

Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia
Volume 11 Nomor 2, Desember 2014

MEMAHAMI PERILAKU *STAKEHOLDERS* INDONESIA DALAM ADOPTSI IFRS: TINJAUAN ASPEK KEPENTINGAN, BAHASA, DAN BUDAYA¹

Sujoko Efferin

Fakultas Bisnis dan Ekonomika Universitas Surabaya
s_efferin@staff.ubaya.ac.id

Felizia Arni Rudiawarni

Fakultas Bisnis dan Ekonomika Universitas Surabaya
felizia@staff.ubaya.ac.id

Abstract

This study examines the dynamics of the implementation of IFRS in Indonesia and challenges faced by its stakeholders by using interpretive-qualitative research paradigm. In-depth interviews, observations, and documentary analysis were used during data collection processes. The results were then cross-examined through triangulation. More specifically, this study attempts to identify problems arised during the implementation and the responses of the stakeholders. The authors hope that the findings can enrich the literatures about the interconnectedness among accounting, culture, language, and stakeholders' interests in the context of developing countries, especially Indonesia. Our results indicate that there is an interdependence among the stakeholders (regulator, auditor, user, preparer, and higher education institutions) in which there is no party that can individually ensure the successfulness of the IFRS implementation. Synergistic, long-term oriented collective efforts among those parties are required since they all have internal constraints that can inhibit the implementation. In addition, culture (including language) exacerbates the problems and, hence, require long-term, strategic responses in macro level. Finally, this study suggests seven propositions conditioning the effectiveness of IFRS implementation in a national context.

Keywords: *IFRS, PSAK, language, culture, Indonesia*

Abstrak

Studi ini mengkaji dinamika implementasi IFRS di Indonesia beserta tantangan-tantangan yang dihadapi oleh para pihak yang berkepentingan (*stakeholders*) dengan menggunakan paradigma penelitian interpretif-kualitatif. Wawancara mendalam, observasi, dan analisis dokumen digunakan selama proses pengumpulan data untuk kemudian hasilnya ditinjau silang melalui proses triangulasi. Secara lebih khusus, studi ini berusaha mengidentifikasi problematika yang muncul dalam implementasi tersebut dan bagaimana respons para *stakeholders* selama ini. Penulis berharap temuan yang diperoleh dapat memperkaya literatur tentang keterkaitan antara akuntansi, budaya, bahasa, dan kepentingan pihak-pihak yang terlibat di dalamnya dalam konteks negara berkembang,

¹ Kedua penulis memberikan apresiasi setinggi-tingginya kepada dua (2) *reviewer* dan *chief editor* JAKI serta peserta SNA 17 di Mataram atas masukan yang telah diberikan untuk tulisan ini pada versi *draft* sebelumnya.

khususnya Indonesia. Temuan yang ada mengindikasikan hubungan saling tergantung di antara para *stakeholders* (regulator, auditor, pengguna, *preparer*, dan perguruan tinggi) di mana tidak ada satu pihak pun yang secara sendirian mampu menjamin keberhasilan implementasi tersebut. Upaya kolektif yang sinergis dan berorientasi jangka panjang diperlukan karena masing-masing pihak memiliki kendala internal yang dapat menghambat implementasi IFRS tersebut. Selain itu, faktor budaya (termasuk bahasa) juga memperumit masalah. Hal ini membutuhkan solusi jangka panjang yang bersifat strategis dalam tataran makro. Studi ini mengajukan tujuh proposisi yang mengondisikan efektivitas implementasi IFRS dalam sebuah konteks nasional.

Kata kunci: IFRS, PSAK, bahasa, budaya, Indonesia

PENDAHULUAN

Studi tentang implementasi *International Financial Reporting Standards* (IFRS) sebagai alat komunikasi bisnis di era globalisasi telah menjadi salah satu topik kajian yang paling mendapatkan perhatian (Albu et al. 2014; Evans 2004; Abd-Elsalam dan Weetman 2003). Isu ini menjadi kompleks karena setiap negara memiliki institusi hukum, budaya, sosial, politik, dan ekonomi yang berbeda-beda (Evans 2004; Abd-Elsalam dan Weetman 2003). Perbedaan ini berimplikasi pada cara berpikir, sistem pemaknaan, dan konsep sehari-hari dalam interaksi antar pihak. Ini juga diperparah oleh kesenjangan kultural dalam komunikasi. Hall dan Hall (1990) membedakan budaya menjadi *high context* dan *low context*. Masyarakat *high context* berkomunikasi dengan lebih banyak pesan implisit daripada eksplisit. Sebaliknya, masyarakat *low context* mengutamakan penyampaian pesan eksplisit, baik secara tertulis maupun lisan. IFRS dapat terkendala oleh faktor bahasa maupun budaya (Doupnik dan Richter 2003).

Penelitian sebelumnya tentang bias makna dalam akuntansi memfokuskan pada bias pengertian tentang kerangka konseptual akuntansi (Evans 2004); penerapan *International Accounting Standards* (IAS) di Mesir (Abd-Elsalam dan Weetman 2003); *equity home bias* dan pengungkapan komprehensif (Eichler 2012); perbedaan makna konsep dan prinsip akuntansi dengan budaya yang berbeda (Bagranoff et al. 1994; Riahi-Belkaoui dan Picur 1991); dan makna *uncertainty* (Doupnik dan Richter 2003).

Berbagai studi tersebut mengimplikasikan adanya miskomunikasi antara pengirim dan penerima pesan beserta dampaknya pada pengambilan putusan yang terkait.

Studi lebih mendalam dilakukan oleh Albu et al. (2014) yang menggunakan kerangka teoretis dari *institutional theory* (DiMaggio dan Powell 1983) dan respons *stakeholders* dalam menghadapi tekanan institusional (Oliver 1991). Studi kualitatif tersebut menemukan bahwa legitimasi, jejaring, dan kepentingan para *stakeholders* lokal menentukan jenis responsnya dalam implementasi IFRS. Albu et al. (2014) menyarankan lebih banyak studi yang mempelajari bagaimana IFRS diterapkan dan ditransformasikan menjadi praktik akuntansi di negara berkembang.

Berdasarkan kajian literatur sebelumnya, studi yang mengangkat permasalahan seputar adopsi IFRS dalam konteks Indonesia masih amat terbatas. Salah satunya adalah dari Deviarti et al. (2014) yang menyoroiti keterbatasan pemahaman akuntan Indonesia dalam menyiapkan diri untuk mengimplementasikan IFRS dibandingkan akuntan di Malaysia. Studi ini menegaskan perlunya percepatan kesiapan dari akuntan manajemen Indonesia terkait implementasi IFRS. Selain itu, Shonhaji (2013) melakukan studi kasus yang membahas bagaimana nilai-nilai pribadi dan spiritualitas mendukung kompetensi auditor internal dalam menjalankan tugasnya untuk memastikan implementasi IFRS dalam laporan keuangan perusahaannya. Namun, studi ini tidak secara khusus berfokus pada problematika adopsi IFRS melainkan lebih ke kejujuran auditor internal dalam melaksanakan tugasnya

dikarenakan nilai-nilai dan spiritualitas yang dimiliki.

Studi kami mencoba menindaklanjuti studi dari Albu et al. (2014). Albu et al. (2014) menyatakan bahwa implementasi IFRS tidak terlepas dari kepentingan pencarian legitimasi dari *stakeholders* setempat dalam lingkungan institusionalnya sehingga berimplikasi pada cara mereka dalam merespons tuntutan implementasi tersebut. Deviarti et al. (2014) menyatakan bahwa keterbatasan pemahaman dari akuntan Indonesia sebagai kendala utama untuk implementasi IFRS. Namun, temuan dari Deviarti et al. (2014) masih memerlukan pendalaman untuk menggali kompleksitas permasalahan yang ada. Karenanya, studi ini mencoba mengadopsi model yang diajukan oleh Albu et al. (2014) sebagai pisau analisis untuk mendapatkan pemahaman yang lebih luas dan mendalam tentang masalah apa saja beserta respons para *stakeholders* di Indonesia dalam lingkungan institusionalnya yang mengondisikan dinamika implementasi IFRS di Indonesia. Pertanyaan penelitian yang diajukan adalah “*apa sajakah problematika yang muncul dalam implementasi IFRS di Indonesia dan bagaimanakah respons para stakeholders selama ini?*” Diharapkan studi ini dapat menambah pemahaman tentang keterkaitan antara implementasi IFRS, bahasa, budaya, dan kepentingan *stakeholders* di Indonesia. Lebih spesifik, studi ini hendak mengidentifikasi sejauh mana kepentingan berbagai *stakeholders* IFRS di Indonesia mewarnai pola implementasi IFRS, aliansi/negosiasi yang terjadi di antara para *stakeholders*, strategi yang diterapkan oleh regulator untuk mengatasi keterbatasan yang dimilikinya sekaligus memastikan tahapan pelaksanaan IFRS mendapatkan legitimasi secara nasional maupun internasional, dan kontribusi budaya dan perkembangan bahasa dalam mengondisikan keberhasilan implementasi IFRS. Pemahaman tersebut akan menambah literatur tentang dinamika implementasi IFRS dalam konteks Indonesia/negara berkembang, khususnya menunjukkan interdependensi di antara berbagai faktor

(ekonomi dan non-ekonomi) yang dapat mendukung/menghambat implementasi standar akuntansi internasional.

TELAAH LITERATUR

Tantangan dalam Implementasi IFRS

IFRS adalah *principle-based standard* yang kompleks serta membutuhkan banyak *judgment* dan pedoman interpretasinya (Uyar dan Gungörmüş 2013). *Professional judgment* adalah proses yang digunakan untuk mencapai kesimpulan yang masuk akal berdasarkan fakta-fakta yang relevan dan keadaan yang ada pada saat pengambilan kesimpulan tersebut dilakukan (Moore 2009). Berbagai riset menunjukkan bahwa *professional judgment* itu sendiri problematis karena terkendala oleh faktor-faktor institusional di sebuah negara (antara lain: budaya, regulasi profesi akuntan, sistem hukum dan penegakannya, sistem keuangan, dan sistem pajak) (Wehrfritz dan Haller 2014; Mala dan Chand 2014; Perera et al. 2012; Nobes 2013; Eichler 2012; Jermakowicz et al. 2014). Hal ini membuka kemungkinan tidak hanya ada satu *professional judgment* yang dapat diterima dalam kasus yang sama. Selain itu, berbagai studi tersebut menemukan bahwa *professional judgment* bukan sekadar mencari pertimbangan yang paling objektif, namun juga mempertimbangkan berbagai hal lainnya. Ini meliputi biaya tambahan yang timbul karena pengumpulan data tambahan dan persiapan pelaporannya, kesesuaiannya dengan sistem keuangan dan hukum yang berlaku, implikasinya terhadap pajak yang ditanggung, mekanisme *enforcement* dan kebiasaan/tradisi yang sudah terbentuk. Untuk meningkatkan akurasi dan konsistensi dari *judgment* tersebut, dibutuhkan alat bantu berupa panduan tambahan untuk interpretasinya maupun mekanisme *enforcement* yang kuat (Mala dan Chand 2014; Eichler 2012).

Akuntansi juga terkait dengan simbol, ungkapan, dan makna dalam bahasa yang digunakan. Namun, jarang sebuah kata dari bahasa tertentu memiliki padanan yang persis sama dalam bahasa yang berbeda karena

proses memahami merupakan proses kognitif yang dipengaruhi oleh budaya, bahasa, organisasional, dan kontraktual (Belkaoui 1978, 1989). Evans (2004) menekankan bahwa sulit memisahkan berbagai faktor tersebut karena saling terkait erat. Menurut Abd-Elsalam dan Weetman (2003), bahasa turut menentukan keberhasilan penerapan *International Accounting Standards* (IAS). Kendala bahasa terkait terjemahan IAS dalam bahasa Arab menyebabkan berbagai penyimpangan dalam pengungkapan kondisi keuangan perusahaan. Bahkan bahasa yang sama dengan budaya yang berbeda juga menyebabkan perbedaan interpretasi terhadap konsep akuntansi tertentu (Bagrahoff et al. 1994; Riahi-Belkaoui dan Picur 1991).

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa tantangan yang muncul dalam implementasi IFRS meliputi berbagai aspek institusional di mana setiap negara akan memiliki keunikannya sendiri yang berkontribusi pada permasalahan yang ada. Berbagai penelitian di atas menunjukkan bahwa identifikasi berbagai tantangan tersebut tidak dapat dilakukan secara apriori, namun perlu dieksplorasi terlebih dahulu untuk menemukan dan menjelaskan berbagai tantangan yang paling relevan dengan kondisi nasionalnya.

Budaya dan Bahasa: *High Context* vs *Low Context*

Mengikuti perspektif Smircich (1983) dapat dikatakan bahwa dari perspektif interaksi simbolis, bahasa merupakan bagian penting dalam sebuah budaya. Ini karena bahasa merupakan alat untuk menciptakan dan memelihara keberadaan sebuah organisasi (atau kelompok). Namun, bahasa sendiri bersifat dinamis yang tergantung pada reinterpretasi dan renegosiasi dari penggunaannya. Jadi, bahasa adalah media transformasi sebuah budaya sekaligus produk dari budaya itu sendiri. Dari bahasa yang digunakan, dapat tergambarkan sedikit banyak karakteristik budaya sebuah kelompok.

Lebih jauh, Hall (1990) menjelaskan bahwa bahasa yang berkembang dalam sebuah masyarakat memungkinkan penyimpanan dan penyebaran pengetahuan. Namun, ada banyak hal implisit yang disebut sebagai *silent language* yang terdiri dari berbagai konsep, praktik, dan solusi yang berevolusi secara terus-menerus dan berakar dari pengalaman bersama sehari-hari dari anggota sebuah komunitas.

Konteks adalah informasi yang mengelilingi dan memberikan makna bagi sebuah kejadian (Hall dan Hall 1990). Budaya dapat dibedakan menjadi budaya *high context* dan *low context*. Dalam budaya *high context*, pengirim pesan tidak mengungkapkan seluruh maksudnya dalam isi pesan formal/tertulis yang disampaikan. Penerima pesan harus melihat cara pesan disampaikan, bahasa tubuh, dan mimik muka si pengirim pesan, dan kesepakatan tidak tertulis lainnya yang membentuk makna utuh dari pesan tersebut. Sebaliknya, masyarakat *low context* berkomunikasi secara terbuka, eksplisit, dan langsung melalui pesan tersebut sehingga makna dapat dipahami secara utuh.

Masyarakat yang kolektif dengan ikatan pertemanan, keluarga, dan kolega yang kuat dan bersifat pribadi adalah masyarakat yang *high context* (Hall dan Hall 1990). Masyarakat tersebut memiliki jejaring informasi yang ekstensif sehingga tidak membutuhkan informasi yang banyak tentang latar belakang dari sebuah pesan untuk memahaminya. Banyak negara Asia Tenggara, termasuk Indonesia, dikelompokkan sebagai masyarakat yang kolektif (Hofstede 1980; Merchant dan Van der Stede 2003) sehingga masuk kategori *high context*. Anggota masyarakat *high context* cenderung tidak suka jika rekannya dari masyarakat *low context* berupaya memberikan informasi selengkap-lengkapnyanya tentang sesuatu hal. Sebaliknya, anggota masyarakat *low context* seringkali menganggap pesan yang disampaikan rekannya dari masyarakat *high context* kurang informatif dan tidak lengkap maknanya.

Kedua jenis konteks tersebut merupakan kategorisasi yang cenderung *simplicistic*

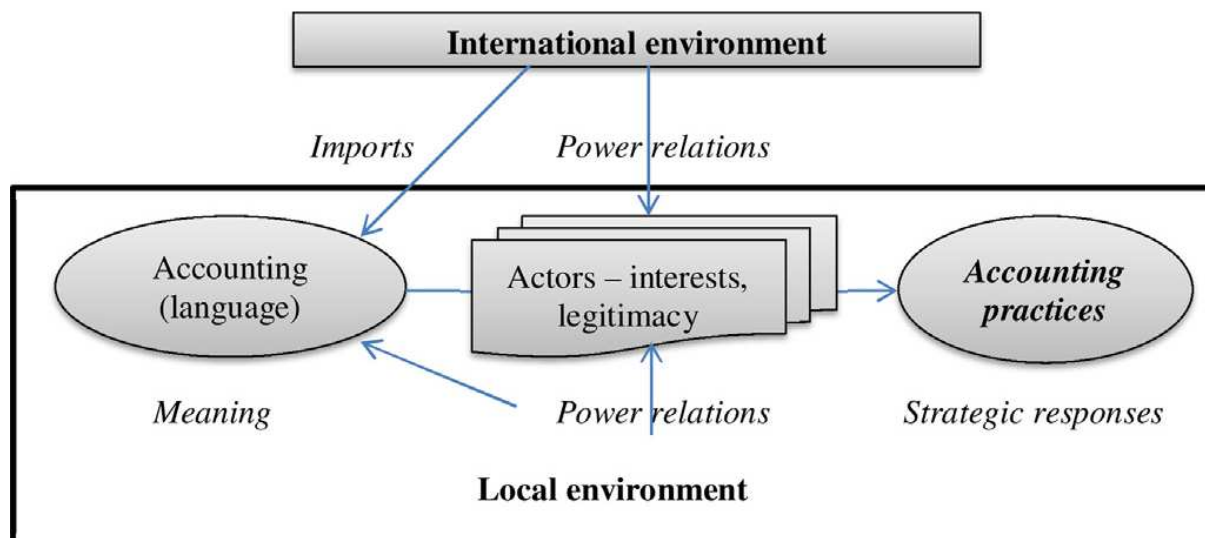
karena setiap aspek interaksi antar anggota masyarakat memiliki keunikannya sendiri yang perlu dimaknai secara lebih mendalam. Simbol-simbol dalam sebuah interaksi dapat memiliki makna yang berbeda sesuai waktu, tempat, dan situasinya. Siapa yang memaknai juga dapat menghasilkan kesimpulan yang berbeda tentang konteks keterbukaan tersebut. Karenanya, penelitian ini mencoba mendalami interaksi para *stakeholders* IFRS agar menemukan pemahaman yang mendalam dan tidak terjebak pada label *high context* atau *low context* secara apriori.

Perilaku *Stakeholders*: Kepentingan dalam dan Respons terhadap Adopsi IFRS

DiMaggio dan Powell (1983) mengajukan teori sosiologi yang dikenal sebagai *institutional theory* yang telah banyak diadopsi di bidang akuntansi (Lounsbury 2008). Aktor, tindakan sosial, dan bentuk organisasi bertransformasi mengikuti perkembangan lingkungan institusionalnya. Institusi adalah tatanan sosial yang memiliki elemen-elemen kognitif, normatif, regulatif, dan membentuk aturan mainnya sendiri. Institusi dapat membentuk perkembangan organisasi melalui aktor-aktor organisasional (melalui sosialisasi, pembentukan identitas, dan sanksi).

Albu et al. (2014) menyatakan bahwa IFRS harus dikembangkan dalam konteks lokal dengan mengadopsi makna spesifik dalam konteks tersebut, yang bisa dilihat di Gambar 1. Pemaknaan lokal tersebut merupakan proses yang bersifat politis terkait kekuasaan dan legitimasi. Artinya, konteks lokal terdiri dari berbagai *stakeholders* yang memiliki sumber daya, kekuasaan, dan kepentingannya masing-masing. Mereka berupaya mendapatkan legitimasi dalam kapasitas kekuasaannya masing-masing sehingga memengaruhi bagaimana IFRS “diterjemahkan” dan diimplementasikan menjadi praktik lokal-spesifik.

Oliver (1991) menyatakan ada lima tipe respons organisasional terhadap proses institusional, yaitu (mulai dari penerimaan yang bersifat pasif sampai melakukan resistensi secara aktif): patuh, kompromi, penghindaran, perlawanan, dan manipulasi. Patuh adalah respons organisasional yang menerima dan melaksanakan aturan main secara penuh/apa adanya. Kompromi adalah bentuk penerimaan yang lebih rendah disertai dengan negosiasi dengan konstituen eksternal untuk memodifikasi aturan main dan mengakomodasi kepentingan organisasinya. Penghindaran adalah bentuk resistensi organisasional yang melibatkan taktik-taktik mencari celah untuk keluar dari aturan main institusional yang



Gambar 1

Konstruksi Makna Lokal dari Standar Akuntansi Internasional (Albu et al. 2014)

hendak diterapkan konstituen eksternal. Perlawanan adalah respons organisasional yang menentang tekanan institusional melalui kegiatan aktif dan terbuka dalam melawan konstituen eksternalnya. Resistensi yang paling aktif adalah manipulasi, di mana organisasi melakukan kooptasi konstituen institusionalnya, membentuk berbagai nilai dan kriteria dan/atau mengendalikan tekanan institusional tersebut.

Albu et al. (2014) menggunakan kerangka ini untuk menjelaskan bagaimana respons dari berbagai aktor dalam menyikapi adopsi IFRS di Romania. Menurut mereka, implementasi IFRS adalah proses yang kompleks dan memerlukan analisis kekuasaan, kepentingan, dan tekanan institusional pada tingkatan organisasi dan lokal/institusional. Dengan melakukan kajian pada konteks institusional dan organisasional, mekanisme proses adopsi, dan tipe-tipe respons oleh berbagai organisasi, dapat dijelaskan dalam sebuah konteks lokal.

METODE PENELITIAN

Neuman (2011) membagi lima jenis paradigma penelitian: positivisme, interpretivisme, *critical*, feminisme, dan postmodernisme. Penelitian ini menggunakan paradigma interpretif (*grounded theory*). Penelitian interpretif merupakan analisis sistematis terhadap tindakan dalam sebuah kelompok melalui pengamatan yang mendetail untuk memahami bagaimana para pelaku menciptakan dan memelihara dunia sosialnya. Menurut Neuman (2011), interpretivisme telah berkembang menjadi berbagai pendekatan antara lain: hermeneutika, etnografi, fenomenologi, konstruksionisme, dan lain-lain. Variabilitas ini meliputi dari yang cenderung “objektif” (dalam batas tertentu tetap mementingkan validitas eksternal) sampai dengan “subjektif” (sepenuhnya mengikuti alam berpikir pelaku). Namun, yang menjadi ciri utama adalah adanya keterlibatan langsung dan mendalam dari peneliti dalam bentuk kontak langsung dengan pelaku/partisipan, kajian teori/literatur hanya

sebagai informasi awal (bukan dasar mutlak membuat pertanyaan penelitian), dan hasil penelitian yang sesuai dengan pengalaman pelaku. Metodologi yang digunakan juga terus berkembang, meliputi salah satunya *grounded theory method* (Strauss dan Corbin 1998) yang terkait erat dengan etnografi.

Grounded theory method mengandalkan saling peran antara data dengan teori yang sudah ada (Strauss dan Corbin 1998). Data dianalisis untuk menemukan konsep-konsep kunci dan dimaknai dengan membandingkan kesesuaian dan pertentangan antara *emic view* (persepsi pelaku/partisipan) dan *etic view* (persepsi umum/teori) (Efferin dan Hopper 2007; Efferin dan Hartono 2015). Perbandingan tersebut bertujuan untuk meminimalisasi bias peneliti (melalui triangulasi) dan menemukan benang merah untuk menghasilkan penjelasan yang dapat diterima secara lebih luas (*internal* dan *external validity*). Pemahaman yang dapat diterima secara luas diperlukan untuk membantu audiens memahami hasil penelitian tersebut serta menjelaskan/merekonsiliasi tindakan individual dengan struktur sosial/kolektif para partisipan dalam praktik akuntansi (Hopper dan Powell 1985; Scapens dan Macintosh 1990).

Strauss dan Corbin (1998) membagi langkah-langkahnya menjadi *open coding* (pengelompokan data awal sesuai kategori tertentu), *axial coding* (hubungan antar kategori awal), dan *selective coding* (penyederhanaan penjelasan dengan menggabungkan, memecah, menghilangkan kategori-kategori awal tersebut). Proses tersebut berlangsung secara iteratif sampai penjelasan yang diperoleh sudah mencakup isu-isu utama sesuai tujuan penelitian. Hasilnya adalah penjelasan yang dapat berupa model, proposisi, atau bahkan hipotesis yang dibangun dari data tersebut untuk dipahami pembaca (Strauss dan Corbin 1998).

Studi ini dilakukan mulai September 2012 sampai dengan Mei 2014. Metode pengumpulan data yang dipakai adalah wawancara, observasi, dan analisis dokumen (Strauss dan Corbin 1998; Mason 1996; Neuman 2011; Efferin et al. 2008). Ringkasan

Tabel 1
Metode Wawancara

Status/Posisi Partisipan	Jumlah Partisipan	Jumlah Jam	Kriteria	Tema Wawancara
Regulator (Anggota DSAK, Pengurus IAI dan Tim Implementasi/Sosialisasi IFRS/PSAK) sekaligus Auditor/ <i>Partner</i> KAP	2	4	Terlibat minimal 2 tahun	Histori; tujuan/harapan; kendala; respons pasar; hubungan dengan <i>stakeholders</i> lainnya.
Regulator sekaligus Akademisi	3	6	Sebagai regulator minimal 2 tahun dan sebagai akademisi minimal 10 tahun	Histori; tujuan/harapan; kendala; respons pasar; hubungan dengan <i>stakeholders</i> , pengalaman mengajar; kendala dalam perkuliahan; kondisi fasilitas; interaksi dengan mahasiswa; harapan.
Auditor/ <i>Partner</i> KAP	2	3	Pengalaman minimal 10 tahun	Histori; tantangan; respons klien; hubungan dengan regulator.
Akuntan Perusahaan (<i>Preparer</i>)	7	13	Pengalaman minimal 5 tahun	Latar belakang perusahaan; pengalaman kuliah; kendala implementasi; interaksi dengan auditor dan rekan kerja.
Akademisi	4	8	Pengalaman minimal 10 tahun	Latar belakang; pengalaman mengajar; kendala dalam perkuliahan; kondisi fasilitas; interaksi dengan mahasiswa; harapan.
Pengguna Laporan Keuangan (1 orang direktur dana pensiun sebagai investor institusional, 2 orang investor individual, 3 orang analis keuangan, 1 orang pimpinan bank untuk aplikasi kredit, dan 1 orang <i>broker</i> sekuritas)	8	4	Pengalaman minimal 5 tahun	Pengalaman selama bekerja; cara pengambilan keputusan; pandangan tentang pentingnya IFRS.
Total	26	38		

dari wawancara, observasi, dan analisis dokumen ditampilkan dalam Tabel 1 sampai 3.

Wawancara dilakukan untuk mendapatkan data tentang persepsi, pemikiran, opini, dan pengalaman dari pihak-pihak yang terlibat dan berkepentingan terhadap implementasi IFRS. Wawancara dilakukan terhadap anggota Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK), pengurus Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), tim implementasi/sosialisasi IFRS, auditor/*partner* KAP, akuntan perusahaan (*preparer*), akademisi, dan pengguna laporan keuangan. Wawancara menggunakan metode semi terstruktur dan direkam agar fleksibel, namun tetap tematik

sehingga data yang diperoleh kaya dan mendalam. Jawaban partisipan langsung dikembangkan saat wawancara berlangsung.

Observasi dilakukan untuk mendapatkan data tentang proses pembelajaran akuntansi terkait PSAK/IFRS. Ini meliputi diskusi, isu-isu yang menjadi sorotan, kontroversi, dan konsensus yang terjadi selama proses berlangsung dengan metode *non-participant observation*.

Analisis dokumen dilakukan untuk mendapatkan data spesifik khususnya “aturan main” tertulis yang meliputi Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) yang sudah mengadopsi IFRS dan *exposure draft*-

Tabel 2
Metode Observasi

Jenis Aktivitas	Jumlah Jam	Fokus Observasi
Kuliah dengan materi PSAK yang sudah mengadopsi IFRS	6	Silabus; cara penyampaian materi; tuntutan tugas; karakteristik mahasiswa; presentasi mahasiswa; suasana diskusi; tanggapan mahasiswa.

Tabel 3
Analisis Dokumen

Jenis Dokumen	Jumlah Jam
PSAK	10
<i>Exposure Draft</i> PSAK dan masukan dari <i>stakeholders</i>	5
Berbagai produk hukum dari IAI terkait implementasi IFRS	5
Total	20

nya, masukan yang diberikan kepada Dewan Standar, dan laporan keuangan audit dan non-audit dari perusahaan yang diwawancarai. Dokumen-dokumen tersebut menunjukkan bagaimana implementasi dari PSAK baru yang sudah berbasis IFRS.

Data yang terkumpul kemudian dilakukan triangulasi antar metode dan intra metode untuk meminimalisasi bias peneliti (Neuman 2011; Efferin 2010; Efferin et al. 2008). Kontradiksi data yang muncul digunakan untuk mencari penjelasan lebih jauh sampai ditemukan benang merah yang menjelaskan alasan perbedaan data yang ada, misalnya konteks yang berbeda, penajaman makna, dan bias dari peneliti maupun sumber data. Selanjutnya, dapat direkonstruksi fenomena yang terjadi untuk menjawab pertanyaan penelitian.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Indonesia melakukan proses adopsi IFRS secara bertahap (*gradual*), yaitu tahap adopsi (2008-2011), persiapan (2011), dan implementasi (2012) (Hoesada 2008). Studi ini menggunakan model yang dikembangkan oleh Albu et al. (2014). Operasionalisasi dari model tersebut dilakukan dengan mengidentifikasi lima *stakeholders* utama yang dianalisis secara berjenjang sesuai posisinya masing-masing: (1) regulator (meliputi DSAK,

IAI, dan tim sosialisasi dan implementasi) dengan konstituen eksternal IFRS (termasuk *International Accounting Standards Board* (IASB)), pemerintah, auditor, *preparer*, dan perguruan tinggi; (2) auditor dengan konstituen eksternal regulator dan *preparer*; (3) *preparer* dengan konstituen eksternal regulator dan auditor; (4) perguruan tinggi dengan konstituen eksternal IFRS, regulator, auditor, dan *preparer*; (5) pengguna laporan keuangan dengan konstituen eksternal IFRS, regulator, dan klien. Berangkat dari jenis-jenis respons menurut Oliver (1991), *stakeholders* IFRS di Indonesia memiliki respons yang berbeda-beda: patuh, kompromi, penghindaran, perlawanan, dan manipulasi.

Sesuai dengan metodologi *grounded theory*, penjelasan dari perspektif berbagai pihak (partisipan) di bawah ini diperoleh setelah mengidentifikasi berbagai tema yang paling sering muncul dan ditekankan berulang-ulang oleh mereka selama studi lapangan dilakukan. Berbagai tema tersebut teridentifikasi setelah peneliti melakukan *open coding*, *axial coding*, dan *selective coding* (lihat bagian metode penelitian). Untuk meminimalisasi bias peneliti, tema-tema tersebut telah dikonfirmasi melalui serangkaian triangulasi yang meninjau silang data dari berbagai sumber yang berbeda-beda. Kemudian pemaknaan data dikonfirmasi ulang ke partisipan terkait untuk memastikan bahwa tidak ada misinterpretasi dari peneliti maupun tema-tema penting yang tertinggal.

Regulator: Kepentingan dan Tantangan

Kepentingan utama regulator adalah melindungi akuntan Indonesia menghadapi globalisasi profesi akuntan, di mana pada akhir tahun 2015 Indonesia dan negara ASEAN lainnya memasuki era *ASEAN Economic Community* (AEC) atau Masyarakat Ekonomi ASEAN (MEA). Merujuk pada kekuatan peta ASEAN, akuntan publik Indonesia kalah dalam segi jumlah dan kompetensi sehingga dikhawatirkan perusahaan-perusahaan akan memilih akuntan publik asing yang lebih menguasai bahasa dan standar akuntansi internasional (IAPI 2013). Ini ditekankan dalam wawancara berikut:

“Di pasar akuntan, terutama misalnya menghadapi ASEAN Community, menghadapi macam-macam globalisasi itu kan kita mencoba menghambat nih, masuknya tenaga akuntan asing di Indonesia.” (Bapak M, regulator dan akademisi)

Hasil analisis dokumen terhadap UU No. 5 (2011) tentang Akuntan Publik mengungkapkan bahwa akuntan asing dapat berkiprah di Indonesia. Kesiapan akuntan Indonesia dalam mengimplementasikan IFRS dianggap sebagai cara terbaik untuk berkompetisi.

Kesamaan pemahaman terhadap IFRS merupakan tanggung jawab bersama dari KAP, DSAK, Komite Interpretasi IFRS, dan pihak regulator (Joshi et al. 2008). Regulator menganggap auditor adalah ujung tombak implementasi IFRS.

“Auditor diletakkan pada garda terdepan untuk mengamankan implementasi. Auditor adalah sebagai posisi independen, yang menilai kepatuhan preparer pada standar. Ya itu, standar adalah kewajiban yang diterapkan oleh preparer.” (Bapak H, *partner* KAP dan regulator)

Auditor adalah pihak pertama yang menguji *professional judgment* yang dibuat

oleh *preparer*. Regulator berharap kepercayaan dari laporan keuangan dapat ditingkatkan dengan peranan auditor yang maksimal. Selain itu, IFRS diyakini merupakan sebuah standar yang kredibel, yang mampu memberikan transparansi informasi bagi penggunaannya dan diterima di berbagai negara di dunia sehingga mempermudah arus investasi untuk masuk maupun keluar lintas negara.

Auditor wajib melakukan pemutakhiran pengetahuannya, terkait dengan IFRS dan *International Standards on Auditing* (ISA). Regulator, melalui Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI), menyelenggarakan pendidikan dan pelatihan melalui program Pendidikan Profesional Berkelanjutan (PPL). Dari analisis dokumen, ditemukan bahwa hal ini ditegaskan dalam Prinsip Kompetensi serta Sikap Kecermatan dan Kehati-hatian Profesional (IAPI 2011). Prinsip ini mengharuskan akuntan agar memelihara pengetahuan dan keahlian profesional untuk menjamin pemberian jasa profesional kepada klien (IAPI 2011). Nampaknya sejauh ini fasilitas edukasi untuk implementasi IFRS bagi *preparer* dan auditor menjadi mekanisme utama dari regulator untuk sosialisasi implementasi IFRS. Namun, ada kecenderungan dari *preparer* dan auditor untuk mengabaikan sosialisasi tersebut kecuali jika yang mengadakan regulator langsung. Sebagaimana terungkap dalam wawancara berikut:

“Artinya dengan segala cara mereka (harus) ikut pelatihan dong, ikut workshop dong, sekolah dong yang resmi oleh IAI. IAI bukannya tidak menyediakan itu, ...kalau tawaran untuk belajar secara resmi itu nggak ada ya wajar, tapi ini ada kok. Bahkan ada yang gratis.” (Bapak M, regulator dan akademisi)

“Jadi company itu diundang oleh para regulator, karena kalau bukan regulator yang mengundang, kan jarang mau company-nya, diundang regulator digratiskan, sekali datang bisa sampai

300 orang... BAPEPAM-LK (Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan) juga mengundang, dia targetkan per industri, dia kelompokkan industrinya, dia targetkan sehingga satu kali event bisa 200-300, kan total sudah beberapa kali bisa sampai 1000 orang. Ya langsung pada preparer Tbk.” (Bapak H, partner KAP dan regulator)

Selain itu, regulator menghadapi keterbatasan sumber daya dan berharap dukungan pemerintah untuk menjalankan fungsinya secara lebih efektif.

“Menurut saya, pemerintah harus mengambil peran yang lebih besar, yaitu bagaimana pemerintah membantu men-setup sebuah badan standar, dewan standar yang tetap independen, kredibel, ya, tetapi didukung oleh sumber daya yang memadai, yang kuat gitu, lho. Karena harus disadari manfaat dari standar itu jatuhnya pada perkembangan perekonomian bangsa. Ketika pemerintah mengundang investor untuk datang melalui G-20 misalkan, mereka ingin tahu standar kita seperti apa, untuk pertanggungjawaban investasi mereka.” (Bapak M, regulator dan akademisi)

Karena keterbatasan Sumber Daya Manusia (SDM), saat ini regulator juga berharap dukungan dan kerjasama dari berbagai pihak di luar regulator dan auditor. Beberapa pihak yang dianggap krusial dalam membantu sosialisasi IFRS selain pemerintah adalah akademisi, preparer, dan perusahaan.

“Saya kira setidaknya tiga pihak besar itu, ya dari pemerintah, user, baik itu entitas dan KAP, dan kemudian perguruan tinggi gitu, lho. Itu harus sama-sama berperan untuk kemudian IFRS itu dapat mencapai tujuannya.” (Bapak M, regulator dan akademisi)

Secara khusus, peranan dari perguruan tinggi amat diharapkan oleh regulator untuk membangun sinergi dengan user sehingga preparer tidak hanya mengandalkan regulator saja. Sebagaimana terungkap:

“Seharusnya perguruan tinggi menjadi pionir yang bersifat memaksa. Memang belajar terkadang perlu dipaksa. Tanpa dipaksa dulu, susah buat kesadaran sendiri.” (Bapak H, partner KAP dan regulator)

“Yang terpenting lagi adalah memaksa perguruan tinggi terutama dosennya untuk mengikuti perkembangan profesi akuntan... Tidak hanya perguruan tinggi di luar Jawa, di Jawa pun pasti ada fakultas ekonomi yang tidak pernah mempunyai akses atau tidak mau berakses ke perguruan tinggi yang memang lebih maju, pasti ketinggalan dan mereka tidak akan tahu IFRS apa itu.” (Ibu K, regulator dan akademisi)

Sosialisasi tersebut bersamaan dengan upaya untuk mengatur kecepatan adopsi IFRS melalui PSAK. Bagi regulator, implementasi IFRS perlu dilakukan tidak secara langsung agar akuntan (preparer) Indonesia memiliki lebih banyak waktu untuk menyiapkan dirinya. Salah satunya adalah melalui proses penerjemahan IFRS dan PSAK. Sebagaimana diungkapkan berikut ini:

“Memang ada pola dalam penerjemahan itu untuk mengambil kesempatan agar IFRS tidak langsung seluruhnya berlaku. Itu masalah pertimbangan political. Kita kan gradual penerapannya. Ada kelebihannya, ini sedang dikaji penerapannya, jadi belum diterjemahkan, belum mandatory, gitu. Jadi dia buying time, dengan ada proses menerjemahkan. Dalam proses menerjemahkan, mungkin ada opsi-opsi yang kita nggak ambil... Karena itu opsi, kita nggak melanggar standar;

contoh, PSAK 4." (Bapak H, *partner* KAP dan regulator)

Jadi, mekanisme penerjemahan IFRS dalam bentuk PSAK memiliki tujuan yang lebih luas dari sekadar menerjemahkan dari bahasa Inggris ke dalam bahasa Indonesia. Penerjemahan itu sendiri memungkinkan proses implementasi yang lebih bertahap agar dapat menambah waktu (*strategi buying time*) yang dibutuhkan oleh akuntan Indonesia untuk menyiapkan dirinya.

Dapat disimpulkan bahwa problematika yang dihadapi regulator terkondisi oleh ketiadaan SDM di tingkat pengambilan kebijakan/keputusan strategis yang bekerja secara *full-time*, independensi yang dimiliki (karena sosialisasi mengandalkan dukungan *stakeholders* lainnya), dan ketertinggalan akuntan Indonesia menghadapi MEA 2015. Di satu sisi, regulator berkepentingan memastikan terimplementasikannya IFRS dengan baik, namun di sisi lain regulator juga harus melindungi auditor dan akuntan Indonesia saat MEA diberlakukan.

Pihak regulator berada dalam posisi yang dilematis sehingga merespons konstituen eksternalnya dengan cara kompromi. Regulator menerima IFRS sebagai sesuatu yang tak terhindarkan, tetapi berupaya menegosiasikan dengan *stakeholders* lainnya apa yang bisa dihindari untuk sementara waktu dan apa yang bisa dikerjakan bersama agar kepentingan regulator dapat terakomodasi tanpa berbenturan dengan agenda IFRS. Legitimasi regulator terletak pada keberhasilannya melindungi akuntan dan auditor Indonesia dari "serbuan" negara lain. Karenanya, adopsi IFRS menjadi PSAK adalah alat untuk bernegosiasi dengan IASB dalam bentuk *buying time* sambil mempersiapkan kompetensi auditor dan akuntan Indonesia. Temuan studi ini juga mengungkapkan bahwa regulator memandang pemerintah belum memberikan dukungan yang cukup apalagi ideal untuk aktivitas regulator.

Auditor: Harapan dan Tantangan

Independensi auditor, dengan berbagai macam pembenahan dalam regulasi akuntansi

di Indonesia, saat ini dianggap positif oleh *preparer* dan perusahaan. Sebagai contoh adalah pernyataan berikut ini dari seorang akuntan di salah satu emiten terbesar di Bursa Efek Indonesia (BEI):

"Auditor punya etika di situ. Untungnya di situ kalau saya melihat. Bagaimana etika itu dijunjung tinggi di profesi kita itu yang menurut saya adalah itu yang membatasi kita secara moral lah ya kalau kita mau ke arah mana." (Bapak A, *preparer*)

Namun demikian, auditor sendiri dianggap kurang efektif jika tidak didukung oleh berbagai pihak lain yang berkepentingan terhadap kualitas pelaporan keuangan di Indonesia. Sebagaimana terungkap:

"Pada saat kita diminta laporan auditor independen maka dia mengacu pada PSAK, tetapi pada saat laporan auditor independen itu tidak untuk BAPEPAM-LK atau tidak untuk listed dan sebagainya, misalnya untuk kebutuhan bank, kredit, menurut saya tidak sepenuhnya dia akan mengacu pada PSAK. PSAK secara format ya tetapi isinya kita tidak tahu. Menurut saya tidak ada forcing law enforcement yang sangat kuat." (Bapak A, *preparer*)

Dalam perspektif auditor, independensi adalah sesuatu yang problematis di lapangan. Seringkali, klien bertanya kepada auditornya dan dalam banyak kasus justru staf auditor bersedia membantu. Sebagaimana dinyatakan di bawah ini:

"Tapi di lapangan banyak sekali staf kantor akuntan, dengan sepengetahuan bosnya atau nggak, membantu klien, mereka itu kebanyakan cuma Neraca, Laba Rugi, ya dibantuin. Juga Catatan atas Laporan Keuangannya, Arus Kas, Perubahan Ekuitas, dibantuin sama staf auditor. Padahal kalau kita bicara independensi itu kan bahaya." (Ibu B, *partner* KAP)

“Kalau klien itu biasanya rata-rata akan diskusi dengan auditor. Kira-kira ini konsepnya seperti apa. IAPI kan resources-nya terbatas. Mereka kan gak bisa menjawab setiap pertanyaan yang muncul. Ya tentunya kalau cuma baca standar aja agak sulit ya. Mungkin dia akan lebih baik kalau ditunjang dengan diskusi, atau referensi lain gitu.” (Bapak D, partner KAP)

Hal ini sejalan dengan temuan dalam riset KPMG 2010 (Albu et al. 2014) yang menyatakan bahwa auditor adalah sumber utama untuk berkonsultasi terkait standar yang baru ataupun yang bersifat kompleks bagi entitas yang menerapkan IFRS. Namun, dalam hal ini, auditor dibatasi dengan kode etik profesi yaitu prinsip objektivitas. Dari analisis dokumen Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) ditemukan bahwa prinsip objektivitas mengharuskan praktisi untuk tidak membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak dari pihak-pihak lain memengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya (IAPI 2011). Lebih lanjut, SPAP mensyaratkan bahwa setiap praktisi (dalam hal ini auditor) harus menghindari setiap hubungan yang bersifat subjektif atau yang dapat mengakibatkan pengaruh yang tidak layak terhadap pertimbangan profesionalnya (IAPI 2011). Jadi, prinsip ini menegaskan bahwa jika ketergantungan klien tersebut sudah memengaruhi independensi, maka auditor harus memberikan penjelasan dan edukasi kepada klien bahwa hal tersebut tidak diperbolehkan.

Namun, dalam kenyataannya, posisi auditor seringkali dilematis karena di satu pihak mengemban fungsi pemberian *professional judgment* yang independen dan di lain pihak berhadapan dengan klien yang membutuhkan layanan “optimal”. Menghadapi segala kemungkinan di kemudian hari, *partner* KAP telah berupaya menjaga independensinya agar tidak disalahgunakan oleh manajemen perusahaan. Meskipun demikian, seringkali klien bertanya kepada staf auditor secara

pribadi dan staf tersebut cenderung kooperatif meskipun problematis terkait independensi tersebut. Dampak negatif yang mungkin timbul adalah jika menemui masalah perusahaan justru mengalihkan tanggung jawab manajemen atas laporan keuangan ke auditor. Jadi, tantangan lain yang dihadapi auditor adalah bagaimana memastikan staf lapangannya bisa satu suara dengan *partner* dalam menjaga independensi ini.

“Jadi yang biasanya terjadi itu, auditor itu ikut dilibatkan oleh klien, jadi klien itu kalau udah kena kasus, yang ngajarin saya itu auditor, bener gak bener itu yang diucapkan. Karena dia nggak mau ditangkap polisi sendirian. Itu sudah terjadi di beberapa teman seperti itu. Jadi dia bilang, itu adalah si auditor.” (Ibu B, partner KAP)

Tantangan lain lagi adalah jika bertemu dengan klien yang justru memaksakan kehendaknya. *Professional judgment* sebagai landasan mengimplementasikan IFRS belum dapat dimaknai secara utuh oleh *preparer*. Sebagaimana diungkap berikut ini:

“Mereka masih belum terbiasa, debat konsiderat. Ya jadi considerable debate itu kurang. Iya, itu karena conceptual foundation-nya kurang, dia lebih ke debat kusir, debat mau menang sendiri. Jadi, dia masih terperangkap dalam budaya bahwa it’s a matter of choice gitu, padahal dalam standar yang baru, banyak sekali a matter of judgment, not a matter of choice, nah itu yang merupakan suatu lompatan pemikiran yang membuat kegoncangan yang menimbulkan banyak sekali perselisihan.” (Bapak H, partner KAP dan regulator)

Lebih jauh, ada perbedaan perilaku antara perusahaan besar dan perusahaan menengah/kecil di Indonesia dalam mencari solusi implementasi IFRS.

“Kalau company-nya besar otomatis dia punya level manager atau director, understanding-lah. Tapi kalau itu

medium atau small, dia akan depend pada auditor atau consultant. Sekarang kan grupku ini banyak perusahaan. Jadi semua di-training termasuk direktornya. Kita pakai konsultan. Karena kan director kita juga harus understanding membaca financial statement.” (Ibu C, preparer)

“Di perusahaan saya sekarang ada refreshment juga setiap tahunnya. Kan setiap tahun saya mendapatkan United States – Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP), comparison between U.S. GAAP and IFRS, PSAK seperti apa konvergensinya, orang kami paham untuk hal itu. Tetapi kalau saya melihat masa lalu yang pada saat saya masih memegang laporan-laporan keuangan independen, kebanyakan menuruti mau auditor kayak apa dan bahkan disuruh baca PSAK tidak akan pernah dibaca, lebih baik kita menerangkan– itu yang akan digunakan dan itu akan jadi acuan. Jadi itu yang terjadi saat ini.” (Bapak A, preparer)

Jadi, problematika yang dihadapi auditor untuk menjaga independensinya cenderung lebih besar jika berhadapan dengan klien perusahaan menengah/kecil dibandingkan perusahaan besar. Perusahaan besar relatif lebih siap mengimplementasikan IFRS karena memiliki sumber daya yang cukup baik dari segi manusianya maupun uang untuk melatih dan mempersiapkan akuntannya dengan kompetensi yang dibutuhkan. Di pihak lain, perusahaan menengah/kecil cenderung pragmatis. Dalam hal ini, memang auditor membutuhkan metode dan pendekatan yang berbeda dalam menghadapi kedua tipe klien tersebut.

Dapat disimpulkan bahwa respons umum dari auditor adalah cenderung bersikap kompromistis terhadap konstituen eksternalnya. Ada hubungan saling membutuhkan antara auditor dengan regulator. Auditor membutuhkan legitimasi dari regulator untuk

operasinya. Di antara para *stakeholders* yang ada, sejauh ini, auditor adalah pihak yang paling memenuhi harapan regulator untuk menjamin keberhasilan implementasi IFRS. Namun, legitimasi auditor juga terletak pada sejauh mana dia dapat “diterima” oleh klien selaku pengguna jasanya. Auditor tetap mengutamakan fungsinya sebagai “garda terdepan” untuk implementasi IFRS, namun pada saat bersamaan mencoba mengembangkan taktik-taktik khusus untuk menjaga hubungan baik dengan klien.

Perspektif Preparer: Loyalitas, Budaya, dan Bahasa

Akuntan perusahaan selaku *preparer* memegang peranan yang signifikan terkait kualitas laporan keuangan. Namun, seringkali *preparer* menghadapi berbagai kendala dalam menjalankan tugas profesionalnya sehingga memengaruhi kualitas laporan keuangan yang dibuatnya. Tiga kendala utama tersebut adalah pragmatisme dan loyalitas terhadap pimpinan perusahaan, budaya, dan bahasa.

Loyalitas terhadap atasan/pimpinan perusahaan seringkali menjadi dasar *preparer* dalam membuat laporan keuangan. Artinya, IFRS dikompromikan dengan tujuan pihak manajemen dalam membuat laporan tersebut. Sebagaimana diungkapkan:

“Pimpinanku, cuma ingin tahu labaku, penjualanku berapa, penjualan yang lagi idle, maksudnya yang belum terjual itu berapa, dan untuk membuat tagihan... Asal bos senang kan. Jadi rule lebih penting dari prinsip dan istilah.” (Bapak J, preparer)

“Kita kesulitan ada banyak hal yang berbeda dengan PSAK. Secara global, manajemen masih belum menyetujui untuk menerapkan karena yang pertama: penilaian harus dinilai secara pasar. Yang kedua, untuk penerapan dari PSAK ke IFRS-nya ini yang kita agak ragu-ragu menerapkan. Kita berusaha menjelaskan, cuma kadang owner pemikirannya ya pokoknya aku laba, labanya berapa. Maklum ya,

orang lama, jadi sudah berumur. Jadi saya sudah mengarahkan itu, Pak.”
(Ibu E, preparer)

Jika tujuan pembuatan laporan keuangan hanya untuk kebutuhan internal, maka pihak manajemen hanya memerhatikan informasi yang dianggap penting bagi perusahaannya. Beberapa informasi yang sering dianggap prioritas adalah omset, profit, piutang, dan persediaan. Dalam hal ini, pihak manajemen tidak terlalu memedulikan sejauh mana kesesuaian perlakuan akuntansinya dengan PSAK. Bahkan, jika PSAK dianggap “merepotkan” untuk diterapkan, maka pihak pimpinan memilih untuk tetap menggunakan kebiasaan yang lama. Hal ini dikonfirmasi di bawah ini:

“Ya, karena ternyata dia melakukan hal seperti itu terus harus diomongkan sama atasan, dan menurut mereka, mereka lebih suka yang disederhanakan karena bukan perusahaan yang besar, menurut mereka itu terlalu idealis, karena terlalu mengacu ke text book. Padahal kalau menurut mereka di lapangan itu nggak perlu sampe segitunya, sih. Cukup yang simpel dan mudah dipahami saja, sih.” (Ibu I, preparer)

Dalam situasi ini, preparer mencari jalan “aman” agar tidak dianggap non-kooperatif oleh atasan/pimpinan perusahaan. Sebagaimana terungkap:

“Ya karena itu kan apa yang atasan minta. Saya sendiri kalau kerja kan mengikuti apa yang mereka minta. Kan otomatis saya juga harus mengikuti, kan? Dan saya buat satu pengertian yang berbeda, terus diterimanya juga berbeda, ditolak. Itu kan jadi agak susah.” (Ibu I, preparer)

Hal penting lainnya yang terungkap adalah kecenderungan budaya pragmatis, dalam hal ini mana cara paling mudah di mana preparer dan manajemen sudah terbiasa.

Ada rasa enggan untuk mempelajari hal baru apabila manfaatnya dirasa tidak sebanding dengan upaya yang harus dilakukan. Kebiasaan menggunakan standar akuntansi lama yang bersifat *rule-based* memberikan zona nyaman tersendiri yang tidak ingin ditinggalkan oleh para pengambil keputusan. Sebagai akibatnya, preparer seringkali hanya melanjutkan tradisi akuntansi yang sudah ada di perusahaan tempatnya bekerja. Sesuai kutipan berikut:

“Kalau kita anak muda seng cenderung mudah bisa untuk diubah, masih isa paham bahwa perubahan itu ndak masalah. Yang masalah itu kan orang-orang seng sudah tua itu kan biasanya wah sinau maneh rek, utek iki wes tuek disuruh belajar lagi, kadang kayak gitu, kan.” (Bapak J, preparer)

“Jadi praktik akuntansi cuma berdasarkan yang lama. Ngikuti langsung aja. Jadi ngikuti format yang lama kayak gimana. Terus nanti waktu pas pelaporan bulanan kan kelihatan. Ternyata, oh ini nggak usah diginiin, ini digabungin aja. Ya sudah ngikuti akhirnya.” (Ibu I, preparer)

Kekuatan pendorong implementasi IFRS bagi preparer adalah auditor. Sebagaimana diungkapkan:

“Yang terpenting kalau selama laporan itu masih relevan sama yang dibutuhkan dan juga masih bisa menjelaskan banyak hal, ya kenapa harus ngikuti IFRS gitu, lho. Toh juga kita nggak diaudit, kita nggak ada keharusan untuk mengikuti peraturan yang paling up to date gitu.” (Ibu I, preparer)

Jadi, budaya pragmatis di kalangan preparer (bahkan manajemen) membutuhkan “pemaksaan” dari eksternal. Apabila user laporan keuangan tersebut menuntut implementasi IFRS, maka pihak preparer dan manajemen akan menggunakannya sebagai rujukan. Dengan demikian, kualitas laporan

keuangan bukan dilihat dari substansinya, namun legitimasinya di mata pengguna.

Preparer juga mengungkapkan sebuah masalah di lapangan: kebiasaan budaya lisan dan *high context* yang dimiliki masyarakat. Sebagaimana dinyatakan oleh Hall dan Hall (1990), dalam budaya *high context*, pengirim pesan tidak terbiasa mengungkapkan seluruh maksudnya dalam bentuk formal/tertulis yang disampaikan. Komunikasi tertulis hanyalah sepotong bentuk komunikasi yang masih harus dilengkapi dengan berbagai interaksi langsung seperti tatap muka, pembicaraan lisan, cara pesan disampaikan, bahasa tubuh dan mimik muka si pengirim pesan, dan kesepakatan tidak tertulis lainnya yang memaknai inti pesan tersebut. Sebagaimana terungkap:

“Yes, kita ini terbiasa lisan. Menurut saya, makin lama makin susah orang menuliskan apa yang dia mau. Sekarang mana ada lomba mengarang. Dulu, zaman saya SD saya masih bisa juara lomba mengarang, banyak lomba. Sekarang mana? Jadi memang akhirnya budaya menulis sangat kurang saat ini. Tetapi kadang-kadang efisiensi dari hasil kita menulis dengan kita ngomong, akan lebih gampang untuk ngomong. Karena kita berhadapan dengan orang lain, kemudian kita tahu reaksi wajahnya... Ketika kita menulis, itu tidak ketemu. Aku lebih baik dijelaskan daripada baca sendiri. Dan menurut saya sampai saat ini masih itu yang terjadi, ya.” (Bapak A, *preparer*)

“Ada hal-hal tertentu yang terkadang dituliskan itu tidak mengerti, jadi harus dua-duane. Jadi mari tulis, ni sakjane yak apa maksude. Kadang ada yang kurang mengerti, sehingga kita bisa jelaskan. Tapi kan juga di satu sisi ada hal yang tidak tertulis sehingga kita harus tanya kembali atau kita harus mengklasifikasikan sendiri atau wes nalar itu masuke di mana. Itu sering terjadi.” (Bapak J, *preparer*)

Dalam praktik, hal-hal yang tidak substansial justru dianggap lebih cocok menggunakan tulisan. Sedangkan hal yang memerlukan diskusi dan pemahaman mendalam membutuhkan interaksi langsung. Sebagaimana diungkapkan:

“Kalau misalkan sifatnya teknis, itu biasanya sedikit, Pak. Tapi pada saat konseptual, di situlah paling banyak biasanya. Tapi kalau teknis, gimana menghitung HPP ya gampang pasti seperti itu. Tapi IFRS lebih konseptual daripada teknis. Inilah mengapa orang lebih baik dijelaskan daripada baca sendiri. Di Indonesia, banyak yang nggak mempercayai tulisan dan perlu konfirmasi untuk menegaskan bahwa apa yang kita pikirkan dan apa yang kita baca itu sama, kalau yang kita baca itu benar gak, sih.” (Bapak A, *preparer*)

“Kalau itu kompleks, membutuhkan penjelasan lisan. Kita bisa bilang kompleks dan grey area atau itu mengandung suatu standard policy, itu selain tertulis, nah tertulisnya itu harus point by point ya, itu disampaikan lagi. Supaya e, they think the same understanding ya. Karena kan kalau kita hanya tertulis dan itu mungkin nggak saklek ya, nggak $1+1=2$, itu bisa disalahartikan. Satu tambah satu itu kan bisa jadi tiga, jadi empat, jadi nggak sama.” (Ibu C, *preparer*)

Masalahnya tidak hanya terletak pada *preparer* (akuntan) saja. Akuntan harus berkomunikasi dengan banyak pihak dalam internal maupun eksternal organisasi. Jika kebiasaan budaya *high context* ini dimiliki bersama dalam sebuah masyarakat yang lebih luas, maka tidak ada pilihan lain bagi siapapun anggota masyarakat tersebut selain mengikuti “aturan main” yang ada. Jadi, budaya ini direproduksi oleh banyak pihak dan menjadi acuan tindakan kolektif bahkan sekaligus norma yang berlaku. Sebagaimana terungkap:

“Untuk komunikasi, kita lebih banyak ngomong. Soalnya kalau tertulis itu kadang nggak nangkap gitu, lho. Kita bukan bermaksud sesuatu tapi orang kadang miskomunikasi kalau tertulis. Jadi mending ngomong langsung... Perlu kenal dulu dengan lawan bicara. Supaya tahu sikapnya gimana, orang itu gampang tersinggung apa nggak, orang ini terus terang atau senenge cuma ngomong bagus di depan tapi jelek di belakang.” (Ibu I, preparer)

“Memberikan penugasan atau komunikasi lebih enak langsung ngomong karena langsung nyantol. Kalau tulisan itu kan bingung maksude apa. Perasaan atau makna yang sesungguhnya memang ndak semua bisa disampaikan dengan kata-kata. Soale misale dia bilang nggak bad mood kan kita nggak tahu dia bener-bener nggak bad mood. Mesti lihat tingkah lakune mungkin... Juga lek dari kata-kata tok sih ya ndak isa lah, mesti lihat bahasa tubuhnya, jadi kita pakai feeling.” (Ibu N, preparer)

Selain itu, ditemukan juga bahwa di lapangan, mereka yang berpendidikan relatif tidak tinggi justru membutuhkan komunikasi lisan dengan bahasa sehari-hari yang sesederhana mungkin agar pesan yang disampaikan dapat dipahami dengan baik. Sebagaimana terungkap:

“Jadi kayak ngomong ke crew yang di lapangan itu cara ngomongnya pasti beda sudahan. Harus benar dengan bahasa yang lebih gampang diterima mereka, menurut mereka lebih enak. Bikin pengumuman juga sama. Kita nggak bisa pakai kata-kata yang kelihatan keren gitu. Ya mau nggak mau ya harus pakai yang kelihatan biasa gitu. Rasae lebih... lebih dipakai bahasa sehari-hari sih.” (Ibu I, preparer)

Kebiasaan akan membentuk budaya. Jika budaya menulis ditempatkan di bawah budaya lisan, maka akan menyebabkan kesulitan bagi masyarakat untuk mengembangkan bahasa yang komprehensif dan tajam maknanya serta tulisan yang mampu untuk menyampaikan maksud dengan efektif. Pada gilirannya, budaya membaca (khususnya hal-hal yang kritis/sarat makna mendalam) menjadi kurang berkembang.

“Kalau panjang-panjang ya kita baca berulang-ulang ya. Baru kita ini understand ya. Karena Indonesianya tuh kadang translation-nya itu membingungkan. Jadi kita lebih enak baca Inggrisnya. Pokoknya kalau saya baca nggak mengerti, saya akan cari Inggrisnya... Kalau bingung Inggris liat Indonesia, Indonesia bingung liat Inggris (tertawa). Kita kan fleksibel (tertawa).” (Ibu C, preparer)

“PSAK itu bahasanya agak bahasa planet gitu jadi agak pusing gitu ndak mengerti maksude. Satu kalimat ini ae wes ndak mengerti gitu. Seharuse bahasa Indonesia lebih enak soale kan kita sehari-hari pake bahasa Indonesia. Meskipun bahasa Indonesia tapi kok aneh-aneh lain dari yang kita kenal.” (Ibu N, preparer)

Jelaslah, para preparer merasa penggunaan bahasa Indonesia dalam PSAK sering dianggap sebagai bagian dari masalah daripada solusi untuk memahami IFRS. Ini dikonfirmasi juga oleh regulator dan akademisi. Proses penerjemahan dari bahasa Inggris ke bahasa Indonesia diakui tidak mudah dan ada banyak tantangan bagi DSAK yang memerlukan dukungan dari pemerintah. Sebagaimana terungkap:

“Dari proses penerjemahannya sih sebenarnya memang agak painful. Tidak mudah memang, karena sekali lagi, struktur bahasa Inggris itu berbeda dengan struktur kalimat

bahasa Indonesia kita. Pendanaan dewan standar itu nggak mapan, pemerintah nggak dukung penuh. Sekarang dewan standar kan volunteer Pak, kerjanya kerja volunteer. Di tempat lain itu full time job gitu, lho, ini volunteer kan, gimana mau meng-hire orang ahli bahasa.” (Bapak M, regulator dan akademisi)

Bahasa Indonesia mengandung beberapa masalah dibandingkan bahasa Inggris sebagai panduan dalam implementasi IFRS.

“Ada sumber lain yang menyebutkan namanya language intellectuality. Jadi, bahasa Inggris itu ada unsur intellectuality, sehingga dapat dipakai sebagai pedoman dan orang yakin, kalau saya membaca ini strukturnya ini, artinya ini, tidak mungkin tidak. Nah, bahasa Inggris mempunyai status seperti itu.” (Bapak S, akademisi)

Bapak S beranggapan bahwa bahasa Indonesia sebetulnya memiliki potensi sebagai bahasa yang kaya, namun tidak dibiasakan untuk berkembang dan memiliki intelektualitas yang diperlukan dalam membentuk masyarakat yang cerdas.

Jadi, problematika yang dihadapi oleh *preparer* adalah dilema menghadapi tuntutan pemberi kerja versus tuntutan profesionalisme, keterbatasan penguasaan bahasa Inggris dan Indonesia, lingkungan yang terbiasa dengan budaya lisan daripada tertulis dalam komunikasi, dan rasa enggan untuk keluar dari zona nyaman (mempelajari hal baru). Kesemuanya ini dipersepsikan oleh *preparer* sebagai disinsentif untuk mempelajari dan menerapkan IFRS secara serius.

Konsekuensinya, respons dari *preparer* adalah mengikuti keinginan pemberi kerja. *Preparer* tentunya berkepentingan untuk memiliki karir yang lancar dalam perusahaan tersebut sehingga memilih untuk menuruti keinginan pihak manajemen. Jika pihak perusahaan memilih penghindaran dari kewajiban menerapkan IFRS, maka akuntan

akan melakukannya. Jika perusahaan memilih untuk mematuhi regulator karena berbagai pertimbangan, maka akuntan juga akan melakukan hal yang sama.

Pembelajaran Akuntansi

Keberhasilan adopsi dan implementasi IFRS di Indonesia amat membutuhkan dukungan dari perguruan tinggi untuk menghasilkan calon akuntan yang kompeten. Ada empat hal yang menjadi masalah: kesiapan dosen, bahasa dalam pemilihan literatur, metode pembelajaran yang sesuai untuk membentuk pola pikir calon akuntan, dan respons mahasiswa.

Kesiapan kompetensi dosen menjadi tantangan besar dalam pembelajaran akuntansi, sebagaimana dinyatakan:

“Nah, ini... permasalahan besar buat dosen yang tidak mau belajar. Yang tidak mau menerima sesuatu yang baru, dan itu banyak terjadi, lho, ya. Jadi, mohon maaf bagi dosen-dosen senior yang memang tidak mau belajar. Yang cukup sampai di sini saja, ini berat bagi kita. Dan itu kalau mengajar ke mahasiswa, otomatis ya kembali kayak yang dulu-dulu lagi.” (Ibu K, regulator dan akademisi)

Peranan strategis diharapkan tidak hanya bertumpu pada program S-1. PPAk dan berbagai sertifikasi yang melibatkan dosen dan mahasiswa juga dipandang dapat meningkatkan kualitas pembelajaran akuntansi yang sesuai dengan tuntutan PSAK/IFRS. Untuk mempercepat kesiapan dosen dalam proses pembelajaran akuntansi berbasis IFRS, ada wacana menggunakan sertifikasi profesi sebagai akselerator. Sertifikasi dianggap dapat menjangkau dosen maupun akuntan yang sudah lulus S-1 sebelum IFRS diterapkan. Sebagaimana dinyatakan:

“Jadi, semakin banyak yang lulus CA-nya, lulus PPAk dengan CA-nya, maka kualitas penyelenggara PPAk-nya kan bagus. Kualitas penyelenggara, salah satu adalah indikator dosen, jadi dosen

kalau bisa mengajar dengan baik, maka lulusannya akan baik. Nah di sini berarti yang mengajar di PPAk adalah dosen-dosen berkualitas, dilihat dari sertifikasi-sertifikasi yang mereka punya, kan. Di pelaporan korporat misalnya, PSAK banyak banget di situ, maka yang mengajar adalah dosen-dosen bersertifikat PSAK itu.” (Ibu K, regulator dan akademisi)

Tantangan kedua adalah terkait bahasa dalam literatur pengajaran. Pertanyaan sentralnya adalah: apakah IFRS harus sepenuhnya diajarkan dengan menggunakan PSAK berbahasa Indonesia atau menggunakan literatur aslinya berbahasa Inggris. Di kalangan akademisi ada pro dan kontra tentang penggunaan bahasa Inggris versus bahasa Indonesia. Di bawah ini adalah pernyataan yang pro bahasa Indonesia.

“Saya berusaha untuk menjelaskan dalam bahasa Indonesia. Jadi, sasaran saya adalah bagaimana bangsa kita ini dapat tahu sesuatu hanya dengan membaca, tanpa harus menunggu kefasihan berbahasa Inggris pada level yang tinggi. Untuk penyebaran ilmu, supaya orang kita itu tidak harus menguasai dulu bahasa Inggris untuk menjelajahi ilmu pengetahuan yang luasnya bukan main.” (Bapak S, akademisi)

“Saya setuju jika IFRS diterjemahkan full dalam bahasa Indonesia baik sebagai standar maupun dalam text book pengajaran. Hal ini akan memudahkan semua pihak yang ingin mempelajari IFRS karena sudah diterjemahkan dalam bahasa Indonesia. Terkait dengan adanya liberalisasi perdagangan MEA 2015, perusahaan-perusahaan yang ingin go public di Indonesia bisa mengacu pada PSAK karena PSAK sendiri pada dasarnya juga merupakan adopsi dari IFRS.” (Ibu Y, akademisi)

Terlihat bahwa alasan utama adalah kemudahan pemahaman IFRS agar dapat diakses oleh kalangan lebih luas, tidak hanya oleh mereka yang memiliki kemampuan tinggi dalam bahasa Inggris. Pemikiran yang ditonjolkan adalah bahwa dengan penguasaan bahasa Indonesia pada tingkatan tinggi, lebih mudah bagi Indonesia untuk menguasai bidang ilmu yang lainnya dalam bahasa sendiri sehingga membuka akses seluas-luasnya bagi semua orang Indonesia untuk menguasai perkembangan ilmu di era globalisasi. Selain itu, juga ada pendapat bahwa bahasa adalah identitas bangsa yang harus dijaga.

“Kedaulatan itu tidak hanya kedaulatan wilayah tapi juga kedaulatan bahasa. Jadi, itu penting tapi bukan untuk pengembangan ilmu melalui tulisan. Yang kedua adalah, bahasa Inggris bukan bahasa ibu kita. Kita harus menguasai bahasa kita pada level yang tinggi, sehingga kita menguasai dua-duanya pada level yang tinggi.” (Bapak S, akademisi)

Dalam kesempatan lain, Bapak S menekankan pada pentingnya peranan perguruan tinggi untuk turut membangun identitas bangsa yang tidak rendah diri:

“Perguruan tinggi jangan memberi contoh yang jelek, menurut saya, justru memberi contoh yang baik. Bahasa Inggris sampai begini karena asumsinya globalisasi itu adalah inggrisasi, dan itu sudah tertanam cukup lama. Akhirnya timbul yang namanya rendah diri. Inferiority complex yang sengaja ditanamkan secara tidak sengaja oleh kita ini yang ada di perguruan tinggi.” (Bapak S, akademisi)

Namun, ada juga pendapat kontra terhadap bahasa Indonesia. Sebagaimana diungkap di bawah ini:

“Saya tidak setuju jika IFRS diterjemahkan ke dalam bahasa

Indonesia. Idealnya adalah IFRS langsung digunakan baik sebagai standar maupun bahan ajar. Khusus untuk standar-standar yang tidak diatur di IFRS saja yang dibuatkan PSAK khusus, contohnya adalah PSAK ETAP dan PSAK Syariah. Terjemahan IFRS hanya dibutuhkan untuk memenuhi kepentingan-kepentingan tertentu, misalnya jika ada perusahaan asing yang akan go public di BEI maka perusahaan tersebut harus tunduk pada peraturan Otoritas Jasa Keuangan (OJK), di mana laporan keuangannya tetap disajikan bilingual.” (Ibu X, akademisi)

“Terjadi gap bahasa itu, kalau kita berani, kita akan cepat seperti Malaysia, seperti Filipina, karena mereka berani. Mereka tetap juga ada bahasa Melayunya, tapi mereka berani merevolusi pendidikannya untuk juga siap memakai buku bahasa Inggris. Tapi jalan tengah bahasa pengantar bisa bahasa Indonesia, tapi beberapa istilah, dia harus tahu istilah bahasa Inggrisnya, dibandingkan dengan diterjemahkan dalam bahasa baku Indonesia, yang kadang-kadang lebih sulit memahami bahasa baku Indonesia dibanding bahasa Inggris.” (Bapak H, partner KAP dan regulator)

Pendapat yang mendukung penggunaan IFRS berbahasa Inggris juga menggunakan argumentasi globalisasi sebagai alasan utama. Penggunaan bahasa Inggris dianggap sebagai jalan yang realistis agar sanggup bersaing dengan akuntan dari negara lain yang akan makin banyak memasuki pasar kerja Indonesia di tahun 2015 sejalan dengan berlakunya MEA. Bahkan jika dianggap perlu, ada sikap menyambut baik upaya adopsi istilah Inggris langsung menjadi istilah Indonesia. Sebagaimana dinyatakan:

“Kita nggak boleh berkesukubangsaan sempit, kita ada di dalam dunia global.

Nah, kalau memang kita indonesiakan istilah itu menjadi istilah Indonesia, jadi busway itu bukan bahasa Inggris, bus itu bahasa Indonesia, be a global citizen, biarkan bahasa itu berkembang, jadi kita nasionalisnya jangan sempit gitu.” (Bapak H, partner KAP dan regulator)

Namun, mereka yang setuju penggunaan literatur IFRS dalam bahasa Inggris secara penuh juga mengakui ada tantangan besar:

“Kendala dari penerapan ini adalah kesiapan semua kalangan dalam penggunaan bahasa Inggris, karena tidak semua pihak memiliki kemampuan bahasa Inggris yang sama, sehingga dikhawatirkan justru menimbulkan kesalahan interpretasi.” (Ibu X, akademisi)

Jadi, meskipun ada titik temu soal globalisasi sebagai pertimbangan utama, masih belum ada kesepakatan apakah lebih baik sepenuhnya menggunakan bahasa Indonesia atau bahasa Inggris. Yang menjadi kepedulian adalah alternatif manakah yang lebih banyak dampak positifnya dan/atau lebih sedikit dampak negatifnya bagi publik. Ini dikonfirmasi oleh seorang regulator:

“Kita pernah berdebat panjang. Yang kita khawatirkan adalah apakah kalau terjemahannya begini, kalau adopsinya begini, itu akan membuat publik lebih paham atau bingung gitu, lho. Nah, di satu sisi ada yang berpendapat bahwa user, pihak yang dituju itu bukan pihak awam, pihak yang punya background pengetahuan bisnis dan punya kemauan secara reasonable untuk mempelajari. Jadi, bukan orang jalan dipanggil suruh baca IFRS, nggak gitu, lho. Nah, tetapi ada juga rekan yang berpendapat bahwa publik itu ya berarti publik dalam arti luas, sehingga bahasanya itu harus yang mudah dipahami sampe level luas.

Nah itu, intinya yang dikhawatirkan adalah jangan sampai publik justru jadi bingung.” (Bapak M, regulator dan akademisi)

Di satu sisi, PSAK yang berbahasa Indonesia diharapkan dapat menjadi pegangan yang memudahkan mahasiswa dalam memahami IFRS. Namun, PSAK terkadang justru lebih sulit dipahami dibandingkan versi IFRS. Di sisi lain, penggunaan IFRS berbahasa Inggris dianggap lebih positif karena membiasakan mahasiswa dengan terminologi yang berlaku secara internasional. Namun, tidak semua mahasiswa memiliki kemampuan berbahasa Inggris tingkat tinggi. Terjebak di antara dua kondisi tersebut, pilihan yang lebih populer adalah menggunakan kedua-duanya dalam waktu bersamaan sehingga bisa saling melengkapi dan mengatasi persoalan yang dihadapi oleh mahasiswa. Namun, tentunya ini juga membawa dampak negatif terhadap bahasa Indonesia itu sendiri karena tidak dibiasakan untuk digunakan dan dikembangkan dalam mengadopsi berbagai perkembangan ilmu di tingkat global.

Tantangan berikutnya dalam pembelajaran akuntansi adalah bagaimana membentuk cara pikir mahasiswa akuntansi ke arah *principle based* dan sanggup memberikan *professional judgment* sendiri dalam memaknai sebuah prinsip akuntansi. Sebelum penerapan IFRS, pembelajaran akuntansi keuangan cenderung terfokus pada kerangka berpikir *rule based*.

“Budaya pragmatisme memengaruhi sangat besar menurut saya. Kedua adalah pendidikan kita juga, jujur, anak-anak sekarang yang saya ajar pun misalnya ngomong PSAK mereka sudah haduh seperti cacing kepanasan. To be honest ya di level dosen juga kadang-kadang kita malas kalau gak dituntut kita gak akan baca, tapi karena melihat bahwa ini kita butuh dan bahwa kita melihat ada gunanya kita sebagai auditor membaca maka saya akan baca. Tapi memang pragmatis menurut saya. Mahasiswa

tidak berpikir mengapa harus seperti ini. Yang penting aku mengejar standar untuk lulus dulu.” (Bapak A, preparer)

“Mahasiswa itu takut salah. Nah, itu harus dibangun nggak bisa nggak, karena ke depannya kembali ke tugasnya IAI menghadapi itu akuntan profesional dari luar itu, dengan MEA 2015 itu ya harus kita lakukan. Mahasiswa harus dibuat profesional dari awal. Kalau nggak kan habis kan itu apa namanya menunggu titah dari siapa dulu, tidak bisa beropini, itu kita akan kalah bersaing.” (Ibu K, regulator dan akademisi)

“Dalam praktik, biasanya nggak ada kepikiran untuk mempertanyakan mengapa harus begini atau mengapa hal itu berbeda.” (Ibu I, preparer)

Beberapa akademisi menganggap studi kasus harus diperbanyak sedini mungkin disertai pemaknaan lebih dalam tentang esensi dari prinsip akuntansi agar mahasiswa terbiasa mengedepankan *professional judgment*.

“Jadi, mereka kalau diberi suatu kasus akan menganggap karena peraturannya begini, maka harus begini. Tapi ketika kita berikan kasus yang menuntut mereka menggunakan judgment-nya lama-lama terbiasa, walaupun terus terang untuk mahasiswa tingkat awal agak berat, ya. Pengantar akuntansi untuk menggunakan judgment-nya agak sulit. Tapi begitu mereka sudah di semester 3-4 gitu, dengan biasa dibawa saat pengantar ya akan jalan.” (Ibu K, regulator dan akademisi)

Pendapat tersebut didukung oleh preparer:

“Mungkin di pendidikan tidak ditekankan dan tidak diberikan poin kuat di situ (kemampuan bernalar kritis). Kemudian kekuatan teori akuntansi yang diajarkan harus ditambah. Karena kan teori akuntansi

just mereka remember, nggak *men-understanding* gitu susah. Jadi aku hafal soalnya begini, maka jawabannya begini. Waktu saya kuliah anak-anak begitu sudah, nggak mencoba untuk memikirkan oh logikanya begini, lho.” (Bapak A, *preparer*)

Peneliti juga melakukan observasi saat proses kuliah terkait PSAK/IFRS. Dalam pengamatan tersebut, ditemukan bahwa materi kuliah sudah disusun sesuai silabus dengan menitikberatkan pada aplikasi praktis untuk membentuk *professional judgment*. Berbagai ilustrasi yang digunakan sudah dirancang untuk merangsang daya pikir kritis dan kreatif mahasiswa. Namun, ditemukan dua jenis respons dari mahasiswa yang berbeda. Bagi mahasiswa dengan kemauan belajar yang tinggi, mereka akan mempelajari dahulu materi kuliah. Itupun tidak banyak yang mencari referensi tambahan. Namun, bagi mahasiswa yang kurang memiliki semangat tinggi, mereka cenderung pasif dan hanya mengandalkan penjelasan dosen di kelas.

Professional judgment baru bisa terbentuk dengan kuat jika ada keberanian dari mahasiswa untuk berdebat tentang makna sebuah prinsip akuntansi. Ini juga dikonfirmasi oleh seorang akuntan saat menjelaskan pengalaman kuliahnya tentang IFRS/PSAK:

“Kalau diterangkan PSAK tidak mengerti. Dosene itu mengerti kita kesusahane apa jadi de’ e njelasno juga dengan bahasa sehari-hari. Kalau ndak mengerti ya kadang tanya ke teman. Kadang kalau beberapa dosen kan memang sudah deket jadi ya langsung tanyak ae sama dosene.” (Ibu N, *preparer*)

Mahasiswa cenderung menganggap dosen adalah sumber kebenaran, menempati posisi yang nyaris sakral sebagai “pembuat aturan” yang harus dihormati sehingga segala bentuk “penentangan” terhadap pendapat dosen dianggap melanggar norma sosial.

Dari hasil observasi proses kuliah juga ditemukan bahwa keterbatasan waktu menjadi kendala utama. Untuk mengajarkan konsep dan perlakuan akuntansi saja sudah hampir tidak ada waktu tersisa, belum lagi jika ditambah dengan pembahasan kasus. Jadi, rancangan kurikulum yang holistik memegang peranan vital. Pembentukan *professional judgment* tidak dapat dilakukan hanya dengan mengandalkan satu atau dua mata kuliah saja. Perlu ada beberapa mata kuliah yang terintegrasi dengan penekanan pada studi kasus tentang perlakuan akuntansi agar memberikan cukup waktu bagi dosen untuk pembentukan kemampuan mahasiswa dalam membuat *professional judgment* yang tinggi. Namun, tidak banyak perguruan tinggi yang secara khusus merancang kurikulum pembelajaran akuntansi yang memprioritaskan pembentukan kompetensi mahasiswa dalam membuat *professional judgment*.

Selain itu, disparitas mutu input (mahasiswa) relatif tinggi antar satu perguruan tinggi dengan yang lainnya. Ini menjadi masalah karena tantangan dalam proses pembelajaran yang dihadapi sebuah program studi akuntansi akan makin besar jika mutu input semakin rendah. Fasilitas belajar di masing-masing perguruan tinggi juga memiliki standar yang berbeda-beda. Konsekuensi yang muncul adalah sangat beragamnya kompetensi lulusan akuntansi dari perguruan tinggi yang ada di Indonesia. Ini menyulitkan standarisasi kompetensi minimal akuntan dan pada gilirannya menjadi beban tambahan bagi regulator yang menyulitkan keberhasilan implementasi IFRS.

Disparitas mutu lulusan tersebut juga berdampak negatif bagi pengguna lulusan (auditor dan *preparer*) karena memberikan beban tersendiri dalam menyiapkan karyawannya agar sesuai dengan keinginan dan kebutuhan mereka. Akibatnya, KAP dan perusahaan cenderung memprioritaskan perguruan tinggi tertentu yang dianggap dapat diandalkan dalam rekrutmen lulusan akuntansinya.

Perspektif Pengguna Laporan Keuangan

Pengguna laporan keuangan merupakan pihak yang paling beragam dengan kepentingan yang berbeda-beda. Ini meliputi antara lain: investor institusional dan individual, analis keuangan, dan bank. Hal yang amat menonjol adalah bahwa mereka tidak terlalu menganggap implementasi IFRS sebagai satu-satunya hal yang penting, bahkan dalam beberapa kasus, laporan keuangan dianggap tidak lebih (atau bahkan kurang) penting dari informasi lainnya.

“Kalau komparasi dengan negara lain, IFRS sangat memudahkan. Misal Wika Beton kita harus membandingkan kompetitor sejenis dari Thailand, Malaysia, dan sebagainya. Saya tidak tahu detail substansi IFRS yang penting komparasinya. Standar apapun asal dapat diperbandingkan apple to apple itu baik. Sebenarnya di Indonesia GAAP lebih baik dari IFRS karena tuntutan IFRS kan belum cocok dengan kondisi suatu negara. Membaca IFRS itu setengah mati karena terjemahannya complicated dalam bahasa Indonesia. Bagi kami sebenarnya yang penting angka akhirnya yang dihasilkan bukan substansi pengolahannya.” (Bapak RM, analis keuangan)

“Informasi yang paling sering digunakan adalah data pasar dan informasi rasio keuangan komparatif, sehingga saya tidak mempertimbangkan kebijakan akuntansi dan standar akuntansi yang digunakan. Perubahan standar akuntansi yang mengadopsi IFRS tidak berpengaruh terhadap cara saya menganalisis sekuritas. Informasi mengenai rasio keuangan lebih mudah diperoleh baik melalui broker maupun melalui menu perdagangan saham sehingga lebih simpel. Intinya simplify information.” (Bapak DS, analis keuangan)

Hal senada juga diungkapkan oleh partisipan dari perbankan dan investor institusional:

“Antara laporan keuangan berbasis IFRS atau tidak itu tidak membawa pengaruh langsung pada pengambilan keputusan kami atas persetujuan kredit yang di cabang. Kami lebih mementingkan hasil Bank Indonesia (BI) checking, omset, profit, biaya-biaya, nilai agunan, manajemen perusahaan, dalam arti bagaimana tenaga kerjanya, pimpinan-pimpinannya, dan arus kasnya dan hasil survei lapangan (OTS), survey usaha dan jaminan.” (Ibu TW, pimpinan bank)

“Sepuluh tahun lalu kami masih melihat analisis fundamental sebuah perusahaan melalui laporan keuangannya. Namun, ternyata perusahaan yang nampaknya secara fundamental baik, performancenya ke depan juga belum tentu baik terus... Sejak 2014, kami tidak terlalu mementingkan informasi yang ada di dalam laporan keuangan. Laporan keuangan hanya sebagai alat bantu saja. Paling-paling yang dilihat hanya price to book ratio, price earnings ratio dan volume transaksi penjualan. Perubahan standar akuntansi yang digunakan sebagai rambu-rambu tidak memengaruhi strategi investasi kami saat ini.” (Bapak FS, direktur dana pensiun)

Ini juga didukung oleh pengakuan dari dua orang investor individual dan seorang broker bahwa laporan keuangan sangat jarang dipertimbangkan untuk pengambilan keputusan investasi. Berita-berita pasar dan analisis teknikal dianggap lebih relevan untuk dijadikan dasar pengambilan keputusan.

Hal menarik diungkapkan oleh seorang analis tentang pentingnya IFRS:

“Dalam bidang analis, dibutuhkan kemampuan menganalisis laporan berdasarkan laporan yang berstandar akuntansi normatif baku. Analisis untuk saham juga secara hukum

menggunakan laporan yang disusun dengan standar IFRS atau standar baku lainnya bila ada. Dan itu disebutkan saat menyusun analisis. Itu sebagai legitimasi kami. Kan undang-undang mensyaratkan?” (Bapak PA, analis keuangan)

Jadi, IFRS dianggap penting karena merupakan ketentuan regulator sehingga analisis menggunakannya sebagai bentuk legitimasi, namun bukan pada substansinya yang dianggap lebih superior dari GAAP. Pragmatisme amat menonjol di sini.

Dapat disimpulkan bahwa para pengguna menganggap IFRS penting karena memiliki daya komparasi antar negara dan merupakan ketentuan normatif dari regulator. Mereka tidak/belum melihat ini sebagai sebuah upaya perbaikan kualitas laporan keuangan yang signifikan dibandingkan standar terdahulu. Bahkan informasi di dalam laporan keuangan itu sendiri seringkali dianggap tidak sepenting informasi lain yang mereka butuhkan untuk mengambil putusan.

SIMPULAN

Pertanyaan penelitian ini adalah: *“apa sajakah problematika yang muncul dalam implementasi IFRS di Indonesia dan bagaimanakah respons para stakeholders selama ini?”* Studi ini mendukung temuan dari Evans (2004) dan Abd-Elsalam dan Weetman (2003) bahwa lingkungan institusional sebuah negara berimplikasi pada respons dan interaksi antar pihak dalam implementasi IFRS. Lingkungan institusional di Indonesia tidak terlepas dari faktor-faktor regulator, *preparer*, pemerintah, akademisi, bahasa, dan budaya.

Namun, studi ini juga memperkaya literatur sebelumnya dengan menunjukkan kompleksitas dan keunikan masalah dalam konteks Indonesia. Dibandingkan dengan studi dari Albu et al. (2014), studi ini menunjukkan kesamaan bahwa lingkungan institusional lokal dengan faktor sejarah dan kepentingan

para pelaku utamanya sangat mewarnai dinamika implementasi IFRS di sebuah negara. Namun, studi ini juga menunjukkan keunikan implementasi IFRS di Indonesia yang berbeda dengan Romania dikarenakan perbedaan lingkungan institusionalnya. Lingkungan institusional Romania merupakan arena transisi dari perekonomian sosialis/komunis ke pasar dan konflik kepentingan yang tajam antar *stakeholders* utama amat terasa pengaruhnya dalam berbagai respons institusional mereka. Sebaliknya, lingkungan institusional Indonesia lebih banyak diwarnai oleh kepentingan regulator untuk melindungi akuntan Indonesia dari MEA 2015, keterbatasan sumber daya yang dimiliki regulator, peranan pemerintah yang belum optimal, dilema auditor dalam berhubungan dengan klien, pragmatisme dan loyalitas *preparer* (akuntan) terhadap pimpinan perusahaan, keterbatasan bahasa Indonesia, keberadaan budaya lisan, dan belum optimalnya peranan perguruan tinggi.

Regulator dan auditor cenderung mengambil respons kompromistis terhadap konstituen eksternalnya agar tetap bisa menjaga legitimasi dan kepentingannya masing-masing. Respons dari *preparer* lebih ke arah mematuhi kehendak dari pemberi kerja karena kepentingan *preparer* sangat berkaitan dengan kepentingan perusahaan. Sebaliknya, respons dari perguruan tinggi terhadap konstituen eksternalnya dapat bersifat patuh atau kompromi tergantung pada akses yang dimilikinya ke regulator. Jika perguruan tinggi tersebut memiliki “reputasi” yang baik, maka mereka dapat mengirimkan akademisinya sebagai bagian dari regulator sehingga turut mewarnai proses implementasi IFRS. Sebaliknya, perguruan tinggi yang kurang memiliki akses, maka respons yang dapat diberikan hanyalah patuh meskipun kualitas kepatuhannya terkendala oleh sumber daya yang dimiliki.

Bagi pengguna, mereka merespons dengan cara patuh karena IFRS merupakan alat legitimasi (khususnya bagi analis keuangan) dan laporan keuangan hanya salah satu dari berbagai informasi lain yang justru tidak

jarang dianggap lebih relevan (bagi pengguna lainnya). Manfaat langsung yang teridentifikasi dari implementasi IFRS adalah daya komparasinya secara internasional, namun apapun standarnya asal *comparable* maka itu selalu dianggap baik. Jelaslah bahwa bagi pengguna, respons patuh terhadap perubahan prinsip dan standar pelaporan keuangan tidak serta merta mengindikasikan bahwa perubahan tersebut memang membawa perbaikan terhadap kualitas laporan keuangan itu sendiri. Bahkan, belum tentu mereka secara sungguh-sungguh berupaya untuk memahami substansi filosofis di balik perubahan tersebut. Namun, yang terpenting adalah apakah perubahan tersebut mengganggu kepentingannya atau tidak. Jika tidak mengganggu, maka laporan keuangan tetap digunakan sebagai salah satu sumber informasi terpenting. Namun, jika dianggap mengganggu, maka meskipun mereka tidak melakukan penentangan terhadap regulator, mereka akan lebih mengandalkan informasi lain yang dianggap lebih sesuai dengan kepentingan mereka.

Jadi, lingkungan institusional mengondisikan munculnya problematika dan respons yang unik dari berbagai *stakeholders* IFRS di Indonesia. Kepentingan masing-masing pihak adalah alasan yang paling fundamental di balik setiap jenis respons yang diberikan oleh para *stakeholders*. *Stakeholders* Indonesia umumnya terbuka menerima perubahan apapun yang diminta betapapun besar kesulitan yang muncul. Ini dikarenakan mereka lebih fokus ke kepentingan masing-masing daripada mengutamakan idealisme berlabel “kualitas laporan keuangan”. Bagi mereka, kualitas laporan keuangan melalui implementasi IFRS mungkin masih merupakan hal yang kontroversial, namun yang lebih penting adalah bagaimana memanfaatkan laporan tersebut sebagai alat legitimasi.

Tinjauan budaya dan bahasa juga merupakan keunikan tersendiri dari studi ini. Sebagaimana dinyatakan oleh Smircich (1983), budaya dan bahasa tidaklah terpisahkan karena bahasa adalah budaya itu sendiri. Selaras dengan itu, temuan kami menunjukkan

bahwa budaya berkembang melalui komponen bahasa di dalamnya dan pada gilirannya budaya mereproduksi bahasa itu sendiri. Bahasa Indonesia memiliki keterbatasan signifikan untuk menyerap konsep-konsep baru. Dalam tataran kolektif masyarakat, bahasa Indonesia kurang digunakan secara disiplin sehingga kurang mampu beradaptasi terhadap perkembangan zaman. Kondisi ini berimplikasi pada keterbatasan kapasitas bahasa Indonesia untuk menyampaikan makna tingkat tinggi dari bahasa Inggris dan menjadi disinsentif tersendiri bagi akuntan dan kalangan perguruan tinggi untuk mempelajari dan mengimplementasikan IFRS/PSAK secara efektif.

Interaksi di kalangan akuntan dan perguruan tinggi menjadi semakin jauh dari bahasa tertulis sehingga memperkuat budaya *high context* yang telah ada. Jadi, ada proses kultural yang kontraproduktif bagi kemampuan menghasilkan *professional judgment*: budaya *high context* → keterbatasan kemampuan berbahasa → ketidakmampuan memahami IFRS/PSAK → lebih suka bertanya apa yang harus dilakukan → *professional judgment* menjadi lemah.

Dari temuan-temuan tersebut, studi ini mengajukan tujuh proposisi yang bisa dikembangkan menjadi model pada studi-studi berikutnya. **Proposisi pertama:** Budaya *high context* dalam sebuah masyarakat mengondisikan tantangan dalam mengimplementasikan IFRS. **Proposisi kedua:** Perkembangan bahasa sebuah masyarakat dalam mengadopsi konsep tingkat tinggi memfasilitasi penerjemahan, pemahaman, dan implementasi IFRS oleh masyarakat tersebut. **Proposisi ke-tiga:** Kesiapan dari perguruan tinggi dalam pembelajaran akuntansi berbasis IFRS mengondisikan kecepatan transisi yang diperlukan untuk implementasi IFRS. **Proposisi ke-empat:** Dukungan pemerintah terhadap regulator mengondisikan kecepatan dan efektivitas proses implementasi IFRS yang terjadi. **Proposisi ke-lima:** Sumber daya yang dimiliki regulator mengondisikan independensi regulator dalam menjalankan

misinya. **Proposisi ke-enam:** Efektivitas negosiasi di antara para *stakeholders* mengondisikan sinergi di antara semua pihak dan dengan demikian, dapat berimplikasi pada kecepatan proses transisi. **Proposisi ke-tujuh:** Tingkat pragmatisme pengguna laporan keuangan mengondisikan respons mereka terhadap perubahan prinsip dan standar pelaporan keuangan yang diminta oleh regulator.

Studi ini telah mengungkap kompleksitas dan keunikan kondisi lingkungan institusional di sebuah negara dalam implementasi IFRS. Sebagai sebuah *basic research*, berbagai pelajaran telah disampaikan untuk pengembangan literatur akuntansi di bidang kajian implementasi IFRS di negara berkembang dan di Indonesia. Namun, studi ini memiliki berbagai keterbatasan.

Pertama, studi ini berbasiskan pengalaman Indonesia dan bukan ditujukan untuk merepresentasikan dinamika di seluruh negara berkembang. Studi berikutnya disarankan untuk mengangkat pengalaman di negara berkembang yang memiliki sebagian kemiripan historis, politik, dan budaya lalu membandingkannya dengan pengalaman di Indonesia sehingga dapat dibuat pemahaman yang lebih luas.

Kedua, studi ini tidak membahas PSAK secara individual untuk melihat kompleksitas masalah yang dihadapi pada PSAK tersebut. Setiap nomor/jenis PSAK sangat mungkin memiliki masalahnya sendiri-sendiri dengan perbedaan kepentingan di antara para *stakeholders* yang membutuhkan kajian khusus. Studi berikutnya perlu mempelajari dinamika implementasi PSAK tertentu yang dianggap kontroversial untuk melengkapi pemahaman tentang dinamika implementasi IFRS di Indonesia.

Ketiga, studi ini bersifat *basic research* yang ditujukan untuk pengembangan literatur akademik/keilmuan. Meskipun beberapa temuan dapat dirujuk untuk pembuatan kebijakan, studi ini tidak dimaksudkan untuk secara khusus memberikan rekomendasi praktis tentang apa yang harus dilakukan oleh berbagai *stakeholders* dalam proses implementasi IFRS

di Indonesia. Studi berikutnya dapat dirancang sebagai *applied research* untuk kebutuhan para *policy makers*, misalkan: rancangan kemitraan regulator-perguruan tinggi dalam implementasi IFRS, dan desain *institutional support* dari pemerintah terhadap regulator akuntansi di Indonesia.

Yang terakhir, paradigma penelitian yang digunakan adalah interpretif. Fokusnya adalah pendalaman pemahaman sehingga bukan untuk mendapatkan gambaran makro yang luas. Studi berikutnya dapat menggunakan metode survei sehingga dapat memberikan gambaran luas yang mencoba melihat tabulasi silang di antara berbagai faktor, misalkan korelasi antara lokasi geografis, umur, sektor industri dari perusahaan/KAP/perguruan tinggi di satu sisi dengan pengalaman/persepsi tertentu terkait IFRS di sisi lain.

DAFTAR PUSTAKA

- Abd-Elsalam, O. H. and P. Weetman. 2003. International Accounting Standards to an Emerging Capital Market: Relative Familiarity and Language Effect in Egypt. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12, 63-84.
- Albu, C. N., N. Albu, and D. Alexander. 2014. When Global Accounting Standards Meet the Local Context: Insights from an Emerging Economy. *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 489-510.
- Bagranoff, N. A., K. A. Houghton, and J. Hronsky. 1994. The Structure of Meaning in Accounting: A Cross-cultural Experiment. *Behavioral Research in Accounting*, 6 (Supplement), 35-57.
- Belkaoui, A. 1978. Linguistic Relativity in Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 3 (2), 97-104.
- Belkaoui, A. 1989. Accounting and Language. *Journal of Accounting Literature*, 8, 281-292.
- Deviarti H., K. Dewi, dan Sunaryo. 2014. Review the Knowledge of Indonesian Management Accountant in International Financial Reporting Standard (IFRS)

- Compare with Malaysian. *Procedia: Social and Behavioral Sciences*, 109, 1164-1167.
- DiMaggio, P. J. and W. W. Powell. 1983. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48 (2), 147-160.
- Doupnik, T. S. and M. Richter. 2003. Interpretation of Uncertainty Expressions: A Cross-National Study. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 15-35.
- Efferin, S. 2010. *Triangulasi dalam Penelitian Kualitatif-Interpretif di Bidang Akuntansi: Seni Mengelola Keterbatasan*. Paper dipresentasikan pada acara Kolokium dan Seminar Nasional Program M.Si. dan Doktor: Aplikasi Meta Analysis dan Metode Triangulasi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- Efferin, S. and M. S. Hartono. 2015. Management Control and Leadership Styles in Family Business: An Indonesian Case Study. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 11 (1), 130-159.
- Efferin, S., S. H. Darmadji, dan Y. Tan. 2008. *Metode Penelitian Akuntansi: Mengungkap Fenomena dengan Pendekatan Kuantitatif dan Kualitatif*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Efferin, S. and T. Hopper. 2007. Management Control, Culture and Ethnicity in A Chinese Indonesian Company. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 223-262.
- Eichler, S. 2012. Equity Home Bias and Corporate Disclosure. *Journal of International Money and Finance*, 31, 1008-1032.
- Evans, L. 2004. Language, Translation and the Problem of International Accounting Communication. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17 (2), 210-248.
- Hall, E. T. 1990. *The Silent Language*. New York: Anchor Books.
- Hall, E. T. and M. R. Hall. 1990. *Understanding Cultural Differences: Germans, French and Americans*. Boston, MA: Intercultural Press, Inc.
- Hoesada, J. 2008. *Overview for First Time Adoption of IFRS in Indonesia*. Paper dipresentasikan pada acara Seminar dan Lokakarya IFRS for Today, Bandung.
- Hofstede, G. H. 1980. *Culture's Consequences: International Differences in Work-related Values*. Beverly Hills, CA: Sage.
- Hopper, T. and A. Powell. 1985. Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of Its Underlying Assumptions. *Journal of Management Studies*, 22, 429-465.
- Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). 2011. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). 2013. *Menteri Keuangan Meminta Akuntan Publik Menjadi Tuan di Negeri Sendiri*. Diunduh tanggal 30 April 2014, http://www.iapi.or.id/iapi/berita_iapi/berita_iapi/menteri_keuangan_meminta_akuntan_publik_menjadi_tuan_rumah_di_negeri_sendiri.php.
- Jermakowicz, E. K., A. Reinstein, and N. T. Churyk. 2014. IFRS Framework-based Case Study: Daimler Chrysler – Adopting IFRS Accounting Policies. *Journal of Accounting Education*, 32, 288-304.
- Joshi, P. L., W. G. Bremser, and J. Al-Ajmi. 2008. Perceptions of Accounting Professionals in the Adoption and Implementation of a Single Set of Global Accounting Standards: Evidence from Bahrain. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 24, 41-48.
- Lounsbury, M. 2008. Institutional Rationality and Practice Variation: New Directions in the Institutional Analysis of Practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 349-361.
- Mala, R. and P. Chand. 2014. Impacts of Additional Guidance Provided on

- International Financial Reporting Standards on the Judgments of Accountants. *The International Journal of Accounting*, 49, 263-288.
- Mason, J. 1996. *Qualitative Researching*, London, UK: Sage Publications.
- Merchant, K. A., and W. A. Van der Stede. 2003. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Boston, NY: Prentice-Hall.
- Moore, G. 2009. Using Professional Judgment. *The Auditor's Report*, 33 (1). Diunduh tanggal 10 Januari 2014, <http://aaahq.org/audit/pubs/audrep/09fall/item01.htm>.
- Neuman, W. L. 2011. *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches 7th Edition*. Boston, NY: Pearson Education Inc.
- Nobes, C. 2013. The Continued Survival of International Differences under IFRS. *Accounting and Business Research*, 43 (2), 83-111.
- Oliver, C. 1991. Strategic Responses to Institutional Practices. *Academy of Management Review*, 16 (1), 145-179.
- Perera, H., L. Cummings, and F. Chua. 2012. Cultural Relativity of Accounting Professionalism: Evidence from New Zealand and Samoa. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 28, 138-146.
- Riahi-Belkaoui, A. and R. D. Picur. 1991. Cultural Determinism and the Perception of Accounting Concepts. *The International Journal of Accounting*, 26 (2), 118-130.
- Scapens, R. W. and N. B. Macintosh. 1990. Structuration Theory in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 447-455.
- Shonhaji, N. 2013. Interpretive Dialogue: Cultural, Socio-Spiritual Dimensions and Auditors' Competence in Implementing IFRS Convergence in Indonesia. *International Journal of Business and Management*, 5 (1), 88-103.
- Smircich, L. 1983. Concepts of Culture and Organizational Analysis. *Administrative Science Quarterly*, 28 (3), 339-358.
- Strauss, A. and J. Corbin. 1998. *Basics of Qualitative Research: Techniques for Developing Grounded Theory 2nd Edition*. London, UK: Sage Publications.
- Republik Indonesia. *Undang-Undang Republik Indonesia No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik*.
- Uyar, A. and A. H. Güngörmüş. 2013. Perceptions and Knowledge of Accounting Professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Turkey. *Research in Accounting Regulation*, 25, 77-87.
- Wehrfritz, M. and A. Haller. 2014. National Influence on the Application of IFRS: Interpretations and Accounting Estimates by German and British Accountants. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 30, 196-208.