. Dengan dasar teori pemangku kepentingan, aktivitas dan kinerja CSR meningkatkan nilai perusahaan jangka panjang dengan pemenuhan tanggung jawab sosial perusahaan (Campbell 2007).

Aktivitas CSR juga dapat dijelaskan dengan *stewardship theory* yang

mengutamakan kepentingan jangka panjang atas berbagai pemangku kepentingan daripada perilaku mengutamakan kepentingan jangka pendek (Hernandez 2008). Konsep ini sejalan dalam penerapan CSR, bahwa individu mengorbankan kepentingan pribadinya untuk melindungi pihak lainnya. Teori *stewardship* dapat menjelaskan aktivitas CSR karena ia mempertimbangkan keputusan dan tindakan strategis manajemen sebagai perilaku pelayanan (*stewardship*) yang memberikan manfaat sosial bagi kepentingan kolektif jangka panjang.

Teori pensignalan atau pengungkapan dapat untuk menjelaskan aktivitas CSR di perusahaan. Teori pensignalan menjelaskan bahwa perusahaan dapat memberikan signal informasi baik melalui pengungkapan wajib serta sukarela diantaranya adalah pengungkapan CSR. Penelitian lampau memberi bukti bahwa adanya pengungkapan CSR memberikan signal informasi komplemen mengenai kinerja keuangan yang diharapkan (Healy dan Palepu 2001). Penelitian bidang akuntansi dengan topik CSR didominasi oleh penggunaan teori pengungkapan untuk memberi bukti bahwa adanya pengungkapan CSR akan direaksi oleh investor. Penelitian akuntansi ranah CSR juga didominasi oleh hubungan antara kinerja CSR terhadap nilai perusahaan (Dhaliwal, Li, Tsang, dan Yang 2014; Dhaliwal, Radhakrishnan, Tsang, dan Yang 2012; Lanis dan Richardson 2015; Margolis, Elfenbein, dan Walsh 2009).

Waddock dan Graves (1997) menyatakan bahwa terdapat teori *slack resource* dan *good management* untuk menjelaskan keterhubungan kinerja keuangan dan kinerja CSR. Teori *slack resource* memiliki pandangan bahwa perusahaan hendaknya memiliki posisi keuangan yang baik untuk dapat berkontribusi pada kinerja CSR. Pencapaian kinerja CSR membutuhkan dana yang merupakan hasil dari kinerja keuangan. Mendasarkan pada teori ini, maka kinerja keuangan

merupakan hal pertama yang perlu dicapai oleh perusahaan. Sedangkan teori *good management* menyatakan bahwa kinerja sosial merupakan hal pertama yang diperlukan. Berdasarkan teori ini, perusahaan dipersepsikan baik oleh pemangku kepentingan sebagai perusahaan yang memiliki reputasi baik karena memiliki perhatian pada aktivitas sosial dan lingkungan, sehingga akan lebih mudah bagi perusahaan melalui mekanisme pasar untuk mencapai kinerja keuangan yang baik.

3.2 TOPIK PENELITIAN CSR

Penelitian pada ranah CSR dan akuntansi manajemen memiliki cakupan yang cukup luas. Penelitian CSR pada tahap awal berfokus pada pengungkapan CSR dan relevansi nilai dari kinerja CSR perusahaan. Namun demikian masih terbatas penelitian yang membahas mengenai motivasi perusahaan melakukan strategi CSR dan bagaimana sistem pengendalian yang efektif untuk mencapai CSR (Joshi dan Li 2016).

Beberapa penelitian CSR terdahulu telah berusaha menguji aspek internal yang memengaruhi penerapan inisiatif CSR di perusahaan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa aktivitas CSR tidak terlepas dari struktur organisasi, strategi serta kepemimpinan perusahaan (Angus-Leppan, Metcalf, dan Benn 2010). Selanjutnya diperoleh bukti bahwa komposisi direktur wanita mampu menjadi mediasi dalam hubungan antara peringkat CSR dan reputasi perusahaan (Bear, Rahman, dan Post 2010). Penelitian mereka menunjukkan bahwa gaya komunikasi direktur wanita memengaruhi dalam mengelola perusahaan. Level pendidikan manager juga diketahui mampu memengaruhi performa CSR perusahaan. Manager dengan level pendidikan yang lebih tinggi akan berpengaruh atas pemahaman mengenai pentingnya CSR (He, Chen, dan Chiang 2015). Nilai-nilai yang dimiliki manager juga terbukti sebagai pemicu CSR. Maka penerapan CSR dalam suatu

organisasi dipengaruhi oleh nilai dari manager. Hasil ini sejalan dengan penelitian Hung (2011) yang menunjukkan bahwa direktur memiliki peran dalam CSR, karena direktur memiliki dua peran yaitu peran yang fokus pada pemangku kepentingan dan peran terhadap sosial. Selain nilai-nilai yang dimiliki pemimpin, ditemukan bahwa agama memengaruhi dalam perilaku CSR (Mazereeuw-Van Der Duijn Schouten, Graafland, dan Kaptein 2014).

Meskipun penelitian mampu membuktikan bahwa kinerja CSR mampu meningkatkan kinerja dan nilai perusahaan, namun demikian masih terbatas pada mekanisme bagaimana CSR mampu memberikan pengaruh pada kinerja keuangan (Soderstrom, Soderstrom, dan Stewart 2017; Won Kim dan Matsumura 2017). Penelitian akuntansi manajemen mengisi celah tersebut pada hubungan antara proses, ukuran kinerja, dan insentif dalam mencapai inisiatif CSR. Terlebih praktik akuntansi akan berbeda-beda di setiap negara, sehingga praktik di negara lain akan menjadi pembelajaran untuk yang lainnya (Van Der Stede 2017). Mengelola inisiatif CSR membutuhkan analisis yang lebih luas di luar pendekatan ekonomi tradisional dan nilai yang memaksimalkan pemegang saham.

Won Kim dan Matsumura (2017) melakukan survei pada penelitian akuntansi manajemen pada bidang sustainability dengan berfokus pada artikel di jurnal akuntansi utama antara lain *Accounting, Organization and Society (AOS)*, *Europe Accounting Review*, dan *Management Accounting Research* serta *Journal of Business Ethics*. Survei ini menunjukkan bahwa literatur mengindikasikan (1) sebagian besar berfokus pada integrasi sustainability terhadap sistem pengendalian manajemen, (2) metoda riset yang digunakan sebagian besar adalah studi kasus, dan survei, dengan sedikit sampel, studi data sekunder (terutama tentang kompensasi) (3) sebagian besar penelitian di publikasikan di luar literatur akuntansi tradisional.

Riset literatur juga dilakukan oleh Soderstrom, Soderstrom, dan Stewart (2017). Mereka mereviu penelitian dari tahun 2000-2016 terkait akuntansi manajemen lingkungan dan CSR. Mereka juga menambahkan referensi dari penelitian Huang dan Watson (2015) dan Rezaae (2016). Hasil akhir yang diperoleh adalah sebanyak 36 paper yang terpublikasi di tujuh jurnal ternama dan *Journal Business of Ethics*.

Tabel 1. Artikel Berdasarkan Jurnal dan Tahun

Nama Jurnal	Jumlah	Tahun	Jumlah
<i>Accounting Horizon</i>	1	2000	1
<i>Accounting, Organizations and Society</i>	4	2003	1
<i>European Accounting Review</i>	4	2004	1
<i>Journal of Accounting and Public Policy</i>	3	2005	1
<i>Journal of Business Ethics</i>	9	2006	1
<i>Journal of Management</i>	3	2007	1
<i>Accounting Research</i>	10	2008	1
<i>Management Accounting Research</i>	2	2010	3
<i>The Accounting Review</i>		2011	2
		2012	3
		2013	9
		2014	6
		2015	1
		2016	5
Total	36	Total	36

Sumber : Soderstrom, Soderstrom dan Stewart (2017)

Soderstrom, dkk. (2017) melakukan survei pada literatur akuntansi tradisional yang memiliki fokus utama adalah bagaimana melakukan integrasi sustainabilitas pada sistem pengendalian manajemen (SPM). Penelitian masih memiliki perhatian yang kurang pada aspek spesifik dari

sistem akuntansi yang berhubungan dengan sustainabilitas, terkecuali pada sistem akuntansi lingkungan. Dari hasil penelitian yang telah ada dapat disimpulkan sebagian besar memandang bahwa sustainabilitas merupakan tipe baru dalam sistem pengendalian (sistem pengendalian sustainabilitas/SPS) yang dikembangkan oleh perusahaan, dengan berbagai level komitmen perusahaan dan dengan berbagai tingkat integrasi ke dalam SPM yang lebih luas.

Pada level yang lebih luas, penelitian pada area ini mendiskusikan faktor yang berhubungan dengan integrasi SPS dan SPM. Dengan menggunakan kerangka *Levers of Control* (LOC) Simons' (1994), Gond, Grubnic, Herzig, dan Moon (2012) mengembangkan kerangka untuk menjelaskan bagaimana perusahaan mengintegrasikan SPM dan SPS yang sesuai untuk strategi organisasinya. Mereka mendefinisikan tiga perbedaan bentuk dari integrasi dan kemudian mengembangkan beberapa model berdasarkan perusahaan yang memiliki kombinasi bentuk integrasi. Gond, dkk. (2012) memberikan contoh karakteristik **tipe-tiap** perusahaan dan bagaimana perusahaan merubah **tipe-tipe** tersebut untuk mengintegrasikan sustainabilitas dengan strategi organisasional.

Selanjutnya, penelitian lain memiliki fokus yang lebih spesifik mengenai faktor yang berhubungan dengan tipe SPM. Penelitian pada area ini cenderung meringkaskan diskusi mereka mengenai aspek spesifik dari SPM dan kemudian menguji faktor yang berhubungan dengan tingkat implementasi dan kesuksesan implementasi CSR (Herremans dan Nazari 2016). Mereka menguji pengendalian formal dan informal di sekitar pengembangan pelaporan CSR. Penelitian mereka menyatakan bahwa motivasi pelaporan CSR yaitu adanya indikator yang membantu memperbaiki operasional dan efisiensi internal. Diskusi mereka juga terkait adanya interaksi pemangku

kepentingan dengan pengembangan pengendalian sekitar pelaporan. Perusahaan mengembangkan pelaporan CSR pada awalnya sebagai reaksi dari pemangku kepentingan eksternal. Pelaporan dilakukan dengan pemahanan pemangku lainnya dan integrasi yang rendah ke dalam strategi perusahaan. Lebih lanjut perusahaan, yang melibatkan masukan pemangku kepentingan eksternal dan mengembangkan sistem pelaporan, akan melakukan integrasi penuh dengan strategi dan sistem pengendalian formal maupun informal.

Salah satu penelitian yang menguji keterikatan antara sistem pengendalian formal dan informal pada keputusan CSR oleh manager telah dilakukan oleh Norris dan O'dwyer (2004). Mereka melakukan penelitian studi kasus di perusahaan Amerika Serikat yang telah mempublikasikan laporan sosial yang telah diaudit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa faktor dominan yang memengaruhi adalah pengendalian informal, seperti pengendalian sosial dan pengendalian diri dalam pengambilan keputusan CSR oleh manager.

Selanjutnya Arjaliès dan Mundy (2013) termotivasi untuk mengetahui peran SPM dalam mengelola strategi CSR. Mereka menguji data dari 40 perusahaan besar di Prancis dengan menggunakan kerangka *Levers of Control* /LOC. Mereka menguji bagaimana perusahaan mengintegrasikan CSR ke dalam SPM mereka. Penelitian ini memberikan bukti bahwa pengelolaan CSR memiliki potensi untuk memfasilitasi perubahan perusahaan melalui proses yang mampu menciptakan inovasi, komunikasi, pelaporan dan identifikasi ancaman dan kesempatan. Perusahaan yang terikat dengan CSR cenderung mampu mematuhi standar eksternal dan permintaan pemangku kepentingan.

Selanjutnya saat ini masih terbatas pengetahuan untuk integrasi sistem pengendalian sustainabilitas (SPS) dan SPM yang dipengaruhi

oleh orientasi sustainabilitas (Ditillo dan Lisi 2016). Adanya perbedaan orientasi sustainabilitas CSR yang proaktif dan reaktif manager, menjadikan perbedaan penggunaan prinsip-prinsip sustainabilitas di perusahaan. Dengan orientasi yang proaktif terhadap sustainabilitas maka akan mempercepat dan memudahkan dalam integrasi SPS dan SPM tradisional. Hasil penelitian mereka membuktikan bahwa perusahaan yang dikarakteristikan dengan orientasi pro-aktif sustainabilitas akan mendorong untuk mengadopsi SPS yang sejalan dalam pengambilan keputusan dan memotivasi karyawan mencapai tujuan sustainabilitas.

3.3 PEYUSUNAN TARGET, INSENTIF DAN KOMPENSASI

Penelitian lampau acapkali melakukan pengujian hubungan kinerja lingkungan dan variabel hasil, namun masih sedikit diketahui penelitian mengenai mekanisme pengendalian spesifik dari kinerja nonkeuangan. Beberapa penelitian menguji mengenai penyusunan target, insentif dan kompensasi (Hong, Li, dan Minor 2016; Ioannou, Li, dan Serafeim 2016; Journeault 2016; Mahoney dan Thorne 2005). Ioannou, Li, dan Serafeim (2016) menguji apakah penyusunan target yang ambigu dalam konteks penurunan emisi karbon dapat memengaruhi tingkat pencapaian target/kinerja lingkungan. Ketika penyusunan target nonkeuangan dapat memberi tantangan, maka proses akan mendapatkan perhatian dari organisasi.

Kompensasi penting bagi perusahaan, karena kompensasi sebagai sarana efektif dalam menyelaraskan kesejahteraan eksekutif dan tujuan CSR (Malik 2015). Campbell, Johnston, Sefcik, dan Soderstrom (2007) juga menyatakan bahwa faktor mendorong perusahaan melakukan perilaku tanggung jawab sosial dan lingkungan adalah adanya

kompensasi yang diterapkan di perusahaan. Praktik CSR di perusahaan merupakan perilaku yang bermanfaat bagi pemangku kepentingan (Cespa dan Cestone 2007) yang membantu memitigasi konflik antar pemangku kepentingan. Ketika CSR meningkat maka dimungkinkan akan meningkatkan nilai perusahaan jika CSR merupakan respon untuk merubah preferensi pemangku kepentingan. Namun, memungkinkan manager melakukan investasi berlebihan untuk manfaat pribadi, antara lain untuk meningkatkan reputasinya (Barnea dan Rubin 2010).

Beberapa peneliti telah menguji hubungan kompensasi dan kinerja CSR. Mahoney dan Thorne (2005) melakukan studi mengenai hubungan antara CSR dan kompensasi jangka panjang di perusahaan Kanada dengan menggunakan data sekunder. Hasil penelitian menunjukkan bukti terdapat hubungan signifikan antara kompensasi jangka panjang dan total tanggung jawab perusahaan. Kompensasi jangka panjang berhubungan dengan tindakan lingkungan perusahaan dan perusahaan yang menggunakan kompensasi jangka panjang cenderung untuk memitigasi kelemahan produk dan lingkungan. Selanjutnya diketahui bahwa dengan menggunakan tiga komponen struktur kompensasi eksekutif, gaji, bonus dan *stock option* dapat memengaruhi CSR di perusahaan (Mahoney dan Thorn 2006).

Meskipun manager termotivasi untuk melakukan aktivitas CSR karena adanya target dan insentif. Namun demikian perusahaan mampu menerapkan CSR karena adanya mekanisme tata kelola yang baik. Jian dan Lee (2015) menemukan bukti terdapat hubungan negatif antara kompensasi CEO dan investasi CSR pada tipe CSR yang abnormal. Secara lebih spesifik, hasil penelitian menunjukkan bahwa kompensasi CEO berhubungan positif dengan normal CSR, CEO akan di berikan imbalan untuk investasi pada level optimal CSR. Lebih lanjut, hubungan positif antara kompensasi dan CSR normal akan lebih kuat

pada perusahaan dengan *corporate governance* yang lebih kuat. Akan tetapi kompensasi CEO akan berhubungan negatif dengan abnormal CSR, bahwa ketika investasi CSR menyimpang dari level optimalnya, CEO menerima kompensasi lebih rendah atas investasi CSR. Argumen tersebut sejalan dengan Cordeiro dan Sarkis (2008) yang menyatakan bahwa untuk menginduksi tindakan CSR perlu adanya insentif yang eksplisit.

Meskipun beberapa penelitian membuktikan bahwa adanya insentif/kompensasi mampu meningkatkan CSR, namun penelitian Francoeur, Melis, Gaia, dan Aresu (2017) menyatakan bahwa perusahaan yang ramah lingkungan akan membayar insentif CEO lebih rendah dari pada perusahaan yang kurang peduli terhadap lingkungan. Hal ini karena CEO tidak bersikap oportunistis, namun lebih kepada *stewardship* dengan lingkungan dan akan menerima insentif yang lebih rendah dari perusahaan yang ramah lingkungan. Riset ini juga memperjelas bahwa kompensasi CEO lebih kuat berhubungan dengan regulasi lingkungan suatu negara yang lebih lemah. Secara tidak langsung riset ini menunjukkan bahwa insentif *pecuniary* kurang memotivasi CEO yang merasa imbalan dengan peran *stewardship* bagi perusahaan yang ramah lingkungan. Oleh sebab itu dalam penelitian selanjutnya perlu memperhatikan aspek psikologi dan faktor institusional yang memengaruhi motivasi CEO dalam mengambil keputusan CSR.

Hong, Li, dan Minor (2016) menguji mengenai hubungan antara *corporate governance* (CG) dan kompensasi insentif eksekutif terhadap CSR. Dengan menggunakan data kontrak kompensasi eksekutif diperoleh hasil bahwa perusahaan dengan *corporate governance* yang lebih ramah terhadap pemegang saham cenderung memberikan kompensasi eksekutif yang berhubungan dengan hasil kinerja sosial perusahaan. Hasil penelitian juga mengindikasikan bahwa memberikan

insentif eksekutif bagi aktivitas CSR merupakan sarana efektif untuk meningkatkan kinerja sosial perusahaan. Hasil penelitian memberikan bukti bahwa identifikasi CG sebagai faktor penentu insentif managerial untuk kinerja sosial dan aktivitas CSR cenderung lebih bermanfaat bagi pemegang saham, berkebalikan dengan kos agensi.

Journeault (2016) menguji aplikasi manajemen kontrol dalam lingkup lingkungan dan sosial yang memengaruhi pengembangan strategi organisasi dengan sistem kompensasi. Peran *eco-control* untuk mencapai kinerja lingkungan dan kinerja ekonomi. Potensi paket *eco-control* (misi, rencana strategis, anggaran, indikator kinerja, insentif dan kebijakan lingkungan) merupakan praktik dan prosedur formal yang menggunakan informasi keuangan dan lingkungan untuk aktivitas lingkungan.

Lebih lanjut, Hales, dkk. (2016) menjelaskan mengenai keputusan rasional atas dasar informasi dan proses efektif. Mereka memberikan rasionalitas investasi CSR dan menganalogikan inisiatif CSR dengan keputusan pelanggan dan perbaikann kualitas melalui peran insentif dan ukuran kinerja. Hales, dkk. (2016) memberi penalaran bahwa keputusan CSR di perusahaan karena adanya timbal balik/resiprositi sehingga perlu dikelola serta dikendalikan.

3.4 PENGUKURAN KINERJA

Akuntansi manajemen dan sistem pengendalian termasuk sistem evaluasi kinerja merupakan hal krusial untuk implementasi strategi sustainabilitas (Won Kim dan Matsumura 2017). Saat ini perusahaan penting untuk memiliki pandangan bahwa CSR lebih kepada bagaimana untuk mengikat pada usaha tanggung jawab sosial dan lingkungan ketika mencapai profit, dan bagaimana pengukuran kinerja sustainabilitas perusahaan serta sistem pengendalian manajemen dapat

mengatasinya (Searcy 2012; Unerman dan Chapman 2014). Oleh sebab itu isu sistem pengendalian sustainabilitas dan pengukuran kinerja menjadi penting untuk dibahas dalam implementasi CSR.

Beberapa peneliti sudah mulai mendeskripsikan serta melakukan pengujian sistem pengukuran kinerja dalam mencapai kinerja CSR. Penyelarasan sistem ukuran kinerja dengan strategi telah diakui secara luas sebagai prinsip yang mengarahkan dalam disain SPM (Perego dan Hartman 2009). Mereka memberi bukti hasil penelitian pada perusahaan manufaktur di Belanda mampu mencapai strategi lingkungannya dengan menggunakan ukuran kinerja lingkungan. Penggunaan ukuran kinerja lingkungan menjadikan manager akan lebih proaktif dalam mengambil keputusan terkait lingkungan.

Selanjutnya, Ioannou, Xin Li, dan Serafeim (2016) menguji mengenai ukuran kinerja dan sistem pengendalian yang berhubungan dengan CSR. Penelitian ini menggunakan variabel target sebagai komponen SPM dan merupakan sarana yang efektif dalam mencapai tujuan perusahaan. Dengan berfokus pada ukuran kinerja lingkungan, dalam hal ini menurunkan emisi, sebagai tatanan dalam menguji bagaimana target yang sulit memengaruhi tingkat pemenuhan target kinerja non keuangan jangka panjang. Penelitian tersebut mendasarkan pada data CDP (*Carbon Disclosure Project*) dan menemukan bahwa perusahaan yang menentukan target lebih sulit untuk penurunan emisi karbon berhubungan dengan peningkatan presentase pencapaian target. Lebih lanjut, riset ini menggunakan data CDP pada tipe insentif (keuangan dan non-keuangan) dalam mencapai target, dan posisi penerima insentif, menemukan bahwa penggunaan insentif moneter memoderasi negatif dari hasil persentase yang lebih tinggi atas pencapaian target. Pencapaian penurunan emisi karbon menjadi penting, karena riset juga membuktikan jika perusahaan mengabaikan

isu emosi karbon maka investor akan memberi penalti pada perusahaan (Matsumura, Prakash, dan Vera-Muñoz 2013).

Eccles, Ioannou, dan Serafeim (2014) memberikan contoh penelitian lain pada ukuran kinerja dan sistem pengendalian yang berhubungan dengan CSR. Dengan menggunakan data Thomas Reuters' ASSET4 (untuk data kebijakan perusahaan atas lingkungan karyawan, komunitas, produk dan konsumen), laporan tahunan dan sustainabilitas, interviu dengan manager puncak dari kepala unit bisnis dan data proprietary. Mendefinisikan bahwa perusahaan dengan sustainabilitas tinggi merupakan perusahaan yang mengadopsi kebijakan CSR secara sukarela sejak tahun 1993 dan perusahaan dengan sustainabilitas rendah merupakan perusahaan yang baru sedikit mengadopsi kebijakan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perusahaan sustainabilitas tinggi lebih cenderung mengajak dewan direksi dan eksekutif puncak bertanggung jawab untuk kinerja sustainabilitas.

Selama ini riset mengenai perlunya desain SPM dalam strategi sustainabilitas, namun peneliti masih terbatas pada pengujian penggunaan sistem pengendalian sustainabilitas (SPS) untuk merespon strategi yang proaktif atas tekanan sustainabilitas. Wijethilake dan Ekanayake (2018) memberikan rerangka integrasi dalam mengelola tekanan sustainabilitas. Lebih lanjut mereka menjelaskan bagaimana strategi dan sistem pengendalian sustainabilitas dalam merespon tekanan sustainabilitas yang perusahaan hadapi. Perusahaan dapat merespon strategi pro-aktif untuk tekanan sustainabilitas pada beberapa hal yaitu, 1) spesifikasi dan komunikasi tujuan sustainabilitas, 2) memonitor kinerja sustainabilitas, 3) penggunaan sistem ukuran, evaluasi dan imbalan sustainabilitas (Norris dan O'dwyer 2004; Wijethilake dan Ekanayake 2018).

Kesuksesan inisiatif CSR tergantung pada kemampuan organisasi mengukur kinerja sustainabilitas perusahaan (Epstein dan Buhovac 2014; Epstein dan Roy 2001). Sistem pengukuran kinerja sustainabilitas merupakan sistem dari beberapa indikator, yang menyediakan informasi yang dibutuhkan perusahaan untuk mengelola, pengendalian, perencanaan, dan kinerja jangka pendek dan jangka panjang atas aktivitas sosial, lingkungan dan ekonomi yang dilakukan perusahaan. Untuk mengevaluasi pencapaian tujuan sustainabilitas seperti yang direncanakan, maka organisasi dapat menggunakan indikator keuangan dan non-keuangan seperti ukuran kinerja (Schaltegger dan Wagner 2006) dan *sustainability balanced scorecards* (SBS) (Figge, Hahn, Schaltegger, dan Wagner 2002). Penggunaan ukuran kinerja lingkungan dengan *balanced scorecards* bisa dilakukan dengan dua macam, yaitu dengan menggabungkan ukuran kinerja lingkungan ke dalam empat perseptif ukuran BSC, dan dengan menambahkan menjadi lima perspektif (Alewine dan Stone 2013).

Penelitian mengenai penerapan SBSC telah diteliti oleh Alewine dan Miller (2016). Mereka mengeksplorasi bagaimana penggunaan format BSC dan reputasi dari kinerja lingkungan berinteraksi untuk evaluasi kinerja. Dengan menggunakan metoda eksperimen mereka menemukan bahwa format ukuran kinerja lingkungan yang digabung ke dalam empat *scorecards* dan format ukuran kinerja dengan lima *scorecards* memberi dampak reputasi yang berbeda. Pengaruh valensi reputasi lingkungan akan lebih menonjol ketika ukuran lingkungan dikelompokkan ke dalam lima perspektif dan ketika fitur lingkungan lebih menonjol. Selanjutnya valensi reputasi lingkungan akan kurang menonjol ketika ukuran lingkungan melebur di dalam empat perseptif dan ketika fitur lingkungan kurang menonjol. Pilihan lima perspektif ini menunjukkan adanya intuisi. Dengan menjadikan lima

persektif maka akan lebih fokus dan membobot untuk keputusan yang akan diambil. Penelitian mengindikasikan bahwa konsekuensi yang tidak disadari atas proses secara kognitif dari data yang tersaji secara kelompok (Alewine dan Stone 2017).

Selanjutnya riset CSR terkait dengan ukuran kinerja dalam keputusan investasi CSR yang dikaitkan dengan aspek individual. Church, Jiang, Kuang, dan Vitalis (2019) menginvestigasi bagaimana manager mengambil keputusan investasi sumberdaya ke dalam inisiatif CSR yang dipengaruhi apakah dominasi ukuran keuangan atau non-keuangan. Dengan menggunakan metoda eksperimen mereka mampu membuktikan bahwa ukuran non keuangan mampu memberi perhatian terhadap pelayanan sosial atas investasi CSR, yang selanjutnya mengaktivasi norma sosial pro-CSR dari perusahaan dan norma personal manager. Norma sosial, selanjutnya, memengaruhi keputusan investasi manager untuk meyakinkan bahwa norma sosial sejalan dengan norma personalnya. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa level investasi CSR lebih besar dalam kondisi ukuran kinerja non keuangan dibandingkan dalam keadaan ukuran kinerja keuangan, tetapi hanya pada saat individu memiliki dukungan terhadap CSR secara personal. Selanjutnya penelitian ini juga mampu menunjukkan bukti bahwa pada saat kombinasi ukuran kinerja keuangan dan non keuangan akan menghasilkan keputusan investasi yang lebih besar dibandingkan jika hanya menggunakan ukuran kinerja keuangan.

Teori ekonomi menyatakan bahwa ukuran tidak akan memengaruhi keputusan jika tidak merubah informasi pembuat keputusan atau tidak merubah inersentif personal. Namun, di dalam teori psikologi, diprediksi bahwa dasar ukuran akan berinteraksi dengan norma personal terhadap pengaruh CSR atas keputusan investasinya. Literatur akuntansi tentang pengaruh faktor perilaku ada pengambilan keputusan manager atas

investasi CSR (Martin dan Moser 2016; Moser dan Martin 2012). Moser dan Martin (2016) melakukan pengujian dengan metoda eksperimen, perusahaan investasi pada insiatif hijau sebanyak 50%, ditemukan bahwa keputusan investasi akan dipengaruhi oleh manfaat sosial.

Permasalah agensi akan muncul ketika implementasi strategi CSR lebih mengarah pada kepentingan ekonomi pribadi manager. Salah satu solusi untuk masalah keagenan adalah dengan menggunakan kontrol formal (seperti kontrak insentif) yang menghubungkan kompensasi anager terhadap investasi atau kinerja CSR. Namun, karena ada asimetri informasi, tidak mungkin untuk manager puncak menentukan level investasi optimal atau ukuran yang relaibel untuk kinerja CSR manager (Moser dan Martin 2012).

3.5 SISTEM PENGENDALIAN DAN *VALUE CHAIN*

Won Kim dan Matsumura (2017) menunjukkan bahwa area potensial akuntansi managerial dan riset CSR pada pengawasan dan kontrak antara perusahaan sejalan dengan rantai nilai perusahaan yang lebih luas. Area ini penting karena reputasi perusahaan dipengaruhi tidak hanya oleh tindakan yang dikendalikan, tetapi juga oleh naik dan turunnya *footprint* lingkungan dan tindakan mereka dengan konsekuensi sosial. Perusahaan dalam melakukan produksi telah berupaya mengelola *footprint* karbon atau pengaruh lingkungan lainnya. Selanjutnya perusahaan membutuhkan untuk melakukan pengawasan kinerja lingkungan dari pemasoknya dan pemasoknya pemasok. Perusahaan juga membutuhkan mengelola pengaruh lingkungan dari penggunaan dan sisa produksinya.

Terdapat perbedaan konsep antara rantai pasokan konvensional dan manajemen rantai pasokan keberlanjutan. Mulai dengan pola pikir atau orientasi atau komitmen perusahaan terhadap seluruh elemen “*triple bottom line*” dari kinerja lingkungan, sosial dan ekonomi, tidak hanya laba, dan untuk pengelolaan rantai pasokan sebagai elemen strategi untuk mengelola secara aktif. Konseptual lainnya adalah dengan keberlanjutan dengan *partner* rantai pasokan, kolaborasi, manajemen risiko, dan pro-aktif (termasuk pembelajaran, pengelolaan pemangku kepentingan, inovasi dan penilaian siklus hidup).

Tema ini menjadi penting karena dalam mencapai strategi CSR di dalam perusahaan perlu memerhatikan rantai pasok yang sejalan dengan konsep CSR. Perusahaan perlu memerhatikan, mengendalikan dan mengevaluasi para pemasok bahan. Mereka perlu memastikan bahwa para pemasok juga memiliki strategi yang sejalan dengan CSR. Terlebih perusahaan mengawasi aliran akhir dari produksi terkait aspek sosial dan lingkungan.

3.6 BIAYA LINGKUNGAN DAN SISTEM BIAYA

Penelitian yang berhubungan dengan biaya CSR tergantung pada ketersediaan data. Penelitian pada ranah ini sering dilakukan dengan menghubungkan antara kinerja lingkungan dan kinerja perusahaan (Burnett dan Hansen 2008), pengaruh pelacakan biaya pada pengambilan keputusan (Henri, Boiral, dan Roy 2013, 2016). Selanjutnya topik penelitian dalam ranah ini adalah mengenai “*eco-efficiency*” yang merupakan bentuk produktivitas karena berkaitan dengan pengurangan biaya yang dapat meningkatkan kinerja lingkungan. Hipotesis “*eco-efficiency*” bahwa polusi merupakan bentuk inefisiensi ekonomi sehingga jika dapat mengurangi maka akan mengarahkan

pada peningkatan produktifitas dan penurunan biaya (Burnett dan Hansen 2008). Dalam penelitiannya, mereka meyakinkan bahwa perusahaan perlu berinvestasi dalam disain sistem manajemen biaya untuk mengelola kineja lingkungan. Mereka berpendapat bahwa sistem akuntansi tradisional memiliki kecenderungan mengesampingkan biaya lingkungan. Penelitian mereka membuktikan argumen *eco-efficiency*, bahwa semakin rendah polusi akan relatif lebih efisien.

Penelitian *ecco-efficiency* dilanjutkan oleh Figge dan Hahn (2013). Mereka mengidentifikasi komponen nilai yang mendorong *eco-efficiency*. Terdapat tiga hal yaitu, dua komponen ekonomi (margin penjualan dan perputaran kapital) dan komponen pemicu lingkungan (leverage sustainabilitas) yang merupakan penggunaan relatif atas sumberdaya lingkungan terhadap modal ekonomi. Penelitian mengenai komponen pendorong *eco-efficiency* ini masih membuka kesempatan besar dalam penelitian di masa yang akan datang.

Penelitian selanjutnya terkait dengan hubungan antara kos lingkungan dan kinerja lingkungan serta kinerja ekonomi (Henri, dkk. 2013). Mereka menggunakan data dari 319 perusahaan manufaktur di Kanada untuk menginvestigasi hubungan tersebut. Mereka berpendapat bahwa dengan sistem akuntansi gagal untuk menghitung seluruh kos lingkungan karena banyak kos yang tersembunyi yang belum masuk ke dalam kos lingkungan. Namun mereka memiliki pendapat bahwa apabila informasi tersebut diperoleh menunjukkan adanya pertanggungjawaban dan selanjutnya akan meningkatkan transparansi. Mereka juga berpendapat bahwa pengakuan kos lingkungan yang lebih baik akan mengarahkan pada pengambilan keputusan yang lebih baik yang mampu meningkatkan kinerja lingkungan. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa kos lingkungan berpengaruh pada peningkatan kinerja lingkungan dan selanjutnya akan meningkatkan

kinerja ekonomi. Hasil penelitian ini didukung oleh Henri, dkk. (2016). Mereka menegaskan bahwa hubungan antara kos lingkungan, kinerja lingkungan dan kinerja ekonomi dapat melalui dua kanal, yaitu struktur kos dan sebagai katalis atas inisiatif baru yang membantu untuk mengembangkan struktur kos yang berbeda.

3.7 ASPEK PSIKOLOGIS

Saat ini literatur akuntansi mempertimbangkan aspek individual dan aspek psikologis. Termasuk dalam ranah CSR, aspek individual dan psikologis memengaruhi dalam implementasi dan sistem pengendalian. Lebih lanjut penelitian mengenai CSR sering terkendala dengan data, namun demikian hal ini dapat diatasi dengan melakukan menggunakan metoda eksperimen untuk menguji aspek individual. Metoda eksperimen memiliki keunggulan dalam pengendalian dan randomisasi antar subjek, sehingga lebih mudah mengisolasi aspek spesifik studi CSR.

Salah satu penelitian CSR dalam ranah akuntansi manajemen yang menguji level individu dengan metoda eksperimen dilakukan untuk menginvestigasi motivasi karyawan dalam melakukan kegiatan *philanthropy* (Balakrishnan, Sprinkle, dan Williamson 2011). Hasil menunjukkan bahwa sumbangan perusahaan meningkatkan kontribusi karyawan terhadap perusahaan. Penelitian ini berupaya mengeksplorasi mekanisme psikologikal pendorong CSR.

3.8 METODA RISET CSR

Soderstrom, dkk. (2017) menyatakan bahwa dominasi metoda yang digunakan adalah studi kasus dan survei. Hanya satu artikel yang menggunakan metoda eksperimen diantara jurnal-jurnal tersebut dalam ranah sustainabilitas dan akuntansi manajemen. Selain dari area

kompensasi, sampel besar dan data archival jarang ditemukan, hal ini dikarenakan jarang data yang tersedia. Kendala ini mungkin menjadi longgar setiap saat sejalan dengan peningkatan permintaan pemangku kepentingan dan aturan tambahan yang mendorong perusahaan untuk meningkatkan pengungkapan mengenai proses dan hasil yang terkait sustainabilitas.

Berbagai metodologi menarik untuk menjalankan penelitian akuntansi managerial dan CSR (Hales, dkk. 2016; Huang dan Watson 2015; Soderstrom, dkk. 2017). Hasil revidi dari Won Kim dan Matsumura (2017) memberikan gambaran konseptual dan model ekonomi untuk memberikan pondasi pengujian teori atau untuk memahami isu pada level individual, organisasional dan institusional. Berbagai metoda penelitian mampu memberikan tilikan atas pencapaian strategi CSR di perusahaan. Sebagai contoh, metoda studi kasus dan penelitian lapangan memberikan tilikan lebih dalam pada tantangan yang dihadapi organisasi dan pendekatan untuk mengelola kinerja keuangan pada pola pikir pemangku kepentingan. Selanjutnya, studi eksperimen memberikan tilikan dengan mengendalikan faktor pengganggu yang mungkin memengaruhi fenomena yang diteliti. Metoda eksperimen dilakukan untuk mengatasi keterbatasan data arsip CSR di perusahaan (Moser dan Martin 2012).

Penelitian eksperimen pada topik akuntansi managerial meneliti perilaku individual di dalam perusahaan. Moser dan Martin (2016) menguji eksperimen keputusan investasi manager untuk mengungkapkan investasi hijau tetapi penelitian ini juga menguji antara reaksi investor dan keputusan pengungkapan manager. Metoda eksperimen telah dilakukan dalam menguji bingkai informasi yang sesuai dengan aspek motivasi individu (fokus regulatori prevensi dan promosi) dalam keputusan investasi CSR (Rokhayati, Nahartyo, dan

Haryono 2019). Lebih lanjut metoda eksperimen telah dilakukan dalam menguji pengaruh aspek skema pembayaran insentif dan orientasi manager dalam keputusan etis atas investasi CSR berlebih (Kusuma, Sholihin, dan Paramita 2019). Sedangkan penelitian dalam jumlah data yang besar digunakan pada level organisasional dan institusional. Ioannou, Xin Li, dkk. (2016) melakukan penelitian menguji insentif pada level individual dengan menggunakan data arsip.

3.9 KESIMPULAN

Prediksi bahwa riset pada akuntansi manajemen masih didominasi oleh sistem pengendalian manajemen telah dinyatakan oleh Haris dan Durden (2011). Mereka juga menyatakan bahwa arah riset ke depan dibidang akuntansi manajemen adalah pada isu sustainabilitas. Peneliti sebelumnya juga menyatakan bahwa organisasi perlu untuk memiliki kemampuan mengintegrasikan sustainabilitas ke dalam strateginya sehingga dapat mengarah pada keunggulan kompetitif (Wijethilake 2017; Wijethilake dan Ekanayake 2018). Namun penting untuk mengetahui bagaimana proses managerial internal mendukung proaktif strategi sustainabilitas (Arjaliès dan Mundy 2013; Journeault 2016).

Sistem pengendalian memberikan informasi sebagai dasar manager untuk membuat keputusan operasional (Henri dan Journeault 2010) dan seharusnya didisain dengan menggabungkan motivasi etis karyawan (Bansal dan Roth 2000). Riset lebih lanjut dapat mempertimbangkan bagaimana sistem pengendalian dapat memotivasi individu untuk membuat keputusan yang seimbang antara tujuan lingkungan, sosial dan keuangan. Riset juga bisa menguji mengenai mekanisme spesifik yang menghubungkan antara kompensasi individu dan kinerja CSR dengan melibatkan aspek individual. Faktor lain seperti aspek personalitas dan latar belakang individual juga mampu memengaruhi

bagaimana kompensasi mengasikan kinerja CSR (Soderstrom, dkk. 2017). Mendasarkan pada riset Aguinis dan Glavas (2012) peneliti seharusnya menginvestigasi aspek individual dan multilevel dari inovasi dan CSR.

Won dan Kim (2017) mendorong riset akuntansi managerial dengan menggunakan beragam metodologi untuk menguji ukuran kinerja dan sistem pengendalian termasuk sistem insentif dan komunikasi internal dan eksternal untuk mendukung usaha CSR, khususnya proses yang (mediasi atau memoderasi), yang merupakan aspek individual (Aguinis dan Glavas, 2012). Riset masa depan pada sistem pengendalian dan CSR seharusnya mempertimbangkan waktu. Para peneliti diharapkan untuk menganalisis evolusi sistem pengendalian dan sistem ukuran kinerja setiap waktu. Elemen waktu merupakan hal penting dalam bidang CSR karena beberapa tindakan CSR mungkin tidak menghasilkan langsung hasil keuangan bersih yang positif. Riset yang akan datang perlu menguji sistem pengendalian selama waktu dan pembelajaran organisasional.

Pada level organisasional, Eccles, dkk. (2014) mengajak untuk meneliti bagaimana dan kapan mekanisme (*corporate governance* dan metrik kinerja) memfasilitasi integrasi isu sustainabilitas dalam perusahaan. Eccles, dkk. (2014) juga menyarankan riset masa depan mengeksplorasi persistensi di dalam *trait* organisasional yang fundamental tetapi mencari proses pemahaman perubahan setiap waktu melalui adopsi praktik organisasional yang konsisten dengan *trait* perusahaan tersebut. Dimensi temporal merupakan hal penting di dalam kompensasi individual. Soderstrom (2017) mengajukan pertanyaan menarik mengenai waktu siklus kompensasi dan ukuran kinerja. Kontrak kompensasi dapat berbeda di dalam waktu siklus kompensasi dengan penentuan target CSR di awal periode atau evaluasi kinerja

secara subjektif di akhir periode. Isu komtemporer lainnya, seperti, ketika inisiatif CSR perusahaan tidak mengarah pada kinerja CSR di dalam periode ukuran kinerja eksekutif. Konsekuensinya, lebih lanjut mempertimbangkan dimensi temporal ketika pengamatan hubungan antara kompensasi dan kinerja CSR.

DAFTAR PUSTAKA

- Aguinis, Herman, dan Ante Glavas. (2012). What We Know and Don't Know About Corporate Social Responsibility: A Review and Research Agenda. *Journal of Management*, 38(4), 932-968.
- Alewine, Hank C, dan Timothy C Miller. (2016). How Balanced Scorecard Format and Reputation Related to Environmental Objectives Influence Performance Evaluations *Advances in Management Accounting* (pp. 123-165): Emerald Group Publishing Limited.
- Alewine, Hank C, dan Dan N Stone. (2017). Accounting Systems' Design Matters: Evaluability and Mode Influence Environmental Performance Judgments *Advances in Accounting Behavioral Research* (pp. 23-62): Emerald Publishing Limited.
- Alewine, Hank C., dan Dan N. Stone. (2013). How does environmental accounting information influence attention and investment? *International Journal of Accounting & Information Management*, 21(1), 22-52.
- Angus-Leppan, Tamsin, Louise Metcalf, dan Sue Benn. (2010). Leadership Styles and CSR Practice: An Examination of Sensemaking, Institutional Drivers and CSR Leadership. *Journal of Business Ethics* 93, 189–213.

- Arjaliès, Diane-Laure, dan Julia Mundy. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 284-300.
- Balakrishnan, Ramji, Geoffrey B. Sprinkle, dan Michael G. Williamson. (2011). Contracting Benefits of Corporate Giving: An Experimental Investigation. *The Accounting Review*, 86(6), 1887-1907.
- Bansal, Pratima, dan Kendall Roth. (2000). Managerial interpretations and organizational contexts predictors of corporate choice of environmental strategy. *The Academy of Management Journal*, 43(4), 717-736.
- Barnea, Amir, dan Amir Rubin. (2010). Corporate social responsibility as a conflict between shareholders. *Journal of Business Ethics*, 97(1), 71-86.
- Bear, Stephen, Noushi Rahman, dan Corinne Post. (2010). The impact of board diversity and gender composition on corporate social responsibility and firm reputation. *Journal of Business Ethics*, 97(2), 207-221.
- Burnett, Royce D., dan Don R. Hansen. (2008). Ecoefficiency: Defining a Role for Environmental Cost Management. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 551-581.
- Campbell, John. (2007). Why would corporations behave in socially responsible ways? An institutional theory of corporate social responsibility. *Academy of management review*, 32(2), 946-967.
- Campbell, Katherine, Derek Johnston, Stephan E Sefcik, dan Naomi S Soderstrom. (2007). Executive compensation and non-financial risk: An empirical examination. *Journal of accounting and public policy*, 26(4), 436-462.

- Cespa, Giovanni, dan Giacinta Cestone. (2007). Corporate social responsibility and managerial entrenchment. *Journal of Economics & Management Strategy*, 16(3), 741-771.
- Christensen, Dane M. (2016). Corporate Accountability Reporting and High-Profile Misconduct. *Journal Accounting Review*, 91(2), 377-399.
- Church, Bryan K, Wei Jiang, Xi Kuang, dan Adam Vitalis. (2019). A Dollar for a Tree or a Tree for a Dollar? The Behavioral Effects of Measurement Basis on Managers' CSR Investment Decision. *The Accounting Review*, 94(5), 117-137.
- Cordeiro, James J., dan Joseph Sarkis. (2008). Does explicit contracting effectively link CEO compensation to environmental performance? *Business Strategy & the Environment (John Wiley & Sons, Inc)*, 17(5), 304-317.
- Dhaliwal, Dan, Oliver Zhen Li, Albert Tsang, dan Yong George Yang. (2014). Corporate social responsibility disclosure and the cost of equity capital: The roles of stakeholder orientation and financial transparency. *Journal of accounting and public policy*, 33(4), 328-355.
- Dhaliwal, Dan S, Suresh Radhakrishnan, Albert Tsang, dan Yong George Yang. (2012). Nonfinancial disclosure and analyst forecast accuracy: International evidence on corporate social responsibility disclosure. *The Accounting Review*, 87(3), 723-759.
- DiMaggio, Paul J. (1991). Constructing an organizational field as a professional project: US art museums, 1920-1940. *The new institutionalism in organizational analysis*, 267, 292.
- DiMaggio, Paul J, dan Walter W Powell. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 147-160.

- Ditillo, Angelo, dan Irene Eleonora Lisi. (2016). Exploring sustainability control systems' integration: The relevance of sustainability orientation. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 125-148.
- Eccles, Robert G, Ioannis Ioannou, dan George Serafeim. (2014). The impact of corporate sustainability on organizational processes and performance. *Management Science*, 60(11), 2835-2857.
- Epstein, Marc J, dan Adriana Rejc Buhovac. (2014). *Making sustainability work: Best practices in managing and measuring corporate social, environmental, and economic impacts*: Berrett-Koehler Publishers.
- Epstein, Marc J., dan Marie-Josée Roy. (2001). Sustainability in Action: Identifying and Measuring the Key Performance Drivers. *Long Range Planning*, 34(5), 585-604.
- Figge, Frank, dan Tobias Hahn. (2013). Value drivers of corporate eco-efficiency: Management accounting information for the efficient use of environmental resources. *Management Accounting Research*, 24(4), 387-400.
- Figge, Frank, Tobias Hahn, Stefan Schaltegger, dan Marcus Wagner. (2002). The sustainability balanced scorecard—linking sustainability management to business strategy. *Business Strategy and the Environment*, 11(5), 269-284.
- Francoeur, Claude, Andrea Melis, Silvia Gaia, dan Simone Aresu. (2017). Green or Greed? An Alternative Look at CEO Compensation and Corporate Environmental Commitment. *Journal of Business Ethics*, 140(3), 439-453.
- Friedman, E. (1983). *Strategic management: A stakeholder perspective*: Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall.
- Godfrey, Paul C. (2005). The relationship between corporate philanthropy and shareholder wealth: A risk management perspective. *Academy of management review*, 30(4), 777-798.

- Gond, Jean-Pascal, Suzana Grubnic, Christian Herzig, dan Jeremy Moon. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 23(3), 205-223.
- Hales, Jeffrey, Ella Mae Matsumura, Donald V. Moser, dan Rick Payne. (2016). Becoming Sustainable: A Rational Decision Based on Sound Information and Effective Processes? *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 13-28.
- Harris, Jason, dan Chris Durden. (2011). *Directions in management accounting research: an analysis of contemporary issues and themes*.
- He, Li-Jen, Chao-Jung Chen, dan Hsiang-Tsai Chiang. (2015). Top manager background characteristics, family control and corporate social responsibility (CSR) performance. *Journal of Applied Finance and Banking*, 5(1), 65-80.
- Healy, Paul M., dan Krishna G. Palepu. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics*, 31(1-3), 405-440.
- Henri, Jean-François, Olivier Boiral, dan Marie-Josée Roy. (2013). The Tracking of Environmental Costs: Motivations and Impacts. *European Accounting Review*, 1-32.
- Henri, Jean-François, Olivier Boiral, dan Marie-Josée Roy. (2016). Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. *The British Accounting Review*, 48(2), 269-282.
- Henri, Jean-François, dan Marc Journeault. (2010). Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 63-80.

- Hernandez, Morela. (2008). Promoting stewardship behavior in organizations: A leadership model. *Journal of Business Ethics*, 80(1), 121-128.
- Herremans, Irene M, dan Jamal A Nazari. (2016). Sustainability reporting driving forces and management control systems. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 103-124.
- Hong, Bryan, Zhichuan Li, dan Dylan Minor. (2016). Corporate Governance and Executive Compensation for Corporate Social Responsibility. *Journal of Business Ethics*, 136(1), 199-213.
- Huang, Xiaobei “Beryl”, dan Luke Watson. (2015). Corporate social responsibility research in accounting. *Journal of Accounting Literature*, 34(0), 1-16.
- Hung, Humphry. (2011). Directors’ roles in corporate social responsibility: A stakeholder perspective. *Journal of Business Ethics*, 103(3), 385-402.
- Ioannou, Ioannis, Shelley Xin Li, dan George Serafeim. (2016). The effect of target difficulty on target completion: The case of reducing carbon emissions. *The Accounting Review*, 91(5), 1467-1492.
- Ioannou, Ioannis, Shelley Xin Li, dan George Serafeim. (2016). The Effect of Target Difficulty on Target Completion: The Case of Reducing Carbon Emissions. *Accounting Review*, 91(5), 1467-1492.
- Jensen, Michael C, dan William H Meckling. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Jian, Ming, dan Kin-Wai Lee. (2015). CEO compensation and corporate social responsibility. *Journal of Multinational Financial Management*, 29, 46-65.

- Joshi, Satish, dan Yue Li. (2016). What is corporate sustainability and how do firms practice it? A management accounting research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 1-11.
- Journeault, Marc. (2016). The Influence of the Eco-Control Package on Environmental and Economic Performance: A Natural Resource-Based Approach. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 149–178.
- Kusuma, Poppy Dian Indira, Mahfud Sholihin, dan Putri Paramita. (2019). The Effect of Pay Schemes and Long-Term Orientation on Managers' CSR Overinvestment Ethical Judgments. *International Journal of Economics & Management*, 12, 79-90.
- Lanis, Roman, dan Grant Richardson. (2015). Is Corporate Social Responsibility Performance Associated with Tax Avoidance? *Journal of Business Ethics*, 127(2), 439-457.
- Mahoney, Lois S, dan Linda Thorne. (2005). Corporate social responsibility and long-term compensation: Evidence from Canada. *Journal of Business Ethics*, 57(3), 241-253.
- Mahoney, Lois Schafer, dan Linda Thorn. (2006). An examination of the structure of executive compensation and corporate social responsibility: A Canadian investigation. *Journal of Business Ethics*, 69(2), 149-162.
- Malik, Mahfuja. (2015). Value-Enhancing Capabilities of CSR: A Brief Review of Contemporary Literature. *Journal of Business Ethics*, 127(2), 419-438.
- Margolis, Joshua D., Hillary Anger Elfenbein, dan James P. Walsh. (2009). Does It Pay To Be Good...and Does It Matter? A Meta-Analysis of The Relationship Between Corporate Social and Financial Performance. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1866371

- Margolis, Joshua D., dan James P. Walsh. (2003). Misery Loves Companies: Rethinking Social Initiatives by Business. *Administrative Science Quarterly*, 48, 268-305.
- Martin, Patrick R., dan Donald V. Moser. (2016). Managers' green investment disclosures and investors' reaction. *Journal of Accounting and Economics*, 61(1), 239–254.
- Matsumura, Ella Mae, Rachna Prakash, dan Sandra C Vera-Muñoz. (2013). Firm-value effects of carbon emissions and carbon disclosures. *The Accounting Review*, 89(2), 695-724.
- Mazereeuw-van der Duijn Schouten, Corrie, Johan Graafland, dan Muel Kaptein. (2014). Religiosity, CSR attitudes, and CSR behavior: An empirical study of executives' religiosity and CSR. *Journal of Business Ethics*, 123(3), 437-459.
- McWilliams, Abigail, dan Donald Siegel. (2002). Additional reflections on the strategic implications of corporate social responsibility. *The Academy of Management Review*, 26(1), 15-16.
- Moser, Donald V., dan Patrick R. Martin. (2012). A Broader Perspective on Corporate Social Responsibility Research in Accounting. *Accounting Review*, 87(3), 797-806.
- Norris, Gweneth, dan Brendan O'Dwyer. (2004). Motivating socially responsive decision making: the operation of management controls in a socially responsive organisation. *The British Accounting Review*, 36(2), 173-196.
- Perego, Paolo, dan Frank Hartman. (2009). Aligning Performance Measurement Systems With Strategy: The Case of Environmental Strategy *ABACUS*, 45(4), 397-428.
- Porter, Michael E, dan Mark R Kramer. (2006). Strategy & Society: The Link Between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility. *Harvard Business Review*, 84(12), 78-92.

- Porter, Michael E, dan Mark R Kramer. (2011). The big idea: Creating shared value. *Harvard Business Review*, 89(1), 2.
- Rezaee, Zabihollah. (2016). Corporate sustainability: Theoretical and integrated strategic imperative and pragmatic approach.
- Rokhayati, Hijroh, Ertambang Nahartyo, dan H Haryono. (2019). Effect of Financial Information and Corporate Social Responsibility Disclosure on Investment Decision: Evidence from an Experimental Study. *Asian Journal of Business and Accounting*(1), 129-164.
- Schaltegger, Stefan, dan Marcus Wagner. (2006). Integrative management of sustainability performance, measurement and reporting. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 3(1), 1-19.
- Searcy, Cory. (2012). Corporate Sustainability Performance Measurement Systems: A Review and Research Agenda. *Journal of Business Ethics*, 107(3), 239-253.
- Simons, Robert. (1994). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*: Harvard Business Press.
- Soderstrom, Kelly M., Naomi S. Soderstrom, dan Christopher R. Stewart. (2017). Sustainability/CSR Research in Management Accounting: A Review of the Literature. *Advances in Management Accounting*, 28, 59-85.
- Unerman, Jeffrey, dan Christopher Chapman. (2014). Academic contributions to enhancing accounting for sustainable development. *Accounting, Organizations and Society*, 39, 385–394.
- Valentine, Sean, dan Gary Fleischman. (2008). Ethics programs, perceived corporate social responsibility and job satisfaction. *Journal of Business Ethics*, 77(2), 159-172.
- Van der Stede, Wim A. (2017). “Global” Management Accounting Research: Some Reflections. *Journal of International Accounting Research*, 16(2), 1-8.

- Waddock, Sandra A., dan Samuel B. Graves. (1997). The Corporate Social Performance–Financial Performance Link. *Strategic Management Journal*, 18(4), 303–319.
- Wijethilake, Chaminda. (2017). Proactive sustainability strategy and corporate sustainability performance: The mediating effect of sustainability control systems. *Journal of Environmental Management*, 196, 569-582.
- Wijethilake, Chaminda, dan Athula Ekanayake. (2018). Proactive strategic responses to corporate sustainability pressures: a sustainability control system framework. *Advances in Management Accounting; Emerald Publishing Limited: Bingley, UK*, 129-173.
- Won Kim, Natalie Kyung, dan Ella Mae Matsumura. (2017). Managerial Accounting Research in Corporate Social Responsibility: A Framework and Opportunities for Research *Advances in Management Accounting* (Vol. 28, pp. 31-58): Emerald Publishing Limited.

Bab 4

AKUNTANSI INOVASI UNTUK UMKM, KEWIRAUSAHAAN DAN SEKTOR KETIGA

Novita Puspasari
Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Jenderal Soedirman

4.1 MUKADIMAH

Revolusi Industri 4.0 hadir ditandai dengan pemanfaatan internet untuk segala (*Internet of things*), otomasi dan jaringan. Di era ini, ukuran perusahaan tidak perlu besar, yang diperlukan adalah kelincahan perusahaan dan pemanfaatan teknologi informasi. Melalui Kementerian Perindustrian dan Perdagangan di tahun 2018, pemerintah telah membuat strategi untuk bersaing di era ini dengan membuat peta jalan (*road map*) “Making Indonesia 4.0”. Peta jalan itu fokus pada 10 pilar yang diantaranya adalah: pemberdayaan Usaha Mikro Kecil dan Menengah (UMKM), pengembangan ekosistem inovasi, pemberian insentif bagi investasi teknologi dan tujuh pilar lainnya. Dalam pilar keempat, yaitu pemberdayaan UMKM, ditekankan pentingnya pemberdayaan melalui teknologi yang akan didukung oleh pembangunan infrastruktur digital nasional dengan pembangunan jaringan dan platform digital.

Di sisi lain, Indonesia akan mengalami bonus demografi yang puncaknya di tahun 2030. Jumlah angka usia produktif di Indonesia yang didominasi oleh Generasi Y dan Generasi Z (generasi millennial)

akan mendominasi angkatan kerja. Generasi millennial merupakan generasi yang cakap teknologi, memiliki jiwa wirausaha yang tinggi, dan lebih suka bekerja dengan waktu yang fleksibel (Myers & Sadaghiani, 2010., National Chamber Foundation, 2014., Price Waterhouse Cooper, 2011). Dengan jumlahnya yang mendominasi, milenial akan membentuk kembali kultur di dunia kerja. Di Indonesia saat ini jumlah generasi milenial mencapai 35% dari total penduduk. Hal itu sangat signifikan mempengaruhi kultur dunia kerja di masa mendatang.

Di tahun 2018, International Labor Organization (ILO) melaporkan bahwa kecenderungan global akan terjadi informalisasi tenaga kerja. Hal itu salah satunya dipengaruhi oleh model ekonomi baru berbasis platform digital. Model sharing economy dan gig economy akan mendominasi dunia kerja di masa depan. Di Indonesia tren itu dapat dilihat dengan tumbuhnya mitra-mitra pengguna aplikasi seperti pengojek online dan moda transportasi online lainnya. Pasar dunia kerja akan semakin fleksibel dan dapat menciptakan kerentanan-kerentanan sosial-ekonomi karena karakteristik pekerjaannya yang tidak dilindungi undang-undang.

Dalam gelombang besar Revolusi Industri 4.0, perusahaan rintisan atau start up tumbuh baik di pusat-pusat kota ataupun di daerah. Di Indonesia tercatat sudah ada 1.918 start up dengan peringkat nomor enam di dunia (Startupranking.com, 2018). Beberapa start up Indonesia tersebut juga sudah menyanggah kategori unicorn yakni istilah bagi start up yang valuasi bisnisnya di atas satu trilyun rupiah. Beberapa di antaranya seperti: Gojek, Traveloka, Bukalapak dan lain sebagainya. Start up tersebut telah mengubah cara masyarakat mengonsumsi, pemasaran dan juga ekonomi masyarakat pada umumnya. Penelitian yang dilakukan oleh Lembaga Demografi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia (FEB UI) mengonfirmasi hal tersebut di mana

91% responden UMKM mengatakan sangat terbantu dengan aplikasi Go Food, Go Send dan fitur lainnya (2018). Penelitian itu menemukan bahwa kontribusi Gojek pada perekonomian nasional mencapai 1,7 triliun rupiah dalam setahun melalui penghasilan para mitranya.

Ekonomi digital tumbuh masif ditunjang dengan infrastruktur teknologi yang semakin memadai, murah dan mudah. Data terbaru menyebutkan bahwa 177 juta penduduk Indonesia telah menggunakan telepon pintar (*smart phone*). Dari angka itu 130 juta aktif bermedia sosial dengan aneka aplikasi. Tingkat penetrasi internet di Indonesia telah mencapai 50% dari total populasi, yakni 132,7 juta pengguna (Hootsuite, 2018). Tren kehidupan digital tersebut di masa-masa mendatang pasti akan meningkat dan semakin massif seiring dengan perbaikan berbagai infrastruktur teknologi oleh pemerintah. Sehingga keberadaannya harus menjadi perhatian semua sektor karena teknologi informasi pada gilirannya akan mengubah cara masyarakat dalam berkomunikasi, bersosialisasi dan juga bekerja atau melakukan aktivitas ekonomi.

Beberapa kondisi eksternal ini menjadi faktor pendorong akuntansi untuk beradaptasi jika masih ingin tetap relevan, reliabel dan berkontribusi bagi dunia bisnis saat ini. Dinamisnya dunia bisnis saat ini merupakan pekerjaan rumah bagi para peneliti akuntansi, terutama di area akuntansi untuk Usaha Mikro, Kecil dan Menengah (UMKM), kewirausahaan, dan sektor ketiga karena bukan hanya menuntut perubahan paradigma namun juga diikuti dengan kecepatan dan keandalan praktik akuntansi. Tulisan ini dibagi ke dalam beberapa bagian; bagian pertama adalah latar belakang, bagian kedua merupakan kerangka analisis yang digunakan dalam tulisan ini, bagian ketiga membahas konsep dasar dan isu strategis UMKM, kewirausahaan dan sektor ketiga, bagian keempat membahas mengenai cabang baru di

akuntansi yaitu akuntansi inovasi (*innovation accounting*), dan bagian kelima adalah penutup.

4.2 KERANGKA ANALISIS

Kerangka analisis yang digunakan dalam tulisan ini menggunakan menggunakan kerangka teori *The Three-Box Solution* (Govindarajan, 2016). Dalam teori ini, terdapat tiga kotak yang didasarkan pada tiga zona waktu; kotak pertama adalah kotak masa sekarang (*manage the present*), kotak kedua adalah kotak masa lalu (*selectively forget the past*) dan kotak ketiga adalah kotak masa depan (*create the future*). Ketiga kotak ini perlu digunakan agar sebuah entitas lembaga atau organisasi dapat menjalankan aktivitas saat ini dengan baik namun tetap dapat melakukan inovasi untuk menciptakan masa depan yang diinginkan. Penekanan pada pengelolaan masa sekarang (Kotak 1) didasarkan pada data-data yang tersedia untuk mengoptimalkan apa yang sudah baik saat ini.

Kotak kedua (secara selektif memilih masa lalu yang perlu dilupakan) mengevaluasi praktik-praktik yang memberi pengaruh pada kondisi saat ini dan menghilangkan apa yang telah menghambat perkembangan pada kondisi saat ini. Kotak ketiga menekankan bentuknya model bisnis yang baru dan proses penemuan model baru tersebut. Secara umum, penggunaan pendekatan ini perlu menggunakan tulisan berbasis data untuk mengevaluasi hal-hal di masa lampau yang mempengaruhi kondisi saat ini. Untuk mengevaluasi kondisi saat ini (kotak pertama), tulisan ini menekankan pada analisis kondisi saat ini dan perkembangan baik dalam konteks UMKM, kewirausahaan maupun sektor ketiga. Selanjutnya, pada kotak kedua (zona masa lalu), dilakukan evaluasi kondisi yang terjadi di masa lalu. Kondisi masa lalu ini didasarkan pada konsep UMKM maupun Koperasi yang didukung oleh peraturan dan

kebijakan terbaru yang telah ditetapkan dan dampak dari peraturan dan kebijakan ini. Kajian masa lalu juga mengevaluasi pengaruh dari berbagai faktor dan bentuk intervensi yang telah dilakukan.

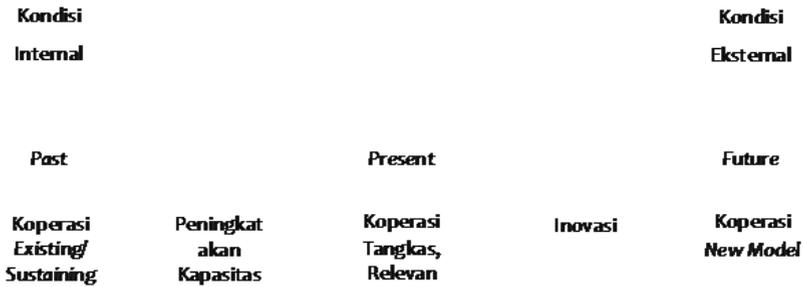
Analisis pada kotak ketiga (masa yang akan datang) meliputi isu-isu strategis atas model-model baru yang akan menjadi lebih relevan untuk periode yang akan datang. Dalam konteks UMKM aspek yang dapat menjadi bahan analisis adalah: sumber daya manusia, pemasaran, produksi dan teknologi, keuangan dan kelembagaan menjadi dasar analisis kondisi saat. Dalam konteks kewirausahaan dan kewirausahaan sosial, bentuk dan ekosistem kewirausahaan menjadi dasar untuk analisis.



Gambar 1. Kerangka Analisis UMKM dan Kewirausahaan

Dalam konteks koperasi, terdapat model-model koperasi saat ini (*existing/sustaining model*) yang didominasi oleh koperasi konsumen, koperasi produksi, dan koperasi simpan pinjam. Model-model yang ada saat ini merupakan keberlanjutan dari koperasi di masa lalu. Sementara teknologi dan faktor-faktor eksternal lainnya mendorong koperasi untuk dapat mengeksplorasi masa depan dan membawanya ke hari ini, sehingga muncul model-model baru (*new model*) seperti koperasi

platform, koperasi pekerja, koperasi sosial dan koperasi-koperasi jenis lain yang mungkin tumbuh dan sesuai dengan kebutuhan masyarakat Indonesia.



Gambar 2. Kerangka Analisis Koperasi

4.3 KONSEP DASAR DAN ISU STRATEGIS UMKM

Usaha Mikro, Kecil dan Menengah di Indonesia telah didefinisikan dalam Undang-Undang No. 20 tahun 2008 tentang Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah. Dalam Undang-Undang ini, definisi skala usaha dibagi dalam 4 kategori, dimana usaha mikro, kecil, dan menengah menjadi fokus dalam peraturan ini. Dalam UU No 20/2008, kriteria UMKM adalah sebagai berikut:

- a. Usaha Mikro, memiliki kriteria:
 - Memiliki kekayaan bersih paling banyak Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha; atau Memiliki hasil penjualan tahunan paling banyak Rp300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).

b. Usaha Kecil, memiliki kriteria

Memiliki kekayaan bersih lebih dari Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) sampai dengan paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha; atau

Memiliki hasil penjualan tahunan lebih dari Rp300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah) sampai dengan paling banyak Rp2.500.000.000,00 (dua milyar lima ratus juta rupiah).

c. Usaha Menengah, memiliki kriteria

Memiliki kekayaan bersih lebih dari Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah) sampai dengan paling banyak Rp10.000.000.000,00 (sepuluh milyar rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha; atau

Memiliki hasil penjualan tahunan lebih dari Rp2.500.000.000,00 (dua milyar lima ratus juta rupiah) sampai dengan paling banyak Rp50.000.000.000,00 (lima puluh milyar rupiah).

Tabel berikut menunjukkan persamaan dan perbedaan kriteria atas skala usaha dari Undang-Undang No. 20 tahun 2008 dan peraturan Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi (LPJK) serta definisi dan kriteria yang digunakan oleh Badan Pusat Statistik (BPS) dan World Bank (yang menjadi definisi generik global). Jika UU 20/2018 tidak menggunakan kriteria jumlah tenaga kerja sebagai kategori skala usaha, BPS dan World Bank menjadikan hal ini sebagai kriteria penentuan skala usaha.

Tabel 1. Definisi UMKM

Skala Usaha	UU No.20 tahun 2008	Pengembangan Jasa Konstruksi (Peraturan LPJK No 10/2014)	Badan Pusat Statistik	World Bank
Mikro	Kekayaan tidak lebih dari Rp 50 juta, dan hasil penjualan tidak lebih dari Rp 300 juta	Usaha Orang Perseorangan hanya dapat melaksanakan pekerjaan konstruksi yang beresiko kecil, berteknologi sederhana, dan berbiaya kecil dengan kekayaan bersih s.d. Rp 50 juta	Usaha yang memiliki jumlah tenaga kerja 1-4 orang	Jumlah karyawan kurang dari 10 orang, pendapatan setahun tidak melebihi \$100 ribu dan jumlah aset tidak melebihi \$100 ribu.
Kecil	Kekayaan antara Rp 50 juta – Rp 500 juta dan omset (hasil penjualan antara Rp 300 juta - Rp 2,5 milyar.	Badan Usaha dengan kualifikasi kecil dapat melaksanakan pekerjaan konstruksi dengan kriteria risiko kecil, berteknologi sederhana, dan berbiaya kecil dengan kekayaan bersih s.d. Rp 500 juta (dengan kategori K1, K2 dan K3)	Usaha yang memiliki jumlah tenaga kerja 5-19 orang	Jumlah karyawan kurang dari 30 orang, pendapatan dalam setahun kurang dari US \$3 juta dan kepemilikan aset kurang dari US \$3 juta;

Skala Usaha	UU No.20 tahun 2008	Pengembangan Jasa Konstruksi (Peraturan LPJK No 10/2014)	Badan Pusat Statistik	World Bank
Menengah	Kekayaan antara Rp 500 juta – Rp 10 miliar dan hasil penjualan antara Rp 2,5 milyar - Rp 50 milyar.	Badan Usaha dengan kualifikasi menengah, dapat melaksanakan pekerjaan dengan kriteria risiko sedang, berteknologi madya dan berbiaya sedang dengan kekayaan bersih s.d. Rp 10 milyar (dengan kategori M1, M2, dan M3)	Usaha yang memiliki jumlah tenaga kerja 20-99 orang	Jumlah karyawan maksimal 300 orang, pendapatan setahun hingga sejumlah \$ 15 juta dan jumlah aset hingga sejumlah \$ 15 juta
Besar	Kekayaan lebih dari Rp 10 miliar dan penjualan lebih dari Rp 50 milyar.	Badan Usaha dengan kualifikasi besar, yang berbentuk Perseroan Terbatas (PT) dapat melaksanakan pekerjaan berisiko tinggi, berteknologi tinggi, dan berbiaya besar dengan kekayaan lebih dari Rp10 milyar.	Usaha yang memiliki jumlah tenaga kerja 100 orang atau lebih	

Isu strategis untuk UMKM salah satunya adalah mengenai pemanfaatan teknologi informasi dalam pencatatan keuangan. Banyak aplikasi di ponsel pintar saat ini yang menawarkan fitur-fitur yang mempermudah pelaku UMKM dalam melakukan pencatatan. Latar belakang Indonesia sebagai salah satu negara dengan pengguna ponsel pintar terbanyak di dunia akan mendukung adopsi teknologi yang dapat dimanfaatkan untuk pencatatan keuangan oleh UMKM.

Definisi UMKM dari keempat sumber di atas tidak dapat mewadahi model bisnis baru seperti start up digital. Secara karakteristik, start up digital merupakan irisan di antara definisi mikro, kecil, menengah dan besar baik dari segi aset, omset, tenaga kerja maupun teknologi. Dikarenakan tidak terdapat definisi yang tepat, maka alih-alih masuk ke kategori UMKM, start up digital masuk dalam definisi kewirausahaan.

4.4 KONSEP DASAR DAN ISU STRATEGIS KEWIRAUSAHAAN

Kewirausahaan sebagai upaya penciptaan usaha baru merupakan masalah penting bagi pertumbuhan ekonomi dan merupakan perhatian serius dari berbagai pihak, terutama pemerintah (Wennerkers, et.al., 2005). Pengembangan usaha baru telah membuktikan kekuatan bertahan bahkan dalam kondisi ekonomi global. Di Indonesia, kewirausahaan masih didominasi dengan usaha dengan skala mikro dan kecil. Dari hasil evaluasi paruh waktu RPJMN 2015-2019, usaha mikro dan kecil tetap memberikan kontribusi PDB Indonesia yang signifikan, meskipun jika diukur dari jumlah unit usaha, kontribusi per unit usaha cenderung sangat kecil (Bappenas, 2019). Di sisi lain, pengalaman akan krisis ekonomi global menunjukkan banyaknya penutupan banyak perusahaan besar, namun di sisi lain, usaha baru yang masuk dalam

skala UKM malah mengalami pertumbuhan. Hal ini terjadi juga di Indonesia baik dalam krisis ekonomi di tahun 1998 dan 2008-2009 (Tambunan, 2010).

Skala usaha yang kecil dari usaha baru dan usaha yang sedang tumbuh menyebabkan usaha baru bersifat lebih fleksibel dalam melakukan diversifikasi usaha atau mengalami pergeseran dalam jenis usaha yang berbeda. Usaha baru yang berskala mikro, kecil maupun menengah akan mampu mengembangkan usahanya. Pertumbuhan usaha dapat memberikan dampak positif dalam pembangunan ekonomi, termasuk untuk menciptakan pekerjaan, inovasi, atau nilai sosial yang baru (Singer, et, al., 2015). Kewirausahaan telah diakui sebagai faktor kunci dalam pembangunan ekonomi negara, seperti penciptaan lapangan kerja, inovasi, dan nilai sosial. Kewirausahaan memiliki dua makna penting, pertama mengacu untuk menjadi menciptakan sebuah, memiliki dan mengelola usaha dan kedua mengacu pada perilaku kewirausahaan untuk menangkap peluang dan berurusan dengan risiko Reynolds, et, al., 2015., Sternberg and Wennekers, 2005).

Makna dari kewirausahaan di atas memiliki dua dimensi yang berbeda yaitu penciptaan pemilikan dan pengelolaan usaha, dan sikap dan perilaku kewirausahaan. Secara khusus, Zahra dan Nambisan (2012) menyatakan bahwa dalam berwirausaha ada semangat dalam penciptaan dan semangat dalam menjalankan dan mempertahankan usaha. Zahra dan Nambisan (2012) mendefinisikan kewirausahaan sebagai penciptaan usaha baru melalui mekanisme yang melibatkan semangat (misalnya sikap dan aspirasi), aktor (misalnya pengusaha, organisasi), faktor (misalnya pasar, regulasi, skema keuangan, dukungan dan budaya) , dan proses (misalnya inovasi, penelitian dan pengembangan, bisnis kecanggihan). Dalam definisi ini, ada definisi yang mendasari semangat kewirausahaan yang terdiri dari sikap dan

aspirasi.

Nandram & Samsom (2006) mendefinisikan kewirausahaan sebagai mekanisme batin dalam semangat seseorang. Semangat kewirausahaan diindikasikan sebagai orang yang selalu memiliki pikiran yang positif, menantang risiko, dan bertindak dengan tekad. Buchholz dan Rosenthal (2005) juga mendefinisikan semangat kewirausahaan sebagai motivasi diri dalam dan sikap dalam menangani kegiatan kewirausahaan.

OECD memberikan definisi kewirausahaan adalah:

“Entrepreneurs are those persons (business owners) who seek to generate value through the creation or expansion of economic activity, by identifying and exploiting new products, processes or markets.”

Dari definisi di atas, maka perlu secara eksplisit untuk menambahkan kata “menciptakan” pada kewirausahaan dan mengelola sumber daya di sekitarnya sebagai pendefinisian dari “mengelola sumber daya” pada definisi wirausaha. Selain itu, definisi ini juga didasarkan pada berbagai karakteristik dan perilaku kewirausahaan yang dituliskan oleh berbagai ahli, dimana wirausaha adalah orang yang mendapatkan kesempatan dan membuat organisasi untuk menjalankan kesempatan tersebut (Bygrave, W. D., & Hofer, C. W, 1991, dan melakukan inovasi (Ahmad, N., & Seymour, R. G., 2008).

Indonesia merupakan rumah bagi sekitar 1.918 start up digital. Start up digital di Indonesia bahkan ada yang berpredikat *decacorn* (start up digital yang memiliki valuasi lebih dari \$10 miliar) dan *unicorn* (start up digital yang memiliki valuasi lebih dari \$1 miliar). Isu strategis di start up digital adalah mengenai pertumbuhan dan valuasi yang erat kaitannya dengan akuntansi. Jika tidak dapat mengukur dan menilai dengan benar, maka fenomena *start up bubble* yang disebabkan karena masalah pengukuran yang tidak tepat akan menghancurkan

industri start up digital seperti yang mulai terjadi pada Uber, OYO dan WeWork.

4.5 KONSEP DASAR DAN ISU STRATEGIS SEKTOR KETIGA: KOPERASI DAN KEWIRAUSAHAAN SOSIAL

Terminologi “sektor ketiga” biasanya mengacu pada sekumpulan lembaga dan organisasi yang terletak di antara negara, sektor pertama, dan pasar, sektor kedua. Secara sempit, istilah ini mencakup asosiasi sukarela, amal, organisasi nirlaba, kelompok masyarakat, yayasan, dan berbagai organisasi yang bersifat pribadi, tidak mendistribusikan laba, dan sukarela. Secara luas, istilah ini termasuk koperasi dan bentuk kewirausahaan sosial meskipun ada tumpang tindih yang signifikan antara jenis organisasi dan kategori sektor ketiga, terutama dalam konteks sejarah dan lintas nasional. Dalam tulisan ini, sektor ketiga yang akan dibahas mencakup koperasi dan kewirausahaan sosial yang merupakan entitas bisnis namun juga memiliki misi sosial yang besar.

4.5.1 KONSEP DASAR DAN ISU STRATEGIS KOPERASI

Koperasi telah lama dianggap sebagai sokoguru perekonomian nasional. Data dari Kementerian Koperasi dan UKM Republik Indonesia per Desember 2018 menunjukkan bahwa terdapat 153.171 unit koperasi dengan anggota aktif mencapai 26,54 juta orang. Dari sisi jenis koperasi, koperasi konsumen mendominasi dengan 97.931 unit (64,31%), diikuti dengan koperasi produsen sebanyak 27.871 unit (18,30%), koperasi simpan pinjam sebanyak 19.509 unit (12,81%) dan koperasi-koperasi jenis lainnya sebesar 6.971 unit (4,57%).

Menurut definisi dari International Co-operative Alliance (ICA), koperasi merupakan kumpulan orang yang bersatu secara sukarela

untuk memenuhi kebutuhan dan aspirasi sosial, ekonomi, dan lewat perusahaan yang dimiliki dan dikelola secara demokratis. Definisi ini menitikberatkan pada fungsi koperasi sebagai perusahaan berbasis orang (*people-based enterprise*). Sebagai perusahaan, koperasi harus dikelola secara profesional dan bekerja rasional sebagaimana perusahaan bekerja sehingga tujuan awal koperasi untuk menyejahterakan anggotanya tercapai.

Menurut Kementerian Koperasi dan Usaha Kecil Menengah Republik Indonesia (2018), sebagai salah satu pelaku usaha, kontribusi koperasi terhadap pembentukan Produk Domestik Bruto (PDB) mencapai 4,48% atau setara dengan 452 triliun rupiah. Angka tersebut meningkat dari tahun sebelumnya yakni 3,99%. Kontribusi PDB tersebut merupakan wujud koperasi sebagai perusahaan berbasis orang yang dapat bersaing dengan pelaku ekonomi lainnya. Undang-undang Dasar 1945 pasal 33 menetapkan bahwa pelaku ekonomi di Indonesia terdiri dari: Badan Usaha Milik Negara (BUMN), swasta dan koperasi.

Hasil penelitian secara global yang dilakukan oleh Bajo (2011) menemukan bahwa keberlanjutan bisnis koperasi lebih tinggi daripada sektor swasta lainnya. Dalam *Capital and the Debt Trap* (2011) disebutkan bahwa perusahaan koperasi cenderung dapat bertahan lebih lama dibanding perusahaan swasta. Setelah tiga tahun beroperasi daya tahan koperasi rata-rata mencapai 75% sedangkan perusahaan swasta hanya 48%. Setelah 10 tahun, daya tahan koperasi mencapai 44% dan perusahaan menjadi 20%.

Isu strategis di koperasi adalah munculnya model bisnis baru yang bernama koperasi platform (*platform cooperative*). Koperasi platform berbeda dengan koperasi digital yang hanya mendigitalisasi bisnis koperasi. Koperasi platform memiliki persamaan dengan start up digital dalam hal model bisnis, perbedaannya hanya terletak pada struktur

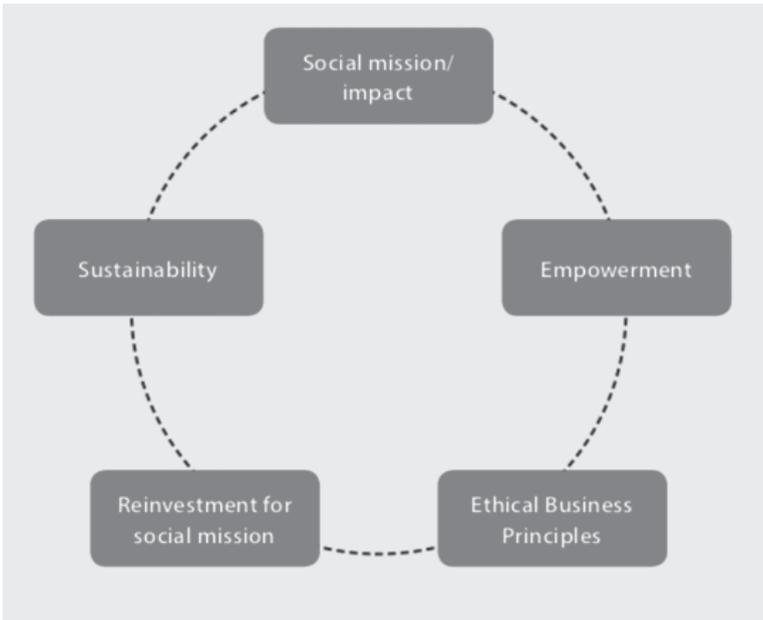
kepemilikannya. Jika dalam start up digital, kepemilikan terbuka bagi siapa saja dan dapat melantai di bursa, dalam koperasi platform kepemilikan adalah di anggota koperasi. Struktur kepemilikan yang berbeda juga membuat hak control yang berbeda. Jika dalam start up digital satu lembar saham bernilai satu suara (*one share, one vote*), dalam koperasi platform satu anggota bernilai satu suara (*one man, one vote*), tanpa mempertimbangkan berapa banyak saham yang dimiliki oleh anggota tersebut. Beberapa contoh perusahaan dengan model bisnis koperasi platform adalah Fair BnB, Resonate, DocServizi, Stocksy dan lain sebagainya.

4.5.2 KONSEP DASAR DAN ISU STRATEGIS KEWIRAUSAHAAN SOSIAL

Kewirausahaan sosial didefinisikan sebagai “kegiatan menciptakan nilai sosial yang inovatif” (Austin et al., 2006) atau sebagai kegiatan yang terkait dengan “peluang yang meningkatkan kekayaan sosial” (Zahra et al., 2008). Menurut Santos (2009), perbedaan yang paling relevan adalah perbedaan antara penciptaan nilai dan apropriasi nilai. Penciptaan nilai dari suatu kegiatan terjadi ketika utilitas anggota masyarakat meningkat setelah memperhitungkan sumber daya yang digunakan dalam aktivitas itu. Apropriasi nilai dari suatu aktivitas terjadi ketika aktor utama mampu memperoleh nilai yang diciptakan oleh aktivitas tersebut (Mizik & Jacobson, 2003).

Menurut DBS dan UKM Center Universitas Indonesia (2016), kewirausahaan sosial membangun solusi atas permasalahan sosial secara mandiri dan berkelanjutan. Beberapa contoh bisnis dengan konsep kewirausahaan sosial di dalam dan luar negeri diantaranya adalah TOMS Shoes, Kiva, Bio Lite, Cloud Factory, Kitabisa.com, dan WeCare.id. Terdapat lima unsur yang harus dipenuhi jika suatu bisnis dikatakan sebagai bentuk kewirausahaan atau bisnis sosial, yaitu: adanya dampak

sosial, pemberdayaan, prinsip bisnis yang etis, reinvestasi untuk misi sosial dan keberlanjutan. Berikut gambar unsur-unsur kewirausahaan sosial yang harus dipenuhi :

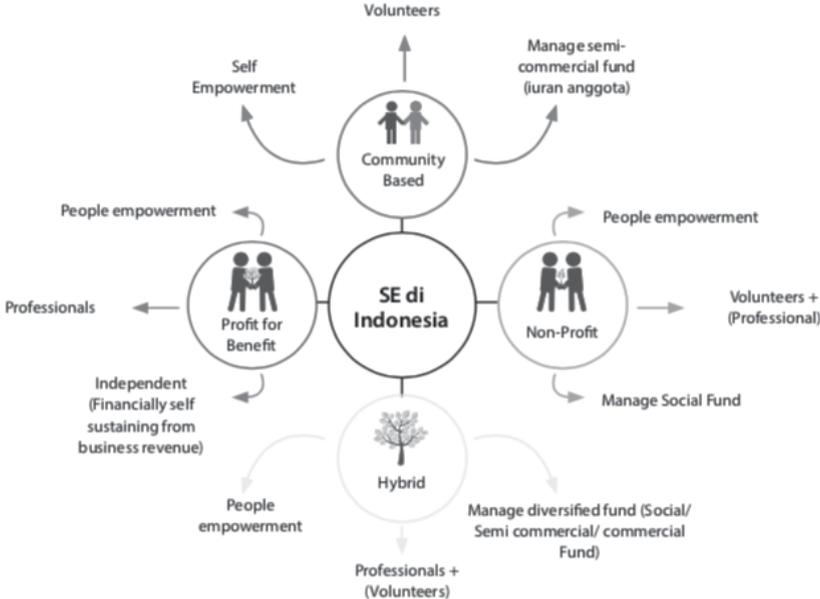


Gambar 3. Unsur-Unsur Kewirausahaan Sosial
Sumber: DBS dan UKM Center UI (2016)

Terdapat beberapa model kewirausahaan sosial di Indonesia. Model *pertama* adalah *community based*. Model ini memperoleh pendapatan dari iuran anggota, bertujuan untuk memberdayakan komunitas itu sendiri dan para pengelolanya bekerja secara sukarela. Model kedua adalah *non-profit*. Model ini mengelola dana-dana sosial, bertujuan untuk memberdayakan orang banyak dan dikelola oleh gabungan antara sukarelawan (dalam porsi yang lebih besar) dan professional. Model ketiga adalah model *hybrid*. Model ini mengelola dana yang terdiversifikasi, baik dana-dana sosial, semi komersial, maupun

komersial. Model ini bertujuan untuk pemberdayaan masyarakat secara luas dan dikelola oleh professional (dalam porsi yang lebih besar) dan sukarelawan. Model terakhir adalah model *profit for benefit*. Model ini memperoleh pendapatan secara independent dari proses bisnisnya, dikelola oleh professional dan bertujuan untuk memberdayakan masyarakat luas.

Isu strategis dalam kewirausahaan sosial adalah setiap model kewirausahaan sosial memiliki pemangku kepentingan dan kebutuhan pencatatan keuangan yang berbeda. Model *community based* dan *profit for benefit*, misalnya, memerlukan model pencatatan keuangan yang sangat berbeda.



Gambar 4. Model Kewirausahaan Sosial di Indonesia
 Sumber: DBS dan UKM Center UI (2016)

4.6 AKUNTANSI INOVASI: LEBIH DARI SEKEDAR *BOTTOM LINE*

Menurut Ries (2011) perlu tolok ukur jenis baru untuk model bisnis baru yang berkembang saat ini. Akuntansi inovasi (*innovation accounting*) diperlukan terutama bagi model bisnis baru untuk mengukur kemajuan, menetapkan target, dan memprioritaskan kerja. Akuntansi konvensional dianggap tidak dapat membantu dalam mengevaluasi wirausaha. Startup digital, misalnya, menghadapi ketidakpastian terlampau ekstrem sehingga perkiraan dan sasaran konvensional tidak akurat dalam menilai kinerjanya.

Akuntansi inovasi diklaim oleh Ries (2011) merupakan kerangka akuntabilitas yang cocok untuk semua industri. Akuntansi inovasi memungkinkan model bisnis baru untuk membuktikan secara objektif bahwa mereka memang belajar menumbuhkan bisnis yang berkesinambungan mengingat kesinambungan adalah isu utama bagi model UMKM, startup digital, bisnis sosial dan koperasi platform.

Seperti kerangka teoritis *The Three-Box Solution* dari Govindarajan (2016), akuntansi inovasi memiliki tiga tahap yang terbagi dalam dua dimensi waktu: *present* dan *future*. Pertama, menggunakan *minimum viable product* untuk menghimpun data nyata mengenai kondisi perusahaan saat ini. Tanpa gambaran nyata mengenai status perusahaan saat ini, mustahil untuk dapat mengukur kemajuan. Kedua, perusahaan harus berusaha mengutak atik mesin pertumbuhan dari titik tolaknya menuju kondisi ideal. Ini merupakan serangkaian siklus riset dan pengembangan; titik tolak- riset- pengembangan dan penyempurnaan, riset kembali dan seterusnya.

Tahap ketiga adalah memutuskan untuk banting setir atau bertahan. Jika perusahaan menunjukkan kemajuan positif ke arah kondisi ideal, artinya perusahaan bisa belajar dengan baik dan

menggunakan pembelajaran secara efektif. Oleh sebab itu, jika tren ini yang tercatat, perusahaan dapat bertahan dan terus maju. Jika hasil tidak menunjukkan kemajuan positif, maka perlu ditetapkan jangka waktunya. Jika hingga jangka waktu yang ditetapkan ternyata tidak terjadi perubahan signifikan, maka manajemen harus memutuskan untuk banting setir. Jika keputusan ini diambil, keseluruhan proses harus dimulai lagi dari awal, titik tolak baru harus ditetapkan, dan riset kembali dilakukan dan diukur.

4.7 AKUNTANSI INOVASI: BAGAIMANA MELAKUKANNYA?

Menurut *American Accounting Association (AAA)*, definisi akuntansi adalah:

“Proses mengidentifikasi, mengukur, dan melaporkan informasi ekonomi, untuk memungkinkan adanya penilaian dan keputusan yang jelas dan tegas bagi pihak pemakai informasi”

Terdapat beberapa kata kunci dalam definisi tersebut yang dapat dipergunakan untuk mengembangkan kerangka akuntansi inovasi. Ketiga kata kunci tersebut adalah: mengidentifikasi, mengukur dan melaporkan. Akuntansi inovasi tidak hanya berfokus pada “melaporkan” saja, namun juga secara komprehensif fokus kepada ketiga tahap tersebut.

Mengidentifikasi dalam akuntansi inovasi dilakukan dengan cara melakukan pemetaan (*mapping*). Pemetaan ini dilakukan atas beberapa variabel, misalnya variabel geografi (wilayah, ukuran daerah, ukuran kota, dan kepadatan iklim), variabel demografi (umur, keluarga, siklus hidup, pendapatan, pendidikan, dan lainnya), dan variabel psikologis (kelas sosial, gaya hidup, dan kepribadian, manfaat yang dicari, status

pemakai, tingkat pemakaian, status kesetiaan dan sikap pada produk). Pemetaan ini penting untuk mendapatkan gambaran menyeluruh mengenai bisnis perusahaan. Pemetaan juga merupakan hal krusial untuk melakukan proses selanjutnya (pengukuran *pre-money* dan *post/during money*).

Tahap selanjutnya, tahap pengukuran, berfokus pada pengukuran yang sering digunakan pada perusahaan start up digital (kewirausahaan dan kewirausahaan sosial yang berbasis digital) dan koperasi platform adalah tahap *pre money*. Sesuai dengan namanya, tahapan ini dilakukan ketika perusahaan membutuhkan pendanaan. Tahap *pre money* dapat dilakukan dengan dua acara: menggunakan metodologi dan tidak menggunakan metodologi (Behrman, 2016). Jika memilih menggunakan metodologi, ada 11 metode yang dapat dipilih: Metode *Comparable Transaction*, Metode *Multiple*, Metode *Discounted Cash Flow*, Metode *Venture Capital (waterfall)*, Penentuan Valuasi Berdasarkan Fase, Metode *First Chicago*, Metode *Berkus*, Metode *Risk Factor Summation* (RFS), Metode *Scorecard*, Metode *Cost to Duplicate*, dan Metode *Perhitungan Aset*. Pemilihan metode ini disesuaikan dengan kondisi perusahaan, sehingga tidak semua metode perlu digunakan.

Metode *Berkus*, contohnya, cocok untuk digunakan oleh start up/platform yang sama sekali belum menerima pendapatan namun memiliki proyeksi pendapatan di atas \$20 juta di tahun kelima (Surdaningsih, et, al., 2019). Faktor-faktor yang akan menjadi dasar valuasi berbeda dengan, misalnya, UMKM. Faktor-faktor yang menjadi dasar valuasi antara lain adalah ide dasar, teknologi, kualitas tim, kerjasama strategis yang telah didapat dan cara penjualan. Faktor lain yang biasa menjadi dasar valuasi pada perusahaan konvensional, seperti aset tetap, tidak lagi diperhitungkan. Berikut contoh valuasi dengan menggunakan metode *Berkus*:

Parameter	Nilai	Keterangan
Ide dasar	Rp3 miliar	
Teknologi	Rp4 miliar	Produk mempunyai teknologi canggih
Kualitas tim	Rp5 miliar	Founder berpengalaman
Kerja sama strategis	Rp1 miliar	Belum mempunyai kerja sama strategis
Penjualan	Rp1 miliar	
Valuasi	Rp14 miliar	

Gambar 5. Contoh Penerapan Metode Berkus

Sumber: TechAsia (2018)

Berbeda dengan metode Berkus, metode Scorecard memiliki bobot untuk masing-masing variabel yang akan dievaluasi. Terdapat tujuh variabel yang harus ditentukan dengan metode ini, yaitu: Kualitas tim (bobot 30 persen), Peluang pasar (bobot 25 persen), Kualitas produk (bobot 15 persen), Sarana penjualan (bobot 10 persen), Kematangan bisnis (bobot 10 persen), Kebutuhan untuk pendanaan selanjutnya (bobot 5 persen) dan Masukan pengguna/faktor lain (bobot 5 persen).

Pendekatan lain yang dapat digunakan adalah dengan tidak menggunakan metodologi. Dalam pendekatan ini, perusahaan hanya perlu menghitung jumlah pendanaan yang mereka perlukan dan saham yang rela mereka berikan, lalu melakukan negosiasi dengan sang investor. Cara ini lebih sederhana dan dapat digunakan oleh berbagai jenis perusahaan rintisan, baik digital maupun konvensional.

Dalam tahap kedua ini, selain *pre money*, ada juga analisis *post money*. Sesuai namanya, setelah mendapatkan pendanaan di tahap *pre money*, maka perusahaan akan mulai melakukan pengukuran paska diterimanya pendanaan (*post money*). Pengukuran ini mengawinkan antara fungsi riset dan pemasaran yang sebelumnya didapatkan dari tahap pertama (pemetaan) dengan akuntansi. Alat bantu yang sering digunakan dalam tahap ini adalah dengan analisis kohor

(*cohort analysis*) yang didukung dengan uji-uji pemasaran seperti *marketing* dan *sales funnel* dan analisis multivariat seperti ANOVA. Tujuan dari analisis post money ini adalah untuk mengukur pertumbuhan perusahaan, apakah sesuai dengan yang diinginkan atau tidak.

Tahap ketiga adalah pelaporan. Model-model bisnis baru memiliki bentuk pelaporan yang juga mengawinkan berbagai fungsi bisnis seperti pemasaran. Ada beberapa jenis laporan yang sering digunakan oleh bentuk kewirausahaan berbasis digital dan koperasi platform, seperti: Laporan *Burn Rate*, Laporan *Work in Progress* (WIP), Laporan Arus Kas, Laporan *Marketing Funnel*, dan Laporan Laba Rugi.

Perusahaan berbasis digital biasanya melakukan aktivitas yang dikenal dengan istilah “bakar uang”, seperti yang dilakukan Gojek dengan promo diskonnya atau OVO dengan *cashback*-nya. Istilah ini mengacu pada banyaknya uang yang harus dikeluarkan perusahaan di tahap awal pendirian yang digunakan untuk mengakuisisi pengguna. Laporan *burn rate* menunjukkan biaya operasional mingguan atau bulanan dalam bentuk matriks (Forbes, 2018). Matriks ini bisa diandalkan untuk mengidentifikasi semua tagihan berulang seperti gaji, sewa, dan utilitas. Laporan *burn rate* merupakan laporan yang paling penting yang harus diukur oleh perusahaan berbasis digital. Tujuan dari laporan ini adalah untuk memotret grafik pertumbuhan bisnis dan memastikan apakah bisnis dapat bertahan, perlu peningkatan pada fitur-fitur tertentu atau bahkan harus dihentikan.

Laporan berikutnya adalah laporan *Work in progress* (WIP). Laporan WIP menggambarkan rencana dan tenggat penyelesaian aktivitas dalam proyek bisnis. Laporan ini

akan menggambarkan berapa target pendapatan sekaligus pengeluaran modal dan operasional pada waktu tertentu. Laporan WIP bertujuan agar perusahaan disiplin pada tenggat waktu yang disepakati, menunjukkan keamanan arus keuangan, dan membantu memprediksi beban *burn rate* pada tenggat waktu tertentu.

Laporan selanjutnya adalah laporan arus kas. Laporan ini sama dengan laporan arus kas yang biasa dibuat oleh perusahaan konvensional. Laporan ini bertujuan untuk membantu memahami kesehatan dan keseimbangan keuangan bisnis. Laporan berikutnya adalah laporan *Marketing Funnel* (MF). Laporan MF atau corong pemasaran merupakan laporan yang membutuhkan dukungan riset untuk pengumpulan dan pengolahan data. Untuk memulainya menurut Konecnik Ruzzier, M., Ruzzier, M. (2015), perusahaan dianjurkan untuk merancang model corong yang paling cocok untuk bisnis berdasarkan *customer touch point* (saat pengguna berinteraksi dengan produk atau layanan). Melalui model tersebut, perusahaan bisa meningkatkan *touch point* atau mengubah model pengumpulan dan pengolahan data. Tujuan dari laporan ini adalah untuk memahami kemana sumberdaya pemasaran harus difokuskan demi melakukan perbaikan. Jika dilakukan dengan tepat, laporan ini bahkan dapat berfungsi sebagai alat untuk memprediksi perilaku konsumen. Laporan MF ini biasanya dikombinasikan dengan analisis kohor untuk mendapatkan gambaran terbaik.

Laporan terakhir adalah laporan laba rugi. Berbeda dengan bisnis konvensional, perusahaan berbasis digital biasanya mengalami kesulitan mendapatkan laba pada beberapa tahun pertama, sehingga profitabilitasnya akan negatif.

Hal ini disebabkan karena dalam beberapa tahun di awal, perusahaan berbasis digital berfokus untuk mengakuisisi pengguna terlebih dahulu dengan metode “bakar uang”. Laporan laba rugi tetap dibutuhkan untuk mengendalikan biaya, memantau pendapatan dan menetapkan harga secara cerdas.

Sementara itu, Ries (2011) meringkas akuntansi inovasi ke dalam tiga level. Level pertama adalah *customer focused*. Contoh dari level pertama dapat terdiri dari: *customer discussion*, *customer feedback*, *conversion rates* dan *per customer revenue*. Tujuan dari level pertama ini adalah untuk mengukur level keterlibatan konsumen terhadap pengembangan produk. Level kedua adalah *leap of faith assumptions*. Matriks untuk level kedua ini dapat diperoleh dari *rate of repeat purchases*, *retention rates*, *willingness to pay a premium price* dan *referral rates*. Akuntansi inovasi pada level ketiga adalah *Net Present Value (NPV)*. NPV dianggap sebagai *reality check* yang paling reliabel untuk akuntansi inovasi.

4.8 PENUTUP

Revolusi Industri Keempat telah mengubah wajah dunia bisnis. Saat ini, ukuran perusahaan tidak perlu besar, yang terpenting adalah kelincahan dalam menghadapi perkembangan zaman dan pemanfaatan teknologi. Beberapa model bisnis baru lahir dalam era ini, seperti kewirausahaan (start up digital), kewirausahaan sosial, dan koperasi jenis baru (koperasi platform), tidak terkecuali UMKM pun ikut terdampak. Munculnya pendekatan baru bagi UMKM dan model bisnis baru di kewirausahaan dan sektor ketiga (koperasi dan kewirausahaan sosial) ini membutuhkan tolok ukur jenis baru.

Istilah akuntansi inovasi (*innovation accounting*) pertama kali diperkenalkan oleh Ries (2011). Menurutnya, akuntansi inovasi diperlukan terutama bagi model bisnis baru untuk mengukur kemajuan, menetapkan target, dan memprioritaskan kerja. Akuntansi inovasi memungkinkan model bisnis baru untuk membuktikan secara objektif bahwa mereka memang belajar menumbuhkan bisnis yang berkesinambungan mengingat kesinambungan adalah isu utama bagi model UMKM, start up digital, bisnis sosial dan koperasi platform.

Area riset di wilayah akuntansi inovasi untuk model bisnis baru masih sangat terbuka lebar. Hingga saat ini, belum ada standar baku mengenai pengimplementasian akuntansi inovasi mengingat isu ini relatif baru. Sementara peneliti memperkaya referensi model baru untuk dipergunakan bagi pembuat standar, praktik bisnis di luar semakin lincah dan dinamis. Jika ilmu akuntansi ingin tetap relevan dan memiliki dampak, maka diperlukan kecepatan merespon isu dan memperkaya diskursus model baru ini, baik pada ruang kelas maupun pada riset di perguruan tinggi.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahmad, N., & Seymour, R. G. 2008. *Defining entrepreneurial activity*. OECD e-library
- Austin, J., Stevenson, H., & Wei-Skillern, J. 2006. *Social and Commercial Entrepreneurship: Same, Different, or Both?*. *Entrepreneurship: Theory & Practice*, 30(1): 1-22.
- Badan Pusat Statistik Republik Indonesia. 2019. Diakses di www.bps.go.id
- Berhman, G. 2016. *Internet Company Valuation - A Study of Valuation Methods and Their Accuracy*. EBS Business School EBS Universität für Wirtschaft und Recht.

- Buchholz, R. A., & Rosenthal, S. B. 2005. *The Spirit of Entrepreneurship and the Qualities of Moral Decision Making: Toward A Unifying Framework*. Journal of Business Ethics, 60(3), 307-315.
- Bygrave, W. D., & Hofer, C. W. 1991. *Theorizing about entrepreneurship*. Entrepreneurship theory and Practice, 16(2), 13-22.
- Forbes. 2019. Diakses di <https://www.forbes.com/sites/allbusiness/2017/03/04/how-to-create-a-great-investor-pitch-deck-for-startups-seeking-financing/#330fd37f2003>
- Govindarajan, V. 2016. *The Three-Box Solution: A strategy for leading innovation*. Harvard Business Review Press, Boston
- Hootsuite Indonesia. 2018. Diakses di <https://datareportal.com/reports/digital-2019-indonesia>
- International Cooperative Alliance. 2019. Diakses di www.ica.org
- International Labour Organization. 2018. Diakses di https://www.ilo.org/global/about-the-ilo/newsroom/news/WCMS_627189/lang--en/index.htm
- Kementerian Perindustrian dan Perdagangan Republik Indonesia. 2019. Diakses di www.kemenperin.go.id
- Kementerian Koperasi dan UKM Republik Indonesia. 2018. Diakses di www.depkop.go.id
- Kementerian PPN/Bappenas. 2019. *Evaluasi Paruh Waktu Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional 2015-2019*. Diakses di www.bappenas.go.id
- Konecnik Ruzzier, M., Ruzzier, M. 2015. *Startup branding funnel: A new approach for developing startup brands*. In: *Proceedings of the 4th Annual International Conference on Enterprise Marketing and Globalization (EMG 2015) and 5th Annual International Conference on Innovation and Entrepreneurship (IE 2015), Singapore, 14th-15th December 2015*. Singapore: Global Science

- and Technology Forum (GSTF), 2015, pp. 32-38.
- Meisari, D., Rahayu, S., Wirastuti, A., Susanti., K. 2016. *Berani Jadi Wirausaha Sosial?*. DBS Foundation dan UKM Center Universitas Indonesia
- Mizik, N., & Jacobson, R. 2003. *Trading Off between value creation and value appropriation: The financial implications of shifts in strategic emphasis*. *Journal of Marketing*, 67(January): 63-76.
- Myers, K. K., & Sadaghiani, K. 2010. *Millennials in the workplace: A communication perspective on millennials' organizational relationships and performance*. *Journal of Business and Psychology*, 25(2), 225–238. <https://doi.org/10.1007/s10869-010-9172-7>,
- Nandram, S. S., & Samsom, K. J. 2006. *The Spirit of Entrepreneurship: Exploring the Essence of Entrepreneurship Through Personal Stories*. Springer Berlin Heidelberg.
- OECD . 2010. *Measuring Entrepreneurship: Collection for Indicators, The OECD-Eurostat Entrepreneurship Indicators Programme*. Statistics Brief, Report dari Entrepreneurship Indicators Steering Group.
- Peraturan Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi Nasional Nomor : 10 Tahun 2014
- Price Waterhouse Cooper. 2011. Diakses di www.pwc.com
- Reynolds, P., Bosma, N., Autio, E., Hunt, S., Bono, N. D., Servais, I., Chin, N. 2005. *Global Entrepreneurship Monitor: Data Collection Design and Implementation 1998-2003*. *Small Business Economics*, 24(3), 205-231
- Ries, Eric. 2011. *The Lean Startup: How Today's Entrepreneurs Use Continuous Innovation to Create Radically Successful Businesses*. New York: Crown Business.
- Sanchez Bajo, Claudia; Roelants, Bruno. 2011. *Capital and the Debt Trap*. Palgrave MacMillan

- Santos, F. 2009. *A positive theory of Social Entrepreneurship*. INSEAD Working Paper, 2009/23/EFE/ISIC, Fontainebleau.
- Surdaningsih, N.W., et al. 2019. *Penerapan The Dave Berkus Method Untuk Menentukan Nilai Perusahaan Startup di Bromberries.com*. Progresif: Jurnal Ilmiah Komputer Vol 15 No.1
- Startup Ranking. 2019. Diakses di <https://www.startupranking.com/top/indonesia> dan <https://datareportal.com/reports/digital-2019-indonesia>
- Singer, S., Amorós, J. E., & Arreola, D. M. 2015. *Global Entrepreneurship Monitor 2014*. Global Report: Global Entrepreneurship Monitor Association.
- Sternberg, R., & Wennekers, S. 2005. *Determinants and Effects of New Business Creation Using Global Entrepreneurship Monitor Data*. Small Business Economics, 24(3), 193-203.
- Undang-Undang Republik Indonesia No. 20 Tahun 2008
- United States Chamber Foundation. 2014. Diakses di <https://www.uschamberfoundation.org>
- The American Accounting Association. 2019. Diakses di <https://aaahq.org>
- Tambunan, T. 2010. *The Indonesian Experience with Two Big Economic Crises*. Modern Economy, 1(3), 156-167.
- Tech in Asia. 2018. Diakses di <https://id.techinasia.com>
- Wennekers, S., van Stel, A., Thurik, R., & Reynolds, P. 2005. *Nascent Entrepreneurship and the Level of Economic Development*. Small Business Economics, 24(3), 293-309.
- World Bank. 2019. Diakses di www.worldbank.org
- Zahra, S. A., & Nambisan, S. 2012. *Entrepreneurship and strategic thinking in business ecosystems*. Business Horizons, 55(3), 219-229.
- Zahra, S. A., Rawhouser, H. N., Bhawe, N., Neubaum, D. O., & Hayton, J. C. 2008. *Globalization of Social Entrepreneurship Opportunities*. Strategic Entrepreneurship Journal, 2(2): 117/131.

Bab 5

KAJIAN RISET AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK DAN AGENDA RISET MASA DEPAN

Christina Tri Setyorini
Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Jenderal Soedirman

5.1 MUKADIMAH

Akuntansi sektor publik dewasa ini menjadi populer dengan adanya dana desa maupun *crowd funding* yang juga sedang menjamur dengan munculnya berbagai *platform crowdfunding* di Indonesia dengan isu-isu dalam pelaksanaannya. Sebelumnya akuntansi sektor publik banyak diidentikkan dengan akuntansi pemerintahan. Hal ini dapat dipahami bahwa sejak tahun 1970an akuntansi sektor publik banyak didominasi oleh Amerika Serikat yang sistem perekonomiannya lebih fokus pada akuntansi sektor swasta, sehingga perkembangan akuntansi sektor publik hanya sebatas pada program pemerintah pusat dan daerah sehingga akuntansi sektor publik dianggap sama dengan akuntansi pemerintahan.

Namun demikian, seiring dengan berkembangnya pemikiran maka akuntansi sektor publik menjadi lebih luas lagi pada tahun 1990 dimana terdapat permasalahan terkait dengan pengawasan, Selain itu juga globalisasi ekonomi juga mempengaruhi sikap masyarakat terkait

dengan infrastuktur dan pelayanan publik yang dirasakan sehingga mengubah perspektif mereka terkait dengan pelayanan atas sektor publik yang mereka rasakan seperti pelayanan telekomunikasi, listrik, transportasi umum, dan lain sebagainya. Hal tersebut menjadikan akuntansi sektor publik berubah secara definisi menjadi lebih luas dengan melibatkan berbagai pihak seperti partai politik, LSM, yayasan, tempat ibadah, institusi pendidikan, institusi kesehatan dan lain sebagainya. Implikasinya akuntansi mempunyai cakupan yang lebih luas daripada hanya akuntansi pemerintahan saja. Konsekuensinya pada pendidikan juga makin banyaknya permintaan untuk memasukkan akuntansi sektor publik dalam kurikulum pendidikan mereka.

Sejalan dengan perkembangan kurikulum dalam pendidikan tinggi juga berimbas pada perkembangan riset bidang akuntansi sektor publik, dimana banyak terjadi pergeseran topik riset Riset akuntansi sektor publik sekarang menjadi semakin luas lingkupnya, tidak hanya akuntansi pemerintahan melainkan layanan sektor publik yang diberikan pada masyarakat seperti rumah sakit, LSM, transportasi, dan lain sebagainya. Riset-riset bidang akuntansi sektor publik akan dibahas dalam tulisan ini dengan fokus pada riset akuntansi sektor publik di Amerika, Eropa dan Indonesia. Sintesis dan analisis dilakukan pada artikel ini yang membahas perkembangan riset bidang akuntansi sektor publik. Sehingga tujuan dari tulisan ini adalah mengidentifikasi peluang riset di bidang akuntansi sektor publik yang masih berpotensi untuk dilakukan dan relevan dengan perkembangan jaman.

Tulisan ini akan dibagi menjadi enam bagian yaitu mukadimah, arti akuntansi sektor publik, domain riset akuntansi sektor publik, perkembangan riset akuntansi sektor publik, topik dan agenda riset akuntansi sektor publik, topik dan agenda riset akuntansi sektor publik di Indonesia, terakhir adalah penutup.

5.2 ARTI AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Seperti yang telah disampaikan di atas bahwa akuntansi sector publik telah mengalami perkembangan, dimana dulunya akuntansi sector publik merupakan proses pencatatan, komunikasi, meringkas, menganalisis dan menafsirkan laporan keuangan dan statistik pemerintah secara agregat dan terperinci; ini berkaitan dengan penerimaan, penjagaan dan pencairan dan pemberian penatalayanan atas dana publik yang dipercayakan (R.A Adams,2004). Seiring perkembangan dan globalisasi maka lingkup akuntansi sektor publik mulai berubah tidak hanya membahas mengenai akuntansi pemerintahan saja melainkan sektor publik lainnya seperti yang disampaikan oleh Bastian (2014). Bastian (2014) mendefinisikan akuntansi sektor publik merupakan mekanisme teknik dan analisa akuntansi yang diterapkan pada pengelolaan dana masyarakat di lembaga-lembaga tinggi negara dan departemen-departemen di bawahnya, pemerintah daerah, BUMN, BUMD, LSM dan yayasan sosial, maupun pada proyek-proyek kerjasama sektor publik dan swasta.

Berdasar definisi di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa akuntansi sektor publik melingkupi pula dana masyarakat, dimana merupakan dana yang dimiliki oleh masyarakat bukan individual, yang dikelola oleh organisasi-organisasi sektor publik dan juga oleh proyek-proyek kerja sama sektor publik dan swasta. Sehingga sektor publik menjadi lebih luas cakupannya tidak hanya akuntansi pemerintahan saja. Sehingga paradigma bahwa akuntansi sektor publik merupakan akuntansi pemerintahan harus mulai dihilangkan sehingga dapat mendorong akuntansi sektor publik sebagai disiplin ilmu yang kuat dan dapat melahirkan riset-riset yang bermanfaat bagi perkembangan praktek akuntansi sektor publik itu sendiri.

5.3 PENTINGNYA RISET AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Riset akuntansi sektor publik dapat dilihat dari berbagai sudut pandang. Keunikan, ketidakefisienan, kompleksitas adopsi standar akuntansi sektor publik telah mendorong perkembangan riset akuntansi sektor publik. Namun riset bidang akuntansi sektor publik masih mengandalkan teori yang digunakan disektor swasta teori menjadi dasar penelitiannya, seperti contoh dengan menerapkan teori agensi. Selain itu audit, kinerja pengukuran, akuntabilitas dan internal kontrol serta pelaksanaan kinerja akuntansi yang dilakukan dalam riset akuntansi sektor publik masih menggunakan perspektif ekonomi dan temuannya mendukung penerapan teori ekonomi (Broadbent & Guthrie, 2008). Sebagian besar penelitian akuntansi sektor publik memberikan bukti empiris bahwa: a. pejabat publik bertindak sebagai agen ekonomi yang rasional dalam memproduksi informasi keuangan. b.audit dituntut di depan umum sektor dalam menanggapi kebutuhan untuk memantau hubungan keagenan. c. teknik ekonometrik digunakan untuk mengukur dan menganalisis efisiensi sektor publik (Kurtenbach, & Roberts, 1994). Sehingga penelitian akuntansi sektor publik diharapkan dapat dikembangkan tidak hanya dari perspektif ekonomi saja namun juga lintas disiplin, seperti ilmu politik. Hal tersebut karena akuntansi sektor publik mempunyai aspek unik dari pengaturan maupun regulasinya. Penelitian lintas disiplin misalnya antara akuntansi dan administrasi publik dapat menyempurnakan teori yang ada. Seperti contohnya riset bidang akuntansi seperti cenderung memfokuskan pada ukuran kinerja sektor publik dan terkadang kurang detail dalam hal analisis kelembagaan.

Adhikari *et al.* (2013) menyatakan bahwa reformasi akuntansi sektor publik pada negara-negara berkembang telah dituntut oleh

organisasi Internasional. Ball & Pflugrath (2012) berpendapat bahwa reformasi implementasi akuntansi sektor publik tidak hanya di negara-negara berkembang saja namun juga untuk negara maju.

Sejalan dengan Ball & Pflugrath (2012), riset akuntansi sektor publik telah mengalami perkembangan yang sangat signifikan hal ini dibuktikan dengan meningkatnya jumlah riset bidang akuntansi sektor publik telah banyak dilakukan baik riset terkait teoritis maupun praktis, seperti Broadbent & Guthrie, 1992; Helden, 2005; Freeman & Allison, 2006; Broadbent & Guthrie, 2008; Goddard, 2010; Roybark *et al.*, 2012; Himick *et al.*, 2016; Rajib & Hoque (2016); Himick & Brivot (2018). Kontribusi teoritis dari penggunaan teori sosial oleh peneliti telah memperkaya riset akuntansi sektor publik dan memberikan dasar pemahaman tentang lingkungan sekitar akuntansi sektor publik. Kontribusi dari berbagai bidang disiplin ilmu dengan mengeksplorasi berbagai isu terkait masalah yang dihadapi telah berdampak pada pembuatan kebijakan dan pengembangan kerangka kerja serta penyusunan standar untuk dapat diterima secara luas (Rajib & Hoque, 2016).

5.4 DOMAIN RISET AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Seperti yang telah dibahas pada mukadimah bahwa domain riset akuntansi sektor publik dahulu adalah akuntansi pemerintahan, namun seiring waktu berkembang menjadi lebih luas ,meliputi seluruh lembaga-lembaga tinggi negara dan departemen-departemen di bawahnya, pemerintah daerah, BUMN, BUMD, LSM dan yayasan sosial, maupun pada proyek-proyek kerjasama sektor publik dan swasta. Selain itu dengan sifat sektor publik yang multidisiplin maka akan memperluas analisis yang dapat dilakukan dari berbagai perspektif teori.

Kurtenbach & Roberts (1994) melakukan riset akuntansi sektor publik dengan menekankan pada pengujian teori, yaitu dengan menggunakan teori agensi untuk melakukan penelitian lingkup akuntansi sektor publik seperti auditing, pengukuran kinerja, akuntabilitas dan pengendalian dari sudut pandang ekonomi. Broadbent & Guthrie (2008) menyatakan bahwa riset akuntansi sektor publik menekankan pada penyampaian jasa layanan publik dibandingkan dengan struktur organisasi dan kepemilikan. Goddard (2010) juga melakukan reviu terkait akuntansi keuangan, akuntansi manajemen, dan auditing. Selain itu mereka juga meneliti tentang jasa layanan lokal seperti peramalan pendapatan, obligasi lokal dan isu perpajakan.

Van Helden & Uddin (2016) memfokuskan pada akuntansi manajemen karena menurut mereka riset akuntansi sektor publik didominasi oleh akuntansi keuangan dan standar dan badan pembuat standar. Sejalan dengan penelitian Goddard (2010) dan Broadbent & Guthrie (2008), Bastian (2014) menyatakan bahwa ruang lingkup akuntansi sektor publik meliputi lembaga-lembaga tinggi negara dan departemen yang berada di bawahnya, pemerintah daerah, partai politik, yayasan, perguruan tinggi, serta organisasi publik yang bersifat nonprofit. Berdasar hal tersebut maka pelaporan dan pertanggungjawaban ke masyarakat diatur dalam suatu kerangka standar akuntansi sektor publik. Sehingga akuntansi sektor publik berkembang menjadi akuntansi pemerintah pusat, akuntansi pemerintah daerah, akuntansi partai politik, akuntansi LSM, akuntansi yayasan, akuntansi pendidikan/sekolah/perguruan tinggi, akuntansi kesehatan/ puskesmas/ rumah sakit, akuntansi tempat peribadatan (masjid, gereja, wihara, atau pura). Dalam pengelolaan akuntansi sektor publik juga perlu memahami elemen-elemen dalam pengelolaan manajemen keuangan sektor publik seperti terlihat pada gambar 1.



Gambar 1. Siklus akuntansi sektor publik

Sumber: Bastian (2014)

Berdasar gambar 1 di atas maka elemen akuntansi sektor publik meliputi:

- a. Perencanaan publik, yaitu suatu proses untuk menentukan tindakan masa depan yang tepat, yaitu melalui urutan pilihan, dengan memperhitungkan sumber daya yang tersedia sebagaimana tertuang dalam UU RI Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional Pasal 1 Poin 1. Lebih dari itu, proses perencanaan yang dilaksanakan tersebut akan menentukan aktivitas dan fokus strategi organisasi sektor publik
- b. Penganggaran publik, penganggaran merupakan alat akuntabilitas, manajemen, dan kebijakan ekonomi. Sebagai instrumen kebijakan ekonomi, anggaran berfungsi untuk mewujudkan pertumbuhan dan stabilitas perekonomian serta pemerataan pendapatan supaya mencapai tujuan bernegara. anggaran memberikan rencana detail atas pendapatan dan pengeluaran organisasi agar pembelanjaan yang dilakukan dapat dipertanggungjawabkan kepada publik
- c. Realisasi anggaran publik, yaitu merupakan pelaksanaan anggaran publik yang telah direncanakan dan ditetapkan dalam bentuk program dan kegiatan nyata

- d. Pengadaan barang dan jasa publik, adalah proses, cara, serta tindakan dalam menyediakan barang dan jasa bagi masyarakat atau publik. Barang dan jasa yang disediakan merupakan bentuk pelayanan dalam memenuhi kebutuhan masyarakat untuk tercapainya kesejahteraan masyarakat.
- e. Pelaporan keuangan sektor publik, laporan keuangan menggambarkan pencapaian kinerja program dan kegiatan, kemajuan realisasi pencapaian target pendapatan, realisasi penyerapan belanja, serta realisasi pembiayaan
- f. Audit sektor publik, adalah suatu investigasi independen terhadap beberapa aktivitas khusus dalam pengelolaan sektor pemerintahan, badan usaha milik negara (BUMN), instansi pengelola aset negara lainnya, ataupun organisasi publik nonpemerintah, seperti partai politik, LSM, yayasan, dan organisasi di tempat peribadatan. Pemeriksaan ini bertujuan untuk mengekspresikan suatu opini secara jujur mengenai posisi keuangan, hasil operasi, kinerja, dan aliran kas yang disesuaikan dengan prinsip akuntansi berterima umum
- g. Pertanggungjawaban publik, adalah pertanggungjawaban tindakan dan keputusan dari para pemimpin atau pengelola organisasi sektor publik kepada pihak yang memiliki kepentingan (*stakeholder*) dan masyarakat yang memberikan amanah kepadanya berdasarkan sistem pemerintahan yang berlaku. Rizky dan Setiawan (2019) melakukan riset dengan lingkup sistem akuntansi, akuntansi keuangan, akuntansi sektor publik, regulasi, auditing, perpajakan, dan lain-lain.

Dengan demikian lingkup riset akuntansi sektor publik semakin berkembang seiring waktu menjadi lingkup luas dan multidisiplin.

5.5 PERKEMBANGAN RISET AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Pada bagian ini akan dibahas perkembangan dan isu-isu riset akuntansi sektor publik. Selain topik akuntansi sektor publik juga akan dibahas pendekatan riset yang digunakan dalam riset juga akan dibahas. Kajian riset ini menggunakan hasil riset dari peneliti sebelumnya yang menganalisis sejumlah literatur dalam kurun waktu tertentu, dan dilakukan analisis meta dan sintesis dan analisis atas riset akuntansi sektor publik. Riset ini menggunakan tujuh jurnal terpilih yang dapat mewakili perkembangan riset akuntansi sektor publik dan isu-isu akuntansi sektor publik. Adapun jurnal yang digunakan dalam analisis meta pada kajian ini adalah:

1. Public Sector Research in Accounting: a review and synthesis (Kurtenbach & Roberts, 1994).
2. Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research (Broadbent & Guthrie, 2008).
3. Contemporary public sector accounting research – An international comparison of journal papers (Goddard, 2010).
4. A Literature Review on Public Sector Accounting (Rajib & Hoque, 2016),
5. *Public sector management accounting in emerging economies: A literature review* (Van Helden & Uddin, 2016).
6. Accounting and the post-new public management (Steccolini, 2019).
7. Perkembangan Penelitian Akuntansi Sektor Publik di Indonesia (Rizky dan Setiawan, 2019).

Bagian ini akan menjelaskan analisis meta yang dilakukan pada ketujuh jurnal di atas dan kemudian akan dilanjutkan dengan membahas isu-isu riset bidang akuntansi sektor publik.

5.6 RISET AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK –ULASAN TEMA, METODOLOGI DAN HASIL RISET

5.6.1 KURTENBACH & ROBERTS (1994).

Tujuan riset yang dilakukan Kurtenbach & Roberts (1994) adalah untuk menghasilkan landasan teori dalam pengelolaan keuangan dan penganggaran publik, pelaporan keuangan dan auditing. Dengan menggunakan teori agensi, Kurtenbach & Roberts (1994) menginvestigasi masalah kontrol dan pertanggungjawaban dari sudut pandang ekonomi. Penelitian ini menggunakan metode deskriptif dalam menjelaskan hasil risetnya. Temuan riset ini menunjukkan bahwa secara empiris riset ini konsisten dengan pernyataan bahwa lembaga publik berlaku sebagai agen ekonomi dalam memproduksi informasi keuangan, auditing pada lingkup sektor publik dilakukan dalam merespon kebutuhan pengawasan hubungan keagenan dan teknik ekonometrika dapat digunakan untuk mengukur dan menganalisa efisiensi sektor publik. Kurtenbach & Roberts (1994) menyatakan meski riset yang dilakukannya memfokuskan pada adaptasi teori agensi dalam riset sektor publik, namun peneliti akuntansi sektor publik dapat mengembangkan teori dari disiplin ilmu yang lain. Seperti halnya mengadaptasi teori-teori yang digunakan oleh sektor swasta untuk dapat menangkap aspek unik dalam lingkungan sektor publik. Sehingga riset lintas disiplin antara akuntansi dan administrasi publik dapat membantu memperbaiki teori yang sudah ada dan pengembangan perspektif yang baru.

5.6.2 BROADBENT & GUTHRIE (2008).

Riset yang dilakukan Broadbent & Guthrie (2008) bertujuan untuk meninjau dan mengkritisi bidang penelitian akuntansi sektor

publik. Banyak negara dituntut untuk memberikan layanan publik yang penting. Dalam beberapa waktu terakhir, banyak negara telah terlibat dalam program “modernisasi”, yang, sebagian, berarti bahwa layanan publik ini sekarang dikelola, disampaikan, dan dikelola secara signifikan oleh organisasi sektor swasta dan ketiga. Desain riset ini menggunakan analisis berbasis literatur dan kritik terhadap artikel akuntansi sektor publik yang diterbitkan dalam jurnal yang dipilih dari tahun 1992 hingga 2006 dan menggunakan meta-analisis deskriptif tentang karakteristik penelitian akan dibahas. Berdasar analisis deskriptif menyoroti bahwa di antara makalah penelitian ditinjau beberapa pola menarik yang muncul tentang penelitian pelayanan publik baik di Australasia dan Inggris. Riset ini hanya meneliti delapan jurnal yang dipilih dan selama periode 1992 hingga 2006 dan belum meninjau akuntansi sektor publik arus utama di Amerika Serikat. Penelitian ini menggunakan 8 jurnal (seperti tercantum dalam tabel 1 di bawah ini).

Tabel 1. Daftar Jurnal bidang akuntansi sektor publik yang diteliti

Jurnal	Jumlah artikel
Accounting, Auditing & Accountability Journal	87
Accounting Forum	24
Accounting Organizations and Society	13
British Accounting Review	5
Critical Perspectives on Accounting	24
European Accounting Review	34
Management Accounting Review	37
Total	452

Sumber: Broadbent & Guthrie (2008)

Langkah penelitian yang dilakukan meliputi: pertama, merumuskan tujuan penelitian utama dan menetapkan beberapa batasan untuk mendefinisikan dan membatasi makalah PSAR. Kedua, pemilihan jurnal dari disiplin akuntansi yang akan mencerminkan penelitian interdisipliner. Ketiga, mempertimbangkan jumlah makalah yang didedikasikan untuk PSAR pada jurnal yang dipilih. Keempat adalah uji coba kriteria klasifikasi pada sampel kertas. Selama tahap ini dilakukan dengan membaca makalah berdasarkan abstrak dan teks lengkap artikel dan klasifikasi awal dibuat dan dibahas. Kelima, semua makalah diklasifikasikan berdasarkan klasifikasi pengkodean. Berdasar Tabel 2 menunjukkan bahwa kriteria yang digunakan dalam penelitian meliputi lokasi, yurisprudensi pemerintahan, tipe akuntansi, desain riset yang digunakan.

Hasil penelitian Broadbent & Guthrie (2008) menunjukkan bahwa riset yang diteliti didominasi berada di lokasi di Inggris sebanyak 182 artikel atau 40,26%, diikuti dengan Australasia 25,88%, Eropa 23,45%, Amerika Utara 7,74% dan Lain-lain sebesar 2,65%. Kriteria riset terkait yurisdiksi pemerintahan didominasi oleh riset industri pelayanan sektor publik sebesar 46,01%, diikuti oleh nasional 29,64%, pemerintah lokal (kabupaten) sebesar 11,06%, dan terakhir adalah pemerintah provinsi sebesar 2,24%. Tingkat penelitian di berbagai tingkat pemerintahan/ yurisdiksi mencerminkan distribusi negara yang diteliti dan struktur di dalamnya. Tabel 2.poin B menunjukkan bahwa mayoritas penelitian mempertimbangkan dua arena; bidang minat yang paling populer adalah studi berbasis organisasi dan bidang minat kedua yang paling populer berfokus pada analisis tingkat nasional. Karena semua yurisdiksi memiliki pemerintah nasional dan semua memiliki banyak organisasi yang berbeda. Mayoritas riset dilakukan pada organisasi/industri-spesifik (kepolisian, pendidikan, universitas,

kesehatan dan utilitas, dll) disebabkan karena organisasi menyediakan sebagian besar situs penelitian dan akses yang mudah. Tipe/tema akuntansi yang dibahas yang tertinggi adalah tema manajemen/akuntansi/penganggaran/manajemen keuangan sebesar 41,59% diikuti oleh pelaporan eksternal (keuangan, lingkungan, sosial, modal intelektual, dll) sebesar 18,30%, kemudian lain-lain sebesar 12,83%, tema akuntabilitas/tata kelola sebesar 8,40%, auditing/evaluasi sebesar 8,18%, keuangan/penganggaran modal 5,53%, dan terakhir adalah tema privatisasi/kemitraan sektor publik dan swasta/inisiatif keuangan swasta sebesar 5,08%. Sehingga dapat disimpulkan bahwa akuntansi dan manajemen keuangan tetap menjadi bidang minat yang paling banyak untuk diteliti.

Terkait dengan desain riset yang diteliti, desain normatif mendominasi penelitian Broadbent & Guthrie (2008) sebesar 37,61%, diikuti oleh studi kasus dan analisis konten sebesar 18,14%, desain teoritis sebesar 12,17%, reviu literatur sebesar 7,96%. dan metode survey sebesar 7,96%. Metode survey menjadi metode yang paling sedikit untuk dilakukan hal ini terlihat dari perspektif positivisme banyak dilakukan di Amerika. Seperti terlihat dalam artikel yang diteliti dominansi penelitian Amerika Utara sangat rendah yaitu hanya 7,74% atau hanya 27 artikel dari total 452 artikel yang diteliti.

Tabel 2. Kriteria Penelitian Akuntansi Sektor Publik dan Hasil Penelitian

Kriteria		Jumlah artikel
A. Lokasi	A1. Amerika Utara	35
	A2. Australasia	117
	A3. Inggris	182
	A4. Benua Eropa	106
	A5. Lainnya	12

B. Yuridiksi (tingkatan) Pemerintahan	B1. Supra-Nasional/Internasional/Perbandingan	46
	B2. Nasional	134
	B3. Negara/Provinsi	14
	B4. Pemerintah daerah	50
	B5. Organisasi/Industri-spesifik (Kepolisian, pendidikan, Universitas, Kesehatan dan Utilitas, dll)	208
C. Tipe Akuntansi	C1. Akuntansi Manajemen/Akuntansi/Penganggaran/Manajemen Keuangan	188
	C2. Pelaporan Eksternal (Keuangan, Sosial, Lingkungan, Modal Intelektuan,dll)	83
	C3. Keuangan/Penganggaran Modal	25
	C4. Auditing/Evaluasi	37
	C5. Akuntabilitas/Tata kelola	38
	C6. Privatisasi/ Kemitraan Publik dan Swasta/Inisiatif Keuangan Swasta	23
	C7. Lain-lain	58
D. Desain riset	D1. Studi Kasus/lapangan	82
	D2. Analisis Konten/Historikal	82
	D3. Survey/Kuesioner	27
	D4. Komentar/Normatif	170
	D5. Reviu literatur	36
	D6 Theoritis/Empiris	55

Sumber: Broadbent & Guthrie (2008)

5.6.3 GODDARD (2010)

Riset memberikan tinjauan luas dari penelitian akuntansi sektor publik di Eropa, Amerika, Australia, Asia, Canada dan beberapa

negara berkembang. Analisis penelitian ini mengungkap perbedaan metodologis antara penelitian yang dilakukan di AS (menggunakan metodologi fungsionalis dominan, disertai dengan metode penelitian kuantitatif positivistik) dan yang dilakukan di seluruh dunia (menggunakan metodologi interpretatif dan radikal/alternatif, dengan metode penelitian kualitatif). Sifat, penyebab dan konsekuensi dari perbedaan ini dibahas. Goddard (2010), menganalisis 188 makalah PSAR yang diterbitkan dalam sembilan jurnal akademik selama periode 2005-2007, seperti terlihat pada tabel 3. Ada perbedaan yang jelas antara AS (bersama-sama dengan peneliti Asia dan Negara Berkembang) dan Sisa Dunia dengan hampir semua peneliti AS di kluster 2 dan peneliti dunia lainnya di kluster 1. Ada juga jumlah yang signifikan di negara-negara Skandinavia dan Australia/Selandia Baru. Peningkatan penelitian yang berasal dari Skandinavia mungkin merupakan perubahan paling signifikan dalam beberapa tahun terakhir. Van Helden (2005) menemukan negara-negara Skandinavia menghasilkan 18% dari riset akuntansi sektor publik negara-negara di luar AS antara 1999 dan 2001 dan dalam riset yang dilakukan Goddard (2010) persentase ini telah meningkat menjadi 21%. Perkembangan riset akuntansi sektor publik juga meluas ke Kanada dan Asia. Tabel 4 menunjukkan bahwa setting penelitian Goddard (2010) didominasi riset pada setting Pemerintah daerah dan pemerintah pusat.

Riset yang dilakukan oleh Goddard (2010) menggunakan matriks metodologis yang dikembangkan oleh Burrell dan Morgan (1979) untuk menggabungkan keragaman pendekatan klasifikasi yang lebih menyeluruh. Matriks ini sendiri dikembangkan untuk mengkategorikan penelitian sosiologis dan organisasi, dan terdiri dari empat pendekatan metodologis, fungsionalisme, interpretivisme, strukturalis radikal dan humanisme radikal. Mengikuti Baxter dan Chua (2003) dan Hopper

dan Powell (1986), kedua paradigma radikal telah bergabung untuk membentuk satu paradigma radikal / alternatif. Goddard (2010) menyatakan bahwa artikel yang tidak memiliki teori lebih merupakan deskripsi praktik akuntansi. Van Helden (2005) mengategorikan ini sebagai 'tanpa teori', Broadbent dan Guthrie (2008) sebagai 'komentar / normatif' dan Bromwich and Scapens (2001) sebagai 'diterapkan'. Dalam tulisan ini dua kategori, deskriptif dan normatif digunakan. Makalah deskriptif adalah yang menggambarkan praktik akuntansi tetapi tanpa kerangka kerja teoritis, termasuk studi kasus dan survei. Makalah normatif adalah yang berkaitan dengan pengembangan praktik baru dan dengan mengidentifikasi praktik akuntansi mana yang harus digunakan organisasi. Terlihat pada tabel 6. Para peneliti Amerika Serikat menggunakan paradigma fungsionalis, sedangkan The Rest of the World masih didominasi penelitian alternatif (interpretatif dan radikal). Analisis lebih lanjut dari data menunjukkan pengelompokan yang lebih kecil lainnya. Sebagai contoh, sekitar 44% makalah teori institusional berasal dari Eropa Nordik dan 38% dari Inggris dan makalah-makalah yang diinformasikan secara sosiologis 32% berasal dari Inggris dan 32% dari Australasia. Dengan demikian penelitian akuntansi sektor publik di seluruh dunia, masing-masing mengadopsi seperangkat pendekatan metodologis yang berbeda. Variabel lain juga menampilkan perbedaan karakteristik antara kedua kelompok.

Seperti yang diharapkan, metode penelitian yang digunakan oleh masing-masing kelompok melengkapi pendekatan metodologis / teoritis dan jatuh ke dalam dua pola berbeda yang mungkin hanya ditandai sebagai kuantitatif (AS) dan kualitatif (lain-lain). Seperti terlihat pada Tabel 7, kelompok AS mendominasi makalah-makalah tersebut menggunakan metode penelitian pengujian hipotesis (73% makalah yang menggunakan metode ini), analisis matematika (100%),

survei deskriptif (84%) dan tinjauan literatur (100%). The Rest of the world mendominasi dalam hal menggunakan wawancara (98%), ulasan dokumen (91%) dan metode pengarsipan (100%).

Bidang yang paling diminati dalam riset Goddard (2010) adalah akuntabilitas /tata kelola sebesar 12,2% lebih tinggi dari hasil penelitian Broadbent dan Guthrie (2008) yang hanya mencapai 8%, sehingga dapat dinyatakan bahwa bidang ini jelas telah berkembang belakangan ini. Namun, bidang baru yang diidentifikasi oleh Broadbent dan Guthrie(2008), seperti PPI / PPP, masalah sosial dan lingkungan, devolusi dan intelektual, belum berkembang menjadi bidang minat yang signifikan. Dominasi akuntansi manajemen yang ditemukan oleh Van Helden (2005) dan Broadbent dan Guthrie (2008) terus ada tetapi disesuaikan dengan minat mereka di bidang keuangan seperti pembiayaan modal, perpajakan lokal, perkiraan dan risiko pendapatan. Artikel yang masuk dalam kelompok Amerika Serikat mendominasi makalah-makalah yang berkaitan dengan keuangan modal, perpajakan lokal, perkiraan pendapatan dan risiko, semua bidang di mana pendekatan kuantitatif siap diterapkan. Sebaliknya, wilayah-wilayah lainnya mendominasi wilayah di mana konteks dan metode kualitatif paling mudah diterapkan seperti akuntabilitas, tata kelola, dan NPM. Kurang jelas kelompok ini juga mendominasi dalam penelitian yang berkaitan dengan pelaporan keuangan, akrual, dan manajemen kinerja. Tabel 9 . menggambarkan bahwa pendekatan paradigma fungsionalis didominasi oleh peneliti dari Amerika Serikat sedangkan paradigme alternatif atau radikal didominasi oleh peneliti yang masuk dalam kelompok The Rest of The World.

Tabel 3. Nama Jurnal dan kluster negara

Nama Jurnal	Frekuensi	%
Rest of world		
FAM	59	31.4
AOS	9	4.8
CPA	14	7.4
AAAJ	24	12.8
MAR	4	2.1
EAR	5	2.7
Total rest world	115	61.2
US		
JPBAFM	55	29.2
JAPP	5	2.7
RGNA	13	6.9
Total US	73	38.8
Total	188	100.0

Sumber: Goddard (2010)

Tabel 4. Karakteristik berdasar negara asal peneliti

Country	Number papers	Percentage
Europe		
UK	42	22.3
Scandinavia	24	12.8
other	14	7.4
US	71	37.8
Australia/NZ	22	11.7
Asia	7	3.7
Developing World	2	1.1
Canada	6	3.2
Total	188	100.0

Sumber: Goddard (2010)

Tabel 5. Karakteristik berdasarkan setting riset

Setting riset	Frekuensi	%
Umum/tidak spesifik	29	15.4
Pemerintah Pusat	34	18.1
Agensi	4	2.1
Pemerintah daerah	57	30.3
Kesehatan	25	13.3
NGO	15	8.0
Sekolah	6	3.2
Pendidikan Tinggi	8	4.3
Lainnya	10	5.3
Total	188	100.0

Sumber: Goddard (2010)

Tabel 6. Karakteristik Pendekatan riset

Metode pendekatan	Frekuensi	%
Deskriptif	67	35.6
Normatif	13	6.9
Functionalism		
Teori Agency	25	13.3
Teori Kontinjensi	2	1.1
Pengorganisasian	11	5.9
Akuntansi	15	8.0
Interpretif		
Grounded theory	3	1.6
Sosiologi	19	10.1
Radikal/alternatif		
Teori Institutional	16	8.5
Proses tenaga kerja	0	0
Habermas	1	.5
Foucault	6	3.2
Latour	4	2.1

Bourdieu	2	1.1
Lain-lain	4	2.1
Total	188	100.0

Sumber: Goddard (2010)

Tabel 7. Kriteria berdasarkan metode riset

Research methods	Frequency	%
Interviu	48	25.5
Pengujian hipotesis	45	23.9
Survey deskriptif	25	13.3
Studi Kasus Deskriptif	19	10.1
Teoritikal	15	8.0
Reviu dokumen	11	5.9
Metode Arsip	8	4.3
Reviu Literatur	6	3.2
Lain-lain	6	3.2
Analisis matematika	3	1.6
Eksperimen	2	1.1
Total	188	100.0

Sumber: Goddard (2010)

Tabel 8. Topik riset

Topik riset	Frekuensi	%
Akuntabilitas/Tata Kelola	23	12.2
Kinerja manajemen	20	10.6
Penganggaran	19	10.1
Auditing	18	9.6
Lain-lain	17	9.0
Akrual	12	6.4
Pembiayaan	12	6.4
Keuangan Permodalan	12	6.4
New Public Management	11	5.9

Peramalan pendapatan	8	4.3
Akuntansi manajemen umum	7	3.7
Akuntansi keuangan umum	6	3.2
Risiko	6	3.2
Pelaporan keuangan	5	2.7
Akuntansi Umum	4	2.1
Isu pajak daerah	3	1.6
Korupsi dan Kecurangan	3	1.6
PFI/PPP	2	1.1
Total	188	100.0

Sumber: Goddard (2010)

Tabel 9. Pendekatan paradigma berdasarkan asal penulis

Pendekatan Paradigmatik	Asal penulis	
	US	Row
Functional	37	29
Alternatif/radikal	2	53
Total	39	82

Sumber: Goddard (2010)

5.6.4 RAJIB & HOQUE (2016)

Riset yang dilakukan oleh Rajib dan Hoque (2016) bertujuan untuk mereviu riset akuntansi sektor publik. Reviu dilakukan pada artikel yang terbit antara tahun 1992 hingga 2015. Riset ini menggunakan sepuluh jurnal dimana semua jurnal yang digunakan oleh Broadbent dan Guthrie (2008) digunakan dalam penelitian ini ditambah dengan ABACUS dan RGNPA sehingga total 356 artikel yang digunakan (termasuk artikel dari menyebutkan 10 jurnal dan lainnya). Riset ini mencoba untuk mengidentifikasi sifat, tren dan karakter riset akuntansi

sektor publik. Reviu dilakukan menggunakan tiga aspek penelitian bidang akuntansi sektor publik yang meliputi teori inisiasi mereformasi bidang akuntansi sektor publik, praktik reformasi akuntansi sektor publik dan pengembangan standar untuk mereformasi akuntansi sektor publik. Tinjauan ini menemukan bahwa dari waktu ke waktu, tren riset akuntansi sektor publik telah berubah dan telah diperkaya dari berbagai bidang. Sementara begitu penelitian digunakan untuk lebih berkonsentrasi pada adopsi standar yang dikembangkan, sejumlah penelitian kontemporer berkonsentrasi pada adopsi komparatif, inovasi dalam praktik dan kemungkinan integrasi dengan area baru.

Riset yang dilakukan Rajib & Hoque (2016) ini sedikit berbeda dari penelitian Broadbent & Guthrie (2008); Goddard (2010), dimana makalah ini bertujuan untuk meninjau tren penelitian di akuntansi sektor publik dengan membahas akuntansi sektor publik dari perspektif teori institusional yang baru (*neo-institutional theory*). Selain itu membahas skenario implementasi dan sifat riset terkait praktik akuntansi sektor publik. Selanjutnya membahas sifat riset pada standar akuntansi sektor publik.

Metode riset ini sejalan dengan dengan penelitian sebelumnya seperti dalam tema pengukuran kinerja dan manajemen yang menggunakan *teori New Public Management* (NPM) di sektor publik (Modell, 2009). Demikian pula dengan akuntansi akrual yang menggunakan konsep NPM juga seperti Harun *et al.* (2012) telah menyelidiki proses pelebagaan akuntansi akrual di sektor publik Indonesia. Adhikari *et al.* (2012) menyelidiki aspek penting dari adaptasi akuntansi akrual di sektor publik. Mereka menyelidiki model akuntansi akrual di pemerintah pusat dalam konteks kelembagaan yang beragam. Selain itu mulai muncul klaim oleh para peneliti bahwa alasan untuk mengadopsi akuntansi akrual di sektor publik didasarkan pada

teori neo-institusional (Pollanen & Loiselle-Lapointe, 2012). Sehingga pada tahun-tahun ini, semakin banyak penelitian yang mencoba mengungkap inisiatif implementasi dan skenario akuntansi akrual di sektor publik (Adhikari et al. 2012). Oleh karena itu, sejumlah makalah telah dikembangkan tentang pengalaman praktis mengenai akuntansi sektor publik. Terlepas dari dua bidang ini - konsepsi teori dan praktik dapat terjembatani, sejumlah penelitian sedang dikhususkan untuk skenario pengembangan standar akuntansi sektor publik (Roybark *et al.*, 2012).

Pelembagaan telah mulai terjadi di organisasi sektor publik sejak lama. Telah ditemukan bahwa organisasi pemerintah berada dalam posisi rentan oleh kekuatan institusional sampai sekarang.. Para peneliti telah menyelidiki PSAR dengan proses pelembagaan. Baik dari perspektif akuntansi manajerial (Modell, 2009) dan akuntansi keuangan (misalnya, Adhikari dkk. 2013, Harun dkk., 2012; investigasi (Carpenter & Feroz, 2001). Sebagai contoh, Brignall dan Modell (2000) telah meneliti implikasi teori institusional untuk implementasi pengukuran kinerja multidimensi di sektor publik. Modell (2009) telah menyelidiki aspek penting dari pengukuran kinerja dan manajemen sektor publik mengenai neo-institusionalisasi.

Tingkat keberhasilan penerapan akuntansi tidak sama di berbagai negara. Kekuatan politik dan pemerintahan, tingkat administrasi (lokal dan pusat) dan faktor-faktor lain telah menerima konsentrasi dari para peneliti untuk menyelidiki implementasi akuntansi sektor publik. Oleh karena itu, para peneliti telah melakukan penelitian di berbagai negara untuk mengungkap masalah nyata dari reformasi akuntansi sektor publik. Literatur yang ada tentang akuntansi sektor publik menunjukkan bahwa ada perbedaan dalam reformasi akuntansi sektor publik di seluruh negara, dan berbagai sikap terhadap reformasi telah

terlihat mengenai konten dan strategi (Broadbent & Guthrie, 2008; Adhikari *et al*, 2013).

Kecenderungan lain yang telah ditemukan, sementara karya penelitian sebelumnya dikhususkan untuk implementasi akuntansi sektor publik, beberapa penelitian kontemporer terduga untuk mengidentifikasi inovasi dalam implementasi (seperti riset Ezzamel *et al*. 2014) dan perluasan alasan. Studi banding di AS, Inggris, Prancis dan Jerman mengungkapkan bahwa tidak ada konsensus di antara keempat negara tentang serangkaian reformasi teknis (Jones *et al*., 2013).

5.6.5 VAN HELDEN & UDDIN (2016)

Riset yang dilakukan Van helden & Uddin(2016) mengkaji riset akuntansi manajemen sektor publik di negara-negara yang masih berkembang perekonomiannya. Riset ini juga meninjau riset yang dipublikasikan dari tahun 1995 hingga 2014. Riset ini berupaya untuk menjawab dua pertanyaan sederhana: apa yang kita ketahui dan apa yang perlu kita ketahui tentang akuntansi manajemen sektor publik pada negara yang sedang berkembang?

Riset ini mendefinisikan sektor publik dalam arti luas: mencakup sektor komersial milik negara dan perusahaan non-komersial (BUMN), lembaga pemerintahan otonom, organisasi inti di berbagai lapisan pemerintahan (yaitu pusat, menengah dan lokal), dan juga organisasi itu beroperasi secara resmi di luar sektor pemerintah tetapi diatur dan sebagian didanai oleh pemerintah, untuk contoh dalam perawatan kesehatan dan pendidikan. Kategorisasi yang dilakukan menggunakan mendasarkan pada lokasi penelitian, metode pengumpulan data, teori dan tema akuntansi manajemen yang diteliti. Berdasar lokasi penelitian, sebagian besar riset akuntansi manajemen sektor publik adalah di benua Asia (43%), diikuti oleh Afrika (29 %), dan selanjutnya adalah Australia, Pasifik dan Amerika Latin, dimana artikel yang dihasilkan dari

Amerika Latin hanya dua. Sedangkan riset di Asia banyak didominasi negara Cina, khususnya di BUMN. Kedua, proporsi makalah yang cukup besar (13 %) berkaitan dengan negara berkembang umum, bukan satu negara atau kelompok negara tertentu.

Kategorisasi menurut metode pengumpulan data menunjukkan bahwa metode studi kasus/ lapangan sejauh ini merupakan metode pengumpulan data yang paling sering digunakan (62%), sedangkan riset yang menggunakan metode survei (enam %) dan dokumen masih relatif jarang (3 %). Selain itu juga karena tanggapan kurang baik terhadap survei kuesioner oleh responden pada negara berkembang dan juga karena berbagai alasan budaya dan politik. Sangat sedikit studi kasus yang melibatkan penelitian etnografi, meskipun potensinya besar untuk mengungkap praktik akuntansi manajemen sektor publik. Metode umum yang digunakan dalam penelitian kasus meliputi wawancara, observasi dan dokumentasi. Sebagian besar (sekitar 70 %) makalah berbasis kasus menggunakan studi kasus tunggal. Selain itu, tinjauan literatur yang membahas riset sektor publik pada negara berkembang secara umum adalah sebesar 10% tanpa fokus negara tertentu. Riset studi kebijakan berdasarkan dokumen resmi, sering dirilis oleh organisasi internasional atau pemerintah individu sebesar 11%. Sebagian kecil makalah (7%) bersifat reflektif, tidak bergantung pada metode tertentu.

Kategorisasi menurut teori dan paradigma yang digunakan untuk menjelaskan fenomena akuntansi manajemen menunjukkan bahwa hampir 50 % riset tidak menggunakan teori eksplisit apa pun, atau hanya menggunakan bentuk teoritisasi yang cukup pragmatis, seperti dalam makalah yang mengandalkan tentang ide-ide NPM. Pengembangan teoritis dan penggunaan teori sosial dalam penelitian akuntansi dalam negara berkembang secara umum sangat lemah. Hal

ini mungkin disebabkan oleh fakta bahwa penulis dan audiensi yang dituju dari beberapa artikel tanpa teori ini merupakan riset deskriptif adalah konsultan dan non-akademisi. Sekitar 14 % dari artikel yang diteliti Van Helden & Hoque (2016) didasarkan pada beberapa teori, sementara sekitar 36% didasarkan pada teori tunggal. Dalam hal paradigma, 13 % artikel dapat diklasifikasikan sebagai paradigma positivis. Makalah ini menggunakan berbagai teori, termasuk teori agensi dan teori kontingensi. Peneliti non-positivistik berpendapat bahwa teori positivistik membatasi pemahaman yang lebih luas tentang praktik-praktik aktual dari pengendalian pada akuntansi manajemen dan perubahan di dalamnya. Selanjutnya, 20 % dari makalah dapat diklasifikasikan di bawah paradigma interpretative. Teori kelembagaan, teori strukturasi, teori pemangku kepentingan, pendekatan tindakan dan hermeneutika digunakan. Riset yang didasarkan pada teori kelembagaan mengandalkan umumnya mengadopsi 'sosiologi kelembagaan baru' dan 'institusional ekonomi lama' (seperti penelitian Modell, 2009) dikombinasikan dengan teori-teori lain, seperti teori strukturasi. Teori-teori ini berusaha mengidentifikasi secara subyektif makna interaksi orang dengan sistem akuntansi manajemen.

Namun demikian, peneliti akuntansi sektor publik dikritik karena gagal memberikan pertimbangan untuk pengaruh kelembagaan eksternal dan internal, adat keyakinan dan struktur social. Van Helden dan Hoque (2016) menemukan bahwa 17 % dari artikel yang diteliti dikategorikan dalam paradigma kritis. Teori digunakan di bawah paradigma ini termasuk teori proses kerja, perspektif foucauldian tentang pemerintahan, dan kerangka kerja bourdieus tentang modal manusia dan ladang, serta ekonomi politik budaya.

5.6.6 STECCOLINI (2019)

Tujuan dari makalah ini adalah untuk mempertimbangkan bagaimana sistem akuntansi dan akuntabilitas sektor publik terlibat dalam pengembangan dan implementasi kebijakan penghematan (austerity). Riset ini menunjukkan berbagai hal perlu dipertimbangkan oleh para peneliti akuntansi sektor publik tentang masalah akuntansi untuk penghematan seperti desain, metodologi dan pendekatan-literatur interdisipliner, dan diskusi tentang sifat perubahan praktik akuntansi sektor publik terkait dengan penghematan.

Peneliti sektor publik perlu meningkatkan pengetahuan dan keahlian untuk menunjukkan bagaimana penghematan mengatur ulang bentuk dan isi hubungan akuntabilitas di sektor publik dan layanan publik. Akuntansi yang tepat untuk penghematan harus melibatkan pertimbangan dampak kebijakan penghematan dan langkah-langkah pada ekonomi, tatanan sosial, hubungan antara pasar dan negara, dan pada akhirnya, cara-cara di mana negara dan layanan publik dikonfigurasi, diatur, dikelola dan dimintai pertanggungjawaban. Sehingga perlu membangun hubungan dengan para peneliti pada disiplin ilmu lain.

Ketidakhadiran riset akuntansi yang relatif mengenai hal-hal tersebut sangat kontras dengan literatur yang berkembang tentang penghematan dalam disiplin ilmu lain. Penghematan adalah masalah skala dan signifikansi yang gagal untuk mengatasinya, hampir secara definisi, membuat banyak penelitian akuntansi sektor publik tampak lemah dan ketinggalan jaman, jika tidak relevan. Kebijakan penghematan (dan implikasi yang dihasilkan) selama ini berada di tangan para ahli non-akuntansi, meskipun jelas bahwa penghematan memerlukan pemanfaatan semata-mata jumlah langkah-langkah akuntansi, instrumen dan laporan dan pengecualian jelas atau

mengabaikan serangkaian filosofi akuntansi “alternatif” dan teknologi terkait.

5.6.7 RIZKY DAN SETIAWAN (2019)

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan gambaran terkait perkembangan penelitian akuntansi sektor publik di Indonesia. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah *charting the field*. Pada penelitian ini, peneliti memilih beberapa hasil penelitian mengenai akuntansi sektor publik yang diterbitkan di 22 jurnal terakreditasi per Maret 2019, kemudian mengidentifikasi berdasarkan topik dan metode. Sampel yang diambil berasal dari 22 jurnal terakreditasi di Indonesia dan diperoleh 137 artikel selama tahun 2010-2018. Penelitian ini mengklasifikasikan artikel berdasarkan topik dan metode penelitian. Topik penelitian dikelompokkan menjadi empat kelompok yaitu sistem akuntansi, akuntansi keuangan, akuntansi manajemen, regulasi, audit, pajak dan topik lainnya. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa 45% artikel akuntansi sektor publik didominasi oleh topik akuntansi keuangan. Sistem akuntansi 6%, akuntansi manajemen 10%, regulasi 9%, audit 16%, perpajakan 5%, lain-lain sebesar 9%. Penelitian ini mengklasifikasikan metode penelitian menjadi dua kategori. Kategori pertama yaitu kualitatif, kuantitatif dan campuran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa metode kualitatif masih sedikit digunakan dalam penelitian sektor publik yaitu sebesar 28% dibandingkan dengan metode kuantitatif yang mempunyai persentase sebesar 70% dan sisanya adalah metode campuran. Keempat artikel dengan metode campuran tersebut diterbitkan dalam dekade kedua yaitu tahun 2015-2018, sementara untuk dekade pertama tidak ada yang menerbitkan dengan metode campuran. Jadi dapat disimpulkan bahwa metode penelitian yang paling banyak digunakan dalam akuntansi sektor publik adalah metode kuantitatif, disusul metode kualitatif dan yang terakhir adalah

metode campuran. Sedangkan desain riset yang paling mendominasi untuk penelitian akuntansi sektor publik adalah metode archival dan survei yang masing-masing memperoleh persentase 32% dan 34%. Sementara itu, metode yang paling jarang digunakan peneliti pada penelitian sektor publik adalah metode eksperimen dengan persentase 1% disusul metode kajian pustaka, fenomenologi, dan interpretif.

5.7 KRITIK DAN MASUKAN RISET SEKTOR PUBLIK

5.7.1 KETERLIBATAN PRAKTISI MASIH RENDAH DALAM RISET AKADEMISI

Broadbent & Guthrie (2008) menyatakan bahwa masalah penting dalam pengembangan disiplin ilmu akuntansi sektor publik adalah keterlibatan akademisi dengan organisasi atau praktisi agar dapat menyatukan teori dan empiris. Menurut Broadbent & Guthrie (2008) jika penelitian akuntansi sektor publik ingin membuat dampak yang signifikan di masyarakat, maka akademisi harus berdampak pada kebijakan. Sehingga membutuhkan akademisi untuk terlibat dengan pembuat kebijakan dan untuk terlibat dalam masalah tata kelola pada tingkat praktis, seperti misalnya politisi dan pembuat kebijakan berjuang untuk menemukan solusi untuk masalah, meskipun dalam jangka pendek. Mereka tertarik pada solusi pragmatis yang tidak terperosok dalam kompleksitas. Adalah mungkin bagi para peneliti untuk membangun jembatan dengan para praktisi. Hubungan antara akademisi dan praktik telah lama rapuh dan sarat dengan kesulitan dan ini masih merupakan tantangan yang harus diatasi, demikian pula studi komparatif tentang bagaimana menyelesaikan masalah ini pada negara yang berbeda masih menjadi tantangan penelitian area sektor publik di masa depan

5.7.2 RISET MULTIDISIPLIN BIDANG AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK MASIH DIREMEHKAN

Sejalan dengan Broadbent & Guthrie (2008), Goddard (2010) juga berpendapat bahwa riset akuntansi sektor publik yang dilakukan akademisi masih belum banyak melibatkan para praktisi, hal ini kaitannya dengan implementasi kebijakan publik. Peneliti akuntansi memiliki banyak keahlian untuk ditawarkan di bidang ini. Riset akuntansi sektor publik didorong untuk dapat melibatkan peneliti dari lintas disiplin. Penelitian multidisiplin ini cenderung diremeehkan oleh komunitas akuntansi sektor publik, padahal dengan melakukan riset lintas disiplin maka riset akan lebih kaya, dan memiliki banyak hal yang ditawarkan dalam hal pemahaman yang lebih dalam tentang subjek kita sendiri dan berkontribusi pada pemahaman yang lebih luas tentang sektor publik secara keseluruhan. Lebih lanjut, meskipun analisis publikasi menunjukkan komunitas penelitian yang bersemangat dalam bidang akuntansi sektor publik menggunakan serangkaian metodologi dan topik yang luas, masih ada beberapa masalah utama yang menjadi perhatian yaitu penggunaan perspektif multidisiplin. Riset ini menyarankan para peneliti akuntansi sektor publik mengeksplorasi metodologi multi-paradigma dimasa depan.

5.7.3 AREA RISET SANGAT LUAS DAN SULIT UNTUK DIKOMPILASI

Rajib dan Hoque (2016) menyimpulkan bahwa masih belum ada harmonisasi dalam penerapan sistem akuntansi akrual. Sangat sering standar kontroversial dan sering diperdebatkan dan diubah (Jones *et al.* 2013). Berbagai macam area ditemukan pada riset akuntansi sektor

publik. Karena variasi yang luas ini, kompilasi penelitian menjadi sulit. Namun, harus diterima bahwa area yang luas ini telah memperkaya penelitian tentang riset akuntansi sektor publik.

5.7.4 SEBAGIAN BESAR RISET BIDANG AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK TIDAK MENGGUNAKAN TEORI

Van Halden & Hoque (2016) menyatakan kekhawatiran utama mereka dari hasil riset menunjukkan bahwa hampir setengah dari penelitian yang ditinjau tidak menggunakan teori. Kurangnya penggunaan teori ini lebih dapat diamati dalam jurnal administrasi publik (80%) daripada di jurnal akuntansi (30%). Penggunaan teori yang tepat memungkinkan yang lebih dalam memahami masalah atau pertanyaan penelitian. Terlebih lagi, teorisasi memberikan peluang untuk mengembangkan dan meningkatkan tubuh pengetahuan akademis. Oleh karena itu, Van Halden & Hoque (2016) menganjurkan penggunaan teori dalam penelitian tentang akuntansi manajemen sektor publik. Berbagai cabang teori institusional berpotensi berkontribusi untuk memahami perubahan akuntansi manajemen dari waktu ke waktu yang dihasilkan dari interaksi antara tekanan eksternal (seperti reformasi, atau perubahan dalam struktur pemerintahan) dan bentuk perilaku yang diterima secara umum, karena dipengaruhi oleh tradisi budaya dan politik. Riset ini merekomendasikan untuk meninjau kembali riset akuntansi sektor publik dan secara eksplisit menganjurkan untuk melakukan penelitian kualitatif.

5.7.5 MASIH SEDIKIT RISET AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK TERKAIT PENGHEMATAN

Sejalan dengan argument Goddard (2010) tentang perlunya penelitian interdisiplin, Steccolini (2019), berpendapat perlunya mengembangkan pemahaman tentang riset akuntansi sektor publik

terkait penghematan (*austerity*) di berbagai tingkat dan konteks organisasi. Lebih lanjut, riset akuntansi sektor publik juga perlu membangun pemahaman yang baik tentang penelitian interdisipliner. Masih sedikit peneliti yang memfokuskan pada penghematan seperti membentuk konstruksi, dan kesan, sikap dan perilaku terhadap, penghematan dan status pemerintah dan organisasi layanan publik. Sehingga riset bidang akuntansi sektor publik terkait penghematan perlu untuk dikembangkan mengingat sumber dana sektor publik adalah dari masyarakat yang harus dijaga akuntabilitasnya.

5.8 PELUANG RISET BIDANG SEKTOR PUBLIK YANG MASIH DAPAT DILAKUKAN DI INDONESIA

Masih banyaknya topik akuntansi sektor publik yang masih jarang diteliti, padahal topik tersebut dapat menjadi hal yang menarik. Berikut adalah topik-topik mutakhir yang belum banyak dibahas dan dieksplorasi dalam bidang akuntansi sektor publik, adalah:

1. Penganggaran modal
2. Auditing
3. Tata kelola
4. Penganggaran Modal
5. Privatisasi/ Kemitraan Publik dan Swasta/Inisiatif Keuangan Swasta
6. Isu Pajak Daerah
7. Korupsi dan Kecurangan
8. Penghematan
9. Sistem Informasi
10. Pengadaan Barang dan Jasa
11. Dana Desa
12. Pemahaman Pengelola Keuangan Desa

13. Penatausahaan Aset Tetap

14. Sistem Akuntansi 4.0

Topik di atas dapat diterapkan pada seluruh lembaga-lembaga tinggi negara dan departemen-departemen di bawahnya, pemerintah daerah, BUMN, BUMD, LSM dan yayasan sosial, sekolah, rumah sakit dan layanan publik lainnya, maupun pada proyek-proyek kerjasama sektor publik dan swasta. Perspektif riset yang digunakan masih menggunakan teori disiplin ilmu bidang ekonomi sehingga perlu memperluas perspektif penelitian menjadi multi disiplin.

Artikel yang ditulis akademisi tidak bervariasi diakibatkan ketersediaan data di lapangan. Sedangkan artikel yang ditulis oleh non akademisi kadang tidak menggunakan teori sama sekali. Dengan demikian, hal ini menunjukkan masih adanya kesenjangan antara akademisi dan praktisi sehingga riset selanjutnya dapat melibatkan praktisi dan akademisi. Metode yang masih jarang digunakan peneliti pada riset sektor publik adalah metode eksperimen, metode kajian pustaka, dan fenomenologi. Sementara pendekatan riset yang masih minim dilakukan adalah pendekatan interpretif dan pendekatan alternatif. Sehingga riset ke depan dapat diperkaya dengan menggunakan pendekatan tersebut.

5.9 PENUTUP DAN SIMPULAN

Kontribusi dari berbagai dasar penelitian, seperti penggunaan teori sosial, politik selain teori ekonomi oleh para peneliti telah memperkaya riset akuntansi sektor publik. Isu penting dalam riset bidang akuntansi sektor publik adalah masalah keterlibatan riset akademisi dengan praktik.

Jika riset akuntansi sektor publik ingin membuat dampak yang signifikan di masyarakat, maka akademisi harus berdampak pada kebijakan. Dalam hal ini praktisi membutuhkan akademisi untuk terlibat dalam pembuatan kebijakan dan terlibat dalam masalah tata kelola pada tingkat praktis. Peneliti juga harus mempertimbangkan beragam audiens ketika meneliti dan menulis. Sebagai contoh, melalui pembelajaran, dengan mendidik mereka untuk memahami kompleksitas riset akuntansi sektor publik dan solusi teknologi yang ditawarkan. Politisi dan pembuat kebijakan berjuang untuk menemukan solusi untuk masalah, meskipun dalam jangka pendek.

Pada akhirnya, praktik akuntansi memberikan dasar untuk pemahaman riset akuntansi sektor publik tentang lingkungan sekitarnya. Kontribusi berbagai bidang dan praktik pada lingkungan yang berbeda menjadikan ruang lingkup untuk eksplorasi penelitian. Para pembuat kebijakan dan pembuat standar telah memberikan upaya untuk mengembangkan kerangka kerja yang akan diterima secara luas dan berguna untuk lingkungan atau komunitas yang berbeda. Sehingga agenda riset ke depan adalah munculnya beragam topik, menggunakan multiperspektif, kombinasi metode dan metodologi.

DAFTAR PUSTAKA

- Adams, R.A. (2014). *Public Sector Accounting and Finance Made Simple*, revised edition 3, Lagos: Corporate Publishers Venture.
- Adhikari, P., Timoshenko, K. & Garseth-Nesbakk, L. (2012). Reforming central government accounting in diverse contexts: A three-country comparison. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2(1), 44 – 60

- Adhikari, P., Kuruppu, C. and Matilal, S. (2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Accounting Forum*, 37(3), 213 – 230
- Ball, I and Pflugrath, G. (2012). Government Accounting: Making Enron look good. *World Economics*, 13(1), 1 – 18
- Bastian, Indra (2014) *Akuntansi Sektor Publik. In: Lingkup Akuntansi Sektor Publik*. Universitas Terbuka, Jakarta, pp. 1-52
- Baxter, W., & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 97–126
- Brignall, S & Modell, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector. *Management Accounting Research*, 11, 281 – 306
- Broadbent, J and Guthrie, J. (1992). Changes in public sector: A review of recent “alternative” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2), 3 – 31.
- Broadbent, J and Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(2), 129 – 169
- Bromwich, M., & Scapens, R. W. (2001). Management accounting research: the first decade. *Management Accounting Research*, 12(2), 245–254.
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organisational analysis*. London: Heinemann
- Carpenter, V.L & Feroz, E.H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four US state governments decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organization and Society*, 26(7/8), 565 – 596.

- Ezzamel, M., Hyndman, N., Johnsen, A. & Lapsley (2014). Reforming central government: An evaluation of an accounting innovation. *Critical Perspective on Accounting*, 25, 409 – 422.
- Freeman, R.J. and G.S. Allison. (2006). Century of governmental accounting and financial reporting leadership. *Government Finance Review*, 22(2)
- Goddard, Andrew. (2010). Contemporary public sector accounting research – An international comparison of journal papers. *The British Accounting Review*, 42, 75 – 87
- Harun, H., Van Peurseem, K. & Eggleton, I. (2012). Institutionalization of accrual accounting in the Indonesian public sector. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 8(3), 257 – 285
- Himick, D., Brivot, M. and Henri, J.-F. (2016), An ethical perspective on accounting standard setting: Professional and lay-experts' contribution to GASB's Pension Project, *Critical Perspectives on Accounting*, 36, pp. 22-38.
- Himick, D. and Brivot, M. (2018), Carriers of ideas in accounting standard-setting and financialization: The role of epistemic communities, *Accounting, Organizations and Society*, 66, pp. 29-44.
- Hopper, T., & Powell, A. (1986). Making sense of research into the organisational and social aspects of management accounting. *Journal of Management Studies*, 22(5), 429–465.
- Jones, R., Lande, E., Luder, K. & Portal, M. (2013). A comparison of budgeting and accounting reforms in the national governments of France, Germany, the UK and the US. *Financial Accountability & Management*, 29(4), 419 – 441.
- Kurtenbach, J.M and Roberts, R W. (1994). Public Sector Research in Accounting: a review and synthesis. *Public Budgeting & Financial Management*, 6(2), 216-253.

- Modell, S. (2009). Institutional research on the performance measurement and management in the public sector accounting literature: A review and assessment. *Financial Accountability & Management*, 25(3), 277 – 303.
- Pollanen, R. & Loiseau-Lapointe, K. (2012). Accounting reforms in the government of Canada: Exploratory evidence on accrual accounting adoption and impact. *Financial Accountability and Management*, 28(4), 359 – 377
- Rajib, Md Salah Uddin & Hoque, M (2016) A Literature Review on Public Sector Accounting, *The Jahangirnagar Journal of Business Studies*, Volume 5, Issue 1, (ISSN: 2227 – 3484).
- Rizky, H.P dan Setiawan, D (2019). Perkembangan Penelitian Akuntansi Sektor Publik di Indonesia. *ASSETS Jurnal Akuntansi dan Pendidikan*, Vol. 8 No. 2 Hal. 94-116
- Roybark, H.M., Coffman, E.N. & Previts, G.J. (2012). The first quarter of century of the GASB (1984 – 2009): A perspective on standard setting (Part One). *ABACUS*, 48(1), 1 – 30
- Steccolini, I. (2019). Accounting and the post-new public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32 (1), 255-279.
- Van Helden, G.J. (2005). Researching public sector transformation: The role of management accounting. *Financial Accountability & Management*, 21(1), 99 – 133.
- Van Helden, J. and Uddin, S. (2016). *Public sector management accounting in emerging economies: A literature review*, *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 34-62.

Bab 6

KUALITAS AUDIT: ISU METODOLOGIS DAN AGENDA RISET

Ratu Ayu Sri Wulandari MA, S.E., M.Sc.
Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Jenderal Soedirman

6.1 MUKADIMAH

Berbagai skandal akuntansi yang pernah terjadi menyebabkan perusahaan-perusahaan besar seperti Enron, Parmalat, WorldCom, Lehman Brothers runtuh seketika. Kegagalan perusahaan yang diakibatkan oleh adanya kecurangan dalam akuntansi ini jelas mengonfirmasi bahwa perlu adanya laporan keuangan yang berkualitas yang salah satunya dihasilkan dari proses audit yang berkualitas pula. Selain pihak manajemen yang harus bertanggung jawab atas kebangkrutan perusahaan, auditor eksternal juga disorot oleh publik sebagai pihak yang turut bertanggung atas ketidakmampuannya menemukan kecurangan dan melaporkan kecurangan tersebut, sehingga publik merasa dirugikan karena menggunakan laporan keuangan auditan tidak berkualitas.

Kualitas audit mengacu pada produksi informasi keuangan tanpa adanya salah saji, kelalaian atau bias. Penelitian tentang kualitas audit telah banyak dibahas oleh para akademisi, praktisi dan regulator. Akan tetapi, diskusi tentang kualitas audit masih terus berlangsung mengingat fakta bahwa fitur kualitas audit tidak dapat diobservasi secara langsung.

Selain itu, untuk benar-benar mengetahui dimensi dan karakteristik kualitas suatu audit ataupun kualitas auditornya baru dapat dirasakan setelah mengalami proses audit itu sendiri atau Craswell dan Francis (1999) menyebut “*an audit is an experience good*”.

Belum adanya konsensus tentang kualitas audit itu sendiri diduga karena untuk dapat mengetahui kualitas audit tidak hanya dilihat dari satu perspektif namun berbagai perspektif (akademisi, praktisi/profesional, dan regulator). Perspektif riset akademik akademisi banyak melihat kualitas audit sisi input dan *outcome*, pespektif profesional melihat kualitas audit dari sisi proses, sedangkan perspektif regulator melihat kualitas audit dari sisi persepsi pengguna dan penyedia laporan keuangan itu sendiri. Oleh karena itu, operasionalisasi konsep dan pengukuran kualitas auditor dan faktor-faktor yang mempengaruhinya masih terbuka untuk dijadikan penelitian-penelitian dimasa mendatang (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, & Velury, 2013).

Tulisan ini secara khusus mendiskusikan isu terkait konsep kualitas audit dengan mereviu riset-riset yang berusaha mendefinisikan dan mengukur kualitas audit. Pembahasan kualitas audit menjadi penting karena mengetahui kualitas audit akan menentukan tingkat keandalan laporan keuangan yang memungkinkan para investor, kreditor dan pihak-pihak lain membuat penilaian yang tepat tentang perusahaan. Tulisan ini juga mencoba memberikan pandangan untuk arah riset selanjutnya yang dapat dilakukan terkait kualitas audit di Indonesia, baik di sektor swasta maupun pemerintah. Hasil dari tulisan ini diharapkan dapat bermanfaat bagi para mahasiswa, dosen, dan para peneliti yang tertarik mendiskusikan kualitas audit sehingga nantinya berkontribusi pada perkembangan konsep dan pengukuran kualitas audit.

6.2 DEFINISI KUALITAS AUDIT

Sebelum mendiskusikan tentang kualitas audit, penting untuk terlebih dahulu mendefinisikan apa itu kualitas. Secara umum, menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (<https://kbbi.kemdikbud.go.id/>) kualitas adalah tingkat baik buruknya sesuatu; kadar; derajat atau taraf (kepandaian, kecakapan, dan sebagainya). Kualitas audit mengacu pada produksi informasi keuangan tanpa adanya salah saji, kelalaian, atau bias.

Mendefinisikan dan mengonseptualisasi kualitas audit secara historis menjadi sebuah tantangan bagi para akademisi dan regulator. Definisi seminal yang sering digunakan oleh para peneliti berasal dari DeAngelo (1981) yang melihat dari dua dimensi yaitu: probabilitas bahwa auditor akan (a) menemukan salah saji dan kecurangan dalam sistem akuntansi klien, dan (b) melaporkan salah saji dan kecurangan tersebut. Dimensi yang pertama berkaitan dengan kompetensi (*competence*) dan tingkat upaya auditor (*auditor effort*), sedangkan dimensi kedua terkait dengan objektivitas, skeptisisme profesional, dan independensi auditor. Kedua dimensi tersebut menunjukkan bahwa ada banyak aspek pembentuk kualitas audit yang semunya melihat kualitas auditornya. Definisi yang senada dengan DeAngelo (1981) juga dibuat oleh Liu dan Wang (1999) dan Watkins, Hillison, & Morecroft (2004).

Definisi dari *Government Accountability Office* (2003) dan Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) mendefinisikan bahwa audit yang berkualitas tinggi adalah audit yang sesuai dengan standar audit yang berlaku. Titman & Trueman (1986) mencoba mendefinisikan kualitas audit dengan memfokuskan pada keakuratan informasi yang dilaporkan oleh auditor. Kualitas audit yang tinggi akan meningkatkan keandalan laporan keuangan sehingga investor dapat menilai perusahaan dengan akurat. Dengan demikian kualitas audit menjadi bagian dari kualitas informasi akuntansi yang diungkapkan perusahaan yang dapat

meminimalisir informasi asimetri (Clinch, Stokes, & Zhu, 2012).

Palmrose (1988) mendefinisikan kualitas audit dalam hal tingkat jaminan. Oleh karena tujuan audit adalah untuk memberikan jaminan terhadap laporan keuangan, maka kualitas audit adalah probabilitas bahwa laporan keuangan tidak mengandung salah saji material. Pada kenyataannya, definisi ini menggunakan hasil-hasil audit seperti reliabilitas laporan keuangan auditan untuk merefleksikan kualitas audit. Definisi Palmrose mencerminkan kualitas audit aktual. Akan tetapi, karena kualitas aktual itu tidak dapat diobservasi sebelum dan ketika audit dilakukan, proksi yang paling valid digunakan adalah ketika menginvestigasi hubungan antara kualitas aktual dan faktor-faktor lainnya.

Menurut perspektif teori keagenan, audit laporan keuangan merupakan mekanisme pemantauan yang dapat membantu mengurangi asimetri informasi dan menjamin para prinsipal (pemegang saham dan pemegang saham potensial), dengan memberi jaminan bahwa laporan keuangan manajemen bebas dari salah saji material (Watts & Zimmerman, 1986) followed by the estimation of the probabilistic seismic hazard incorporating fault slip and background earthquake occurrence rates. The 3-D P-wave velocity structure of the Teton region was determined using local earthquake data from the Jackson Lake seismic network that operated from 1986--2002. An earthquake catalog was then developed for 1986--2002 for the Teton region using relocated hypocenters. The resulting data revealed a seismically quiescent Teton fault, at ML, local magnitude ≤ 3 , with diffuse seismicity in the southern Jackson Hole Valley area but notable seismicity eastward into the Gros Ventre Range. Relocated Yellowstone earthquakes determined by the same methods highlight a dominant E--W zone of seismicity that extends from the aftershock area of the

1959 (MS surface wave magnitude. DeFond & Zhang, (2014) mencoba menambahkan definisi kualitas audit dengan mempertimbangkan peran auditor dalam memastikan kualitas pelaporan keuangan dan mendefinisikan kualitas audit yang “lebih tinggi” sebagai “jaminan yang lebih besar bahwa laporan keuangan benar-benar dapat mencerminkan kondisi ekonomi yang mendasari perusahaan, dikondisikan pada sistem pelaporan keuangan dan karakteristik bawaannya.

Kesimpulan dari definisi-definisi yang telah disebutkan bahwa perlu dipertimbangkan dalam menilai kualitas audit itu bukan hanya hasil dari proses audit namun juga dari sisi permintaan klien, pasokan auditor, dan campur tangan regulasi (DeFond & Zhang, 2014). Definisi-definisi yang ada juga dianggap masih gagal memasukkan aspek input, proses dan output kualitas audit yang dianggap penting oleh beberapa pemangku kepentingan (Knechel et al., 2013).

6.2.1 PENGUKURAN KUALITAS AUDIT

Mengukur kualitas audit juga tidak terlepas dari berbagai macam perbedaan tergantung definisi yang digunakan baik. Oleh karena itu, berbagai jenis proksi kualitas audit juga digunakan oleh para peneliti dalam 20 hingga 30 tahun terakhir untuk menangkap tingkat kualitas audit.

6.2.1.1 KUALITAS LABA

Laporan keuangan adalah *jointproduct* antara manajer dan auditor (Antle & Nalebuff, 1991). Kualitas laba yang dihasilkan oleh laporan keuangan diasumsikan mampu merefleksikan kualitas audit. Kualitas laba digunakan sebagai proksi kualitas audit karena laba yang berkualitas memberi jaminan reliabilitas informasi. Ada berbagai macam ukuran kualitas laba yang digunakan untuk mengukur kualitas

audit antara lain: *discretionary accruals*, *meet or beat earnings targets*; *earnings response coefficient*, dan *restatement*.

6.2.1.1.1 AkruaI Diskresioner (*Discretionary accruals*)

AkruaI diskresioner merupakan salah satu proksi yang paling banyak digunakan sebagai indikator kualitas laba. Riset-riset yang menggunakan proksi akruaI diskresioner sebagai proksi tidak secara langsung kualitas audit diantaranya Balsam, Krishnan, & Yang (2003); Carey & Simnett (2006), Choi, Kim, & Zang (2010); Francis & Yu (2009); Hoitash, Markelevich, & Barragato, (2007) using auditor brand name to proxy for audit quality. Recent work has hypothesized that auditor industry specialization also contributes to audit quality. Extending this literature, we compare the absolute level of discretionary accruals (DAC, Chi et al. (2009); Lee et al. (2013). Adapun ukuran akruaI diskresioner yang digunakan diantaranya adalah Model Jones 1991, Model Jones Modifikasian (Dechow, Sloan, & Sweeney, 1995); Model Kaznik (1999), Model Kothari et al., (2005).

6.2.1.1.2 Meet or beat earnings targets

Meet or beat earnings target dianggap dapat digunakan sebagai proksi kualitas audit karena riset sebelumnya memberi bukti bahwa sistem *reward* bagi manajer tergantung pada tercapainya target laba atau tidak (Koh et al., 2013). Oleh karena pengukuran kinerja manajemen berdasarkan target laba tertentu, maka diduga manajer akan melakukan manajemen laba guna memenuhi target laba. Laba yang berkualitas tinggi diasumsikan ketika tidak adanya manajemen laba. Riset-riset yang menggunakan target laba sebagai ukuran kualitas laba dan kualitas audit antara lain: Carey & Simnett (2006)

6.2.1.1.3 Earnings Response Coefficient(ERC)

Persepsi pasar tentang kualitas laba mencerminkan pandangan investor tentang kualitas audit aktual. Kualitas laba dapat diukur dengan proksi *earnings response coefficient* (ERC). Oleh karena itu, kualitas laba mencerminkan kualitas audit, maka kualitas audit juga dapat diukur juga dengan ERC. Riset-riset yang menggunakan ERC sebagai ukuran kualitas audit antara lain: Balsam et al. (2003); Burnett, Chen, & Gunny (2018); Chi et al. (2009); Ghosh et al. (2005); Koh et al. (2013); Lee et al. (2013) using auditor brand name to proxy for audit quality. Recent work has hypothesized that auditor industry specialization also contributes to audit quality. Extending this literature, we compare the absolute level of discretionary accruals (DAC).

6.2.1.1.4 Penyajian Kembali Laporan Keuangan (*Restatement*)

Penyajian kembali laporan keuangan biasanya terjadi karena ada manajemen laba atau kegagalan audit kerana auditor tidak mampu mendeteksi salah saji atau tidak sesuai dengan standar akuntansi. Oleh karena itu adanya *restatement* dianggap proses audit tidak berkualitas. Riset-riset yang menggunakan *restatement* sebagai proksi kualitas audit dilakukan oleh (Gunny & Zhang, 2013).

6.2.1.2 KARAKTERISTIK AUDITOR

6.2.1.2.1 Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP)

Konsep yang diajukan oleh DeAngelo (1981) menyatakan bahwa ukuran KAP merupakan indikator kualitas audit karena semakin besar KAP mempunyai sumber daya yang lebih baik seperti auditor dengan berpengalaman, teknologi dan perlengkapan yang lebih canggih

dalam mendeteksi kecurangan. Selain itu KAP besar dipersepsikan mempunyai kualitas yang tinggi karena berusaha menjaga nama baik perusahaan (Li et al., 2009). Dengan demikian, ukuran KAP diukur dengan kategori sebuah KAP tergabung dalam Big Natau tidak, banyak digunakan sebagai proksi kualitas audit (Behn, Choi, & Kang, 2008; Chen, Chen, & Wei, 2011; Clinch et al., 2012; Francis, 2004) mainly from the United States, in order to assess what we currently know about audit quality with respect to publicly listed companies. The evidence indicates that outright audit failure rates are infrequent, far less than 1% annually, and audit fees are quite small, less than 0.1% of aggregate client sales. This suggests there may be an acceptable level of audit quality at a relatively low cost. There is also evidence of voluntary differential audit quality (above the legal minimum).

6.2.1.2.2 Auditor Spesialis Industri

Auditor dengan kemampuan dan keahlian khusus dalam industri tertentu memberikan jasa dengan kualitas yang tinggi. Hasil riset sebelumnya memberi bukti bahwa auditor spesialis industri cenderung berhubungan dengan rendahnya tingkat manajemen laba (Krishnan, 2003). Riset-riset sebelumnya memberi bukti bahwa auditor spesialis industri dapat digunakan sebagai proksi kualitas audit (Clinch et al., 2012; Francis, 2004; Watkins et al., 2004; IASSB, 2011) mainly from the United States, in order to assess what we currently know about audit quality with respect to publicly listed companies. The evidence indicates that outright audit failure rates are infrequent, far less than 1% annually, and audit fees are quite small, less than 0.1% of aggregate client sales. This suggests there may be an acceptable level of audit quality at a relatively low cost. There is also evidence of voluntary differential audit quality (above the legal minimum. Untuk

menilai apakah auditor termasuk dalam kategori spesialis atau bukan digunakan ukuran pangsa pasar (Carcello & Nagy, 2004; Li et al., 2009).

6.2.1.3 INDEPENDENSI

6.2.1.3.1 Audit Fee

Audit Fee digunakan sebagai proksi kualitas audit karena mempengaruhi independensi dan kompetensi auditor. Besarnya *audit fee* (biaya audit) mencerminkan seberapa besar upaya yang dilakukan oleh auditor selama proses pengauditan. Besarnya upaya auditor menandakan juga adanya proses monitoring yang lebih baik sehingga dapat menghasilkan audit yang berkualitas. Oleh karena itu, *audit fee* yang tinggi diasumsikan dapat digunakan sebagai proksi kualitas audit. Riset yang menggunakan *audit fee* sebagai proksi kualitas audit dilakukan oleh Hoitash, Markelevich, & Barragato (2007), Li, Stokes, Taylor, & Wong (2011)

6.2.1.3.2 Tenur Auditor

Hakim & Omri (2010) menyimpulkan bahwa *tenur auditor* merupakan salah satu ukuran kualitas audit yang dapat diobservasi. Hasil riset-riset sebelumnya memberi bukti bahwa independensi dan objektivitas auditor dipertaruhkan ketika *tenur auditor* semakin panjang. Geiger & Raghunandan, 2002) menemukan bahwa auditor cenderung kurang dapat memberikan opini *concern* pada awal perikatan, namun tidak di tahun-tahun selanjutnya. Atau dengan kata lain bahwa *tenur auditor* berhubungan negatif dengan kualitas audit. Akan tetapi, para peneliti lain juga meyakini bahwa kualitas audit semakin menurun seiring lamanya masa perikatan. Dengan demikian,

tenur auditor dapat dijadikan proksi kualitas audit.

6.2.1.3.3 Kecenderungan Menerbitkan Laporan *Going Concern*

Geiger & Raghunandan (2002) mengukur kualitas audit dengan melihat apakah auditor menerbitkan opini *going concern* sebelum terjadinya kebangkrutan. Mengacu pada definisi kualitas audit DeAngelo (1981) auditor yang mampu mengidentifikasi adanya masalah *going concern* dan melaporkannya, auditor dianggap kompeten dan independent secara aktual. Oleh karena kompetensi dan independensi merupakan dimensi kualitas audit, maka penerbitan *going-concern* dianggap dapat sebagai proksi kualitas audit (Francis & Yu, 2009).

6.2.1.3.4 Opini Audit

Auditor harus secara objektif mengevaluasi kinerja klien dan mampu menahan tekanan dari klien untuk menerbitkan opini wajar (Carey & Simnett, 2006) where the audit partner can be identified and for a period where partner rotation was not mandatory, we examine the association between audit quality and long audit partner tenure. The three measures of audit quality examined are the auditor's propensity to issue a going-concern audit opinion for distressed companies, the direction and amount of abnormal working capital accruals, and just beating (missing, sehingga independensi auditor memainkan peran penting agar menghasilkan audit yang berkualitas. Dengan demikian, jika auditor dapat menerbitkan opini selain wajar maka auditor diasumsikan hasil audit berkualitas tinggi. Penelitian Sharma & Sidhu (2001) dan Liu et al. (2011) adalah contoh riset yang menggunakan opini auditor sebagai proksi kualitas audit.

6.2.2 ISU METODOLOGIS

6.2.2.1 Isu Definisi Konseptual Kualitas Audit

Isu definisi konseptual kualitas audit masih terus mendapat perhatian dari para peneliti, praktisi, dan regulator. Mendefinisikan kualitas audit menjadi hal penting mengingat berawal dari sebuah definisi, unit analisis dapat dipilih dan pengukuran kualitas audit dapat dioperasionalkan. Selain itu, dari definisi konseptual yang digunakan oleh peneliti akan menentukan pendekatan penelitian seperti apa yang tepat dilakukan. Pfeffer (1982) menyebutkan bahwa salah satu kriteria sebuah teori yang baik adalah adanya kejelasan (*clarity*). Konsep kualitas audit secara umum telah memenuhi hal ini, oleh karena itu semua definisi konseptual yang jelas pada dasarnya bisa digunakan selama argumen yang dibangun sesuai dengan tujuan penelitian.

6.2.2.2 Isu Level Unit Analisis

Permasalahan lain dalam riset kualitas audit adalah masih adanya ketidaktepatan penggunaan unit analisis. Ukuran kualitas audit diturunkan dari definisi operasional yang digunakan oleh peneliti. Definisi operasional yang dikembangkan juga menentukan tingkat unit analisis yang digunakan, apakah menggunakan unit analisis pada level individu, kelompok, perusahaan/organisasi. Pemilihan level analisis yang tepat dalam penelitian sangat menentukan validitas penelitian dan hasil penelitian. Tujuan penelitian dengan jelas juga dapat mengarahkan penggunaan level analisis yang akan digunakan sehingga teknik pengambilan data dapat dilakukan dengan tepat.

Dalam riset kualitas audit, peneliti harus dapat membedakan antara kualitas auditor (*partner*), auditor (kantoran akuntan publik), dan kualitas audit. Memang bukan perkara mudah untuk dapat benar-benar membedakan antara hasil pekerjaan auditor secara individu

dengan hasil pekerjaan tim audit atau bahkan kantor akuntan publik. Banyak penelitian tidak membedakan antara kualitas audit dan kualitas auditor, bahkan seringkali menggunakannya secara bergantian. Seorang peneliti tidak bisa menyatakan bahwa unit analisis adalah auditor individual hanya karena partner audit adalah subjek penelitiannya seperti pada penelitian Carey P. Simnett (2013). Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa peneliti perlu berhati-hati dalam memilih unit analisis yang akan digunakan.

6.2.2.3 Isu Pengukuran Kualitas Audit

Penelitian yang menguji variabel kualitas audit baik sebagai variabel independen maupun dependen masih terus menghadapi masalah pengukuran. Perbedaan tentang ukuran/proksi suatu variabel memang banyak dijumpai dalam riset-riset sosial. Dua hal yang perlu diperhatikan ketika mengukur suatu variabel adalah memilih definisi yang tepat dan unit analisis yang digunakan. Beberapa riset menggunakan berbagai proksi untuk mengukur kualitas audit. Tujuan menggabungkan berbagai proksi adalah untuk memperoleh gambaran yang lengkap tentang kualitas audit dari berbagai perspektif. Akan tetapi, terkadang hasilnya juga tidak konsisten sehingga sebenarnya proksi tertentu hanya dapat melihat satu sudut pandang dan berbagai indikator lainnya juga mempunyai keterbatasan masing-masing.

6.2.3 PELUANG RISET SELANJUTNYA

Berdasarkan revidi terkait definisi dan pengukuran kualitas audit yang masih belum ada konsensus, topik kualitas audit di Indonesia masih sangat terbuka luas. Ada beberapa peluang riset utama yang dapat dilakukan oleh para mahasiswa, dosen, peneliti lain yang tertarik dengan topik kualitas audit, antara lain:

1. Riset yang menguji kualitas audit di Indonesia sebagian besar menggunakan sampel perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Sebagian riset menggunakan sampel laporan keuangan pada sektor publik/pemerintahan, dan hanya sejumlah kecil menguji kualitas audit pada perusahaan non-publik. Riset selanjutnya dapat menguji kualitas audit pada sector public dan dibandingkan dengan sector privat. Masih terbuka kesempatan riset kualitas audit pada sektor publik yang kemudian dianalisis persamaan dan perbedaannya.
2. Pengukuran kualitas audit sebagian besar masih menggunakan ukuran yang paling umum seperti ukuran KAP dan auditor spesialisasi industri, dan kualitas laba dengan akrual diskresioner. Ukuran-ukuran lain yang diusulkan oleh para peneliti sebelumnya masih banyak yang belum diuji dalam konteks Indonesia. Oleh karena itu, masih terbuka peluang bagi para akademisi dan peneliti Indonesia untuk memberikan tambahan bukti dan tilikan yang berbeda dibandingkan hasil di beberapa negara maju seperti Amerika, Kanada, negara-negara di bagian Eropa dan Australia.
3. Sebagian besar penelitian kualitas audit menggunakan pendekatan kuantitatif seperti data arsip, survei, dan eksperimen. Pendekatan ini terkadang gagal untuk dapat memahami kualitas audit dalam lingkungan audit yang sesungguhnya. Proksi kualitas audit tidak dapat didefinisikan secara tepat hanya dengan pendekatan kuantitatif (Knechel et al., 2013). Oleh karena itu, penelitian dengan pendekatan kualitatif masih sangat perlu dilakukan oleh para akademisi untuk dapat menangkap praktik audit yang sesungguhnya, karena beberapa hasil penelitian yang menggunakan pendekatan kualitatif lebih banyak dilakukan oleh para praktisi dan regulator (IAASB, 2014).

4. Mengingat pentingnya kualitas audit yang tinggi, para peneliti selanjutnya diharapkan dapat mengeksplorasi lebih banyak perspektif seperti perspektif dari sisi pengguna, perspektif regulator, dan perspektif profesional (profesi akuntan/auditor).

6.3 KESIMPULAN

Ada berbagai macam definisi konseptual dan pengukuran kualitas audit. Semua proksi yang digunakan untuk mengukur kualitas audit selalu ada logika teori yang berbeda-beda yang mendasarinya. Beberapa proksi sangat sering digunakan sedangkan proksi lain jarang digunakan. Menilik model yang digunakan juga menunjukkan bahwa untuk mengukur kualitas audit dengan proksi yang sama dapat menggunakan metoda yang berbeda-beda. Tujuan utama penulisan revidi ini adalah untuk memberikan gambaran kepada para peneliti bahwa topik kualitas audit masih sangat terbuka luas untuk diuji dari berbagai aspek. Lebih jauh lagi, melalui tulisan ini diharapkan dapat bermanfaat bagi para peneliti selanjutnya yang pada akhirnya hasil penelitiannya dapat bermanfaat bagi profesi auditor, akuntan, perusahaan, pemerintah dan para pengguna laporan keuangan.

DAFTAR PUSTAKA

- Antle, R., & Nalebuff, B. (1991). Conservatism and Auditor-Client Negotiations. *Journal of Accounting Research*, 29, 31.
- Asthana, S. C., & Boone, J. P. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing*, 31(3), 1–22.
- Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing*.
- Behn, B. K., Choi, J.-H., & Kang, T. (2008). *The Accounting Review* (Vol. 83).
- Burnett, B., Chen, H., & Gunny, K. (2018). Auditor-provided lobbying service and audit quality. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*.
- Carcello, J. V., & Nagy, A. L. Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. , 23 A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY § (2004).
- Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit Partner Tenure and Audit Quality. In *THE ACCOUNTING REVIEW* (Vol. 81).
- Carey P. Simnett, R. (2013). Audit Partner Tenure and Audit Quality. *The Accounting Review*, 8(1)(3), 653–678.
- Chen, K. C. W., Chen, Z., & Wei, K. C. J. (2011). Agency costs of free cash flow and the effect of shareholder rights on the implied cost of equity capital. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 46(1), 171–207.
- Chi, W., Huang, H., Liao, Y., Xie, H., Amber, E. M. B., Bamber, L. S., ... Xie, H. (2009). Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 359–391.

- Choi, J. H., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing*, 29(2), 115–140.
- Clinch, G., Stokes, D., & Zhu, T. (2012). Audit quality and information asymmetry between traders. *Accounting and Finance*, 52(3), 743–765.
- Craswell, A. T., & Francis, J. R. (1999). Pricing Initial Audit Engagements: A Test of Competing Theories. In *Source: The Accounting Review* (Vol. 74).
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management. *The Accounting Review*, 70(2), 193–225.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2–3), 275–326.
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *British Accounting Review*, 36(4), 345–368.
- Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *Accounting Review*, 84(5), 1521–1552.
- Geiger, M. A., & Raghunandan, K. Auditor tenure and audit reporting failures. , 21 *Auditing §* (2002).
- Ghosh, A., Moon, D., Thank, W., Ali, A., Beasley, M., Benis, M., ... Ye, J. (2005). Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. In *THE ACCOUNTING REVIEW* (Vol. 80).
- Gunny, K. A., & Zhang, T. C. (2013). PCAOB inspection reports and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(2), 136–160.
- Hakim, F., & Omri, M. A. (2010). Quality of the external auditor, information asymmetry, and bid-ask spread: Case of the listed

- Tunisian firms. *International Journal of Accounting & Information Management*, 18(1), 5–18.
- Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761–786.
- Knechel, W., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing*, 32(SUPPL.1), 385–421.
- Koh, K., Rajgopal, S., & Srinivasan, S. (2013). Non-audit services and financial reporting quality: Evidence from 1978 to 1980. *Review of Accounting Studies*, 18(1), 1–33.
- Lee, C. Y., Ding, D. K., & Charoenwong, C. (2013). Non-audit fees, institutional monitoring, and audit quality. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 41(2), 343–384.
- Li, Y., Stokes, D. J., Taylor, S. L., & Wong, L. (2011). Audit Quality, Accounting Attributes and the Cost of Equity Capital. *SSRN Electronic Journal*.
- Palmrose, Z.-V. (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55–73.
- Titman, S., & Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics*, 8(2), 159–172.
- Watkins, A. L., Hillison, W., & Morecroft, S. E. (2004). Audit Quality: a Synthesis of Theory and Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature*, 23, 153.
- Watts, R., & Zimmerman, J. . (1986). Positive Accounting Theory. Prentice Hall: Cambridge. In *Prentice Hall*.

Bab 7

ARAH PENELITIAN PERPAJAKAN DI INDONESIA

Icuk Rangga Bawono
Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Jenderal Soedirman

Ucapan terima kasih kepada Erwin Setyadi, SE atas telaah terhadap paper ini

7.1 MUKADIMAH

Menurut Sommerfeld (1981), pajak adalah sumber dana yang di transfer dari pihak privat kepada sektor publik, berdasarkan kriteria yang di tetapkan sebelumnya, tanpa menerima keuntungan timbal balik, dengan tujuan untuk mewujudkan perekonomian negara dan tujuan sosial. Menurut Undang Undang Dasar 1945 Pasal 23 ayat 2, di sebutkan bahwa, “Segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan Undang Undang.” Undang Undang Perpajakan adalah undang undang yang mengatur hak dan kewajiban para Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Dikarenakan sangat pentingnya fungsi pajak bagi penerimaan Negara, maka berbagai cara dilakukan pemerintah untuk bisa memaksimalkan penerimaan pajak. Pemerintah mengeluarkan Kebijakan-kebijakan seperti program ekstensifikasi yang fokusnya pada peningkatan jumlah wajib pajak terdaftar, dan intensifikasi yang mengaju pada perluasan objek pajak yang dapat dikenakan pajak (Amali, 2009).

Masyarakat berada pada posisi utama dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan. Hal ini sejalan dengan tuntutan *social oriented*, di mana masyarakatlah yang paling menentukan kehidupan dan kegiatannya, sedangkan pemerintah lebih berfungsi sebagai pengawas, pembina dan penyedia fasilitas. Dalam pelaksanaan pemenuhan kewajiban perpajakan telah terjadi perbedaan kepentingan antara Wajib Pajak dan pemerintah. Wajib Pajak berusaha untuk menekan pembayaran pajaknya serendah mungkin, karena dengan membayar pajak berarti mengurangi kemampuan ekonominya, sedangkan pemerintah akan berusaha untuk menarik pajak pajak semaksimal mungkin, karena untuk memutar roda pemerintahan diperlukan dana yang tidak sedikit dan pajak merupakan salah satu tumpuan pemerintah untuk memperoleh dana penyelenggaraan pemerintahan. Kondisi seperti inilah yang kemudian mendorong timbulnya berbagai persoalan pajak.

Berbagai penelitian telah dilakukan di dalam dan luar negeri dengan tujuan untuk mengidentifikasi, menjelaskan hingga menjawab berbagai persoalan perpajakan yang ada dengan berbagai topik dan metode yang cukup bervariasi. Penulis telah mengambil sampel 100 penelitian tentang pajak baik dari jurnal dalam negeri maupun luar negeri yang dilakukan di tahun 2018 dan 2019. Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji perkembangan penelitian pajak yang dilakukan dan untuk melihat arah penelitian perpajakan Indonesia ke depan.

7.2 KAJIAN TEORI

7.2.1 Pajak

Definisi pajak menurut Soemitro (1979), pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara atau peralihan kekayaan dari sektor partikulir ke sektor pemerintah, yang berdasarkan Undang – Undang dapat di

paksakan dengan tiada mendapat jasa timbal, yang langsung dapat di tunjukkan dan di gunakan untuk membiayai pengeluaran umum. Sedangkan menurut Sommerfeld (1981), pajak adalah sumber dana yang di transfer dari pihak pribadi kepada sector publik, berdasarkan kriteria yang telah di ditetapkan sebelumnya, tanpa menerima keuntungan timbal balik, dengan tujuan untuk mewujudkan perekonomian negara dan tujuan sosial.

Sebagai sumber pendapatan utama negara, pajak memiliki nilai strategis dalam perspektif ekonomi maupun hukum. Pajak dapat dilihat dari 2 perspektif, yaitu:

7.2.1.1 Pajak dari perspektif ekonomi

Hal ini bisa dinilai dari beralihnya sumber daya dari sektor privat (warga negara) kepada sektor publik (masyarakat). Hal ini memberikan gambaran bahwa pajak menyebabkan 2 situasi menjadi berubah, yaitu: Pertama, berkurangnya kemampuan individu dalam menguasai sumber daya untuk kepentingan penguasaan barang dan jasa.

Kedua, bertambahnya kemampuan keuangan negara dalam penyediaan barang dan jasa publik yang merupakan kebutuhan masyarakat.

7.2.1.2 Pajak dari perspektif hukum

Perspektif ini terjadi akibat adanya suatu ikatan yang timbul karena undang-undang yang menyebabkan timbulnya kewajiban warga negara untuk menyetorkan sejumlah dana tertentu kepada negara. Di mana negara mempunyai kekuatan untuk memaksa dan pajak tersebut dipergunakan untuk penyelenggaraan pemerintahan. Hal ini memperlihatkan bahwa pajak yang dipungut harus berdasarkan undang-undang, sehingga menjamin adanya kepastian hukum, baik bagi petugas pajak sebagai pengumpul pajak maupun bagi wajib pajak sebagai pembayar pajak.

Menurut Nurmantu (2003) pada umumnya di kenal dua jenis fungsi pajak, yang pertama adalah **fungsi *budgetair***, atau di sebut fungsi fiskal, yaitu suatu fungsi dimana pajak digunakan sebagai alat untuk memasukkan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan Undang Undang Perpajakan yang berlaku, berdasarkan kepentingan ini, pemerintah membutuhkan dana untuk membiayai berbagai kepentingan.. Yang kedua adalah **fungsi *regulerend***, di sebut juga fungsi tambahan, di mana pajak di gunakan oleh pemerintah untuk mencapai tujuan tertentu.

Sistem pemungutan pajak suatu negara akan sangat berpengaruh terhadap optimalisasi pemasukan dana ke kas negara. Indonesia menerapkan sistem-sistem berikut dalam pungutan pajaknya:

1. **Self Assessment System**, yaitu suatu sistem perpajakan yang memberi kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk memenuhi dan melaksanakan sendiri kewajiban dan hak perpajakannya.
2. **Official Assessment System**, yaitu suatu sistem perpajakan di mana inisiatif untuk memenuhi kewajiban perpajakan berada di pihak fiskus. Dalam sistem inilah fiskus yang aktif mencari WP untuk di berikan NPWP sampai kepada penetapan jumlah pajak terutang melalui penerbitan SKP (Surat Ketetapan Pajak).
3. **Withholding Assessment System**, yaitu sistem perpajakan dimana pihak ketiga mendapat tugas dan kepercayaan untuk memotong atau memungut suatu persentase pajak tertentu, terhadap jumlah pembayaran atau transaksi yang dilakukannya dengan penerima penghasilan, yaitu Wajib Pajak.

7.2.2 Penelitian

Riset atau penelitian sering dideskripsikan sebagai suatu proses investigasi yang dilakukan dengan aktif, tekun, dan sistematis, yang bertujuan untuk menemukan, menginterpretasikan, dan merevisi fakta-

fakta. Penyelidikan intelektual ini menghasilkan suatu pengetahuan yang lebih mendalam mengenai suatu peristiwa, tingkah laku, teori, dan hukum, serta membuka peluang bagi penerapan praktis dari pengetahuan tersebut. Istilah ini juga digunakan untuk menjelaskan suatu koleksi informasi menyeluruh mengenai suatu subjek tertentu, dan biasanya dihubungkan dengan hasil dari suatu ilmu atau metode ilmiah. Kata ini diserap dari kata bahasa Inggris *research* yang diturunkan dari bahasa Prancis yang memiliki arti harfiah “menyelidiki secara tuntas” (<https://id.wikipedia.org/wiki/Penelitian>). Menurut Parson (1946), penelitian adalah pencarian atas sesuatu (inkuiri) secara sistematis dengan penekanan bahwa pencarian ini dilakukan terhadap masalah masalah yang dapat dipecahkan. Ary (1982) menyatakan penelitian adalah penerapan pendekatan ilmiah pada pengkajian suatu masalah untuk memperoleh informasi yang berguna dan dapat dipertanggungjawabkan. Secara umum, pengertian penelitian adalah suatu proses penyelidikan yang dilakukan secara aktif, tekun, dan sistematis, dimana tujuannya untuk menemukan, menginterpretasikan, dan merevisi fakta-fakta.

Tujuan dari penelitian adalah untuk menemukan atau mendapatkan suatu data untuk keperluan dan tujuan tertentu. Oleh karena itu, penelitian atau riset harus dilakukan secara ilmiah berdasarkan pada ciri-ciri keilmuan, yaitu:

1. **Rasional**; maksudnya adalah penelitian harus dilakukan dengan cara-cara yang masuk akal atau rasional sehingga dapat dijangkau oleh nalar manusia.
2. **Empiris**; maksudnya adalah penelitian harus berdasarkan sumber pengetahuan yang diperoleh dari hasil pengamatan indera manusia. Dengan begitu, metode tersebut juga dapat diamati oleh orang lain.

- 3. Sistematis;** maksudnya adalah penelitian harus dilakukan melalui langkah-langkah tertentu yang sifatnya logis dan teratur sesuai dengan sistem yang telah diatur sehingga dapat menjelaskan rangkaian sebab-akibat suatu objek penelitian.

7.3 METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan menggunakan data sekunder berupa 100 artikel penelitian mengenai pajak yang disajikan di tahun 2018 dan 2019 yang dapat di akses secara online di website jurnal yang tersedia. Data ini akan diklasifikasikan berdasarkan tahun dan kemudian diklasifikasikan berdasarkan topik pajak yang diangkat. Analisis topik penelitian dalam penelitian ini mengacu pada pendekatan Hanlon & Heitzman (2010) yang mengklasifikasikan penelitian perpajakan ke dalam empat area yaitu:

- a. peran informasi beban pajak penghasilan untuk akuntansi keuangan,** yaitu perbedaan antara laba akuntansi dengan penghasilan kena pajak terkait dan implikasinya terhadap pelaporan keuangan;
- b. tax avoidance,** yaitu penghindaran pajak perusahaan dan berbagai upaya pencegahannya;
- c. efek pajak terhadap pengambilan keputusan perusahaan,** termasuk investasi, struktur modal, dan bentuk organisasi, serta kebijakan pajak mana yang efektif dilihat dari implikasi nyatanya terhadap keputusan perusahaan;
- d. pajak dan asset pricing,** terkait riset mengenai dampak dari pajak dividen untuk investor dan pajak atas capital gains

Kemudian dilakukan analisis metode penelitian dimana dalam penelitian ini akan diklasifikasikan ke dalam beberapa pendekatan metode penelitian seperti archival, survey, eksperimen, review, dan

lain-lain. Dari analisis yang dilakukan, peneliti mengambil kesimpulan mengenai arah penelitian perpajakan di Indonesia yang relevan untuk dilakukan di masa depan.

7.4 HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

7.4.1 Analisis Topik Penelitian

Analisis topik penelitian dalam penelitian ini mengacu pada pendekatan Hanlon & Heitzman (2010) yang mengklasifikasikan penelitian perpajakan ke dalam empat topik, yaitu: peran informasi beban pajak penghasilan untuk akuntansi keuangan, tax avoidance, pengambilan keputusan perusahaan, dan pajak dan asset pricing. Hasil pengklasifikasian topik penelitian—dengan dua pendekatan tersebut di atas—dapat dilihat pada tabel 4.1 berikut

Tabel 4.1
Analisis Topik Penelitian Pajak 2018 – 2019

No	Topik Penelitian	Tahun	
		2018	2019
1	Peran informasi beban pajak penghasilan untuk akuntansi keuangan	18% (9 artikel)	22% (11 artikel)
2	Tax avoidance	48% (24 artikel)	46% (23 artikel)
3	Pengambilan keputusan perusahaan	20% (10 artikel)	20% (10 artikel)
4	Pajak dan asset pricing	14% (7 artikel)	12% (6 artikel)

Dari tabel 4.1 dapat menunjukkan bahwa minat utama atas penelitian yang dilakukan di tahun 2018 dan 2019 adalah topik riset tax avoidance yaitu sebanyak 48% di tahun 2018 dan 46 % di tahun

2019. Kondisi ini cukup relevan dengan berbagai persoalan pajak yang akhir-akhir ini terjadi dan bersumber dari niat penghindaran pajak. Munculnya berbagai kasus yang merupakan fakta bahwa di Indonesia banyak perusahaan yang melakukan upaya untuk menghindari pajak, antara lain seperti mencuatnya berita tentang Panama Paper yang menjadi indikasi upaya penghindaran pajak dari beberapa perusahaan di Indonesia, kasus Adaro yang dituduh melakukan transfer pricing melalui anak usahanya di Singapura, Produsen Fesyen Gucci yang tengah menjadi sorotan karena diduga melakukan penghindaran pajak (<https://www.detik.com/tag/penghindaran-pajak>), *British American Tobacco* (BAT) yang dilaporkan telah melakukan penghindaran pajak di Indonesia melalui PT Bentoel Internasional Investama (<https://nasional.kontan.co.id/news/>) dan beberapa kasus yang lain. Beberapa kasus yang terjadi juga merupakan bukti bahwa penghindaran pajak selama beberapa tahun ini menjadi isu yang penting dan harus mendapatkan perhatian lebih.

Pada urutan kedua terjadi perbedaan topik penelitian perpajakan yang menjadi minat bagi para peneliti perpajakan di tahun 2018 yaitu topik pengambilan keputusan perusahaan sebesar 20% , sedangkan di tahun 2019 adalah topik peran informasi beban pajak penghasilan untuk akuntansi keuangan sebesar 22%. Hal ini dikarenakan meningkatnya jumlah penelitian tentang peran akuntansi perpajakan dimana akuntansi pajak menjadi sangat dibutuhkan untuk dapat melaksanakan kewajiban pajak berdasarkan *self assessment*. Itu karena dalam sistem baru ini aparat pajak semakin dibatasi dalam menetapkan jumlah pajak, dan mendorong Wajib Pajak menghitung sendiri pajaknya dengan akuntansi pajak.

Akuntansi pajak juga makin dibutuhkan dengan tren pergeseran ekonomi kita dari agraris ke industri, yang berarti akan banyak Wajib

Pajak perusahaan. Negara membutuhkan akuntansi pajak untuk mengetahui informasi kemampuan ekonomis dari perusahaan, agar penetapan pajak bisa diterapkan secara wajar dan adil.

Dalam era good governance sekarang, pemerintahan bukanlah pemain tunggal dalam pengurusan negara. Swasta atau private sektor juga dituntut untuk proaktif menjadi bagian dari jalannya roda pemerintahan. Dalam kaitannya dengan evaluasi perusahaan, setiap ada laporan akuntansi pajak akan disimpan sebagai arsip. Setiap laporan dari tahun tertentu akan dibandingkan dengan tahun sebelum atau sesudahnya. Sehingga ada bahan evaluasi dalam penentuan keputusan, apakah kemampuan ekonomi perusahaan dan pajak sudah sesuai atau tidak, dan apakah ada penurunan atau kenaikan.

7.4.2 Analisis Metode Penelitian

Metode penelitian perpajakan dalam penelitian ini dibagi dalam 4 metode, yaitu : archival, survey, eksperimen, dan review. Pengklasifikasian penelitian perpajakan tahun 2018 dan 2019 kedalam 4 metode dapat dilihat table 4.2 berikut :

Tabel 4.2
Analisis Metode Penelitian Pajak 2018 – 2019

No	Metode Penelitian	Tahun	
		2018	2019
1	Archival	46% (23 artikel)	42% (21 artikel)
2	Survey	42% (21 artikel)	44% (22 artikel)
3	Eksperimen	2% (1 artikel)	4% (2 artikel)
4	Review	10% (5 artikel)	10% (5 artikel)

Dari tabel 4.2 dapat dilihat bahwa metode penelitian yang paling banyak dilakukan pada posisi tahun 2018 adalah metode archival

sebanyak 46%, dan yang paling banyak dilakukan di tahun 2019 adalah metode survey sebanyak 44%. Kenaikan jumlah penelitian dengan menggunakan metode survey ini bisa disebabkan oleh semakin sulitnya memperoleh data-data sekunder yang diperlukan terkait penelitian pajak, dan bisa pula disebabkan oleh semakin besarnya tuntutan untuk keterlibatan aktif masyarakat sebagai wajib pajak dalam berbagai riset perpajakan yang dilaksanakan. Sedangkan metode yang paling jarang dilakukan adalah metode eksperimen, dimana pada tahun 2018 untuk metode eksperimen hanya sebesar 2% dan tahun 2019 sebesar 4%. Kecilnya angka ini disebabkan penerapan metode eksperimen untuk penelitian sosial masih merupakan hal yang baru. Penelitian eksperimen diterapkan ketika rekayasa sosial dibutuhkan. Jenis metode penelitian ini sangat efektif untuk mengevaluasi suatu treatment atau kebijakan yang hendak diterapkan pada masyarakat.

7.5 KESIMPULAN

7.5.1 Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji perkembangan penelitian pajak yang dilakukan dan untuk melihat arah penelitian perpajakan Indonesia ke depan. Data yang dipergunakan sebagai sampel adalah 100 penelitian tentang pajak baik dari jurnal dalam maupun luar negeri yang dilakukan di tahun 2018 dan 2019 yang diambil secara random.

Dari hasil analisis topik penelitian, dapat dilihat bahwa minat utama yang paling diminati untuk diteliti pada posisi tahun 2018 dan tahun 2019 relatif sama yaitu topik riset tax avoidance yaitu sebanyak 48% di tahun 2018 dan 46 % di tahun 2019. Tetapi terjadi perbedaan topik penelitian perpajakan yang menjadi minat kedua bagi para peneliti perpajakan di tahun 2018 yaitu topik pengambilan keputusan

perusahaan sebesar 20% , sedangkan di tahun 2019 adalah topik peran informasi beban pajak penghasilan untuk akuntansi keuangan sebesar 22%. Hasil analisis diatas cukup relevan dengan kondisi saat ini tidak hanya di Indonesia, tetapi secara international persoalan tax avoidance menjadi salah satu persoalan perpajakan yang cukup banyak terjadi.

Skema penghindaran pajak pada banyak negara dibedakan menjadi penghindaran pajak yang diperkenankan (*acceptable tax avoidance*) dan penghindaran pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*). *Unacceptable tax avoidance* dapat disebut juga *aggressive tax planning*. Hanlon dan Heitzman (2010) mengartikan agresivitas pajak (*tax aggressiveness*) sebagai pelaporan pajak agresif yang mencakup berbagai transaksi dengan tujuan menurunkan kewajiban pajak tanpa melibatkan respon nyata oleh perusahaan dan merupakan bagian dari kegiatan penghindaran pajak yang lebih umum. Dengan kata lain, *unacceptable tax avoidance* atau *tax aggressiveness* ini lebih mengarah pada penggelapan pajak (*tax evasion*). Hanlon dan Heitzman (2010) mengungkapkan bahwa relevansi penelitian terhadap penghindaran pajak yang meningkat, memicu pemerintah untuk mencoba menutup tax gap, dengan meningkatkan kepatuhan melalui penegakan hukum, sehingga bisa mencapai target penerimaan pajak.

Dari hasil analisis metode penelitian, dapat dilihat bahwa metode penelitian yang paling banyak dilakukan pada posisi tahun 2018 adalah metode archival sebanyak 46%, dan tahun 2019 adalah metode survey sebanyak 44%. Sedangkan metode yang paling jarang dilakukan adalah metode eksperimen, dimana pada tahun 2018 untuk metode eksperimen hanya sebesar 2% dan tahun 2019 sebesar 4%.

Perubahan posisi jumlah metode penelitian yang dilakukan antara tahun 2018 dan 2019 dimana sebelumnya metode archival berada

pada posisi yang tertinggi dan kemudian berubah menjadi metode survey menunjukkan bahwa penelitian perpajakan cukup dinamis berubah sesuai dengan kondisi yang berkembang pada saat itu. Tingkat kebutuhan pengetahuan tentang pajak justru memerlukan adanya penelitian yang bersifat review dan eksperimen dimana untuk saat ini metode tersebut berada pada posisi yang cukup minimal. Metode survey saat ini memang berada pada posisi terbanyak, namun hal ini dapat berubah seiring kebutuhan dan kondisi yang ada.

7.5.2 Saran

Penelitian ini memberikan gambaran atas penelitian pajak yang dilakukan di tahun 2018 dan 2019 dengan tujuan untuk memberikan arah penelitian pajak di Indonesia yang masih relevan untuk dilakukan ke depan. Penelitian dengan topik *Tax Avoidance* masih menjadi topik yang bisa dikembangkan dan diteliti lebih lanjut. Topik terkait *tax avoidance* bisa membahas upaya-upaya pencegahan berdasarkan studi kasus yang pernah ada terutama untuk perusahaan perusahaan *go public* dan perusahaan asing sehingga bisa memberikan manfaat bagi institusi perpajakan dalam mengatasi persoalan *tax avoidance* yang semakin banyak terjadi dari tahun ke tahun.

Untuk metode penelitian terlihat bahwa peran aktif masyarakat sangat diperlukan melalui penelitian perpajakan yang melibatkan mereka baik itu melalui survey maupun melalui eksperimen. Sehingga dengan model penelitian ini, selain dapat menjadi media sosialisasi kepada masyarakat, juga bisa menjadi sarana untuk menyuarakan aspirasi atau masukan untuk pemerintah terkait kebijakan perpajakan. Jenis metode penelitian eksperimen juga sangat efektif untuk mengevaluasi suatu treatment atau kebijakan yang hendak diterapkan pada masyarakat.

7.5.3 Keterbatasan

Data yang diambil sebagai sampel dalam penelitian ini masih bersifat acak dan dalam jumlah yang terbatas. Data mengambil dari berbagai jurnal yang ada dengan mengambil topik penelitian tentang pajak yang dilakukan di tahun 2018 dan 2019. Data dianalisa secara sederhana melalui proportional jumlah yang ada dibandingkan jumlah sampel yang diambil.

7.5.4 Penelitian Selanjutnya

Untuk penelitian selanjutnya agar dapat meneliti dengan penentuan jumlah sampel yang lebih relevan terhadap jumlah total penelitian yang terjadi dengan mengambil tema yang lebih spesifik di bidang perpajakan (pajak penghasilan, pajak penjualan, dan lain lain) dalam rentang waktu yang lebih panjang pada 3 atau 5 tahun. Penelitian selanjutnya juga dapat mengklasifikasikan dengan metode lain, seperti Shackelford dan Shevlin (2001) dan menggabungkan dengan Hanlon dan Heitzman (2010) sehingga hasil yang didapat lebih bersifat general.

DAFTAR PUSTAKA

- Amali, Muhammad Na'im, 2009, *Kemampuan Deferred Tax Expenses Mendeteksi Earnings Management Perusahaan*. Indonesian Tax Review.
- Ary, Donald. 1982. *Pengantar Penelitian dalam Pendidikan*. (Terjemahan Arief Furchan). Surabaya: Usaha Nasional
- Hanlon, Michelle, and Heitzman, Shane. (2010). *A review of tax research*. *Journal of Accounting and Economics*, 50 (40). 127 – 178.
- Nurmantu, Safri. 2003. *Pengantar Perpajakan*. Granit. Jakarta
- Sommerfeld, Ray M. et al.. 1981. *An Introduction to Taxation*, New York: Harcourt Brace Jovanovich Inc.
- Soemitro, Rochmat. 1979. *Dasar Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*. PT Eresco Bandung. Jakarta
- Undang Undang Dasar 1945 Pasal 23 ayat 2
- <https://id.wikipedia.org/wiki/Penelitian>
- <https://www.detik.com/tag/penghindaran-pajak>
- <https://nasional.kontan.co.id/news/>

