

## KONSTRUKSI TANGGUNG JAWAB AUDITOR DALAM PERSPEKTIF MEMAYU HAYUNING BAWANA

<sup>a)</sup> Novrida Qudsi Lutfillah, <sup>b)</sup> Yenni Mangoting,  
<sup>c)</sup> Riesanti Edie Wijaya, <sup>d)</sup> Darti Djuharni

<sup>a)</sup> Universitas Wijaya Putra, Jl. 133, Raya Menganti Kramat, Surabaya, <sup>b)</sup> Universitas Kristen Petra, Jalan Siwalankerto 121-131, Surabaya, <sup>c)</sup> Universitas Surabaya, Jl. Ngagel Jaya Sel. No.169, Baratajaya, Surabaya, <sup>d)</sup> STIE Malangkuççwara, Jl. Terusan Candi Kalasan, Blimbing, Malang  
Surel: vrie\_dha05@yahoo.com

<http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2016.04.7003>



*Jurnal Akuntansi Multiparadigma*  
**JAMAL**  
Volume 7  
Nomor 1  
Halaman 1-155  
Malang, April 2016  
ISSN 2086-7603  
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:  
**10 Februari 2016**  
Tanggal Revisi:  
**13 Maret 2016**  
Tanggal Diterima:  
**14 April 2016**

**Abstrak: Konstruksi Tanggung Jawab Auditor dalam Perspektif Memayu Hayuning Bawana.** Penelitian ini bertujuan untuk menggali pengetahuan lokal berdasarkan *memayu* Hayuning Bawana (MHB) untuk membangun tanggung jawab auditor. Penelitian ini difokuskan pada mengamati dan menginterpretasikan tanggung jawab auditor berdasarkan MHB. Hasilnya (1) Allah, (2) diri kita dan (3) lingkungan. Sinergi MHB dengan tanggung jawab auditor memiliki empat nilai, yaitu: (1) Tatas, Tutus, Titis, Titi Lan Wibawa, dan tidak ada ranglasakake gatra, (2) teliti setiti ngati-ati: tanggung jawab auditor dalam selalu berhati-hati menerapkan pekerjaan (3) Perilaku karyenaktyasing Sesama: tanggung jawab auditor dengan menempatkan collectiveinterests (4) Perilaku eling dan waspada: tanggung jawab auditor untuk menjalankan perannya sebagai makhluk Tuhan.

**Abstract: Construction of Auditors Responsibilities in Perspective Memayu Hayuning Bawana.** This study aims to explore the local knowledge based on *Memayu Hayuning Bawana* (MHB) to construct responsibility auditor. Using the interpretive paradigm, this research is focused on observing and interpreting the professional auditor responsibility based on MHB. The results are (1) God, (2) our selves and (3) the environment. The synergy MHB with the auditor's responsibility have four values, namely: (1) Tatas, Tutus, Titis, Titi Lan Wibawa, and no ranglasakake negara, (2) teliti setitingati-ati: auditor's responsibility for always cautious in implement job (3) perilaku karyenaktyasing sesama: responsibility auditor by putting collectiveinterests (4) perilaku eling dan waspada: auditor's responsibility to run its role as a creature of God.

**Kata kunci:** Responsibility, Auditor, Memayu hayuning bawana

Tuntutan akuntabilitas dan transparansi manajemen organisasi publik dan privat berimplikasi bagi organisasi untuk memberikan informasi kepada publik. Informasi akuntansi berupa laporan keuangan menjadi suatu kemutlakan. Pengguna laporan keuangan menginginkan adanya laporan keuangan andal yang dapat dijadikan dasar dalam membuat keputusan yang tepat. Untuk menilai keandalan laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen, diperlukan pengawasan secara independen terhadap kinerja pertanggungjawaban bisnis dengan menunjuk auditor eksternal oleh komite audit perusahaan bersangkutan. Auditor dalam menilai tingkat kepatuhan laporan

keuangan perusahaan sering dianggap sebagai sosok yang paham akan semua masalah yang terjadi dalam perusahaan.

Kredibilitas laporan keuangan mempunyai relevansi dengan keberadaan laporan keuangan, khususnya terkait dengan pendeteksian adanya tindak kecurangan (Sidani 2007). Para pengguna secara tidak sadar terlalu menyandarkan pada peran maksimal akuntan publik, baik masalah yang terkait maupun tidak terkait dengan angka-angka dalam laporan keuangan. Fenomena tersebut menuntut adanya tuntutan yang lebih besar atas peran auditor kepada publik (Porter 1993). Auditor juga seorang manusia dengan segala keterbatasannya, sementara

publik mengharapkan peran yang lebih besar dari sosok auditor. Adanya celah antara peran yang dipersepsikan oleh pengguna laporan keuangan dengan auditor seringkali disebut dengan *expectation gap*. Hal ini diperkuat oleh beberapa penelitian tentang tanggung jawab auditor yang kebanyakan dihubungkan dengan *expectation gap* (lihat penelitian Lin 2014, Olowookere dan Soyemi 2013). Penelitian yang dilakukan oleh Kereotu (2011) menyebutkan bahwa auditor mempunyai tanggung jawab untuk mendeteksi kesalahan material pada laporan keuangan, tetapi auditor harus berhati-hati mengambil tanggung jawab dalam mendeteksi semua sikap yang salah. Tanggung jawab auditor menjadi lebih luas ketika pengguna informasi keuangan mengasumsikan bahwa tanggung jawab auditor tidak sekedar memeriksa dan membuktikan kewajaran laporan keuangan, tetapi juga untuk melindungi kepentingan pemakai informasi keuangan melalui deteksi dan melaporkan penipuan dan penyimpangan yang terjadi pada suatu organisasi (Dean *et al.* 2002). Berdasar pada harapan publik tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa publik atau pengguna laporan keuangan mengharapkan adanya jaminan mutlak. Sementara itu, menurut auditor tanggung jawab yang mereka emban bukanlah jaminan mutlak tetapi jaminan yang wajar. Tanggung jawab yang wajar ini maksudnya adalah auditor bukan mencari kebenaran absolut, tetapi mencari data untuk meyakinkan khlayak pengguna laporan keuangan. Auditor tidak harus menjadi seperti *watchdog* untuk penipuan dan penyimpangan (Bell dan Carcello 2000) sebagaimana manajemen yang menyiapkan laporan keuangan merupakan pihak yang bertanggung jawab terhadap isi yang dilaporkan dalam laporan keuangan tersebut.

Perbedaan persepsi tentang tanggung jawab auditor memotivasi kami untuk meninjau lebih dalam bagaimana realita peran dan tanggung jawab auditor sebagai perwakilan kepentingan publik yang sangat diagungkan keberadaannya. Tanggung jawab auditor dalam penelitian ini berdasar perspektif praktisi akuntan publik. Untuk mengonstruksi bentuk tanggung jawab auditor, kami akan memadukan dengan nilai budaya Jawa *Memayu Hayuning Bawana* (MHB). Ide untuk mengelaborasi konsep tanggung jawab auditor dengan nilai-nilai kearifan budaya Jawa adalah sebuah pemikiran yang menjadi fokus dalam penelitian ini. Daya-

kisni and Yuniardi (2008:59) menyatakan budaya sangat memengaruhi perilaku individu, dan pada tataran individual budaya memberi pengaruh pada kehidupan individu lebih dari sekedar perilaku semata. Walaupun sosok auditor berada dalam lingkaran standar baku, auditor tetap sebagai manusia yang mempunyai rasa dan karsa. Adanya keputusan untuk tunduk pada standar sebenarnya merupakan suatu pilihan. Pilihan tersebut yaitu mengikuti atau tidak aturan baku. Auditor dalam melaksanakan tugasnya akan menimbang berbagai hal sebelum ia memberikan opini atas penilaian terhadap kewajaran laporan keuangan. Keputusan yang diambil tidak akan lepas dari budaya di mana komunitas auditor berada. Sebagaimana dibuktikan oleh Haniffa dan Hudaib (2007), bahwa dalam melakukan kegiatannya, auditor juga dipengaruhi oleh budaya membentuknya.

MHB adalah sebuah konsep yang mencerminkan spritualitas Jawa. Konsep MHB dalam relevansinya dengan tanggung jawab auditor bermakna melindungi keselamatan (kesejahteraan) dunia secara lahir dan batin, sehingga tanggung jawab auditor yang berpadu dengan nilai MHB akan menciptakan berbagai konsep yang sangat humanis disertai pemikiran dan keinginan luhur. Hal ini dilakukan untuk memberikan sumbangsih bagi umat manusia serta alam dan isinya. Bermodal budi baik, kemunculan rasa serta sikap menuntun auditor untuk menjaga dan mengembangkan eksistensinya dalam harmoni hidup. Adapun strategi untuk mencapai hal tersebut tidak lepas dari hubungan interaksi dengan diri, lingkungan sosial dan Tuhan (Endraswara 2013:25).

Karena hal tersebut, melalui perspektif MHB penelitian ini bertujuan untuk mengeksplorasi kearifan lokal guna mengonstruksi pertanggungjawaban auditor terhadap suatu trilogi yaitu Tuhan, diri sendiri, dan lingkungan sosial. Penelitian ini akan menghasilkan jawaban pemikiran konstruktif bagi otoritas yang berwenang dalam membangun kode etik profesi auditor sebagai mitigasi terjadinya disharmoni antara auditor dan pengguna laporan keuangan. Dalam pengembangan kode etik tersebut, otoritas yang berwenang dapat mengelaborasi perspektif budaya lokal yang mengandung nilai-nilai kearifan yang bersahaja dan luhur selain itu juga sebagai bentuk penghargaan terhadap warisan budaya bangsa.

## METODE

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan pendekatan interpretif untuk mengonstruksi bentuk tanggung jawab auditor berdasarkan perspektif nilai filsafat Jawa MHB. Penelitian interpretif memberikan peran penting kepada peneliti dalam memberikan penafsiran dan pemaknaan terhadap data dan informasi hasil wawancara dengan informan. Penafsiran dan pemaknaan merupakan hasil dari refleksi peneliti dalam memahami fenomena yang menjadi objek dalam penelitian ini.

Elaborasi dengan nilai filsafat Jawa MHB digunakan karena bertitik tolak pada pertanggungjawaban kepada sesama manusia, alam, dan Sang Pencipta. Sementara itu jasa yang diberikan oleh auditor merupakan hak istimewa akuntan publik. Hasil pekerjaan akuntan publik digunakan oleh publik (pengguna laporan keuangan) sebagai salah satu bahan dalam pengambilan berbagai keputusan ekonomi. Dalam menjalankan praktiknya auditor tidak bisa melepaskan tanggung jawab terhadap Tuhan, manusia, dan alam. Konsep MHB selain berarti memberi keselamatan di dunia secara lahir dan batin juga memiliki strategi untuk bersikap baik dan luhur terhadap Tuhan, sesama manusia, dan lingkungan.

Metode pengumpulan data dilakukan dengan cara wawancara dan observasi. Informan yang dipilih adalah akuntan publik bernama Sofi dan Aksan yang mempunyai pengalaman mengaudit perusahaan *go public* dan perusahaan daerah. Keduanya adalah rekan dalam kantor akuntan publik yang berlokasi di Kota Malang. Wawancara dilakukan di kantor tempat informan bekerja untuk menciptakan suasana yang kondusif dan memungkinkan peneliti mendapatkan hasil wawancara yang berkualitas dalam rangka mendapatkan saturasi data. Hasil wawancara di dokumentasikan secara tertulis dan kemudian dianalisis oleh peneliti.

Mengacu pada Moleong (2007) analisis data kualitatif pada penelitian ini ada beberapa tahap yaitu, mengambil data dari lapangan, memilahnya menjadi satuan yang dapat diolah, melakukan sintesis, mencari dan menemukan pola, menemukan apa yang penting dan apa yang dipelajari, dan memutuskan apa yang dapat di ceritakan kepada orang lain. Konsep MHB digunakan pada tahap ini untuk mengetahui nilai yang terkandung di balik peristiwa atau kasus yang didapatkan dari hasil wawancara.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

**Memaknai konsep *memayu hayuning bawana*.** Pemaknaan konsep MHB tidak dapat dilepaskan dari konsep tentang hakikat hidup manusia di dunia. Manusia berusaha memperindah dunia dengan keselamatan, kebahagiaan, dan kesejahteraan hidup. Intinya dunia yang sudah indah ini hendaknya tidak dikotori dengan perbuatan yang tidak bersahabat, terlebih merusak. Hal yang dapat dilakukan manusia guna mempercantik dunia adalah dengan menciptakan keselarasan dalam hubungannya dengan sesama manusia, Tuhan, dan alam. Untuk mendapatkan konsep tanggung jawab auditor berdasarkan perspektif MHB, maka diperlukan pemaknaan mengenai pencapaian tanggung jawab auditor yang bersifat *Memayu Hayuning Bawana*.

Ungkapan *Memayu Hayuning Bawana* merupakan konsepsi hidup yang sakral dikalangan spiritual Jawa. Dikatakan sakral karena di dalam konsep tersebut terkandung daya mistis. Sebagaimana kalangan spiritualis Jawa menguntai konsep tersebut sebagai pijaran pemikiran bahwa sebagai manusia semakin ingat (*eling*) jika ada hidup di balik kehidupan (Endraswara 2013:16). MHB digambarkan sebagai bentangan jagad besar (makrokomos) dan jagad kecil (mikrokosmos), maksudnya kedua *jagad* ini harus dan diwajibkan untuk dijaga keselamatannya, lebih spesifik lagi merupakan upaya melindungi keselamatan (kesejahteraan) dunia secara lahir dan batin. Keselamatan sendiri berasal dari kata selamat (*slamet*), merupakan cita-cita luhur orang Jawa untuk tahu akan kosmiknya. Kosmik terbagi menjadi dua, yakni besar dan kecil, ada yang halus (batin) dan kasar (raga), dimana batin dan raga harus dibuat *hayu* (bagus atau selamat).

Kata *Memayu* dapat diterjemahkan membuat ayu (*hayu*) yang berarti menciptakan keselamatan atau kebagusan di jagad Raya atau bersifat menaungi (mengayomi). Istilah *Memayu* dapat terlihat ketika manusia dalam kondisi susah, maka di dalam diri manusia lain dapat dimintai tolong. Dalam kontek ini manusia melakukan pengorbanan secara ikhlas kepada saudaranya sendiri, yang hakikatnya adalah ada sinar Tuhan. Keikhlasan akan menjadi titik sentral dalam pengorbanan.

*Bawana* pada sisi lingkup budaya Jawa tidak lain adalah *jagad* beserta isinya (Mardjono 2004), sekaligus terkait dengan

yang menciptakan jagad raya dan isinya. *Bawana* tidak sekedar bumi di mana manusia berpijak saat ini. *Bawana* dianggap sebagai wilayah kosmos sebagai *jagadrame* yang digambarkan seperti ladang, tanaman dan sekaligus tempat hidup setelah mati. Maksud dari ungkapan tersebut bahwa manusia yang hidup di *jagadrame* ketika hidupnya menanamkan kebaikan kelak akan menuai (*ngundhuh*) hasil baik.

Hubungan antara manusia dengan *jagad rame* dalam nilai MHB dimaknai sebagai usaha memperindah kehidupan dunia. Koentjaraningrat (1984: 435) mengungkapkan bahwa secara harfiah manusia harus memperbaiki dan memelihara lingkungan fisiknya seperti lingkungan tempat tinggalnya atau desanya. Jika di pandang secara abstrak, maka lingkungan yang wajib diperbaiki dan dipelihara adalah lingkungan spiritual, yakni adat, tata cara, cita-cita dan nilai budaya yang terdapat dalam masyarakat. Marwito (2004) memandang MHB sebagai upaya peningkatan kesejahteraan rakyat dan mendorong terciptanya sikap serta perilaku hidup individu yang menekankan keselarasan antara sesama manusia, manusia dengan alam, dan manusia dengan Tuhannya dalam menjalankan kehidupannya. Kedua pandangan ini memberikan dorongan bahwa manusia hidup tidak lepas dari lingkungannya, tidak lepas dari yang mencipta *jagadrame*, sehingga manusia hendaknya arif terhadap lingkungan, tidak merusak dan tidak semena-mena sebagai bentuk pertanggungjawabannya kepada sang pencipta *jagad rame*.

**Perilaku tatas, tutus, titis, titi lan wibawa, serta nora nglasakake negara.** Keberadaan MHB yang terlihat pada sosok auditor sebenarnya bermula sebelum keluarnya *engagement letter* atau surat penugasan. Surat penugasan tersebut berisi persetujuan antara auditor dengan kliennya yang berkaitan dengan syarat-syarat pekerjaan audit yang akan dilaksanakan oleh auditor. Surat penugasan audit menandakan bahwa adanya suatu bentuk perencanaan awal yang tersistematis. Dalam surat penugasan terdapat informasi antara lain mengenai tujuan audit laporan keuangan, tanggung jawab manajemen atas laporan keuangan, dan lingkup audit. Hal ini dilakukan agar auditor selalu menjaga integritas dan profesionalisme melalui pelaksanaan standar dan kode etik profesi secara konsekuen dan konsisten dalam setiap penugasan yang

diberikan. Sofi yang merupakan informan menceritakan bahwa pada saat menerima penugasan audit, paling tidak ia melakukan penelitian awal sebagai modal awal pengetahuan mengenai calon klien. Cuplikan wawancara dengan informan Sofi berikut ini memberikan gambaran mengenai langkah yang dilakukan oleh auditor dalam menjalankan pekerjaan auditnya.

“...Yang pasti semua standar audit, norma umum audit kita jalankan. Kita melakukan survei dan juga pra survei di awal untuk menentukan lingkup audit. Artinya yang sesuai dengan standar audit itu pasti kita lakukan...”

Sebagaimana diketahui, standar audit adalah kesepakatan awal yang telah dibuat oleh otoritas yang berwenang untuk mengatur perilaku auditor-auditor dalam melaksanakan audit. Perspektif MHB melihat tindakan auditor untuk tidak *Ngalasake Negara* (membangkang dari aturan negara). Sehubungan dengan tanggung jawab auditor, sosok auditor dituntut patuh akan suatu standar. Ketidakpatuhan auditor terhadap standar dengan sendirinya akan merusak suatu tatanan bernegara. Akibatnya, hal tersebut membawa kesengsaraan bagi berbagai pihak yang berkepentingan atas informasi yang tercakup dalam laporan keuangan tersebut.

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dalam standar umum mengatur bahwa auditor harus memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup dalam melaksanakan audit. Ye *et al.* (2014) serta Gusti dan Ali (2008) menjelaskan bahwa auditor yang mempunyai pengalaman akan memengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Dalam langkah penataan, peningkatan kualitas keilmuan dan juga independensi dari seorang Akuntan Publik, auditor dituntut untuk terus mengikuti perkembangan yang terjadi pada profesinya. Terkait dengan hal tersebut, auditor harus memperbaharui informasi mengenai ketentuan Standar Akuntansi Keuangan (SAK), SPAP, Kode Etik Profesi Akuntan Publik, dan mengikuti rangkaian pola pelatihan profesional berkelanjutan. Untuk itu, sosok auditor diharapkan diharuskan ikut serta dalam berbagai rangkaian PPL serta pembelajaran berkelanjutan lainnya. Hal tersebut sebenarnya selaras dengan falsafah Jawa “*Dhuwur Wekasane Endhek Wiwitane*” yang bermakna untuk bisa mencapai posisi di atas dimulai dari bawah.

Hal ini menandakan manusia (dalam hal ini auditor) harus merangkak sampai di posisi atas dalam hal mendapatkan ilmu pengetahuan yang berbau audit. Aksan juga mengemukakan pentingnya auditor untuk memperbaharui ilmunya, sebagaimana cuplikan wawancara dibawah ini:

“...Dalam praktiknya, masalah yang dihadapi akuntan publik yang memengaruhi independen, pertama ilmunya jadul, belum di update di mana tidak merasa bahwa ilmunya kurang, kedua dia (auditor) berhadapan dengan klien yang piawai membuat rekayasa sehingga dia (auditor) tidak tahu, selanjutnya dia (auditor) tidak sanggup berhadapan dengan klien itu...”

Dengan keahlian yang dimiliki serta keikutsertaan dalam pelatihan teknis akan semakin meningkatkan kapabilitas serta kualitas sebagai auditor. Selanjutnya, Sofi menambahkan, bekal lainnya sebagai auditor yang berkualitas adalah kecerdasan. Hal ini diungkapkan Sofi ketika menghadapi peristiwa pemeriksaan laporan keuangan suatu perusahaan *go* publik.

“...Secara buku, audit perusahaan menunjukkan kalau perusahaan bangkrut karena perbedaan kurs tersebut. Akibatnya nilai hutang melebihi nilai aset. Tetapi secara kenyataan operasional perusahaan tetap berjalan. Disitulah auditor di tuntutan cerdas menyikapi situasi tersebut...”

Penelitian atas wawancara tersebut memberikan *insight* kepada kita bahwa auditor sebenarnya mengemban suatu falsafah yang tidak mereka ungkapkan secara eksplisit yaitu “*tatas, tutus, titis, titi lan wibawa*”. Pengejawantahan dari filosofi tersebut mengisyaratkan bahwa dalam memandang suatu fenomena, auditor diharapkan untuk selalu melihat sesuatu dari akarnya, totalitas dalam melakukan pekerjaan, satu visi dengan apa yang telah disepakati sebelumnya, dan selalu teliti sebelum membuat keputusan yang nantinya menjadi harapan bagi masyarakat banyak. Hal tersebut dialami oleh Sofi, ia sangat berhati-hati sebelum memberikan opininya. Ia juga memperhatikan adanya fenomena kurs mata uang asing yang tidak pasti di masa depan yang berke-

mungkinan berubah di masa depan. Dengan demikian, adanya pelatihan dan keahlian teknis bagi auditor tidak akan ada artinya jika tidak dibarengi dengan kecerdasan baik secara moral dan intelektual. Manakala kecerdasan moral auditor tidak membentengi kecerdasan intelektualnya dengan baik, maka akan sangat mudah terjadi deviasi profesionalitas auditor. Kondisi ini akan memengaruhi pelaksanaan tugas audit atas dasar prinsip integritas, objektivitas, kompetensi, kehati-hatian serta prinsip kerahasiaan. Hal ini ditekankan bukan pada inisiatif pribadi, melainkan pada penerimaan setia terhadap tugas dan kewajiban masing-masing. Sedangkan apabila dilihat dari sifat alam semesta, watak tersebut mendekati watak rembulan (*candra*) yang akan membuat terang tanpa memberikan efek panas pada manusia yang menerima sinar tersebut. Auditor, tidak selalu menuruti hawa nafsu mereka, namun ia tetap memperhatikan suatu keselarasan yang akan membawa efek harmoni pada pihak-pihak yang berkepentingan dengan hasil pekerjaannya.

**Falsafah *teliti setingati-ati*: tanggung jawab auditor untuk selalu berhati-hati dalam melaksanakan pekerjaannya.**

Auditor merupakan profesi yang berbeda dengan profesi lainnya seperti pengacara atau dokter. Pengacara atau dokter sebagai pihak pertama bekerja untuk kepentingan klien sebagai pihak kedua merupakan pihak pemohon jasa. Sedangkan auditor dalam menjalankan profesinya tidak hanya bertanggung jawab terhadap pihak kedua. Hal tersebut dikarenakan pengguna jasa auditor tidak hanya klien (pemberi penugasan), namun juga para *stakeholders*, sebagai pengguna laporan keuangan seperti pemegang saham, pemerintah, investor, kreditor, Direktorat Jenderal Pajak, otoritas bursa, Bapepam, masyarakat umum serta pemangku kepentingan lainnya. Oleh karena itu jasa profesi auditor harus dapat dipertanggungjawabkan kepada pihak-pihak yang berkepentingan tersebut.

Akuntan publik (Auditor Independen) merupakan profesi yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa sesuai ketentuan yang berlaku. Keberadaan profesi auditor diatur melalui peraturan / ketentuan dari regulator (pemerintah) serta standar dan kode etik profesi yang ditetapkan oleh organisasi profesi. Sedangkan Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan hukum Indonesia

dan telah mendapatkan izin usaha dari pihak yang berwenang. Profesi auditor lahir dan besar berasal dari tuntutan publik akan adanya mekanisme komunikasi independen. Komunikasi ini menghubungkan antara entitas ekonomi dengan para *stakeholder* terutama berkaitan dengan akuntabilitas entitas yang bersangkutan.

Diskusi mengenai pentingnya keberadaan auditor terhadap penilaian kualitas informasi yang diungkapkan dalam laporan keuangan ditegaskan dalam penelitian Chou *et al.* (2014). Penelitian tersebut menjelaskan adanya krisis ekonomi global tahun 2008 yang telah memberikan implikasi terhadap pengambilan keputusan oleh investor asing. Keberadaan auditor khususnya *big four* yang jasanya digunakan oleh perusahaan-perusahaan besar menjadi pertimbangan investor untuk investasi dalam perusahaan-perusahaan multinasional tersebut. Intinya auditor *big four* menjadi magnet untuk menarik investor asing. Keberadaan auditor juga menjadi penting berkaitan dengan justifikasi tata kelola perusahaan (*good corporate governance*). Di China auditor berkualitas tinggi menjadi harapan bagi perusahaan-perusahaan yang menginginkan sinyal monitoring audit yang efektif dan tata kelola perusahaan yang baik (Lin dan Liu 2009). Latar belakang penelitian-penelitian yang telah disebutkan di atas telah menegaskan adanya kebutuhan pihak yang independen untuk memberikan penilaian terhadap kewajaran laporan keuangan sebagai informasi yang dapat diandalkan untuk pengambilan keputusan.

Produk yang dihasilkan oleh auditor adalah opini atau pendapat terhadap suatu laporan keuangan atau informasi keuangan. Opini yang dikeluarkan auditor merupakan suatu bentuk keyakinan memadai (*reasonable assurance*) dan bukan merupakan suatu pernyataan kebenaran absolut (mutlak) atas laporan keuangan atau informasi keuangan lainnya. Yulianti *et al.* (2007) dalam penelitiannya menyebutkan bahwa auditor bertanggung jawab dalam mendeteksi dan melaporkan kecurangan, tanggung jawab dalam mempertahankan sikap independensi, tanggung jawab dalam mengomunikasikan hasil audit, tanggung jawab mengevaluasi kelangsungan usaha klien, serta tanggung jawab terhadap pendeteksian dan pelaporan tindakan melawan hukum oleh klien. Sementara itu, Arens (2003) menjelas-

kan tanggung jawab auditor salah satunya adalah merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh tingkat keyakinan yang memadai tentang apakah laporan keuangan itu telah terbebas dari kesalahan penyajian yang material, baik disebabkan oleh kekeliruan maupun oleh kecurangan.

Pernyataan Standar Audit nomor 02 (SA no.2) menyebutkan bahwa laporan keuangan yang disajikan kepada pihak-pengguna merupakan tanggung jawab penuh pihak manajemen. Tanggung jawab auditor atas laporan keuangan yang disajikan oleh pihak manajemen hanya terbatas pada memberikan pernyataan pendapat bahwa laporan keuangan tersebut wajar atau tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Auditor dalam profesinya berpandangan bahwa tidak ada tanggung jawab terhadap kebenaran isi atau menemukan kecurangan (*fraud*) yang dilakukan baik secara sengaja maupun tidak oleh pihak manajemen berdasar Standar Akuntansi Keuangan (SAK).

Hal di atas menunjukkan betapa pentingnya peran auditor di tengah-tengah masyarakat. Karena keberadaannya yang sangat penting tersebut, maka ketelitian serta kehati-hatian seorang auditor harus dijaga dalam melakukan pekerjaannya karena menyangkut kelangsungan hidup banyak pihak. Pendapat seorang auditor disajikan dalam Laporan Auditor Independen. Peristiwa ini memberikan gambaran kondisi pada saat pelaksanaan audit, dimana yang terjadi dalam suatu perencanaan audit mungkin berbeda dengan kenyataan. Sebagaimana cuplikan wawancara dengan informan Sofi mengenai kendala yang dihadapi ketika melakukan konfirmasi kepada pihak ketiga.

“...Banyak sebenarnya, berdasarkan pengalaman, saya sering menghadapi kendala dalam hal konfirmasi ke pihak ketiga yang berhubungan dengan utang dan piutang. Padahal klien saya perusahaan besar. Tapi ketika meminta konfirmasi ke pihak ke tiga tidak ada yang kembali juga. Itu juga yang sering menjadi pertanyaan saya. Kendala ini akhirnya membuat saya kurang meyakini saldo utang/piutang perusahaan apakah telah disajikan secara wajar karena konfirmasi tidak di dapat...”

Fenomena tersebut sama halnya ketika Aksan dihadapkan pada suatu kondisi yang berbeda dengan apa yang direncanakan sebelumnya. Berikut ini cuplikan dari wawancara dengan beliau:

“...Ketika itu saya dihadapkan pada kondisi di mana ada kondisi klien yang membuat saya menolak keputusan untuk melanjutkan penugasan audit. Dikarenakan sangat berisiko di sana. Tetapi, ada auditor yang berani mengaudit klien yang sempat tidak saya lanjutkan penugasannya. Tapi saya tidak menyesal menolak penugasan tersebut...”

Adanya paparan penjelasan dari Sofi dan Aksan mengenai kendala dalam melakukan audit, membuat Sofi tidak meyakini saldo hutang/piutang yang tersaji. Di sisi lain, Aksan secara langsung menolak penugasan audit dengan pertimbangan adanya dampak tidak baik apabila tetap menerima penugasan tersebut. Kondisi ini mengindikasikan bahwa seorang auditor harus memegang teguh wejangan *teliti setitingati-ati*. Sehubungan dengan MHB, ada suatu wejangan yang menginspirasi auditor untuk selalu teliti dalam melaksanakan tugasnya. Sedangkan apabila dikaitkan dengan alam semesta, sifat tersebut mendekati sifat dari angin. Nilai ini mengajarkan tentang prinsip hati-hati dalam melaksanakan pekerjaannya.

Dalam aplikasinya, auditor dituntut selalu berhati-hati dalam melakukan sesuatu sebelum semuanya terjadi, karena dengan menjaga kehati-hatian maka akan membawa suatu keselamatan, sedangkan kecerobohan akan membawa celaka. Dalam istilah audit laporan keuangan, hal tersebut setara dengan skeptisisme profesional yang mengharuskan auditor untuk mempertimbangkan berbagai kondisi yang berpotensi menyebabkan laporan keuangan mengandung salah saji material termasuk berpikir kritis terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti-bukti audit tersebut. Jadi, sebelum auditor menerima penugasan audit atas laporan keuangan falsafah *teliti setitingati-ati* harus dipegang teguh oleh auditor. Falsafah Jawa *teliti setitingati-ati* juga relevan dengan kewajiban *due professional care* yang sejalan dengan PSA No. 4 dalam standar audit.

Falsafah *teliti setitingati-ati* harus dipegang teguh, dengan cara mengevaluasi *business risk* calon perusahaan mengingat peran dan tanggungjawab auditor saat ini dirasakan semakin luas, sesuai dengan perkembangan kemajuan teknologi. Semenjak kasus Enron merebak menyadarkan auditor akan tentang arti penting *business risk* perusahaan. Enron merupakan suatu perusahaan yang sangat kompetitif yang bermain di pasar gas bumi yang diatur ketat oleh pemerintah, serta memiliki risiko keuangan yang sangat tinggi akibat tingginya beban utang karena merger (Dobson 2005:195). Hal tersebut menunjukkan bahwa adanya *business risk* yang lebih tinggi sebenarnya menyiratkan risiko kesalahan yang lebih besar atas laporan keuangan (Paino *et al.* 2014).

Pengguna hasil pekerjaan akuntan publik tidak hanya klien yang memberikan penugasan tetapi juga publik (investor, pemegang saham, kreditur, pemerintah, masyarakat dan lain-lain). Publik sebagai pengguna laporan keuangan berharap auditor harus menerima tanggung jawab utama untuk laporan keuangan, auditor mengesahkan laporan keuangan, menjamin akurasi laporan keuangan, auditor melakukan semua tugasnya dengan sempurna dan auditor harus memberikan peringatan dini tentang kemungkinan kegagalan bisnis dan auditor seharusnya mendeteksi penipuan (ABREMA 2009).

Kondisi ini dapat dikatakan bertentangan dengan peran auditor sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik yang menjelaskan bahwa profesi akuntan publik memiliki peran yang penting untuk membantu investor dan para *stakeholder* untuk mendapatkan keyakinan yang memadai tentang kondisi keuangan suatu perusahaan. Potensi pertanggungjawaban auditor yang memiliki berbagai dimensi selayaknya secara pribadi menjadi perhatian yang sungguh-sungguh dipahami oleh setiap Akuntan Publik. Pemahaman diri auditor tersebut dapat kiranya menghindarkan setiap sikap-sikap yang bertentangan dengan ketentuan hukum dan pengaturan kode etik profesi Akuntan Publik yang berlaku.

**Perilaku karyenak tyasing sesama: tanggung jawab auditor dengan mendahulukan kepentingan kolektif.** Falsafah *Karyena Tyasing Sesama* sebenarnya merupakan sifat yang mempunyai makna tersirat yakni untuk menyenangkan hati semua

orang dan membuat semuanya menjadi damai. Apabila ditinjau lebih lanjut, sifat tersebut merupakan sifat bumi yang senantiasa mengayomi semua yang ada di dalamnya. Auditor diharapkan dapat berperilaku bijak dalam melaksanakan audit atas laporan keuangan. Adanya perilaku bijak dalam menghadapi semua permasalahan akan membuat suatu keselarasan hidup yang diidamkan antar pemakai laporan keuangan auditan.

Keberadaan auditor melalui opininya membawa konsekuensi yang tidak sedikit. Kasus rekayasa laporan keuangan yang marak dilakukan oleh korporasi besar yang berbuntut pada pemberhentian karyawan, merugikan pemegang saham dan calon investor, dan masyarakat umum justru menantang peran auditor yang lebih besar. Dalam kenyataannya, kasus-kasus yang melibatkan auditor dalam hal praktik kecurangan atas perusahaan yang diaudit tidak lag imengindahkan Naluri kebijakan dalam dirinya, tidak mengindahkan keberadaannya dalam sebuah lingkungan yang disebut masyarakat dan terlebih melupakan kodrat sebagai makhluk yang diciptakan Tuhan.

Pada awal abad 21 yang lalu kita dkejutkan adanya *enrongate* yang menghebohkan kalangan dunia usaha. Skandal di Enron tersebut terjadi karena timbul praktik persekongkolan (kolusi) yang melibatkan profesi akuntan publik, auditor internal dan manajemen. Berkaca dari skandal Enron tersebut, banyak sekali hikmah yang dapat diambil oleh auditor. Profesi ini dapat dikatakan rawan dari praktik kotor yang bertentangan dengan etika profesi.

Sorotan tajam dalam kasus Enron bukan hanya kepada CEO perusahaan, tetapi kepada auditor yang terbukti dalam mega skandal tersebut telah memberikan masukan mengenai strategi manipulasi *Special Purpose Entities* (SPE). Auditor memberikan relevansi kuat terhadap suatu keputusan bisnis karena di tangan auditor laporan keuangan perusahaan mendapatkan penilaian apakah memenuhi unsur kewajiban atau tidak. Arthur Andersen selalu memberikan opini yang wajar tanpa pengecualian terhadap Enron, meskipun di depan mata praktik manipulasi dan tata kelola perusahaan buruk terpampang dengan jelas. Arthur Andersen telah melakukan pembiaran atas praktik bisnis yang tidak normal tersebut. Setelah kebusukan Enron tercium dan skandal keuangan tersebut terkuak. Dam-

pak sosial ditimbulkan adalah pemecatan 4.000 karyawan dan kerugian investor yang mempunyai kepemilikan di perusahaan tersebut. Dalam kasus ini auditor tidak melaksanakan tugas auditnya dengan menjunjung tinggi integritas.

Kegagalan audit yang direpresentasikan dalam opini audit, dapat setajam silet serta memberikan dampak sosial terhadap keberlangsungan suatu entitas dan orang-orang yang menggantungkan kehidupan di dalamnya. Seperti yang dilansir pada penelitian Ye *et al.* (2014) tentang kegagalan audit, mereka memberikan implikasi penting bagi investor dan regulator bahwa auditor dapat menyebabkan terjadinya risiko kegagalan audit sehingga perlu menambah beberapa pertimbangan pada saat melakukan pertimbangan dalam pemilihan calon perusahaan yang diaudit. Dalam penelitian mereka, auditor berperan sentral dalam memberikan keyakinan bahwa informasi dalam laporan keuangan telah bebas dari salah saji yang material sehingga implikasi dari pengambilan keputusan tersebut tidak akan menyesatkan para pengambil keputusan. Pentingnya keberadaan auditor terhadap penilaian kualitas informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan investor asing pada saat krisis ekonomi diungkapkan dalam laporan keuangan ditegaskan oleh Chou *et al.* (2014) serta Lin dan Liu (2009) yang mengkaitkan keberadaan auditor dengan justifikasi tata kelola perusahaan (*good corporate governance*).

Kehadiran nafsu duniawi dalam bingkai realitas kapitalis telah merusak hubungan harmonis yang pada mulanya menjadi dasar lahirnya sebuah kehidupan. Perilaku tersebut misalnya para manajer dengan motivasi bonus (*executive equity compensation*) dan perjanjian hutang dengan kreditur (*debt covenant*) (Cupertino *et al.* 2015). Ia juga menjelaskan adanya praktik rekayasa laba yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Brazil, sehingga meminta investor tidak hanya sekadar mempertimbangkan informasi berkaitan dengan berbagai perkiraan yang diakibatkan oleh efek *akrual diskresioner* tetapi informasi operasional lainnya untuk mengurangi efek manipulasi. Sebuah antisipasi tindakan oportunistik yang merugikan pengguna laporan keuangan adalah melalui pengawasan secara independen terhadap kinerja pertanggungjawaban bisnis dengan menunjuk auditor eksternal.

Auditor dalam menjalankan profesinya mengemban kepercayaan masyarakat untuk memberikan opini atas laporan keuangan suatu entitas. Tanggung jawab auditor terletak pada opini atau pernyataan pendapatnya atas laporan atau informasi keuangan suatu entitas. Opini merupakan pernyataan profesional auditor mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan. Terdapat empat jenis opini yang dapat diberikan oleh auditor, yakni (1) opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), (2) opini wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), (3) opini tidak wajar (*adversed opinion*), dan (4) pernyataan menolak memberikan opini (*disclaimer of opinion*).

Pemberian opini audit didasarkan pada kriteria (1) kesesuaian dengan standar akuntansi, (2) kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*), (3) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan (4) efektivitas sistem pengendalian intern. Salah satu perusahaan *go* publik yang diaudit Sofi, selama dua tahun berturut-turut ketika diperiksa oleh kantor akuntan lain sebelumnya mendapat opini *disclaimer*. Pemberian opini di dasarkan pada peristiwa yang dialami perusahaan karena perubahan nilai kurs *dollar* terhadap rupiah. Sebagaimana di ketahui, dalam pengadaan bahan baku produksinya, perusahaan memakai nilai tukar *dollar*. Hal tersebut menyebabkan ketika nilai rupiah melemah terhadap *dollar*, membuat nilai hutang lebih besar dibandingkan dengan dengan asetnya. Sofi memberikan penjelasan terhadap opini yang akan dikeluarkan, sebagai berikut:

“Berhubungan dengan opini audit. Kalau saya memberikan opini sama dengan KAP sebelumnya yang mengaudit perusahaan ini (kebetulan perusahaan tahun sebelumnya di audit KAP lain dan mendapatkan opini *disclaimer* dua kali berturut-turut) kalau opini yang ketiga tetap *disclaimer* itu akan, istilahnya perusahaan dianggap bangkrut”

Pemberian opini *disclaimer* yang seharusnya didapatkan oleh perusahaan yang diaudit Sofi, namun tidak serta merta dilakukan oleh Sofi. Ada beberapa pertimbangan yang menyebabkan Sofi tidak memberikan opini tersebut.

“...Begini... saya sebagai auditor dalam hal ini tidak tutup

mata. Kita harus memberikan kebijakan yang bijaksana. Kalau bicara norma dan aturan saya pasti juga memberikan opini *disclaimer* karena kondisinya seperti itu. Cuma...saya sebagai manusia biasa, auditor juga mempunyai pertimbangan kemanusiaan. Di mana saat itu ada sekitar 1000 karyawan yang bernaung diperusahaan tersebut...”

Untuk menyelamatkan keberlangsungan hidup perusahaan dan ribuan karyawan yang menyadarkan mata pencaharian pada perusahaan tersebut, Sofi memberikan opini wajar dengan syarat. Ketika di tanyakan tentang keberaniannya mengubah opini audit, Sofi menjawab sebagai berikut:

“Dengan segala pertimbangan yang matang, kami akhirnya memberikan opini wajar dengan pengecualian. ....opini yang kami keluarkan memang dengan banyak sekali pengecualian. Kami juga menyertai dengan surat rekomendasi bahwa perusahaan masih bisa melakukan operasional dengan catatan hutangnya di restrukturisasi. Karena sebetulnya hutangnya tidak banyak, tapi karena perbedaan kurs yang menyebabkan nilai hutangnya besar melebihi nilai aset”

Dalam mengambil keputusan tersebut, Sofi menjelaskan bahwa itu bukanlah hal yang mudah. Posisinya sebagai auditor di satu sisi sebagai konsultan tanpa mengurangi independensi dan objektivitas auditor, di sisi lain sebagai manusia biasa.

“Kalau perusahaan kita bangkrut karena opini audit *disclaimer* maka perusahaan akan melakukan PHK besar-besaran. Kondisi ini tidaklah mudah bagi saya sebagai auditor dengan segala etika dan standar yang melekat dan di lain pihak ada ribuan orang yang nasibnya tergantung dari opini yang di keluarkan auditor. Sehingga saya saat itu beserta jajaran direksi dan manajemen perusahaan mengadakan meeting untuk mencari solusi terbaik”

Dibalik Keputusan tersebut, Sofi sempat menambahkan alasan lainnya, yaitu sebagaimana petik wawancara berikut:

“Ada perspektif lain yang saya pertimbangkan. Tanggung jawab saya sebagai auditor juga harus mempertimbangkan kemanusiaan bukan sekedar pertimbangan standar yang berlaku. Di sini ada *behind* tanggung jawab yang harus dilakukan auditor”

Tanggung jawab Sofi sebagai auditor bukan lagi mementingkan dirinya sendiri, tetapi juga mementingkan orang banyak. Dalam mencapai MHB, apa yang dilakukan Sofi merupakan *Perilaku karyenak tyasing sesama, tanpa ngalasake negara*. Makna di balik wejangan tersebut adalah Sofi tetap berupaya untuk memberikan suatu opini yang membuat semua pihak khususnya karyawan menjadi terselamatkan, namun yang patut diingat bahwa Sofi tidak menentang aturan negara. Konteks menyenangkan tidak harus dengan suap. Melainkan dengan cara yang bijak. Upaya ini dilakukan dengan sikap tanpa pamrih. Ini merupakan jurus mencapai *Memayu hayuning Bawana* yang mendahulukan kebutuhan kolektif dibanding kebutuhan diri sendiri.

Perilaku ini harus dilakukan dengan sepenuh hati, maksudnya sebagai auditor memberi kemudahan kepada perusahaan untuk keluar dari masalahnya, dengan tidak menyakiti orang lain. Keberanian dan kepercayaan untuk menyenangkan pihak lain terwujud ketika akuntan telah memiliki kematangan berfikir dalam mengambil keputusan yang dilakukan tanpa pamrih apapun dan tidak melanggar kode etik profesinya. Mengenai tanggung jawab, dan kesadaran akan kemampuannya dengan menganut *prilaku karyenaktyasing sesama* akan membentuk keselarasan hubungan antara akuntan dengan publik, perusahaan, dan relasinya dalam pekerjaan.

**Perilaku *eling* dan waspada: tanggung jawab auditor untuk menjalankan perannya sebagai makhluk Tuhan.** Pembahasan sebelumnya menyebutkan bahwa auditor bertanggung jawab dalam mendeteksi dan melaporkan kecurangan, mempertahankan sikap independensi, mengomunikasikan hasil audit, mengevaluasi kelangsungan usaha klien, mendeteksi dan melaporkan tindakan melawan hukum oleh klien. Pengalaman Sofi yang berhubungan dengan tanggung jawab

auditor terjadi ketika mengaudit PEMDA. Sofi menemukan adanya salah saji yang cukup besar terhadap akun pendapatan, yang mana antara catatan dan jumlah fisik uang tidak ditemukan kesesuaian. Setelah diselidiki lebih lanjut, Sofi mendapatkan bahwa bagian keuangan telah menggunakan uang perusahaan untuk kepentingan pribadi.

“Si A (nama yang memegang bagian keuangan) sempat menangis ketika saya tanyakan kenapa terjadi selisih sebesar (menyebut nilai nominal). Akhirnya saya mengadakan pendekatan personal dengan si A. Menanyakan dengan bahasa yang lebih humanis. Akhirnya si A mengaku kalau uang tersebut memang dipakai untuk keperluan pribadi. Karena waktu itu suaminya sakit dan harus di rawat di rumah sakit”

Sofi sebagai auditor telah menjalankan peran dan tanggung jawab untuk mendeteksi dan melaporkan kecurangan yang terjadi. Hal yang dilakukan Sofi selanjutnya adalah, sebagaimana dalam petikan wawancara berikut:

“Tanggung jawab auditor harusnya saya ketika menemukan kecurangan maka saya harus melaporkan kecurangan tersebut. Saya tetap melaporkan tetapi dengan tetap menjaga perasaan berbagai pihak”

Dalam menjaga perasaan berbagai pihak, Sofi membuka komunikasi dengan menjembatani perdamaian antara bagian keuangan (si A) dengan Direktur dan para pegawai lainnya. Di mana sebelumnya Sofi menanyakan itikad baik yang diperbuat pelaku penggelapan uang.

“Si A mau mengembalikan uang tersebut dengan cara diangsur, karena kalau sekalian tidak ada uangnya. Si A juga meminta saya untuk mengomunikasikan perbuatannya kepada direktur, karena dirinya sangat malu dengan tindakan yang telah diperbuat. Di sini akhirnya saya menjembatani komunikasi antara pemimpin perusahaan dengan si A, dengan sikap hati-hati agar tidak merusak hubungan diantara kedua belah pihak”

Sebagaimana diketahui, auditor mempunyai posisi penting yang sangat dianggunkan keberadaannya bagi pengguna informasi keuangan. Anggapan ini tentu saja tidak membuat Sofi lupa akan kodratnya sebagai manusia ciptaan Tuhan. Sejalan dengan konsep MHB akan perilaku *eling lan waspada* yang bermakna ingatlah dan waspada. Perilaku ini memberikan kecenderungan bagi akuntan untuk selalu ingat akan hakikatnya sebagai manusia ciptaan Tuhan dan tidak takabur terhadap pencapaian yang telah diperoleh.

Perilaku *eling lan waspada* akan menyebabkan kesadaran diri agar bertindak hati-hati dalam menghadapi persoalan apa saja. Penyikapan ini akan melahirkan pribadi auditor yang tenang. Falsafah ini mengajarkan untuk menghormati setiap manusia yang dilakukan dengan pemeliharaan komunikasi yang sopan dan halus dengan menyesuaikan diri pada aturan yang berlaku dalam bidangnya.

Lebih lanjut, ada hal lain yang patut diperhatikan oleh auditor yaitu terkait dengan prinsip Independensi yang notabene merupakan bagian dari standar umum bagi auditor. Independensi merupakan *issue* yang mengemuka pada saat mendiskusikan pelanggaran yang dilakukan auditor. Betapa tidak, pada umumnya independensi auditor menjadi terganggu jika dihubungkan dengan harga (*fee*) audit (Leventis dan Dimitropoulos 2010; Xie *et al.* 2010). Independensi sebenarnya mencakup independensi secara kenyataan dan independensi yang dipandang oleh orang luar. Sementara itu, Akhsan berpendapat tentang makna dari suatu Independensi:

“Independen agak lebih pada sikap dan suasana batin pada saat dia mengambil Keputusan, menerima klien, melaksanakan audit dan seterusnya. Tapi itu kita tidak pernah tau, yang tau dirinya sendiri, boleh jadi menurut orang tidak independen, tapi penafsiran saya independen”

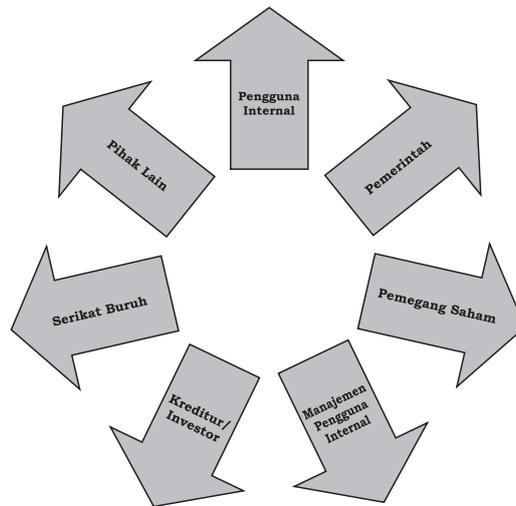
Berdasarkan pemaknaan dari wawancara tersebut, independensi sebenarnya adalah suatu situasi dimana auditor “berdiri bebas” tanpa dipengaruhi oleh kepentingan pihak-pihak yang mempunyai kepentingan terhadap kinerja laporan keuangan, termasuk kepada klien sebagai pihak yang memberi penugasan. Meskipun demikian, fenomena

yang banyak terjadi adalah terkoyaknya independensi auditor karena berpalingnya auditor kepada pihak-pihak yang dapat memberikan keuntungan pribadi kepada auditor itu sendiri. Hal ini menjadi penegasan dalam penelitian Knapp (1985) yang menyatakan bahwa independensi menunjukkan kemampuan auditor untuk menolak tekanan klien.

Sementara itu, Informan Aksan melihat independen sebagai pertanggungjawaban auditor kepada Tuhan, karena sulit melihat auditor tersebut bersikap independen atau tidak. Independen merupakan sinergi konsep *Memayu Hayuning Bawana* dengan tanggung jawab auditor yakni trilogi pada Tuhan, diri sendiri, dan lingkungan. Independensi yang ada dalam diri auditor (*independent in fact*) sebenarnya merupakan suatu manifestasi dari trilogi tersebut. Independensi tersebut hanya dapat dimengerti oleh manusia itu sendiri. Bagaimana hubungan mereka dengan diri mereka sendiri, hubungan mereka dengan Tuhan, dan hubungan dengan lingkungan tempat mereka hidup.

Berdasarkan perspektif MHB Auditor telah memasuki lingkungan turbulensi yang menuntut auditor untuk memagari profesionalitasnya dengan tanggung jawab yang holistik terhadap Tuhan, sesama manusia dan lingkungan. Perspektif MHB mengikat auditor agar tidak melepaskan tanggung jawab kepada manusia dan lingkungannya, dan pencipta *jagad rame*, sehingga manusia hendaknya arif terhadap lingkungan, tidak merusak dan tidak semena-mena sebagai bentuk pertanggungjawabannya kepada sang pencipta *jagad rame*. Relevansi perspektif MHB dikaitkan dengan keberadaan auditor terletak pada tanggung jawab yang diemban oleh auditor tersebut. Auditor berada di tengah-tengah masyarakat pengguna laporan keuangan, yaitu para *stakeholder*, seperti dalam Gambar 1.

Tanggung jawab auditor akan melebur dalam proses audit yang tercermin dalam opini yang akan dihasilkan. Opini auditor yaitu wajar tanpa pengecualian, wajar dengan pengecualian sampai tidak memberikan pendapat, adalah proses dimana auditor telah melakukan kemampuan profesionalnya yang seharusnya dan tidak diperkenankan melihat kepentingan klien tetapi mempertahankan independensinya. Independensi menjadi krusial karena pengguna laporan keuangan bukan hanya manajemen tetapi pihak eksternal, yaitu pemegang saham, calon investor, pemerintah dan kre-



**Gambar 1. Posisi Auditor di Tengah Pengguna Laporan Keuangan**

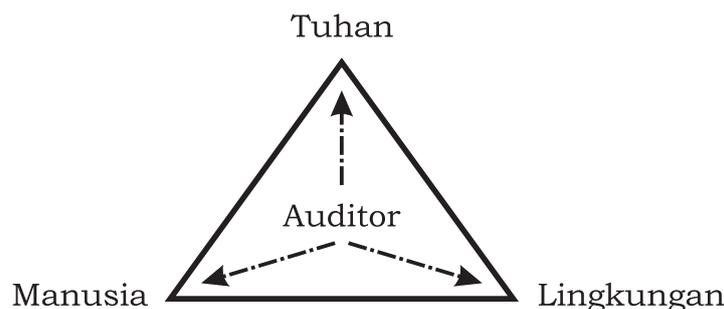
ditur. Auditor dalam konteks ini perlu menyeimbangkan perannya, tidak boleh memberikan keberpihakan kepada klien karena ketergantungan terhadap kontrak ekonomis yaitu *fee audit*.

**Sinergi konsep memahu hayuning bawana dengan tanggung jawab auditor: trilogi tuhan, diri sendiri, dan lingkungan.** Konsep MHB berangkat dari upaya menyeimbangkan harmoni antara unsur-unsur pencipta dan yang tercipta sehingga menciptakan keindahan kehidupan dalam alam semesta dan menghindari adanya konflik. Pada intinya, konsep MHB adalah bagaimana manusia menyeimbangkan kehidupannya dalam trilogi hubungan dengan Tuhan, diri sendiri dan lingkungan sosial. Seorang auditor independen perlu menyadari tanggung jawab yang harus diembannya. Jika diamati lebih dalam, tanggung jawab sebagai auditor saat ini hanya mengandung cara kerja teknis dalam pelaksanaannya namun belum memasukkan nilai-nilai yang berasal dari falsafah budaya Indonesia khususnya MHB.

MHB memberikan nilai bahwa sesama makhluk hidup memiliki hak dan kewajiban

yang sama di hadapan Tuhan. Orang Jawa percaya bahwa Tuhan yang menciptakan hidup tidak membedakan makhluk-Nya. Oleh karena itu, manusia harus menghormati dan memuja-Nya, melalui hubungan vertikal antara manusia dengan Tuhan. Demikian juga manusia harus mempunyai hubungan yang baik dengan sesama manusia yang disebut dengan hubungan horisontal antara manusia. Sinergi antara Konsep MHB dengan tanggung jawab auditor melahirkan Gambar 2.

Gambar 2 menampakkan bahwa konsep MHB sebenarnya merupakan suatu konsep tentang keharmonisan alam semesta. Karena pada dasarnya, setiap manusia diciptakan semulia penciptanya, sehingga dalam setiap manusia teraliri roh suci yang memandu manusia dalam mewujudkan harmonisasi antara ketiga unsure trilogi tersebut. Dengan menjaga keharmonisan maka terciptalah keselarasan batin yang ideal oleh seorang auditor mengenai tanggung jawabnya. Keharmonisan ini terlihat dengan terbentuknya hubungan yang selaras antara auditor, klien sebagai pengguna jasa auditor



**Gambar 2. Trilogi: Tuhan, Auditor dan Lingkungan**

dan pihak eksternal perusahaan pemakai informasi keuangan. Keharmonisan ini memiliki implementasi keindahan di mana dapat mendorong seorang akuntan bekerja dengan profesional karena menyadari tanggung jawabnya, tidak hanya kepada perusahaan dan kepada publik, tapi juga kepada Tuhan.

Sinergi antara tanggung jawab auditor dengan MHB yang berasal dari penelitian yang kami lakukan memberikan konstruksi nilai tentang tanggung jawab auditor. Nilai tersebut telah disesuaikan dengan kebiasaan masyarakat Jawa. Adapun nilai yang ada, yaitu (1) *Tatas, Tutus, Titis, Titi Lan Wibawa, serta noranglasakake Negara*, (2) *Teliti Setiti Ngati-Ati: Tanggung Jawab Auditor untuk Selalu Berhati-Hati Dalam Melaksanakan Pekerjaannya* (3) *Perilaku Karyenak Tyasing Sesama: Tanggung Jawab Auditor Dengan Mendahulukan Kepentingan Kolektif* (4) *Perilaku Eling Dan Waspada: Tanggung Jawab Auditor untuk Menjalankan Perannya Sebagai Makhluk Tuhan*.

## SIMPULAN

MHB merupakan salah satu falsafah budaya masyarakat Jawa yang menekankan pada terciptanya harmoni di dalam sebuah kehidupan. MHB membawa manusia pada suatu pemahaman bahwa manusia hidup tidak lepas dari lingkungannya, tidak lepas dari yang mencipta *jagad rame*, sehingga manusia hendaknya arif terhadap lingkungan, tidak merusak dan tidak semena-mena sebagai bentuk pertanggungjawabannya kepada sang pencipta *jagad rame*. Demikian juga profesi auditor yang atasnya melekat tanggungjawab baik kepada stakeholder sebagai pengguna laporan keuangan juga pihak lainnya yang berkepentingan terhadap hasil penilaian dalam bentuk opini audit. Auditor mendapatkan sorotan yang tajam pada saat merebaknya skandal-skandal keuangan yang melibatkan perusahaan-perusahaan besar di dalam dan di luar Indonesia. Sorotan tajam ini disebabkan adanya andil auditor dalam skandal keuangan. Kondisi ini menyebabkan para stakeholder sebagai pengguna laporan keuangan mempertanyakan sejauh mana auditor membentuk tanggung jawab profesionalnya dalam melaksanakan penugasan audit. Penelitian ini kemudian mengeksplorasi filosofi agung MHB yang mengandung nilai-nilai luhur sebagai pedoman untuk mengonstruksi tanggung jawab auditor yang wajib tercipta kepada Tuhan, diri sendiri dan sesama manusia.

Temuan penting dalam penelitian ini adalah konstruksi tanggung jawab auditor

yang dieksplorasi melalui falsafah budaya Jawa MHB. Penelitian ini sampai pada suatu pemahaman bahwa tanggung jawab auditor kepada Tuhan, kepada diri sendiri dan kepada lingkungan adalah: 1) auditor bekerja dengan totalitas, satu visi yang akan memberikan suatu pencitraan yang baik pada profesi auditor serta tidak melanggar adanya aturan negara dalam hal standar audit dan kode etika yang telah dirumuskan (*Tatas, Tutus, Titis, Titi Lan Wibawa, serta noranglasakake Negara*), 2) auditor bertanggungjawab bekerja dalam kehatia-hatian (*falsafah teliti setitingati-ati*), 3) auditor bertanggungjawab mendahulukan kepentingan kolektif (*perilaku karyenak tyasing sesama*), selanjutnya 4) auditor bertanggung jawab menjalankan perannya sebagai makhluk Tuhan (*perilaku eling dan waspada*)

Opini yang dihasilkan dalam proses audit oleh auditor membawa implikasi yang berkelanjutan, tidak hanya terhadap klien tetapi juga para stakeholder dan lebih jauh lagi bagi otoritas yang berwenang mengatur perilaku auditor melalui kode etik profesi. Opini auditor adalah representasi dari tanggung jawab auditor dalam melaksanakan penugasan audit. Dalam kenyataannya penugasan audit yang dijalankan oleh auditor tidaklah sempurna yang diungkapkan dalam SPAP, karena dalam kebanyakan kasus skalndal keuangan yang terjadi di dunia, peran auditor dalam rekayasa tersebut sangatlah besar. Berdasarkan hasil analisis data, penelitian ini memandang perlu untuk mengeksplorasi filosofi Jawa yaitu MHB sebagai acuan untuk mengonstruksi tanggung jawab auditor.

Informan dalam penelitian kualitatif akan menentukan kedalaman peneliti untuk mendapatkan data-data yang berkualitas dalam rangka mendapatkan tafsiran dan pemaknaan yang disesuaikan dengan fenomena yang digunakan dalam penelitian ini. Oleh karena itu peneliti memberikan saran agar peneliti berikutnya menambahkan jumlah informan agar diperoleh tingkat saturasi data yang memadai untuk mendapatkan jawaban secara induktif terhadap fenomena yang menjadi objek penelitian. Peneliti selanjutnya juga dapat menggunakan perspektif yang berbeda dalam rangka menggali dan mengeksplorasi keindahan nilai-nilai budaya lokal yang dapat dielaborasi dengan fenomena-fenomena yang berhubungan dengan keilmuan akuntansi.

**DAFTAR RUJUKAN**

- Agoes, S. 2008. *Praktikum Audit Seri 2*. Sa-  
lemba Empat. Jakarta.
- Arrens, A. A dan J.K. Loebbecke. 2003, *Au-  
diting: An Integrated Approach*, PT In-  
deks Kelompok Gramedia. Jakarta.
- Anglingkusumo. 2012. Memayu Hayuning  
Bawono: Suatu contoh ajaran kepe-  
mimpinan. Diunduh pada tanggal 28  
Mei 2015 dari: [http://anglingkusumo.  
blogspot.com/2012/07/memayu-ha-  
yuning-bawono-suatu-contoh.html](http://anglingkusumo.blogspot.com/2012/07/memayu-hayuning-bawono-suatu-contoh.html)
- Bell, T. dan J. Carcello. 2009. "A decision aid  
for assessing the likelihood of fraudu-  
lent financial reporting." *Auditing: A  
Journal of Practice and Theory*, Vol. 19,  
No. 1, hlm 169-184.
- Activity Based Risk Evaluation Model of  
Auditing (ABREMA). Retrieved from  
[http://www.abrema.net/abrema/ex-  
pectpags.html](http://www.abrema.net/abrema/expectpags.html). Diunduh pada tanggal  
14 Juli 2010.
- Chou, J., N. Zaiats, dan B. Zhang. 2014.  
"Does auditor choice matter to foreign  
investors? Evidence from mutual funds  
worldwide." *Journal of Banking and Fi-  
nance*, Vol. 46.
- Cupertino, C. M., , A. L. Martinez & N.C.A.d.  
Costa. 2015. "Earnings manipulations  
by real activities management and in-  
vestors' perceptions." *Journal Research  
in Intrnational Business and Finance*,  
Vol. 34.
- Dayakisni, T. dan S. Yuniardi. 2008. *Psikolo-  
gi Lintas Budaya*. UMM Pess.
- Dean, G., F. Clarker., dan P. Wolnizer. 2002.  
"Auditor independence reforms – recy-  
cled ideas." *Abacus*, Vol. 38, No. 2, hlm  
1-9.
- Dobson, J. 2006. Enron: The Collapse of  
Corporate Culture. Dalam Dembinski,  
Paul H., Lager, Carole, Cornford, An-  
drew, Bonvin, Jean-Michel. *Enron and  
World Finance: A Case Study in Ethics*.  
Palgrave, Great Britain hlm. 193-205.
- Endraswara, S. 2013. *Memayu Hayuning  
Bawana: Laku Hidup menuju kesela-  
matan dan kebahagiaan hidup orang  
Jawa*. Narasi. Jakarta
- Gusti, M., dan S. Ali. 2008. Hubungan  
skeptisme profesional auditor dan situ-  
asi audit, etika, pengalaman serta ke-  
ahlian audit dengan ketepatan pembe-  
rian opini auditor oleh akuntan publik.  
Simposium Nasional Akuntansi Ke XI.  
Pontianak, 23-24 November 2008.
- Haniffa, R dan M. Hudaib. 2007. "Locating  
audit expectations gap within a cultur-  
al context: The case of Saudi Arabia."  
*Journal of International Accounting, Au-  
diting and Taxation*, Vol. 16, hlm 179-  
206.
- Koentjoroningrat. 1984. *Kebudayaan Jawa*.  
Balai Pustaka. Jakarta.
- Leventis, S., dan P.E. Dimitropoulos. 2010.  
"Audit pricing, quality of earnings and  
board independence: The case of the  
Athens stock exchange." *Advances in  
Accounting, incoporating Advances in  
International Accounting*, Vol. 26, hlm  
325-332.
- Lin, Z. Jun. 2004. "Auditor's Responsibil-  
ity and Independence: Evidcence from  
China." *Research in Accounting Regula-  
tion*, Vol. 17, hlm 167-190
- Lin, Z. J., dan M. Liu. 2009. "The impact  
of corporate governance on auditor  
choice: Evidence from China." *Journal  
of Intrnational Accounting, Auditing and  
Taxation*, Vol. 18.
- Mardjono. 2004. *Dengan Budaya Jawa  
Menggarap Dunia Bagi Terwujudnya In-  
donesia yang Besar dan Jaya*. Makalah  
disampaikan dalam Dialog Kebudayaan  
Nasional Kerjasama Pusat Studi Buda-  
ya dan Puslit PKLH di Lembaga Peneli-  
tian UNY tanggal 8 desember 2004.
- Moleong, L. J. 2007. *Metodologi Penelitian  
Kualitatif*. PT Remaja Rosdakarya,  
Bandung.
- Olowookere, J.K. dan K.A. Soyemi. 2013.  
"Evidence of the Audit Expectation Gap  
in Nigeria." *Journal of Emerging Trends  
in Economics and Management Sciences  
(JETEMS)*, Vol. 4, No. 6, hlm 539-546
- Paino, H; K.A.A, Hadi dan W.M.W.T. Tahir.  
2014. "Financial statement error: cli-  
ent's business risk assessment and au-  
ditor's substantive test." *Procedia - So-  
cial and Behavioral Sciences*, Vol. 145,  
hlm 316 - 320
- Porter, B.A. 1993. "An Emprical Study of The  
Audit Expectation-Performance Gap."  
*Accounting and Business Research*, Vil.  
24, hlm 49-68.
- Sidani, Y.M. 2007. "The Audit Expectation  
Gap: Evidence from China." *Managerial  
Auditing Journal*, Vol. 22, No. 3, hlm  
288-302.
- Tirun, M. 2004. *Kebudayaan Yogya dan Per-  
spektifnya*. Dialog Kebudayaan Nasio-  
nal Kerjasama Pusat Studi Budaya dan  
Puslit PKLH. Lembaga Penelitian UNY.  
8 Desember 2004.

- Weningtyas, S., D. Setiawan, dan H. Triatmoko. 2009. Penghentian prematur atas prosedur audit. Simposium Nasional Akuntansi IX Padang, 23-26 Agustus 2006.
- Xie, Z., Cai, C., dan J. Ye. 2010. "Abnormal audit fees and audit opinion-further evidence from China's capital market." *China Journal of Accounting Research*, Vol. 3, No. 1, 51-70.
- Ye, K., Y. Cheng dan J. Gao. 2014. "How individual auditor characteristic impact the likelihood of audit failure: Evidence from China." *Journal Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 30.
- Sidani, Y.M. 2007. "The audit expectation gap: evidence from Lebanon", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 3, hlm 288 – 302