



Jurusan Akuntansi Masyarakat Akuntansi Multiparadigma Indonesia



Jurnal Akuntansi Multiparadigma

www.jamal.ub.ac.id



KARAKTER AKUNTAN DALAM FILOSOFI ADIGANG ADIGUNG ADIGUNA

Fania Masna Reraja, Erina Sudaryati

Universitas Airlangga, Jl. Airlangga No.4 - 6, Airlangga, Kota SBY, 60115

Surel: faniamasna.reraja@gmail.com

Volume 10
Nomor 3
Halaman 482-501
Malang, Desember 2019
ISSN 2086-7603
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:
23 Juni 2019
Tanggal Revisi:
22 Desember 2019
Tanggal Diterima:
31 Desember 2019

Kata kunci:

akuntan,
etika;
opini audit,
profesional



Abstrak: Karakter Akuntan dalam Filosofi Adigang Adigung Adiguna. Penelitian ini bertujuan menelaah karakter akuntan dalam filosofi *adigang adigung adiguna* ketika menjalankan profesionalisme pekerjaannya. Metode yang digunakan adalah kualitatif deskriptif dengan beberapa auditor senior sebagai informan. Penelitian ini menemukan bahwa filosofi *adigang adigung adiguna* muncul ketika akuntan melakukan proses audit sampai menerbitkan opini. Akuntan mengandalkan kedudukan, kekuatan, dan kepandaianya untuk membuat keputusan etis. Sikap ini juga sangat melekat pada akuntan karena mereka selalu menjadi ujung tombak skandal informasi keuangan. Meskipun demikian, sikap tersebut menjadi lemah jika akuntan tidak memiliki *power* atau integritas dalam melaksanakan tugasnya.

Abstract: The Characters of Accountant in Adigang, Adigung, Adiguna Philosophy. This study aims to examine the character of accountants in the philosophy of "adigang adigung adiguna" when carrying out a working professional. The method used is descriptive qualitative, with several senior auditors as informants. This study finds that the philosophy of "adigang adigung adiguna" arises when accountants conduct audits to publish opinions. Accountants rely on their position, strength, and intelligence to make ethical decisions. This attitude is also very attached to accountants because they always spearhead the financial information scandal. However, this attitude becomes weak if the accountants does not have the power of integrity in carrying out their duties.

Mengutip ini sebagai: Reraja, F. M., & Sudaryati, E. (2019). Karakter Akuntan dalam Filosofi Adigang Adigung Adiguna. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(3), 482-501. <https://doi.org/10.21776/ub-jamal.2019.10.3.28>

Pekerjaan seorang akuntan adalah melakukan proses audit terhadap suatu entitas tertentu (Peytcheva, 2014). Audit merupakan rangkaian prosedur yang tersusun secara sistematis untuk mengolah bukti dengan objektif mengenai berbagai penilaian atas perlakuan dan peristiwa ekonomi guna mengetahui urutan kesesuaian dengan ciri khas yang telah ditetapkan kemudian mengomunikasikan hasil pada para pengguna informasi audit. Pada diri akuntan yang melakukan pekerjaan sebagai auditor hen-

daknya ketika melakukan tugas memperhatikan kualitas audit. Kualitas dipengaruhi kompetensi dan independensi. Fatemi (2012) dan Jenkins & Stanley (2019) menunjukkan bahwa kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit dan independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit secara parsial. Namun, kompetensi dan independensi berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit. Pada masa sekarang independensi akuntan dapat terganggu dengan budaya sungkan yang masih kental pada bang-

sa ketimuran sehingga kemungkinan *fraud* bisa terjadi. Namun, isu tersebut dapat ditepis jika akuntan memiliki etika dan perilaku yang baik.

Masyarakat Jawa mengenal sebuah kearifan lokal yang harus dilestarikan yaitu peribahasa. Pada kehidupan sehari-hari masyarakat sering menggunakan perkataan atau pernyataan sebagai bentuk keakraban satu sama lain yang dikenal dengan istilah peribahasa. Peribahasa digunakan untuk mendeskripsikan kebenaran yang dapat diterima dengan pikiran terbuka masyarakat. Peribahasa hanyalah satu dari beberapa istilah ungkapan yang dikaji dan dipahami dalam berbagai macam bahasa khas berbagai daerah dari Sabang hingga Merauke. Selain peribahasa terdapat *bebasan* dan *saloka* yang memiliki makna serupa. *Adigang adigung adiguna* mengandalkan kedudukan, kekuatan, dan kepandaian. Masyarakat di Jawa terkenal akan sikap ramah tamah, gemar gotong royong, dan tutur kata yang halus sehingga mayoritas manusia membenci orang congkak. Sifat sombong dianggap sifat yang buruk atau tercela sehingga tidak boleh dipelihara dalam diri manusia karena akan jadi penghambat untuk komunitas dan lingkungan sosial.

Orang sombong selalu merasa dirinya berada di kedudukan teratas dan meremehkan orang lain. Orang sombong sulit untuk diberi petunjuk karena biasanya memiliki sikap keras kepala, selalu merasa dirinya paling mampu, paling cerdas, dan paling istimewa. Orang sombong mungkin lupa bahwa roda kehidupan berputar, kadang di atas kadang pula di bawah tidak terkecuali dengan seorang akuntan. Akuntan tidak selalu benar ketika menjalankan profesionalisme pekerjaan. Apabila seorang akuntan bekerja dalam perusahaan dan melaksanakan pekerjaan untuk mengaudit suatu perusahaan maka dibutuhkan rentang waktu yang tidak pendek untuk menyelesaikan tugas audit. *Timing* untuk mengerjakan pekerjaan audit sampai masa penerbitan laporan audit (*audit report lag*). Beberapa peneliti menemukan bahwa rentang waktu penerbitan laporan audit tidak terpengaruh solvabilitas perusahaan dan *size* kantor akuntan publik (Frag, 2017; Hussin, Bamahros, & Shukeri, 2018; Rusmin & Evans, 2017; Salehi, Bayaz, & Naemi, 2018). Namun, munculnya opini audit serta perolehan laba pada tahun berjalan menjadi penghambat munculnya *audit report lag*.

Pada saat memasuki fase *audit report lag* permasalahan mulai muncul. Permasalahan terjadi ketika karakter akuntan yang bersifat mengandalkan kedudukan, kekuatan, dan kepandaian lebih mendominasi pada diri seorang akuntan. Pada diri seorang akuntan yang terlebih memiliki kemampuan pengalaman pengauditan atau mencari kecurangan (*fraud*) di suatu perusahaan, maka secara tidak langsung membentuk perspektif pada dirinya bahwa seorang akuntan tidak dapat didikte oleh orang lain bahkan oleh pihak perusahaan yang membayar jasa akuntan untuk mengaudit perusahaan. Pemegang kepentingan di perusahaan (*stakeholders*) memiliki harapan tinggi dan jaminan mutlak atas opini audit laporan keuangan perusahaan. Sementara itu, akuntan sewajarnya hanya memiliki tanggung jawab sebatas untuk mencari data yang mendukung dan meyakinkan para pengguna laporan keuangan. Pada masa *audit report lag* inilah akan timbul gejolak pertautan hati nurani bagi seorang akuntan sehingga menimbulkan motivasi peneliti agar lebih mendalami karakter akuntan.

Konsep filosofi peribahasa Jawa *adigang adigung adiguna* dengan karakter akuntan menjadi fokus ide penelitian untuk lebih mengangkat nilai kearifan lokal budaya Jawa. Sosok akuntan hanyalah manusia biasa dan memiliki rasa juga hati nurani. Akuntan dalam melaksanakan profesionalisme pekerjaan akan menimbang berbagai macam hal sehingga keputusan atas opini audit terpengaruh oleh budaya sekitar. Hal ini didukung temuan Syailendra & Hamidah (2019) dan Ye, Cheng, & Gao (2014) yang menyatakan bahwa budaya membentuk auditor dalam melakukan jasa profesional. Di lain pihak Lutfillah, Mangoting, Edie Wijaya, & Djuhari (2016) memaparkan secara gamblang bahwa interpretasi tanggung jawab seorang auditor berdasarkan pada *Mamayu Hayuning Bawana* yaitu Allah, diri kita, dan lingkungan. Dalam istilah *Mamayu Hayuning Bawana* dengan tanggung jawab seorang auditor merangkum empat nilai etika kehidupan. Nilai yang pertama, menghilangkan rasa *ranglasakake gatra* yang terungkap pada ungkapan *tatas tutus titis titi*. Kemudian, *teliti setiti ngati-ati* yang memiliki arti untuk selalu melakukan pekerjaan dengan penuh kehati-hatian.

Nilai etika selanjutnya, *karyenaktyasing* yaitu tanggung jawab auditor dengan menempatkan *collective interests*. Terakhir,

sifat *eling* dan waspada saat auditor sebagai makhluk Tuhan menjalankan fungsi sebagai auditor. Produk yang dihasilkan dari aktivitas audit adalah opini audit. Opini audit memiliki manfaat penting bagi pihak yang memiliki kepentingan seperti investor, kreditor, pemerintah, dan pemegang saham. Pada umumnya opini audit yang biasa ada di lingkungan bisnis yaitu *unqualified opinion*, *qualified opinion*, *adversed opinion*, serta *disclaimer opinion*. Gao & Zhang (2019) dan Herda, Cannon, & Young (2019) menjelaskan bahwa proses audit adalah pengambilan sikap dan peristiwa entitas bisnis untuk penyesuaian tugas dan kekhasan yang telah disepakati lalu hasilnya dikomunikasikan kepada klien. Hasil penugasan audit dapat menilai situasi dan tolok ukur kerja perusahaan yang jujur dan objektif. Hal ini menunjukkan bahwa seorang akuntan pun tidak terlepas dari *hablumminannaas* selama masih hidup di dunia karena pada praktiknya akuntan tidak pernah bekerja secara personal ketika mengaudit perusahaan melainkan bekerja bersama secara tim. Seorang akuntan dituntut atau diwajibkan memiliki beberapa sikap untuk menunjukkan profesionalisme dalam pekerjaannya yang disebut kode etik. Kode etik akuntan yaitu akuntan harus memiliki sikap wibawa, terhindar dari sifat subjektif, memiliki kemampuan andal, amanah, dan memiliki etika sesuai etos kerja.

Pada sisi lainnya, terdapat beberapa penelitian yang mengaitkan masalah etika akuntan dengan filosofi Jawa, seperti Budi-susetyo & Subroto (2012), Djasuli (2018), dan Eltivia (2013). Adanya penelitian tersebut menunjukkan bahwa masalah etika menjadi perhatian utama masyarakat terhadap profesi akuntan. Penelitian ini berusaha untuk melengkapi penelitian sebelumnya dengan filosofi peribahasa Jawa *adigang adigung adiguna* berdasarkan perspektif akuntan internal dan eksternal. Filosofi peribahasa Jawa pernah *hitz* di jamannya dan berkaitan dengan kearifan lokal.

Berdasarkan uraian tersebut, maka tujuan penelitian ini adalah untuk meneliti kesesuaian karakter nyata akuntan dengan filosofi Jawa karena berserat makna dan melekat kesan prestisius. *adigang adigung adiguna* dipilih sebagai peribahasa yang tepat untuk mendeskripsikan karakter akuntan karena sesuai dengan ciri khas kepribadian akuntan yaitu memiliki kedudukan, kekuatan, dan kepandaian. Kedudukan di-

miliki melalui reputasi dan jumlah jam terbang mengaudit, sedangkan kekuatan dimiliki saat menentukan opini, dan kepandaian yang diatur melalui Undang-Undang nomor 34 tahun 1954 melalui PMK Nomor 25/PMK.01/2014 bahwa akuntan harus terdaftar dalam register negara (lulus pendidikan profesi akuntansi dan lulus ujian sertifikasi akuntan profesional). Kontribusi penelitian khususnya bagi dunia akademisi menunjukkan bahwa filosofi Jawa dapat digunakan sebagai pertimbangan pedoman penelitian untuk mempelajari karakter manusia dan dikaitkan dengan ilmu sosial.

METODE

Fokus analisis penelitian ini adalah refleksi karakter akuntan pada filosofi peribahasa Jawa *adigang adigung adiguna* sehingga memberikan penafsiran data dan informasi hasil wawancara dengan informan. Peneliti menempatkan diri sebagai bagian yang seharusnya dapat dipahami dengan baik dan mendalam atas suatu fenomena ketika menyingkap suatu tindakan, pemikiran, dan keyakinan.

Teknik wawancara dan observasi digunakan untuk mendapat data penelitian. Narasumber penelitian adalah auditor Senior yaitu Budi dan Susi. Mereka telah memiliki jam kerja tinggi mengaudit. Keduanya memiliki persamaan profesi sebagai seorang Auditor Senior tetapi memiliki spesifikasi pekerjaan yang berbeda. Budi berprofesi sebagai akuntan pendidik, sedangkan Susi berprofesi sebagai Akuntan Konsultan di berbagai perusahaan swasta dan pemerintah.

Pencarian informasi *face to face* antara narasumber dan penulis bertempat di lingkungan bisnis informan untuk fleksibilitas dan kenyamanan sehingga peneliti memperoleh hasil wawancara yang meyakinkan dan terpercaya. Hasil wawancara direkam dan dicatat kemudian dianalisis oleh peneliti.

Berdasarkan refleksi dari beberapa peneliti kualitatif akuntansi (Bogt & Helden, 2012; Burns, 2014; Parker, 2014) analisis pada penelitian ini memiliki berbagai tahapan di antaranya adalah survei lapangan kemudian dilakukan pemilihan untuk menjadi satuan olahan informasi, menerapkan sintesis, menentukan pola, mencari apa yang penting dan dipelajari, kemudian menentukan aspek apa saja yang dapat diutarakan kepada orang lain. Filosofi peribahasa Jawa *adigang adigung adiguna* sebagai

suatu data informasi secara kualitatif berada pada tahap satuan olahan informasi yang dapat digunakan untuk memahami nilai-nilai kearifan budaya berbudi pekerti luhur dan bersahaja di balik suatu kejadian berdasarkan hasil wawancara.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Filosofi Jawa sarat nilai *adigang adigung adiguna*. Karakter memiliki arti tabiat kepribadian yang dimiliki seseorang. Pada riset Awal (2017) dan Eltivia (2013) dijelaskan bahwa watak *leadership* disertai budaya tradisional bisa dijadikan solusi krisis kesantunan di era milenial. Kearifan lokal dengan basis karakter kepemimpinan terbagi menjadi 2, yaitu berupa larangan atau pantangan dan anjuran. Larangan misalnya *adigang adigung adiguna, aja dumeh* dan *sapa sira sapa ingsun*. Sementara, anjuran misalnya *aja rumangsa bisa, nanging bisa rumangsa, berbudi bawa leksana, lembah manah, andhap ashor, wani ngalah luhur wekasane*.

Andhap ashor budaya Jawa sekilas tampak pada pepatah Jawa, seperti *hame-mayu hatyuning bawana, dudu sanak dudu kadang yen mati melu kelangan, asih ing sesame, wani ngalah luhur wekasane, aja dumeh*, dan *adigang adigung adiguna*. Pepatah budaya Jawa harus dipahami, dihayati dan diamalkan pada para generasi muda untuk membentuk generasi berkarakter. *Adigung adigung adiguna* adalah ungkapan Jawa yang memiliki makna agar manusia meniru ilmu padi, semakin berat semakin berisi dan tidak bersifat tong kosong nyaring bunyinya. Dunia hanya titipan sementara, sedangkan akhirat selamanya. Ungkapan *adigung adigung adiguna* sangat familiar di masyarakat Jawa supaya menghindari watak congkak dan sombong seperti binatang. *adigung* mendeskripsikan hewan kijang yang cepat dan kuat ketika berlari. *Adigung* mendeskripsikan hewan gajah karena memiliki tubuh tambun. *Adiguna* mendeskripsikan ular liar yang memiliki racun mematikan. Orang Jawa mengutamakan *andhap asor* atau *lembah manah* yang dikenal sebagai sifat pemalu dan tidak menonjolkan kelebihan untuk membuat orang lain iri. Manusia berperangai *hablumminannas* sehingga harus menghindari individualisme dan memperhatikan kaum disabilitas sebagai cerminan diri bahwa tidak ada kesempurnaan di dunia.

Filosofi peribahasa Jawa *adigung adigung adiguna* menjadi semakin bermakna jelas bagi Akuntan apabila dikaitkan dengan

salah satu Pernyataan Standar Audit 02 (SA no 2). Penjabaran mengenai Pernyataan Standar Audit 02 (SA no 2) yang menyajikan dan memaparkan laporan keuangan untuk pihak yang berkepentingan merupakan risiko manajemen. Makna *adigung adigung adiguna* tampak dari sisi objek laporan keuangan manajemen dan opini audit, karena keduanya tanggung jawab mutlak yang diemban oleh akuntan hingga akhir proses audit. Akuntan (auditor) terbebas dari jeratan kewajiban atas nominal dan akun saldo laporan keuangan dan indikasi memanipulasi saldo nominal akun. Hal ini menjelaskan secara eksplisit bahwa peran Akuntan dengan karakter *adigung adigung adigung adiguna* dan profesional sangat menentukan keberlangsungan profesinya di masa depan.

Karakter akuntan terhadap ungkapan *adigung adigung adiguna*. Seorang akuntan ketika melakukan pekerjaan secara profesional sudah sewajarnya menyadari bahwa ilmu yang dikuasai belum sempurna dan masih banyak hal yang belum diketahui karena ilmu bersifat bercabang tanpa akhir, sedangkan para akuntan hanya memahami intinya saja. Ungkapan *adigung adigung adigung adiguna* menjadi sangat pantas disematkan pada para akuntan yang sedang memiliki kekuatan, kedudukan, dan kekuasaan ketika terlibat dalam proses pengambilan keputusan pada situasi etis terhadap pekerjaan yang sedang dilakukan. Para akuntan harus dapat membentengi dirinya sendiri dari rayuan iblis sehingga dijauhkan dari sifat iblis yaitu angkuh dan sombong.

Secara internal akuntan sebagai Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) berperan untuk mencegah korupsi dan mengawal Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Akuntan internal bertanggung jawab dalam pembuatan laporan audit. Pentingnya keberadaan akuntan internal adalah untuk meningkatkan transparansi tata kelola bagi pemangku kepentingan eksternal (Leung, Cooper, & Perera, 2011; Muhsin, 2018). Seorang internal auditor harus mampu menjamin tata kelola sesuai dengan pencapaian tujuan yang berbasis *value for money*. Secara perilaku akuntan internal harus menerapkan dan memiliki prinsip-prinsip integritas, objektivitas, kerahasiaan, dan kompetensi. Integritas berarti akuntan tidak boleh melakukan kebohongan yang merugikan masyarakat, lalu menekuni pekerjaan dengan rajin serta bertanggung jawab. Secara logis dan sesuai dengan akal pikiran

akuntan tidak diperbolehkan terlibat dalam aktivitas ilegal dan memalukan bagi profesi dan organisasi. Akuntan internal dituntut untuk selalu menaati hukum dan ketentuan kode etik profesi sehingga memiliki kontribusi pada tujuan etis organisasi. Objektivitas memiliki arti bahwa akuntan tidak ikut berpartisipasi pada kegiatan yang dapat mengganggu penilaian independensi dan bertentangan dengan kepentingan organisasi. Akuntan internal tidak bisa menerima hadiah berupa imbalan atau petisi yang dapat mengganggu profesionalisme sehingga akuntan diwajibkan untuk menyingkap semua kebenaran material yang diketahui.

Pada sudut pandang lainnya kerahasiaan bermakna bahwa akuntan internal harus mewaspadai penggunaan dan melindungi setiap informasi saat menjalankan pekerjaan. Akuntan internal tidak diperkenankan menggunakan informasi demi mengambil keuntungan pribadi dan hal apa pun yang bertentangan dengan peraturan yang berlaku dan merugikan tujuan organisasi. Sementara itu, kompetensi bermakna bahwa akuntan internal diperbolehkan hanya memberikan pelayanan sesuai dengan aspek yang mereka kuasai. Akuntan internal dituntut untuk melakukan audit internal berdasarkan standar profesi yang berlaku. Akuntan internal secara kontinu berkewajiban mengasah kemampuan dan efektivitas pelayanan profesi. Hal ini akan selaras dengan filosofi sikap *adigang adigung adiguna* pada akuntan internal. Akuntan internal secara langsung dapat menentukan sikap untuk pencapaian tujuan organisasi. Secara fleksibel sikap *adigang adigung adiguna* muncul ketika proses pembuatan laporan audit yang berkualitas untuk kepentingan pihak internal dan eksternal perusahaan. Permasalahan mulai muncul ketika sifat independen pada *auditee* atau rekan-rekan sejawat di bawah atau di atasnya.

Akuntan yang memberikan jasa akuntan pada suatu perusahaan swasta dan nonswasta dengan jumlah *fee* tertentu biasa dikenal sebagai akuntan publik. Bayaran yang diperoleh atas hasil audit dikenal dengan sebutan *audit fee*. Akuntan publik bekerja secara profesional dengan lingkungan wilayah kerja di seluruh wilayah Indonesia. Peraturan yang mendasari profesi akuntan publik tentang praktiknya adalah UU No. 5 tahun 2011. Tidak hanya UU tersebut tetapi juga terdapat PMK 154/PMK.01/2017 tanggal 8 November 2017 Pemerintah meng-

atur regulasi atas pembinaan akuntan dalam memberikan jasa antara lain jasa audit untuk historis informasi keuangan klien pada tahun buku perusahaan dengan jangka waktu tertentu, pelayanan atas *review* hasil audit, jasa asuransi lainnya seperti perpajakan, konsultasi manajemen. Sementara itu Chiang (2016) dan Zimmerman (2016) menunjukkan bahwa situasi audit memiliki simbiosis mutualisme tentang sikap skeptis profesional auditor dan keakuratan opini audit. Etika, pengalaman, dan keahlian audit tidak dapat memacu keakuratan opini audit. Hal ini berlawanan dengan karakter *adigang adigung adiguna* yang secara aktualisasi lebih dominan muncul ketika berada pada situasi audit. Situasi audit memiliki faktor-faktor yang mendominasi saat terjadi proses audit seperti tekanan kejiwaan, emosi, psikologis, dan karakter akuntan itu sendiri. Suasana hati positif akan membentuk perasaan senang dan riang, sedangkan suasana hati negatif akan membentuk perasaan sedih dan depresi. Faktor situasi audit inilah yang mendorong sikap skeptis dan keakuratan opini audit pada akuntan publik tidak terkecuali sikap *adigang adigung adiguna*.

Sikap *adigang adigung adiguna* pada akuntan publik mendorong sikap skeptis walaupun secara efek memiliki pengaruh positif yaitu keakuratan opini audit akuntan publik. Sikap ini merupakan sikap yang secara sosial dalam arti negatif tidak dapat percaya secara langsung atas informasi yang diberikan sebelum membuktikannya sendiri. Akuntan publik memiliki sikap *adigang adigung adiguna* karena merasa mampu dan bisa melebihi yang lain sehingga timbul rasa penuh curiga dan tidak serta merta langsung percaya dengan data aktual.

Sikap inilah yang akan mendorong sikap skeptis akuntan publik untuk selalu menggali informasi sendiri hingga timbul rasa yakin dan percaya di hatinya kemudian kritis pada bukti temuan audit sehingga pengambilan keputusan audit selalu berpatok pada kemampuan *auditing* akuntan. Pada penerapan sikap *adigang adigung adiguna* akuntan publik tidak boleh berasumsi bahwa klien yang diaudit dan yang menggunakan jasa akuntan publik selalu melakukan praktik yang bersih dan terbebas dari *fraud*. Di samping itu, tidak memiliki prasangka buruk bahwa klien melakukan kecurangan.

Sikap *adigang adigung adiguna* semestinya berada di tengahnya yakni di antara

persepsi baik dan buruk. Sikap ini pada akuntan publik secara klise muncul jelas ketika muncul dua kubu perikatan profesi dengan tujuan yang sama di Indonesia yaitu IAI dan IAPI. IAI merupakan singkatan dari Ikatan Akuntan Indonesia, sedangkan IAPI merupakan singkatan dari Ikatan Akuntan Publik Indonesia. Sikap *adigang adigung adiguna* pada kedua perserikatan tersebut secara implisit mengikuti karakter individu akuntan publik.

Tidak dapat dipungkiri, pada diri seorang akuntan publik dibutuhkan sikap *adigang adigung adiguna* untuk kesejahteraan profesi di masa depan. Sikap ini tidak serta merta selalu memiliki konotasi negatif. Akuntan publik membutuhkan sikap ini untuk situasi audit dalam hal temuan bukti kolektif lalu dikritisi dan menimbang secara material dan tidak material terhadap bukti-bukti yang terkumpulkan.

Penerapan tingkat skeptis dan sikap *adigang adigung adiguna* diharapkan dapat memacu efektifitas dan efisiensi audit. Secara positif sikap *adigang adigung adiguna* pada akuntan publik sangat dibutuhkan karena menciptakan pola pemikiran yang tidak serta merta men-*judge* bahwa data saldo akun yang disajikan klien ada kesalahan terencana untuk melambungkan profit diri sendiri tanpa harus dilaporkan pada khalayak umum. Pada situasi audit terdapat proses yang membuktikan ada temuan audit yang banyak, bisa meruncingkan pikiran dan kewaspadaan akuntan publik apabila terdapat salah saji material.

Akuntan publik juga perlu menerapkan sikap *adigang adigung adiguna* untuk mengevaluasi bukti audit. Peningkatan kualitas audit dapat timbui. Sikap ini akan mendorong akuntan publik untuk menggali audit mendalam pada klien atau staf internal perusahaan terhadap putusan kebijakan akuntansi oleh pihak manajemen. Secara logika akuntan publik tidak mungkin dapat sepenuhnya independen dan bersikap netral karena mereka disewa dan dibayar oleh manajemen klien.

Instansi Pemerintah memiliki akuntan yang disebut dengan Akuntan Pemerintah dan laporan keuangan oleh unit-unit organisasi pemerintahan dipertanggungjawabkan untuk pemerintah. Akuntan pemerintah biasanya merupakan akuntan yang bekerja di instansi keuangan pemerintah. Akuntan pemerintah memiliki tugas untuk mengawasi penggunaan anggaran negara yaitu

anggaran belanja rutin dan anggaran belanja pembangunan. Akuntan pemerintah memiliki fungsi pengawasan internal, pengawasan eksternal, pengawasan penerimaan dan pengeluaran negara, serta pengawasan preventif dan detektif. Akuntan Pemerintah mendorong terciptanya *good governance*. Standar Akuntansi Pemerintahan didefinisikan sebagai tata cara manual dan digitalisasi terkait mengolektif data, mencatat, mengikhtisarkan, serta melaporkan neraca dan laporan operasional instansi pemerintahan yang telah diatur pada PP No. 24/2005 pasal 1 ayat 5. Kuhlmann & Bogumil (2018) dan Pierre, Peters, & Licht (2018) membuktikan bahwa tingkat kebergantungan dan pengeluaran pemerintah memacu kinerja keuangan, sedangkan legislatif dan temuan audit justru menurunkan kinerja keuangan. Meskipun demikian, ukuran, kekayaan, dan opini audit tidak memacu kinerja keuangan pemerintah.

Akuntan pemerintah memiliki kewenangan yang lebih mendominasi secara peraturan perundang-undangan yang berlaku sehingga sikap *adigang adigung adiguna* akan lebih kental terasa. Permasalahan independensi semakin rumit jika auditor melapor atau membuat laporan pada Kepala Daerah karena kepentingan Kepala Daerah mengharapakan laporan yang berkualitas terkait dengan kinerja Pemerintahan. Apabila dikaitkan dengan filosofi peribahasa Jawa *adigang adigung adiguna* maka auditor sebagai penjamin harus meyakinkan bahwa tujuan organisasi dapat tercapai dengan baik. *Independence in appearance* dimiliki oleh akuntan artinya secara *appearance* posisi akuntan tidak lemah karena bergantung pada pimpinan. Apabila pimpinan memiliki *fraud* tetapi tidak menindaklanjuti karena adanya *fraud* yang disengaja atau atas arahan pimpinan sehingga kedudukan *adigang* pada Akuntan tidak memiliki arti dan pengaruh apa pun. Sementara itu, *adigung* sebagai suatu kekuatan. Akuntan harus memiliki kekuatan dalam arti mendorong atau menekan pimpinan untuk menindaklanjuti suatu kesalahan yang tidak wajar. Apabila akuntan mendeteksi suatu *fraud* atau kecurangan, tetapi kenyataannya, dia tidak mampu bersikap *adigung*, maka kekeliruan atas *fraud* pimpinan menjadi pembiaran yang berakibat fatal atas suatu asersi opini laporan keuangan. *Adiguna* berarti kepandaian sehingga seorang akuntan harus dapat profesional dan kompeten ketika melakukan

pekerjaan. Seorang akuntan harus memiliki *sense* atau *insting* ketika mengerjakan tugas secara profesional untuk mendeteksi suatu kecurangan. Namun, akuntan tidak boleh *underestimate* atau menuduh tanpa bukti.

Sikap *adigang adigung adiguna* dapat tercipta saat akuntan pemerintah melakukan jasa secara profesional di Instansi Pemerintahan terkait. Pelaksanaan suatu audit dilaksanakan setelah laporan keuangan telah diaudit dan siap dipublikasikan pada publik. Audit keuangan dan turunannya (audit kinerja dan investigatif) menjadi porsi utama yang membedakan audit entitas publik dengan swasta. Entitas publik bersifat nirlaba karena berkaitan dengan pengelolaan kekayaan milik negara.

Sikap *adigang adigung adiguna* dapat mendominasi saat proses audit karena kearogansian sifat akuntan pemerintah ketika memberikan opini audit untuk lembaga pemerintahan itu sendiri. Distorsi etika dan moral mengakibatkan dilema etika pada karier bisnis akuntan pemerintah ketika situasi audit mengancam kelanggengan profesi. Akuntan pemerintah mengalami tekanan yang lebih besar saat melakukan audit pada instansi pemerintah. Klien yang merupakan instansi pemerintah itu sendiri pasti mayoritas mengharapkan penerbitan opini pendapat *unqualified* atas asersi laporan keuangan yang telah dibuat. Hal ini menimbulkan gejala batin bagi akuntan pemerintah apabila pendapat *unqualified* tersebut menjadi tidak tepat.

Kondisi dilematis di lingkungan pemerintahan ini menyebabkan sikap *adigang adigung adiguna* tidak terlalu berperan penting. Lembaga eksekutif memiliki kedudukan teratas untuk menentukan dan mendapat opini *unqualified*. Akuntan pemerintah seharusnya bertindak profesional dan independen saat melaksanakan tugasnya. Namun, tidak sedikit justru timbul skandal kasus yang merusak citra akuntan pemerintah itu sendiri. Tidak hanya merusak citra akuntan pemerintah itu sendiri, tetapi turut mengorbankan reputasi nama baik dan kualitas akuntan pemerintah tersebut.

Akuntan pendidik mengemban tugas untuk mengajarkan pendidikan akuntansi, mencanangkan penelitian ilmiah akuntansi secara berkala, mengembangkan teori dan riset akuntansi, serta melatih dan merancang kurikulum secara khusus untuk pendidikan akuntansi di perguruan tinggi. Tidak semua lulusan program studi akuntansi di

perguruan tinggi adalah seorang akuntan tetapi seorang akuntan pasti menempuh pendidikan akuntansi. Seorang akuntan harus menempuh pendidikan profesi akuntan dan mengikuti uji kompetensi akuntan yang telah teregistrasi pada register negara.

Konsep akuntan pendidik tersebut juga dirasakan oleh Budi. Dia berpendapat bahwa sebagai akuntan pendidik dapat juga menjaadi konsultan akuntan secara profesional di luar kegiatan akademik. Secara rinci, Budi mengemukakan bahwa:

“Apabila akuntan pendidik saja bersikap *adigang adigung adiguna* bagaimana dengan akuntan yang lainnya. Akuntan pendidik kan ibarat pekerjaan mulia layaknya guru di sekolah mendidik murid seperti anak kandung. Akuntan pendidik dan sikap *adigang adigung adiguna* dapat terjadi bila karakter sebagai pendidik sudah hilang fitrahnya sebagai pendidik dan otoriter pada siswa sehingga tidak membiarkan siswa berkembang sesuai kemampuannya bukan lebih mengarah pada sikap kearogansian atas opini karena tidak ada opini yang dihasilkan selain nilai pelajaran bagi siswa” (Budi).

Sebagaimana diketahui akuntan pendidik tidak memiliki produk audit yang dihasilkan berupa opini sehingga karakter *adigang adigung adiguna* tampak tidak ada pada dirinya. Akuntan pendidik lebih mengarahkan para calon akuntan yang dididik melalui teori dan praktik. Akuntan pendidik ibarat contoh figur utama bagi para lulusan akuntan yang dihasilkan sehingga apabila akuntan pendidik mencontohkan tidak baik maka *output* yang dihasilkan tersebut dicekaskan tidak berkualitas. Akuntan pendidik jika menginginkan hasil anak didik yang berkualitas maka setidaknya mereka membentengi diri dari hal-hal yang tidak baik dan terhindar dari perbuatan kriminalitas.

Secara personal akuntan pendidik menjadi fokus utama sebagai mata pencariannya secara profesional. Deskripsi secara umum akuntan pendidik memiliki kode etik yang sama dengan profesi akuntan yang lain. Mudrack & Mason (2019) dan Utami, Wijono, Noviyanti, & Mohamed (2019) mengatakan bahwa keunikan hubungan an-

tara profesi akuntan dengan pengguna jasa profesionalnya dan efek positif negatif akibat profesi pelanggaran etika akuntan terhadap kepercayaan publik menjadi sumber masalah atas etika profesi akuntan dan menjadi isu-isu yang telah dikaji dan ditelaah secara ilmiah dan khusus tentang faktor-faktor apa saja yang memiliki pengaruh terhadap sensitivitas etika akuntan. Penelitian dengan sensitivitas etika telah memercikkan suatu gagasan tersirat mengenai proses sensitivitas etika secara individu. Proses pengambilan keputusan etika secara individu terpengaruh oleh proses eksplisit yang mencakup faktor eksternal pada situasi proses audit. Akuntan pendidik harus menguasai beberapa hal di antaranya adalah dapat melakukan alih pengetahuan (*transfer of knowledge*) terhadap murid ataupun mahasiswa. Seorang akuntan pendidik juga dituntut untuk menguasai tingkat pendidikan yang tinggi dan memahami secara gamblang mengenai bisnis akuntansi serta teknologi informasi.

Akuntan pendidik diharuskan dapat melakukan pengembangan pengetahuan melalui riset akuntansi. Sikap *adigang adigung adiguna* pada akuntan pendidik tidak akan tampak secara langsung apabila dibandingkan dengan jasa profesi akuntan lainnya seperti akuntan manajemen, akuntan publik, dan akuntan pemerintah. Ketidaktampakan sikap *adigang adigung adiguna* dikarenakan profesi akuntan pendidik tidak memiliki kewajiban untuk menerbitkan opini atas laporan keuangan. Namun, sikap *adigang adigung adiguna* terjadi dalam bentuk lain terutama dalam hal sikap *adiguna*.

Sikap *adiguna* menjadi lebih condong bagi akuntan pendidik karena merasa dirinya paling paham akan peraturan dan seluk beluk akuntansi lebih detail dan mendalam. Namun, sikap *adigang adigung* menjadi lebih lemah karena akuntan pendidik memiliki ruang lingkup yang sangat terbatas. Akuntan pendidik hanya berfokus pada dunia akademisi sebagai tujuan utama dan tidak sampai berhubungan dengan sensitivitas publik. Cuplikan wawancara dengan Budi berikut ini memberikan gambaran mengenai keterbatasan akuntan pendidik dalam menjalankan pekerjaannya.

“Akuntan pendidik berbeda dengan akuntan-akuntan yang lain. *Adigang adigung adiguna* yang tidak tersirat pada opini dapat ter-

lihat dari proses pembelajaran. Proses pembelajaran tidak melibatkan publik karena akuntan pendidik hanya mengajarkan di kelas bukan dalam hal memberikan kuliah tamu secara umum dan selalu berada pada konteks forum terbatas” (Budi).

Akuntan pendidik harus bersikap netral dalam menyikapi skandal di luar akademik terutama yang bersangkutan dengan pemerintahan. Hal ini karena akuntan pendidik menjadi panutan bagi profesi akuntan yang lain. Kode etik profesi yang digunakan oleh akuntan pendidik masih sama dengan kode etik profesi akuntan manajemen, akuntan pemerintah, dan akuntan publik. Kode etik profesi yang digunakan akuntan pendidik mengacu pada kode etik Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Seharusnya hal ini menjadi sorotan utama mengingat akuntan pendidik sangat utama berbeda tugas dan kewajibannya dengan profesi akuntan yang lain sehingga kurang tepat apabila menggunakan kode etik sejenis.

Sikap *adigang adigung adiguna* pada akuntan pendidik cenderung memiliki konotasi negatif. Anggapannya akuntan pendidik yang memiliki sikap ini akan selalu merasa dirinya paling berwibawa, paling pandai, dan paling disegani. Akuntan pendidik yang memiliki semakin banyak gelar juga akan mendukung terciptanya sikap *adigang adigung adiguna*. Ungkapan ini sejalan dengan hasil wawancara dengan Budi pada kutipan berikut ini.

“Dosen akuntansi ibarat akuntan pendidik dan seorang dosen dituntut memiliki gelar sebanyak mungkin. Badan Akreditasi Nasional-Perguruan Tinggi (BAN-PT) yang mengaturnya. Jika jaman dulu S1 sudah bisa menjadi dosen bisa mengajar, kemudian beralih menjadi S2, dan sekarang dituntut harus S3. Hal ini menjadi tuntutan perguruan tinggi yang harus mau tidak mau, suka tidak suka wajib direalisasikan sehingga artinya akuntan pendidik yang masih S2 harus sekolah lagi. BAN-PT pasti mengharapkan hasil sumber daya manusia yang berkualitas sehingga sebelum menginginkan hasil SDM yang berkualitas hendaknya

pengajarnya harus berkualitas terlebih dahulu” (Budi).

Apabila akuntan pendidik memiliki semakin banyak gelar, artinya pengalaman keahlian profesional semakin banyak. Oleh karena itu, *gap* antara akuntan pendidik senior dan akuntan pendidik junior kerap sering terjadi. Minoritas akuntan pendidik senior dan akuntan pendidik junior berjalan seiringan dan saling melengkapi apabila untuk kebutuhan penelitian riset akuntansi.

Sikap *adigang adigung adiguna* memiliki manfaat positif jika terjadi permasalahan akademisi pada akuntan pendidik yaitu meningkatkan loyalitas rekan seprofesi. Sikap *adiguna* menuntut akuntan pendidik untuk memiliki banyak gelar. Sikap *adiguna* mendorong terjadi sikap *adigang adigung*. Seorang akuntan pendidik akan semakin memiliki kedudukan apabila telah lama bergelut di bidang akuntan pendidik. Semakin senior akuntan pendidik maka akan semakin memiliki sikap *adigung* yaitu memiliki kekuatan untuk mengatur relasi dan nepotisme di kalangan ruang lingkup pendidikan. Oleh karena itu, pada akuntan pendidik sikap *adigang adigung adiguna* memiliki keterkaitan dan mendukung satu sama lain.

Akuntan pendidik yang memiliki sikap *adigang adigung adiguna* tidak dapat dijelaskan secara rinci karena pada akademisi sikap ini tercipta secara sistemik. Sikap ini hendaknya menjadi motivasi bagi akuntan pendidik untuk bekerja lebih baik bagi dunia pendidikan dan bermanfaat bagi masyarakat, agama, dan negara. Tidak hanya itu saja, sikap ini di kalangan akuntan pendidik diharapkan tidak memperbesar jurang pemisah antara akuntan pendidik senior dan akuntan pendidik junior. Sikap ini harus dipandang secara bijaksana dan ditanamkan di dalam hati akuntan pendidik sehingga para akuntan menjadi lebih mawas diri dan *legowo*.

Pembuatan keputusan etis dan perilaku *adigang adigung adiguna*. Akuntansi bukan hanya sekadar seni namun juga sebuah ilmu yang telah menciptakan berbagai paradigma. Salah satu paradigma adalah paradigma akuntansi positif yang menggiring berbagai riset akuntansi kemudian dipresentasikan dengan *numerical view* atau angka-angka, model matematika dan objektivitas atau generalisasi hasil penelitian sekitar tahun 1970-an. Pendefinisian akuntansi masih berlangsung bertahun-tahun

dan berevolusi hingga saat ini dan proses tersebut termasuk pada penelitian bidang akuntansi. Apabila dilihat dari definisi, riset bidang akuntansi keperilakuan dapat menjadi kritikan (Khomsiyah, 2017). Kritikan muncul karena akuntansi keperilakuan menempatkan manusia sebagai pelaku yang membentuk sifat atau situasi sosial sebagai objek pasif. Padahal, secara generalisasi suatu riset penelitian lebih menitikberatkan pada angka. Briando & Purnomo (2019) dan Fleischman & Valentine (2019) menyatakan bahwa akuntan sebagai pekerjaan profesional harus memiliki kode etik seperti pekerjaan profesional yang lainnya. Akuntan melakukan audit atas laporan keuangan dengan cara tertentu berdasarkan norma etika atau standar audit. Para akuntan menggunakan kode etik ketika proses audit. Kualitas layanan penilaian dari masyarakat bermula dari pihak yang menggunakan kode etik untuk pekerjaan profesional. Walaupun ada kecurangan oleh para akuntan, dipastikan kecurangan yang terstruktur dan sesuai dengan peraturan karena kode etik mengikat sifat tamak akuntan agar terhindar dari pencitraan buruk di lingkungan kerja. Pada umumnya kecurangan oleh akuntan terstruktur terprosedural sehingga sekilas para akuntan selalu menunjukkan kerajinan dan kebenaran untuk menyelesaikan tugas audit yang diembangkannya.

Etika memang sangat mengutamakan teori-teori sosial. Namun, seorang peneliti di bidang akuntansi tidak diperbolehkan kehilangan *sense of accountancy* pada riset penelitian akuntansi yang dihasilkan. Kajian budaya dan sosial jangan sampai lebih mendominasi daripada akuntansi. Bagi penulis pemahaman yang memadai tentang konsep akuntansi diharapkan dapat mengontrol diri ketika menulis suatu kajian penelitian ilmu sosial budaya sehingga tidak menghilangkan konsep ilmu akuntansi yang berkaitan. Akuntan profesional dibekali kode etik akuntan. Kenyataannya, perbuatan tercela yang dilakukan oleh para akuntan merupakan tindakan disengaja untuk melawan kode etik yang telah ditetapkan oleh ikatan profesi. Para akuntan yang melakukan pelanggaran kode etik profesi acapkali tidak menyadari dan tidak peduli dampak yang diakibatkan atas pelanggaran tersebut. Kasus Enron yang terjadi Amerika merupakan kasus fenomenal dan familiar di bidang akuntansi. Kasus Enron mengakibatkan karyawan kehilangan mata pencahariannya

sebanyak kurang lebih 50.000 pekerja dan sekitar 250.000 investor kehilangan dana investasi triliyunan rupiah. Efek samping yang timbul adalah ketidakpercayaan publik atas profesi akuntan.

Kasus yang sangat serius pada akuntan adalah jual beli opini. Jual beli opini melanggar kode etik profesi. Kode etik merupakan prinsip moral atas perbuatan yang menjadi landasan tindakan akuntan sehingga apa pun hal yang dilakukan akuntan dipandang masyarakat sebagai tindakan terpuji sehingga meningkatkan martabat dan kehormatan profesi. Kode etik akuntan yang telah disepakati dan diatur lembaga profesi harus dihormati akuntan. Kode etik akuntan menjadi landasan tanggung jawab untuk penugasan profesional kerja para akuntan.

Sikap *adigung adigung adiguna* merupakan filosofi Jawa yang memiliki konotasi positif dan negatif bergantung pada persepsi individu. Filosofi ini di Jawa biasanya diperuntukkan bagi kalangan terhormat dan disegani masyarakat. Filosofi ini merupakan kearifan lokal etnik Jawa dan menjadi prinsip hidup bermasyarakat.

Sikap *adigung adigung adiguna* dapat menjadi pedoman pada akuntan untuk tidak mengurangi kredibilitas para akuntan jika konsep tersebut dilakukan dengan maksud tidak baik. Perilaku tidak etis akuntan terjadi pada saat pelaporan keuangan yaitu ketika proses audit. Proses audit saat para akuntan berada pada situasi audit pembuatan laporan entitas perusahaan kemudian diumumkan pada pihak internal eksternal. Nilai religiusitas menjadi faktor pendorong insan manusia mengambil sikap baik dan buruk sehingga menyimpulkan keputusan etis. Keputusan etis terpengaruh oleh dilema etika yang merupakan rasa bimbang dan menimbang bagaimana harus berbuat dengan benar dan bijak. Sementara itu, beberapa peneliti berargumentasi bahwa auditor dapat menghasilkan laporan berkualitas baik melalui tindakan etis dan independen (Albrecht, Mauldin, & Newton, 2018; Fontaine, Khemakhem, & Herda, 2017; Hurtt, Brown-Liburd, Earley, & Krishnamoorthy, 2013). Tindakan etis berawal dari kode etik yang diterapkan sehari-hari sehingga menjadi suatu kebiasaan dan menjadi prinsip dasar hidup yang membuat akuntan bersifat akuntabel dan transparan. Tindakan etis dan independensi audit tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Penerapan kode etik akuntan memiliki indikasi positif pada

kualitas audit, tetapi akuntabilitas sebaliknya tidak memiliki efek pada kualitas audit.

Penerapan kode akuntan publik memiliki efek positif pada kualitas audit, sedangkan akuntabilitas tidak berpengaruh pada kualitas audit. Untuk menghasilkan kualitas audit yang baik, penting bagi akuntan publik untuk menerapkan kode etik akuntan publik agar dapat meningkatkan kepercayaan pengguna laporan keuangan (Liu & Ren, 2017; Murphy, 2012). Berdasarkan indikasi machiavellianism, pembuatan keputusan etis memiliki 2 tahapan yaitu ketika menghadapi dilema etika dan memulai keputusan etis. Pembuatan keputusan etis disertai fondasi niat sikap etis untuk pertimbangan hal yang dilaksanakan serta mengaplikasikan sikap etis sesuai tantangan fenomena di masa depan. Konsep etika dan penyajian yang layak mengartikan bahwa kebebasan informasi tidak berat sebelah dan tidak bias. Penugasan kecurangan audit berhubungan dengan sikap melawan hukum sehingga laporan audit tidak dibenarkan untuk subjektif dan memihak pada salah satu pihak sehingga dianggap membela orang yang melawan hukum tersebut. Pengungkapan informasi pada laporan tidak boleh menafsirkan hal yang berbeda.

Sejumlah peneliti menemukan komite audit (tetapi bukan komite independen) mengekang manajemen pendapatan ke atas (Larasati, Ratri, Nasih, & Harymawan, 2019; Lee & Park, 2019; Liu & Yu, 2018). Selain itu, kehadiran auditor tidak membuat perbedaan mengenai kegiatan manajemen laba (Choi, Sohn, & Yuen, 2018; Park, 2015). Hal ini sependapat dengan pernyataan Budi berikut ini.

“Suatu perusahaan pastilah menginginkan manajemen laba yang baik. Karena manajemen laba yang baik menghasilkan opini yang baik tanpa perlu basa basi dan kong kalikong dengan akuntan dan transaksi jual beli opini yang sangat berisiko pada harga saham perusahaan apabila perusahaan *go public*. Mana ada perusahaan berharap manajemen laba buruk kan nanti bangkrut ya pastinya jika manajemen laba bagus maka komite audit juga akan bagus penilaiannya pada perusahaan karena itulah manajemen laba menjadi tombaknya

dan akuntan menjadi ujung tombak pemanisnya sehingga menjadi satu kesatuan yang kokoh dan tidak terbantahkan kalau manajemen laba yang bagus akan menghasilkan opini bagus. Jarang sekali bahkan mustahil terjadi ya bila manajemen laba jelek lalu opini audit bagus. Artinya pasti ada yang tidak beres dengan akuntannya” (Budi).

Secara khusus meskipun komite audit bertindak sebagai alat untuk mengontrol bentuk-bentuk manajemen laba yang lebih mengerikan yaitu peningkatan pendapatan dan insentif pemantauan dari direksi luar dapat terhambat oleh tanggung jawab dewan kolektif untuk kualitas pelaporan keuangan. Kedua, kurangnya diferensiasi di antara auditor *big five* dalam hal konservatisme akuntansi konsisten dengan risiko litigasi yang lebih rendah yang ditawarkan oleh French Civil Code (vs sistem Common Law AS), yang kemungkinan akan menghilangkan insentif kantong dalam bagi investor. Budi mengatakan bahwa auditor senior biasanya tidak punya sikap *adigang adigung adiguna* karena lamanya waktu yang digunakan untuk menggeluti profesi akuntan. Pernyataan Budi secara rinci dapat ditelaah pada kutipan sebagai berikut.

“*Lha* bagaimana bisa akuntan senior tidak lebih baik dari akuntan junior. Dari segi pengalaman saja sudah berbeda. Akuntan senior pastilah ingin profesinya langgeng beda dengan akuntan junior yang sering jadi kutu loncat pindah kerja sana sini sehingga sikap *adigang adigung adiguna* ini lebih mengarah pada akuntan junior jika mau dibandingkan keduanya. Bayangkan saja akuntan senior perlu waktu belasan bahkan puluhan tahun untuk membangun citra dan reputasi yang baik tetapi akuntan junior karena labil dan jiwa mudanya yang menggebu-gebu pastilah sikap sok pandai sok pinter sok *ngatur* pasti ada apalagi di era milenial sekarang ini. Sudah seperti yang tua kalah pintar sama yang muda padahal secara pengalaman belum ada apa-apanya” (Budi).

Terdapat perbedaan yang mencolok antara akuntan internal dan eksternal. Akuntan internal memiliki insentif dan kesempatan untuk bias dalam evaluasi dan penjelasan potensial atas hasil serta implikasi untuk penelitian audit, praktik, dan peraturan. Namun, pada akuntan eksternal tidak demikian. Dwoney & Bedard (2019) dan Wright & Wu (2018) melaporkan bahwa perencanaan audit eksternal terpengaruh ketika secara khusus mengacu pada teori atribusi untuk memeriksa kelayakan akuntan internal untuk kompensasi insentif dan partisipasi dalam konsultasi (yaitu, dua faktor yang memberikan insentif untuk bias evaluasi audit) demi memacu perencanaan audit eksternal. Selain itu, pemeriksaan efek kompensasi insentif dan peran konsultasi di dua tugas audit internal rutin berupa tes objektif tugas kontrol dan tugas penilaian persediaan subjektif untuk mengevaluasi apakah pengaruhnya bergantung pada subjektivitas tugas (yaitu peluang untuk bias evaluasi audit).

Sifat kompensasi dan pekerjaan auditor internal memacu rekomendasi perencanaan audit secara berbeda. Kesempatan untuk menerima kompensasi insentif menghasilkan lebih sedikit kebergantungan pada pekerjaan akuntan internal dan jam audit yang dianggarkan lebih besar, tetapi hanya untuk tugas subjektif. Meskipun peran konsultasi mengurangi persepsi objektivitas akuntan internal, ia memiliki efek terbatas pada rekomendasi perencanaan. Secara khusus konsultasi tidak berpengaruh pada kebergantungan dan mengarah pada jam audit yang dianggarkan lebih besar hanya ketika kompensasi insentif tersedia.

Indonesia sebagai negara berkembang memiliki kredibilitas akuntan yang masih dipertanyakan khususnya sebagai auditor. Hal ini karena semakin maraknya kasus terkait auditor. Adanya polemik UU No. 5 tahun 2011 menunjukkan bahwa kompetensi dan independensi memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Sementara itu, klien memiliki faktor-faktor untuk pemilihan Kantor Akuntan Publik (KAP). Schneider (2017) dan Zhang & Zhang (2018) menunjukkan bahwa tipe KAP dan pertumbuhan perusahaan yang diukur melalui total aset berpengaruh secara signifikan terhadap kemungkinan pergantian KAP. Perusahaan yang diaudit KAP besar memiliki kemungkinan lebih rendah untuk pergantian KAP daripada KAP kecil. Perusahaan yang mengalami pertumbuhan

juga cenderung mengganti KAP, sedangkan masalah keuangan tidak memiliki pengaruh signifikan pada faktor-faktor yang mempengaruhi pergantian KAP. Namun, Cho & Wu (2014) menjelaskan bahwa konflik agensi antara pemilik pengendali dan pemegang saham minoritas sulit dimitigasi melalui mekanisme kontrol korporasi konvensional seperti dewan direksi dan pengambilalihan.

Perusahaan dengan masalah agensi yang tertanam dalam struktur kepemilikan lebih mungkin mempekerjakan auditor. Hubungan ini terbukti di antara perusahaan yang sering meningkatkan modal. Secara konsisten perusahaan yang mempekerjakan auditor menerima diskon harga saham yang lebih kecil terkait dengan konflik keagenan. Selain itu, auditor mempertimbangkan masalah keagenan klien ketika membuat biaya audit dan keputusan laporan audit. Secara keseluruhan hasil ini menunjukkan bahwa auditor memang memiliki peran tata kelola perusahaan di pasar negara berkembang. Konsep ini sejalan dengan hasil wawancara Budi dan Susi yang mengatakan:

“Auditor Big 4/5 tidak paham tentang filosofi *adigang adigung adiguna*. Pemahamannya masih ambigu tetapi sebenarnya mereka sudah berkonsep *adigang adigung adiguna* secara tidak sadar dalam pembuatan keputusan etis. Pintar sudah pasti, berkuasa jelas berkuasa, kedudukan sudah pasti karena KAP Big 4/5 berlisensi Internasional sehingga banyak perusahaan *go public* yang ingin diaudit walaupun harus *merogoh kocek* yang sangat banyak dibandingkan menggunakan akuntan *ecek-ecek* yang dipandang sebelah mata padahal intinya sama yaitu untuk suatu opini. Akuntan memiliki objek yaitu opini, makanya saya tidak heran kalau ada yang bilang jika akuntan bisa dibeli ya bagaimana dong ini kan bergejolak batin satu sisi KAP mengaudit klien, sedangkan KAP dibayar klien dan klien pasti berharap baik. Masa iya datang *ngebayarin* orang dengan harapan dapat nilai jelek atau dinilai buruk. Sepertinya hal yang mustahil dan sulit terjadi” (Budi).

“Saya rasa kok tidak pasti Auditor Big 4/5 bisa pasti memahami filosofi *adigang adigung adiguna* karena jika dikaitkan dengan karakter pasti secara tidak sadar terbesit sikap merasa paling di atas segalanya, secara formalitas KAP Big 4/5 sudah diakui legalitas secara internasional. Wajar kalau merasa paling pandai paling kuasa paling berkedudukan, sehingga dapat mengatur klien khususnya ketika perserikatan audit *fee*. Semakin berkedudukan tinggi maka akan tampak jelas sikap *adigang adigung adiguna* pada diri mereka, karena kepintaran, kedudukan, dan kekuasaan sudah ada ditangannya jadi hanya tinggal memerintah walaupun itu tidak boleh semena-mena karena kita tidak tahu esok apa yang akan terjadi. Bisa jadi karena sikap *adigang adigung adiguna* inilah menyebabkan munculnya kasus-kasus Enron yang lainnya karena memang akuntan memiliki kekuasaan untuk mengeluarkan opini. Sudah terbukti di Indonesia, adanya kasus Garuda, Jiwasraya, Bumiputera yang diumumkan WTP tapi malah ketika diaudit (lagi) merugi miliaran bahkan triliun rupiah. Semuanya karena opini yang diterbitkan auditor ngawur alias salah” (Susi).

Hasil Kedua wawancara tersebut menunjukkan bahwa nilai *adigang adigung adiguna* secara tersirat sudah terinternalisasi dalam membuat keputusan etis. Nilai *adigang adigung adiguna* tampak nyata saat hasil opini yang dikeluarkan ternyata diketahui tidak sesuai dengan kenyataan kondisi perusahaan. KAP Big 4/5 memiliki kuasa opini, memiliki kedudukan dan kepandaian saat proses pembuatan etis, tetapi reputasi profesi merupakan hal yang utama bagi KAP Big 4/5.

Kode etik profesi akuntan pada falsafah *adigang adigung adiguna*. Akuntan adalah suatu pekerjaan profesional dan menjalankan fungsi auditing dan patuh kode etik ketika membuat laporan keuangan entitas swasta dan publik. Akuntan berpedoman pada kode etik dan wajib mematuhi karena

jika dilanggar akan ada sanksi teguran dan pencabutan izin kerja praktik.

Etik adalah suatu prinsip moral dan perbuatan yang menjadi landasan tindakan individu sehingga dipandang sebagai perbuatan yang baik dan meningkatkan martabat dan kehormatan seseorang. Kode etik yang telah disepakati bersama oleh anggota profesi disebut dengan kode etik profesi. Kode etik akuntan dikenal dengan kode etik akuntan Indonesia. Sementara itu, bagi akuntan publik memiliki kode etik profesi akuntan publik. Kode etik profesi akuntan publik disusun oleh IAPI atau Insititut Akuntan Publik Indonesia .

Profesi akuntan bukan sebuah profesi yang baru lagi. Lembaga pendidikan telah banyak yang membuka jalur program studi untuk menghasilkan akuntan-akuntan yang profesional. Fakultas Ekonomi dan Bisnis (beberapa universitas di Indonesia masih ada yang menggunakan nama Fakultas Ekonomi) memiliki program studi Akuntansi, dan para mahasiswa yang telah menyelesaikan studi dapat melanjutkan studi ke program studi lanjutan yang disebut Pendidikan Profesi Akuntansi (PPAk). Program ini merupakan program pendidikan kerja sama antara universitas terkait dengan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), untuk bisa mendapatkan gelar profesi yang disebut dengan Akuntan (Ak.) atau *Chartered Accountant* (CA). Gelar tersebut juga tidak semerta-merta langsung bisa diperoleh setelah menyelesaikan studi. Akan tetapi, harus mendaftarkan diri di Kementerian Keuangan Republik Indonesia (Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai) untuk memperoleh register negara yang nantinya pemilik register ini akan disebut sebagai Akuntan Negara.

Susi juga mengatakan bahwa pada umumnya akuntan dapat bekerja di mana saja baik itu di dalam instansi pemerintahan maupun instansi swasta. Berdasarkan tempat pekerjaan, profesi akuntan dapat dibagi menjadi beberapa jenis, yaitu Akuntan Pemerintah, yaitu akuntan yang bekerja bagi pemerintah, misalnya sebagai petugas pajak, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Akuntan Eksternal (Akuntan Independen), yaitu akuntan yang berpraktik sebagai akuntan publik yang dalam melaksanakan tugasnya akan sangat mengandalkan independensinya karena tidak memiliki kepentingan pribadi dalam laporan keuangan klien. Akuntan Internal yaitu

akuntan yang berpraktik atau bekerja untuk kepentingan manajemen organisasi, misalnya perusahaan swasta termasuk BUMN. Pentingnya kode etik dijelaskan Susi sebagai berikut.

“Jika di kehidupan manusia terdapat kitab suci sebagai pedoman hidup maka untuk akuntan dan profesi lainnya memiliki kode etik profesi sebagai pedoman. Kode etik tidak perlu dihafalkan karena banyak pasal yang mengatur gerak gerik profesi bahkan mempersempit ruang lingkup kerja akuntan. Jika akuntan tidak memiliki kode etik maka sudah pasti akuntan tidak beretika dan bingung menentukan arah sikap independensi sehingga klien leluasa mengatur kerja akuntan” (Susi).

Akuntan memiliki kedudukan penting ketika melakukan audit di suatu perusahaan dan berpegang pada kode etik profesi. Penulis mengartikan bahwa kode etik hanyalah panduan atau *guidance* para akuntan ketika menjalankan profesi kerja. Ketika para akuntan melanggar kode etik maka akan dikenakan sanksi. Namun, apabila tidak melanggar kode etik sudah menjadi hal biasa karena sudah sewajarnya harus dilakukan sesuai kode etik. Ketika para akuntan diingatkan kembali dengan ungkapan filosofi Jawa adigang adigung adiguna maka mereka sepantasnya menyadari bahwa kode etik tidak menjadi hal utama karena kedudukan, kekayaan, kekuasaan dan jabatan hanyalah sekadar titipan Tuhan yang bisa menghilang kapan saja apabila Tuhan menghendaki. Tanggung jawab pekerjaan para akuntan pada klien sebaiknya dipandang sebagai tugas dan amanah yang harus dipertanggungjawabkan secara baik dan benar.

Beberapa kasus pelanggaran kode etik yang dilakukan oleh para akuntan membuktikan secara nyata bahwa kode etik belum mampu menahan hasrat duniawi para akuntan untuk tidak melakukan tindakan tercela. Misalnya, di Indonesia terdapat kasus Deloitte yang dijatuhi sanksi oleh Menkeu, Sri Mulyani, karena manipulasi laporan keuangan SNP Finance. Deloitte yang merupakan salah satu KAP Big Four menunjukkan bahwa kode etik tidak menjamin reputasi terjaga dengan baik. Selain itu, ada kasus fenomenal dan terkenal pada bidang ilmu

Akuntansi khususnya bidang audit yaitu kasus Enron pada tahun 2002. Kasus Enron dan KAP Arthur Andersen menunjukkan bahwa kedudukan, nama baik, serta jabatan tidak menjamin seseorang untuk tidak melanggar kode etik profesi. Budi menyampaikannya argumentasinya mengenai kode etik pada kutipan sebagai berikut.

“Kasus Enron sudah menjadi contoh kasus betapa sikap akuntan tanpa kode etik menunjukkan kekuasaan dengan memanfaatkan kepintaran dan kekuasaan. Bagaimana akuntan leluasa mengatur nilai-nilai di kertas laporan keuangan sehingga merugikan banyak investor yang sudah mempercayakan modal lalu raib dalam sekejap. Kejadian Enron terjadi karena opini yang salah yang dikeluarkan oleh akuntan. Opini yang seharusnya kurang baik tetapi dipublikasikan menjadi baik pada khalayak umum dan percaya begitu saja. Itulah maha dahsyatnya opini akuntan. Hanya satu sampai dua kata tetapi tajam” (Budi).

Filosofi peribahasa Jawa *adigang adigung adiguna* mengingatkan pada siapa pun tentang kekuatan, kedudukan, dan kekuasaan agar tidak bersikap sewenang-wenang pada orang kecil. Apabila seseorang memiliki kekuatan, kedudukan, dan kekuasaan hendaknya digunakan sebaik-baiknya dan sebijaaksana mungkin karena semua hal tersebut adalah amanah yang akan dipertanggungjawabkan di akhirat kelak. Para akuntan harus selalu menyadari bahwa kekuatan yang dimiliki, kedudukan yang diperoleh, dan kekuasaan yang diraih hanyalah sekedar titipan dari Sang Pencipta. Tuhan dapat meminta kembali kapan pun dan di mana pun. Oleh karena itu, para akuntan harus selalu mawas diri dengan mengingat filosofi peribahasa Jawa *adigang, adigung adiguna*.

Secara konotasi negatif makna filosofi peribahasa Jawa *adigang adigung adiguna* mengandalkan kedudukan, kekuatan, dan kepandaian yang secara garis besar memiliki arti kesewenang-wenangan. Filosofi peribahasa Jawa *adigang adigung adiguna* melekat pada akuntan dalam hal ini adalah Eksternal Auditor pada Pemerintah. Apabila memaknai filosofi peribahasa Jawa *adigang adigung adiguna* pada eksternal auditor, maka

akuntan memiliki kuasa dan kedudukan dalam hal memberikan opini pada *auditee*. Posisi *auditee*, walaupun pada kenyataan pihak *auditee* yang membayar jasa akuntan, *auditee* memiliki posisi sebagai mitra dengan pihak Akuntan. Pihak *auditee* pasti lebih bertanggung jawab pada *stakeholder*. *Stakeholder* diantaranya adalah investor, kreditor, sehingga posisi akuntan memiliki kuasa penuh dan kedudukan dalam menentu opini atas laporan keuangan *auditee*. Apabila dikaitkan dengan adigang maka posisi akuntan tersebut menjadi posisi “tawar” yang kuat sehingga jika terjadi *fraud* dan akuntan tidak memiliki etika maka akuntan akan mengancam dan menjadikan tuntutan untuk melebihi kesepakatan *audit fee* yang lebih mahal untuk keuntungan pribadi dan kelanggengan atas profesinya. Terkait *audit fee*, Susi mengatakan:

“*Audit fee* sesungguhnya hanya nilai di atas kertas. Yang lebih banyak memainkan peran atas opini ya perasaan akuntan itu sendiri. Dalam artian akuntan tersebut berani tidak untuk melawan klien yang membayar jasanya, apakah mereka sebagai akuntan tidak takut kehilangan pekerjaannya akibat opini yang tidak memuaskan klien. Secara kasar akuntan tidak mau dibeli tetapi transaksi terselubung bisa saja terjadi apabila akuntan tidak membentengi diri dengan kode etik dan ketegasan religiusitas. Yang menjadi masalah klien membayar opini akuntan, dan jika opininya tidak berkualitas bisa ditebak untuk selanjutnya tidak akan kembali pada akuntan yang sama. *Nah* di sinilah sikap *adigang adigung adiguna* memainkan perannya” (Susi).

Auditor eksternal dikenal sebagai akuntan yang dikontrak dan dibayar klien untuk mengaudit secara berkala. Peraturan regulasi yang mengatur bahwa akuntan (auditor eksternal) harus diganti secara berkala tetapi karena akuntanlah yang paling memahami kondisi klien, dan ketika akuntan tidak memiliki etika yang baik, maka sikap *adigang* akan muncul secara tidak langsung dengan meminta imbalan pada klien. Sebaiknya, apabila akuntan menegakkan eti-

ka dan memiliki profesionalisme yang baik maka akuntan tidak memanfaatkan sikap *adigang* tersebut. Jadi, akuntan melakukan pekerjaan secara profesional dan menghasilkan opini secara independen. Akuntan bekerja secara profesional melakukan dan memeriksa laporan sesuai dengan SAP yang berlaku. Walaupun secara regulasi akuntan harus diganti secara berkala, pada kenyataannya masih banyak terjadi “permainan curang” di antara regulasi.

Adigung adalah kekuatan. Akuntan memiliki kekuatan, artinya akuntan memiliki data-data klien yang valid dan terjamin sehingga jika dijalankan sesuai dengan standar profesi kemungkinan untuk menemukan *fraud* sangat besar. Apabila kondisi tersebut digunakan secara *Rahmatan lil'alamin* dalam arti dilakukan sesuai kode etik profesi, maka membawa kemaslahatan bagi *stakeholder*. Namun, adakalanya sikap *adigung* ini menjadi “senjata” atau “ancaman bagi klien” karena akuntan memegang data valid klien. Melalui data valid klien tersebut, akuntan dapat memperlakukan data untuk memanipulasi *fraud* melalui angka-angka pada catatan laporan keuangan. Seorang akuntan yang paham akan kode etik dan *impact* dari opini yang dibuat maka akuntan tidak akan menggunakan sikap tersebut secara semena-mena dan bekerja sesuai kode etik sehingga menyelamatkan *stakeholder adiguna* artinya kepandaian. Akuntan harus kompeten sehingga harus dapat menyingkap *fraud* secara jelas dan profesional. Namun, akuntan tidak boleh memanfaatkan kepandaian yang dimiliki untuk mencari-cari kesalahan klien. Mayoritas sikap *adigang, adigung, adiguna* ini terjadi pada akuntan junior yang minim pengalaman dan belum matang secara pemikiran karena akuntan senior biasanya lebih paham profesionalisme kerja dan *going concern* atas profesinya tersebut. Susi yang pernah bekerja sebagai akuntan publik mengatakan bahwa:

“Jika melihat akuntan junior berlagak sikap seperti *adigang adigung adiguna* kok tidak cocok dan kurang pantas ya. Karena mereka masih minim pengalaman sedangkan akuntan dinilai dari ukuran KAP, jam kerja yang tinggi atau tidak, serta banyaknya pelatihan atau sertifikat yang diikuti dan dipelajari. Tapi kenyataan memang seperti itu bahwa junior lebih

bersikap *adigang adigung adiguna* walaupun tergambar jelas tetapi klien juga tidak terlalu memikirkan asal opininya bisa dibeli dan ini kebanyakan terjadi pada akuntan junior yang minim pengalaman audit dan ingin dapat *fee* banyak dalam sekejap. Janganlah lupa jika akuntan tidak memiliki kode etik maka pasti tidak beretika. Namun, jika memiliki sikap *adigang adigung adiguna* maka sudah pasti etika juga mengiringi sedikit atau banyak walaupun secara tersirat makna *adigang adigung adiguna* lebih berkonotasi negatif di masyarakat” (Susi).

Ketika akuntan dituntut bersikap objektif dan teguh pendirian maka banyak gangguan yang akan menggoyahkan. Salah satunya adalah bujuk rayu klien untuk diberi opini yang bagus terhadap laporan keuangan perusahaan. Ketika akuntan bersikap menghindari kebohongan dan tidak berdusta, maka klien memiliki kepercayaan tinggi pada akuntan yang menangani kasus perusahaan klien. Brazel (2018) dan Haji (2015) menjelaskan bahwa komite audit dan fungsi audit internal (*Internal Audit Function* (IAF)) adalah dua mekanisme tata kelola perusahaan utama. Hasilnya menunjukkan komunikasi informal yang jarang dan pertemuan pribadi yang terbatas antara *heads of the internal audit function* (HIAF) dan *Audit Committee* (AC), dan kebutuhan akan jalur pelaporan yang jelas. Lebih lanjut, Komite audit dipandang sangat menjunjung tinggi otoritas mereka dan diharapkan untuk mengambil kepemimpinan yang lebih besar dalam penyelidikan pengambilan keputusan manajemen.

Kegagalan audit atas opini laporan keuangan disebabkan banyak faktor. Ye, Cheng, & Gao (2014) menunjukkan bahwa kegagalan audit membebankan kerugian besar pada investor dan merusak kepercayaan peserta pasar terhadap kualitas pelaporan keuangan. Akuntan publik dengan pengalaman audit yang lebih besar cenderung terkait dengan kegagalan audit. Pemicunya adalah lemahnya hubungan antara tingkat pendidikan akuntan publik dan kegagalan audit. Adanya temuan tersebut memiliki implikasi penting bagi akuntan publik dan regulator dengan menyoroti faktor-faktor penentu kegagalan audit dan dengan memberikan pan-

duan kepada manajemen sumber daya manusia di perusahaan audit. Sementara itu, Berglund, Hermann, & Lawson (2018) dan Blay, Moon, & Paterson (2016) menjelaskan bahwa opini audit *going concern* dan pergantian manajemen berpengaruh pada *auditor switching*. Hal ini menunjukkan bahwa *going concern* juga bergantung pada opini. Susi mengatakan bahwa:

“Jika *going concern* dan opini audit ibarat saling melengkapi. Sama halnya dengan karakter akuntan dan opini juga saling melengkapi. Jangan sampai akuntan memiliki dendam pada klien dengan memberikan opini secara membabi buta. Sikap *adigang adigung adiguna* bisa dijadikan pedoman jika dirasa berguna dan bermaslahat untuk pekerjaan mereka karena memiliki inti sama dengan kode etik” (Susi).

Akuntan pemerintah yang dianggap paling memiliki sikap *adigang adigung adiguna* ternyata tidak sesuai dengan temuan Yuen, Law, Lu, & Guan (2013) yang menemukan bahwa ada banyak cara agar akuntan dan pengguna jasa akuntan dapat mengubah jumlah laba yang dilaporkan. Detzen (2018) dan Everett & Tremblay (2014) menunjukkan bahwa berdasarkan tanggapan dari akuntan dan pengguna jasa akuntan, menginformasikan bahwa konsistensi dengan prinsip akuntansi yang diterima secara umum, arah, materialitas, dan periode efek manajemen laba memiliki sikap yang berbeda antara akuntan dan pengguna jasa akuntan. Di sisi lain, jenis dan tujuan manajemen laba tidak berbeda pada sikap. Akuntan publik harus meningkatkan kualitas hasil audit untuk bisa menjaga kepercayaan dari pengguna laporan keuangan. Sementara itu Fan, Woodbine, & Cheng (2013) berargumentasi bahwa independensi akuntan tidak mampu memacu integritas laporan keuangan. Independensi akuntan sulit untuk dinilai karena bersifat kontras dan tidak bisa dinilai secara langsung. Sementara itu, integritas laporan keuangan bergantung pada kualitas isi laporan keuangan bermutu atau tidak. Isi laporan keuangan sesuai atau tidak dengan peraturan yang berlaku.

Akuntan (eksternal) sejatinya harus menyesuaikan sifat dan luas prosedur audit karena kebergantungan pada akuntan (au-

ditor internal) dan kebergantungan tersebut terkait dengan keandalan sumber akuntan secara internal yang ditentukan oleh kompetensi kinerja internal akuntan dan objektivitas. Akuntan memiliki kesempatan untuk melawan konflik kepentingan pada penugasan audit sehingga akuntan harus bersifat profesional karena dapat mendorong klien untuk independen dan mempertahankan opini yang diinginkan pada akuntan. Akuntan pada penugasan audit terjadi perlawanan konflik independensi sehingga klien mengondisikan laporan keuangan untuk mendapatkan opini berkualitas. Disisi lain, akuntan bertindak profesional dengan tetap independen dan objektif karena kepercayaan klien akan mendorong klien untuk meminta opini berkualitas. Kualitas audit di masyarakat beredar isu bahwa opini akuntan dapat dibeli dan dilakukan transaksi jual beli opini akibat mega skandal yang beredar di masyarakat atas isu-isu yang merusak citra buruk akuntan.

Sikap *adigang adigung adiguna* dapat ditemukan pada profesi mana pun tidak hanya profesi akuntan. Di lingkungan sosial dan bermasyarakat, sikap ini tercermin pada individu yang memiliki karakter sombong dan congkak. Meskipun demikian sikap ini secara konotasi positif dapat berperan baik apabila menyangkut kepentingan khalayak publik dan berurusan dengan pemerintahan.

Sikap *adigang adigung adiguna* dapat menjadi pedoman untuk profesionalitas etos kerja jika digunakan untuk hal-hal yang baik. Pada diri akuntan sikap ini masih sangat familiar dan kental terasa. Anggapan masyarakat bahwa seorang akuntan adalah individu yang pintar dan berwibawa kiranya dapat dimanfaatkan dengan baik untuk menghilangkan konotasi citra buruk di masyarakat.

Sikap *adigang adigung adiguna* pada diri akuntan sangat melekat mengingat akuntan selalu menjadi ujung tombak skandal informasi keuangan atas entitas publik dan swasta. Sikap ini menjadi lemah jika akuntan tidak memiliki *power* atau memiliki *power* tetapi tidak memiliki integritas yang baik untuk mendukung profesional kerja dengan istilah kasar akuntan “dapat dibeli opininya”.

SIMPULAN

Karakter *adigang adigung adiguna* (kedudukan, kekuatan, kepandaian) mun-

cul pada ciri-ciri akuntan ketika proses audit sampai penerbitan opini. Para akuntan menerapkan karakter *adigang adiguna adiguna* untuk mencapai tujuan audit yang diinginkan klien apalagi jika timbul hasrat kepentingan pribadi yang dimiliki oleh akuntan. Akuntan dapat mewujudkan tujuan melalui karakter *adigang adiguna adiguna*. Akuntan dapat memanfaatkan momentum proses audit melalui kedudukan, kekuatan, dan kepandaian yang dimiliki. Filosofi Jawa *adigang adiguna adiguna* secara tidak langsung dapat menggeser kode etik sebagai acuan prinsip pekerjaan profesionalisme para akuntan.

Apabila akuntan tidak memiliki *power* dan berintegritas, maka kode etik berperan langsung karena kode etik ibarat kitab suci. Kode etik akan selalu mengikat dan mengiringi setiap pekerjaan akuntan. Karakter *adigang adiguna adiguna* memberikan efek positif dan negatif bergantung pada persepsi akuntan secara personal. Kepribadian akuntan menentukan bagaimana seorang akuntan mengambil sikap pada setiap pekerjaan yang digeluti. Ketika sikap *adigang adiguna adiguna* menjadi lemah hendaknya akuntan tetap bersikap independen dan kembali pada fitrahnya sebagai makhluk ciptaan Tuhan yang tidak sempurna.

Walaupun tercipta karakter *adigang adiguna adiguna*, akuntan pasti memiliki kekurangan. Kedalaman penelitian ditentukan oleh kualitas informan untuk mendapatkan tafsiran dan pendapat mengenai filosofi peribahasa Jawa tentang *adigang adiguna adiguna*. Peneliti memberikan saran untuk secara lebih mendalam memahami beberapa filosofi peribahasa Jawa lainnya yang penuh sarat makna dengan fenomena dan perilaku atau karakter pada kehidupan manusia khususnya keterkaitan dengan akuntansi seperti filosofi *ewuh pakewuh* dan *fraud*. Keterbatasan penelitian adalah peneliti terbatas pada waktu dan perolehan data sehingga untuk mempersingkat waktu, peneliti hanya melakukan *deep interview* dengan Akuntan Publik dan Akuntan Pendidik. Peneliti selanjutnya dapat menggunakan perspektif yang berbeda untuk mengeksplorasi nilai-nilai kebudayaan lokal di masyarakat dari berbagai daerah yang berbeda-beda dengan filosofi

dan peribahasa dari berbagai daerah mulai Sabang hingga Merauke.

DAFTAR RUJUKAN

- Albrecht, A., Mauldin, E. G., & Newton, N. J. (2018). Do Auditors Recognize the Potential Dark Side of Executives' Accounting Competence? *The Accounting Review*, 93(6), 1-28. <https://doi.org/10.2308/accr-52028>
- Awalin, F. R. N. (2017). Dunia Batin Jawa: Aksara Jawa sebagai Filosofi dalam Memahami Konsep Ketuhanan. *Kontemplasi: Jurnal Ilmu-Ilmu Ushuluddin*, 5(2), 289-309. <https://doi.org/10.21274/kontem.2017.5.2.289-309>
- Berglund, N. R., Herrmann, D. R., & Lawson, B. P. (2018). Managerial Ability and the Accuracy of the Going Concern Opinion. *Accounting and the Public Interest*, 18(1), 29-52. <https://doi.org/10.2308/apin-52125>
- Blay, A. D., Moon, J. R., & Paterson, J. S. (2016). There's No Place Like Home: The Influence of Home-State Going-Concern Reporting Rates on Going-Concern Opinion Propensity and Accuracy. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 35(2), 23-51. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51290>
- Bogt, H. T., & Helden, J. V. (2012). The Practical Relevance of Management Accounting Research and the Role of Qualitative Methods Therein: The Debate Continues. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(3), 265-273. <https://doi.org/10.1108/11766091211257470>
- Brazel, J. F. (2018). Do Auditors and Audit Committees Lower Fraud Risk by Constraining Inconsistencies between Financial and Nonfinancial Measures? *Current Issues in Auditing*, 12(2), 7-15. <https://doi.org/10.2308/ciia-52258>
- Briando, B., & Purnomo, A. (2019). Etika Profetik bagi Pengelola Keuangan Negara. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(2), 342-364. <https://doi.org/10.18202/jamal.2019.08.10020>
- Budisusetyo, S., & Subroto, B. (2012). "Teposliro" and "Semuci" among Public Accountants: Do We Know, and Do

- We Care? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 3(2), 210-218. <https://doi.org/10.18202/jamal.2012.08.7156>
- Burns, J. (2014). Qualitative Management Accounting Research in QRAM: Some Reflections. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(1), 71-81. <https://doi.org/10.1108/QRAM-02-2014-0017>
- Chiang, C. (2016). Conceptualising the Linkage between Professional Scepticism and Auditor Independence. *Pacific Accounting Review*, 28(2), 180-200. <https://doi.org/10.1108/PAR-08-2015-0034>
- Cho, C., & Wu, C. (2014). Role of Auditor in Agency Conflict and Corporate Governance: Empirical Analyses of Taiwanese Firms. *Chinese Management Studies*, 8(3), 333-353. <https://doi.org/10.1108/CMS-09-2012-0126>
- Choi, A., Sohn, B. C., & Yuen, D. (2018). Do Auditors Care about Real Earnings Management in Their Audit Fee Decisions? *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 25(1-2), 21-41. <https://doi.org/10.1080/16081625.2016.1231580>
- Detzen, D. (2018). A "New Deal" for the Profession: Regulatory Initiatives, Changing Knowledge Conceptions and the Committee on Accounting Procedure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(3), 970-992. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2016-2584>
- Djasuli, M. (2018). Kontruksi Etika Madurisme dalam Kode Etik Akuntan Profesional: Internalisasi Nilai "Gaik Bintang" dalam Etika Profesi Akuntan. *InFestasi: Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, 14(2), 126-132. <https://doi.org/10.21107/infestasi.v14i2.4857>
- Downey, D. H., & Bedard, J. C. (2019). Coordination and Communication Challenges in Global Group Audits. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 38(1), 123-147. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52016>
- Eltivia, N. (2013). Menguak "Pancer" Integritas Akuntan dengan Filosofi Jawa. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 1(3), 174-181. <https://doi.org/10.17509/jrak.v1i3.6695>
- Everett, J. S., & Tremblay, M. S. (2014). Ethics and Internal Audit: Moral Will and Moral Skill in a Heteronomous Field. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 181-196. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.10.002>
- Fan, Y. H., Woodbine, G., & Cheng, W. (2013). A Study of Australian and Chinese Accountants' Attitudes towards Independence Issues and the Impact on Ethical Judgements. *Asian Review of Accounting*, 21(3), 205-222. <https://doi.org/10.1108/ARA-04-2013-0027>
- Farag, M. (2017). The Impact of Accelerated Filing Requirements on Meeting Audit Report Deadlines. *Accounting Research Journal*, 30(1), 58-72. <https://doi.org/10.1108/ARJ-11-2013-0086>
- Fatemi, D. J. (2012). An Experimental Investigation of the Influence of Audit Fee Structure and Auditor Selection Rights on Auditor Independence and Client Investment Decisions. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 31(3), 75-94. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10289>
- Fleischman, G. M., & Valentine, S. R. (2019). How Outcome Information Affects Ethical Attitudes and Intentions to Behave. *Behavioral Research in Accounting*, 31(2), 1-15. <https://doi.org/10.2308/bria-52273>
- Fontaine, R., Khemakhem, H., & Herda, D. N. (2017). Why Audit Committees Oppose Mandatory Audit Firm Rotation: Interview Evidence from Canada. *Current Issues in Auditing*, 11(1), 11-15. <https://doi.org/10.2308/ciia-51650>
- Gao, P., & Zhang, G. (2019). Auditing Standards, Professional Judgment, and Audit Quality. *The Accounting Review*, 94(6), 201-225. <https://doi.org/10.2308/accr-52389>
- Haji, A. A. (2015). The Role of Audit Committee Attributes in Intellectual Capital Disclosures: Evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 30(8), 756-784. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2015-1221>
- Herda, D. N., Cannon, N. H., & Young, R. F. (2019). Workplace Mindfulness and its Effect on Staff Auditors' Audit Quality-Threatening Behavior. *Behavioral Research in Accounting*, 31(1), 55-64. <https://doi.org/10.2308/bria-52215>
- Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32(1),

- 45-97. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50361>
- Hussin, W. W., Bamahros, H., & Shukeri, S. (2018). Lead Engagement Partner Workload, Partner-Client Tenure and Audit Reporting Lag: Evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 33(3), 246-266. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2017-1601>
- Jenkins, J. G., & Stanley, J. D. (2019). A Current Evaluation of Independence as a Foundational Element of the Auditing Profession in the United States. *Current Issues in Auditing*, 13(1), 17-27. <https://doi.org/10.2308/ciia-52357>
- Khomsiyah. (2017). Perkembangan Akuntansi Keperilakuan dan Dampaknya pada Penelitian Akuntansi di Indonesia. *Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, 1(1), 73-88. <https://doi.org/10.25105/mraai.v1i1.1761>
- Kuhlmann, S., & Bogumil, J. (2018). Performance Measurement and Benchmarking as "Reflexive Institutions" for Local Governments: Germany, Sweden and England Compared. *International Journal of Public Sector Management*, 31(4), 543-562. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2017-0004>
- Larasati, D. A., Ratri, M. C., Nasih, M., & Harymawan, I. (2019). Independent Audit Committee, Risk Management Committee, and Audit Fees. *Cogent Business & Management*, 6(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2019.1707042>
- Lee, J., & Park, J. (2019). The Impact of Audit Committee Financial Expertise on Management Discussion and Analysis (MD&A) Tone. *European Accounting Review*, 28(1), 129-150. <https://doi.org/10.1080/09638180.2018.1447387>
- Leung, P., Cooper, B., & Perera, L. (2011). Accountability Structures and Management Relationships of Internal Audit: An Australian Study. *Managerial Auditing Journal*, 26(9), 794-816. <https://doi.org/10.1108/02686901111171457>
- Liu, G., & Ren, H. (2017). Ethical Team Leadership and Trainee Auditors' Likelihood of Reporting Client's Irregularities. *Journal of Financial Crime*, 24(1), 157-175. <https://doi.org/10.1108/JFC-02-2016-0012>
- Liu, X., & Yu, H. C. (2018). How do Companies React to Restatements? – Evidence from Audit Committee Compensation. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 25(5), 546-585. <https://doi.org/10.1080/16081625.2017.1377622>
- Lutfillah, N. Q., Mangoting, Y., Edie Wijaya, R., & Djuharni, D. (2016). Konstruksi Tanggung Jawab Auditor dalam Perspektif Memayu Hayuning Bawana. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 7(1), 36-50. <https://doi.org/10.18202/jamal.2016.04.7003>
- Mudrack, P. E., & Mason, E. S. (2019). Moral Reasoning and Its Connections with Machiavellianism and Authoritarianism: The Critical Roles of Index Choice and Utilization. *Business and Society*, 58(4), 779-812. <https://doi.org/10.1177/0007650316681556>
- Muhsin. (2018). Peran Tekanan Anggaran Waktu Auditor dalam Memoderasi Effort dan Kinerja Audit Judgment. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 9(2), 223-235. <https://doi.org/10.18202/jamal.2018.04.9013>
- Murphy, P. R. (2012). Attitude, Machiavellianism and the Rationalization of Misreporting. *Accounting, Organizations and Society*, 37(4), 242-259. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.04.002>
- Park, B. J. (2015). Client Importance and Earnings Quality: An Analysis of the Moderating Effect of Managerial Incentives for Target Beating versus Auditors' Incentives to Avoid Reputational Losses And Litigation. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 44(4), 427-457, <https://doi.org/10.1080/02102412.2015.1076634>
- Parker, L. (2014). Qualitative Perspectives: Through a Methodological Lens. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(2), 13-28. <https://doi.org/10.1108/QRAM-02-2014-0013>
- Peytcheva, M. (2014). Professional Skepticism and Auditor Cognitive Performance in a Hypothesis-Testing Task. *Managerial Auditing Journal*, 29(1), 27-49. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2013-0852>
- Pierre, J., Peters, B., & Licht, J. D. F. (2018). Is Auditing the New Evaluation? Can It be? Should It be? *International Journal of Public Sector Management*, 31(6), 726-739. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-08-2017-0219>
- Rusmin, & Evans, J. (2017). Audit Quality and Audit Report Lag: Case of Indonesian Listed Companies. *Asian Review of Accounting*, 25(2), 191-210. <https://doi.org/10.1108/ARA-06-2015-0062>

- Salehi, M., Bayaz, M. L. D., & Naemi, M. (2018). The Effect of CEO Tenure and Specialization on Timely Audit Reports of Iranian Listed Companies. *Management Decision*, 56(2), 311-328. <https://doi.org/10.1108/MD-10-2017-1018>
- Schneider, A. (2017). Is Commercial Lending Affected by Knowledge of Auditor Switches from Big 4 Firms to Regional Firms? *Accounting Research Journal*, 30(2), 153-164. <https://doi.org/10.1108/ARJ-12-2014-0110>
- Syailendra, G. D., & Hamidah. (2019). Makna Profesionalisme bagi Diri Petugas Pemeriksa Pajak. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(2), 241-261. <https://doi.org/10.18202/jamal.2019.08.10014>
- Utami, I., Wijono, S., Noviyanti, S., & Mohamed, N. (2019). Fraud Diamond, Machiavellianism and Fraud Intention. *International Journal of Ethics and Systems*, 35(4), 531-544. <https://doi.org/10.1108/IJOES-02-2019-0042>
- Wright, A. M., & Wu, Y. J. (2018). The Impact of Auditor Task Difficulty and Audit Quality Indicators on Jurors' Assessments of Audit Quality. *Behavioral Research in Accounting*, 30(2), 109-125. <https://doi.org/10.2308/bria-52081>
- Ye, K., Cheng, Y., & Gao, J. (2014). How Individual Auditor Characteristics Impact the Likelihood of Audit Failure: Evidence from China. *Advances in accounting*, 30(2), 394-401. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2014.09.013>
- Yuen, D., Law, P., Lu, C., & Guan, J. Q. (2013). Dysfunctional Auditing Behaviour: Empirical Evidence on Auditors' Behaviour in Macau. *International Journal of Accounting & Information Management*, 21(3), 209-226. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-12-2012-0075>
- Zhang, J., & Zhang, M. (2018). When Predecessor and Successor Accounting Firms Disclose Inconsistent Reasons for Auditor Changes. *China Journal of Accounting Studies*, 6(2), 159-177. <https://doi.org/10.1080/21697213.2018.1522030>
- Zimmerman, A. (2016). The Joint Impact of Management Expressed Confidence and Response Timing on Auditor Professional Skepticism in Client Email Inquiries. *Managerial Auditing Journal*, 31(6), 566-588. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2014-1145>