BAB IV

DIMENSI KESADARAN “AKU” TENTANG PROFESSIONAL JUDGMENT

4.1 Pelaksanaan Penelitian

Penelitian ini dilaksanakan pada tanggal hari Rabu, tanggal 2 Januari 2019. Tahap pertama yang dilakukan adalah menemui informan yang telah ditentukan untuk mendapatkan kesediaan waktu wawancara. Peneliti menemui informan yang telah ditetapkan untuk mendapatkan teknis wawancara yang diharapkan yakni mengenai waktu, tempat serta hal lain terkait kebutuhan dan materi wawancara. Informan pertama yang ditemui peneliti adalah Ibu U.

Ibu U merupakan informan yang cukup memadai untuk dimintai keterangan terkait dengan topik yang dikaji. Hal ini berdasarkan pertimbangan kompetensi yang dimiliki Ibu U. Selain itu, Ibu U juga sempat direkomendasikan oleh promotor kepada peneliti, untuk menjadi salah satu informan penelitian kepada peneliti. Riwayat pendidikan Ibu U secara singkat pada tataran perguruan tinggi di mulai dari salah satu universitas swasta di kota Malang dengan menjalani studi pada program strata satu jurusan akuntansi. Kemudian, Ibu U melanjutkan studi jenjang sarjana strata dua di salah satu universitas negeri di kota Surabaya. Tidak berhenti pada tingkat S2, Ibu U melanjutkan studinya di pada Program Doktorat Ilmu Akuntansi (PDIA) di salah satu universitas negeri di kota Malang. Pada penghujung masa kuliah doktor-nya, Ibu U juga menempuh sertifikasi *Certified Sustainability Reporting Specialist (CSRS)*.

Kompetensi Ibu U cukup mumpuni di bidang akuntansi maupun auditing. Hal ini dibuktikan dengan pengalaman Ibu U sebagai akademisi dan praktisi di bidang tersebut yang cukup banyak. Beberapa pengalaman yang menarik antara lain adalah pernah bekerja di perusahaan sektor jasa keuangan, dosen di beberapa perguruan tinggi, auditor senior di salah satu Kantor Akuntan Publik (KAP) serta konsultan pajak *freelance*.

Setelah peneliti mengkaji mengenai kompetensi informan pertama, akhirnya diputuskan untuk menyegerakan pelaksanaan wawancara. Wawancara dengan Ibu U dilakukan pada hari Senin, 7 Januari 2019, bertempat di ruang dosen Ibu U. Waktu pelaksanaan wawancara sekitar pukul 09.22 pagi. Waktu dan tempat pelaksanaan penelitian merupakan hasil kesepakatan dengan Ibu U.

Wawancara dengan Ibu U berlangsung secara relatif tidak terlalu lama. Hal ini mengingat terbatasnya kesempatan yang dimiliki untuk melakukan wawancara dengan Ibu U. Proses wawancara secara langsung diarahkan pada poin yang ingin digali oleh peneliti. Namun, peneliti hanya mendapat beberapa *noema* dan *epoche* yang sudah disampaikan berulang-ulang ketika sudah sekitar 45 menit berbincang-bincang dengan Ibu U.

Demi terkumpulnya data penelitian agar sesuai dengan kebutuhan yakni menggali makna interpretif “dilema etis dalam *professional judgment* auditor”, peneliti memutuskan untuk kembali mencari dan mengumpulkan data agar mendapat gambaran yang lebih utuh. Peneliti melakukan komunikasi dengan informan kedua, yakni Bapak A, seorang senior auditor di salah satu KAP dan pernah masuk dalam tim audit di sektor publik/pemerintahan secara singkat.

Bapak A dipilih sebagai informan dengan pertimbangan bahwa adanya pengalaman dari Bapak A yang dapat memberikan perspektif yang berbeda mengenai penerapan *professional judgment* serta dilema-dilema yang dialami di dalamnya. Bapak A merupakan pengusaha, auditor, konsultan dan dosen di salah satu universitas di Madura, Jawa Timur. Bapak A dalam waktu yang tidak begitu lama pernah menjalani profesi sebagai pengusaha di bidang kayu di kota Malang.

Latar belakang pendidikan Bapak A, dimulai dari studi di bidang manajemen di salah satu universitas negeri di Yogyakarta. Kemudian, beliau melanjutkan studinya di universitas yang sama, tetapi menekuni bidang studi yang berbeda yakni program studi magister sains akuntansi. Setelah menyelesaikan studi pascasarjananya, Bapak A melanjutkan studinya di universitas di Skotlandia. Beliau menekuni profesi sebagai dosen sampai sekarang setelah kembali ke Indonesia. Baru-baru ini, Bapak A mendapatkan sertifikasi baru di bidang auditor forensik. Secara profesi, beliau berhasil menambah satu gelar lagi yakni *Certified Fraud Auditor (CFrA)*.

Pengalaman Bapak A di bidang audit adalah menjadi auditor senior di beberapa KAP, di beberapa kota. Selain itu, Bapak A, juga pernah masuk dalam tim audit yang menerima penugasan untuk mengaudit di sektor publik/pemerintahan. Beberapa pengalaman menarik pada saat beliau menjalani penugasan yakni ketika mengaudit aset tetap di perusahaan, mengaudit persediaan berupa aset agrikultur, serta mengaudit di salah satu dinas di daerah yang cukup sulit diakses di mana Sumber Daya Manusia (SDM) yang menjadi *auditee* belum memadai.

Dua orang yang bersedia menjadi informan peneliti, kiranya adalah orang-orang yang memiliki kompetensi yang cukup untuk dapat memberikan gambaran mengenai topik yang sedang diamati oleh peneliti. Berdasarkan pengalaman dari kedua informan ini sebagai auditor, peneliti mencoba menggali makna dari “dilema etis yang hadir dalam penerapan *professional judgment*”.

Pisau analisis atau perspektif yang ingin digali oleh peneliti adalah berbasis pada metodologi fenomenologi transendental Edmund Husserl. Penelitian yang menggunakan fenomenologi sebagai alat analisis, membutuhkan proses analisis yang cukup melelahkan. Hal ini dikarenakan tidak tujuan dari fenomenologi adalah mengungkap realitas secara mendalam berdasarkan pengalaman subjek. Untuk satu atau dua orang informan membutuhkan proses analisis yang cukup panjang.

Realitas kesadaran informan tidak ditujukan untuk menjadi justifikasi atau generalisasi. Namun, hanya dijadikan sebagai refleksi realitas yang muncul dari pengalaman subjek. Hal ini tentu berbeda dengan riset kuantitatif yang membutuhkan data dari responden yang banyak. Dalam penelitian kualitatif dengan analisis fenomenologi, tidak relevan untuk mewawancarai banyak subjek, karena akan cenderung mengarah pada generalisasi yang bukan menjadi tujuan riset kualitatif (Kamayanti, 2016; 154).

4.2 Kesadaran Dilema Professional Judgment “Aku”

4.2.1 Sebuah Perisai Retorika Di Balik Profesiolanitas

4.2.1.1 Auditor Sense: Dealing With Situational Factors

Berdasarkan pengalaman Bapak A yang notabene auditor senior, ketika auditor turun ke lapangan dan berinteraksi dengan klien akan secara otomatis muncul

perasaan bahwa terdapat kemungkinan klien ingin {melindungi kepentingan mereka} (*noema*). Akibatnya, terdapat batasan-batasan yang dibuat oleh klien terhadap ruang lingkup prosedur analitis auditor. Hal ini sebagaimana ungkapan Bapak A yang mengindikasikan adanya upaya dari klien untuk “melindungi kepentingan mereka” “...{mau akses kesini kadang kadang ada saja halangannya}” (*epoche*). Pada titik ini, *noema* yang dapat ditelusuri lebih lanjut berdasarkan pernyataan Bapak A berikut:

“...di satu sisi mungkin ingin melindungi kepentingan mereka gitu kan...”

“...sehingga mau akses kesini kadang kadang ada saja halangannya...”

Pada tataran ini, Bapak A merasa bahwa ketika terdapat pembatasan-pembatasan, “insting kecurigaan” dari seorang auditor akan muncul sebagai bentuk respon atas hal-hal yang dirasa tidak lazim atau mungkin seolah-olah ada perilaku yang tidak biasa dari klien ketika menghadapi serangkaian prosedur analitis yang hendak diterapkan auditor. Ungkapan berikut “...kita kalau seperti itu kondisinya emang kita malah {curiga} (*noesis*)” merefleksikan kesadaran Bapak A pada saat menghadapi berbagai pembatasan oleh klien. Sementara itu, ungkapan kesadaran Bapak A atas *noema* pertama berdasarkan pernyataan beliau berikut:

“...namun kita kalau seperti itu kondisinya emang kita malah curiga gitu kan...”

Pada titik ini pun juga dimensi *professional judgment* sebagai seorang auditor berhasil terungkap, yakni Bapak A menjelaskan bahwa insting curiga yang muncul dari seorang auditor merupakan suatu keharusan sebagai sikap seorang profesional. Insting kecurigaan merupakan representasi dari skeptisisme dari

seorang auditor. Hal ini sebagaimana yang diungkapkan Bapak A “...justru halangan halangan seperti itu menimbulkan {skeptisme kita sebagai seorang auditor akan muncul juga disana} (*intentional analysis*)”. Ungkapan yang merepresentasikan intensi tersebut adalah sebagai berikut:

“...tapi justru halangan halangan seperti itu menimbulkan skeptisme kita sebagai seorang auditor akan muncul juga disana...”

Berdasarkan ungkapan kesadaran Bapak A tersebut, poin yang dapat dicermati adalah auditor sebenarnya memiliki sifat responsif berupa insting kecurigaan ketika turun dan menghadapi berbagai kondisi di lapangan. Insting ini sebenarnya merupakan naluri seorang auditor, di mana dalam proses belajar selama di perguruan tinggi maupun proses sertifikasi profesi audit, auditor dibekali dengan pengetahuan, *skill* dan nilai atau penghormatan terhadap etika profesi, yakni dengan menerapkan skeptisisme profesional. Sikap skeptis membantu untuk menentukan langkah apa yang akan diambil ketika menghadapi kondisi-kondisi tertentu di lapangan. Misalnya, pilihan Bapak A adalah mendokumentasikan apapun yang beliau lihat atau beliau temukan sebagai fakta dan {mencatatnya sebagai temuan} (*noema*). Beliau mendokumentasikan apapun yang beliau temui dan mencatatnya sebagai temuan memiliki pengertian yang lebih dalam, yakni dengan asumsi temuan ini akan disampaikan kepada atasan “...nantinya {biar lembaganya sendiri} (*epoche*) yang mengambil putusan terhadap ini”. Berbagai hal yang disampaikan adalah menurut Bapak A adalah sesuatu yang bukan tanpa dasar, melainkan “yang menjadi dasar adalah {dokumen yang ada} (*epoche*)”. *Noema* lain yang berhasil di-*bracket* berdasarkan ungkapan Bapak A berikut:

“...jadi paling tidak saya tau dulu nanti saya catat sebagai temuan, nanti biar lembaganya sendiri yang mengambil putusan terhadap ini...”

“Yang menjadi dasar adalah dokumen yang ada”.

Bapak A meyakini bahwa bekerja dengan berdasarkan pada fakta yang ditemukan di lapangan yang kemudian didokumentasikan serta disampaikan memang tidak semuanya menunjukkan kondisi ideal, namun hal ini seharusnya menjadi orientasi dalam pemeriksaan, karena Bapak A merasa esensi audit adalah secara seksama menemukan poin untuk diperbaiki. Sebagaimana ungkapan Bapak A, “kadang memang tidak ideal kondisi seperti ini, tetapi ini merupakan {*adjustment* kita} (*noesis*). Konsep abstrak tentang kondisi ideal merupakan suatu celah dalam menjalankan prosedur audit dikarenakan dipenuhi subyektivitas. Namun, Bapak A tetap “...{melihat dari kondisi situasional} (*intentional analysis*) di sana”. Dilema muncul karena proses audit juga mau tidak mau harus “*dealing with the situational factors*” yang menyebabkan adanya konfrontasi antara “apa yang seharusnya” dengan “apa yang ada”. Kesadaran dan intensi yang terungkap tersebut berdasarkan pernyataan berikut:

“Kondisi itu membuat *adjustment* dari kita harusnya lima, kita cuma menemui tiga”.

“Saya melihat dari kondisi situasional disana”.

4.2.1.2 Profesionalitas Auditor Dikompromi Waktu

Pengalaman audit Ibu U yang dapat diuraikan unsur dilema yang berikutnya adalah dilema yang disebabkan karena adanya target. Seperti yang dituturkan beliau “Ya waktu, jadi audit itu kan biasanya mereka {punya target} (*noema*). Target yang dimaksud adalah target waktu. Ibu U juga memberikan penjelasan

mengenai target tersebut, {harus selesai laporan tanggal sekian} (*epoche*). “Padahal mungkin data yang kami ambil {tidak sesuai dengan kenyataan} (*noema*). Namun, Ibu U juga tidak dapat menegasikan adanya faktor waktu yang juga mempengaruhi proses maupun hasil audit seperti jumlah sampel yang diperiksa, kualitas bukti (kecukupan dan kelengkapan (*sufficient & completeness*), dan lain sebagainya. Namun, menurut Ibu U, faktor waktu tidak boleh menjadi alasan menegasikan profesionalitas. Pernyataan eksplisit dari Ibu yang menunjukkan *noema* yang di “*bracket*” di atas adalah sebagai berikut:

“...jadi audit itu kan biasanya mereka punya target, harus selesai laporan tanggal sekian, padahal mungkin data yang kami ambil tidak sesuai dengan kenyataan yang harus sesuai *dateline* waktu itu...”

Ibu U menilai bahwa meskipun proses audit dikejar *dateline*, tidak dapat serta merta menurunkan kualifikasi atau memberikan toleransi atas standar tertentu mengenai suatu asersi. Ibu U menuturkan bahwa ia harus {tetap memberikan penjelasan} (*noesis*) bahwa kriteria yang seharusnya seperti ini dan itu. Ibu U menjelaskan kriteria yang seharusnya, {agar *auditee* memperbaiki laporan atau asersi yang dilaporkan} (*intentional analysis*) kepadanya. Dilema yang terurai dalam hal ini adalah ketika auditor mencoba untuk menunjukkan profesionalitasnya, ia juga dihadapkan pada kondisi-kondisi di mana ia harus bertarung dengan waktu yang terbatas namun tetap harus menjaga kualitas kerja profesionalnya. Ungkapan Ibu U berikut ini merepresentasikan *noesis* dan *intensi*:

“...Ya saya jelaskan, saya jelaskan harusnya begini begini, habis ini kok begini ya harusnya kan, ya saya minta betulkan dulu”.

4.2.1.3 Penggalian Fakta dengan Skeptisisme Profesional

Auditor bekerja dengan berpegangan pada berbagai pedoman, serta melaksanakan pekerjaan dengan indikator prosedur maupun audit program yang telah dicanangkan. Prosedur merupakan hal penting karena dapat menjadi tolok ukur suatu asersi, akan tetapi Bapak A menyebutkan bahwa “kita {tidak semata mata prosedur..} (*noema*). *Noema* tersebut muncul dari ungkapan Bapak A berikut:

“Kita bisa tidak semata mata pada prosedur mas...”

Terdapat hal yang lebih penting dibandingkan dengan suatu hal yang presisi seperti prosedur yaitu {*professional scepticism*} (*epoche*). Bapak A menganggap bahwa prosedur hanyalah suatu *guide* bukan merupakan alat maupun teknik yang digunakan untuk “memastikan”. {Bagaimana kita bisa menggali lebih dalam} (*noesis*) merupakan hal yang jauh lebih penting dan lebih esensial, dibandingkan hanya menjalankan sejumlah prosedur. Di sinilah peran *professional judgment* sebagai seorang auditor. Orientasi dari sikap skeptis bagi auditor adalah {untuk mendapatkan fakta yang ada} (*intentional analysis*).

“...perlu adanya professional skeptisme...”

“Karena bagi saya prosedur hanya sebagai *guide* saja, bagaimana kita bisa menggali lebih dalam”.

“...jadi bagaimana skeptisme kita juga untuk mendapatkan fakta yang ada”.

Yang menjadi dilema adalah ketika hanya berpegang pada prosedur dan tidak menggunakan sepenuhnya *professional scepticism*-nya. Kemudian, menggunakan “*judgment*” sebagai suatu “tameng” untuk berlindung. Padahal, ketika seluruh prosedur telah dijalankan, bukan tidak mungkin auditor belum mendapatkan bukti yang menguatkan keyakinannya untuk memberikan opini

tertentu. Oleh karena itu, analisis harus dilanjutkan dengan menggunakan *judgment*, naluri, insting serta ketajaman dan kepekaan rasa, untuk menggali dan memperoleh fakta yang sebenar-benarnya. Namun, *judgment* atau pertimbangan profesional dari auditor akhir-akhir ini kembali dipermainkan dengan munculnya isu reliabilitas opini audit, kasus jual beli opini dan stempel KAP, kasus gagal audit dan lain sebagainya. Tentu saja hal seperti ini sangat mencederai kehormatan profesi di mata *stakeholder*.

4.2.1.4 Laporan yang tidak baik harus mendapat opini yang sesuai

Ibu U pernah memiliki pengalaman yang cukup unik, yaitu mengaudit suatu asersi dari {*auditee* yang laporannya kurang baik} (*noema*). Laporan yang kurang baik yang dimaksud adalah {laporan yang di dalamnya terdapat unsur ketidakberesan} atau mungkin menurut Ibu U disusun maupun {dilaporkan dengan kacau} (*epoche*). Pada tataran ini, Ibu merasa bahwa {seharusnya opini yang diberikan adalah disclaimer atau tidak memberikan opini} (*noesis*). Pernyataan Ibu di bawah ini merepresentasikan *noema* dan *noesis* yang diperoleh:

“Ada, ada yang mungkin karena dia laporannya kurang baik, laporan keuangannya maksudnya nggak beres, makanya ada beberapa hal mungkin kacau laporannya”.

“Ya, keputusan saya? ya saya opininya ya *disclaimer* tidak menyatakan pendapat, karena dari banyak hal dia tidak sesuai, makanya dari sekian opini dalam audit itu saya tidak menyatakan pendapat.”

Opini ini layak diberikan karena berdasarkan apa yang disampaikan di laporan keuangan “apa adanya”. Ibu U menilai bahwa opini *disclaimer* diberikan {...karena banyak hal dia tidak sesuai} (*intentional analysis*). Unsur dilema yang dirasakan oleh Ibu U adalah kondisi yang dihadapi terkadang bertentangan dengan

idealisme yang dibangun dalam audit, khususnya dalam mencanangkan kriteria maupun kualifikasi tertentu pada laporan keuangan untuk mendapatkan opini tertentu. Berikut ungkapan Ibu U yang menunjukkan intensi kesadarannya:

“Ya, keputusan saya? ya saya opininya ya disclaimer tidak menyatakan pendapat, karena dari banyak hal dia tidak sesuai, makanya dari sekian opini dalam audit itu saya tidak menyatakan pendapat.”

4.2.1.5 Dua Misi Dipundak Auditor: Gatekeeper dan Penyambung Hidup

Kantor Akuntan

Ketika ditanya secara eksplisit mengenai dilema etis pada saat melangsungkan kerja profesionalnya sebagai auditor, Ibu U menjawab dengan tegas bahwa beliau belum pernah mengalami dilema etik. Beliau dengan tegas menuturkan bahwa “dilema, {dilema nggak}, {saya sih konsisten}” (*noema*). Beliau memberikan penjelasan bahwa “{kalau memang tidak sesuai ya saya buat nyatakan tidak sesuai} (*epoche*), kalau memang tidak memenuhi syarat untuk di nyatakan wajar ya saya nyatakan tidak wajar, kalau memang *disclaimer* ya saya nyatakan *disclaimer*”. Noema yang di”bracket” di atas didasarkan pada ungkapan Ibu U berikut:

“...Kalau saya sih, kalau saya ya, saya sih konsisten aja kalau saya ya, kalau memang tidak sesuai ya saya buat nyatakan tidak sesuai,

Pada tataran ini, Ibu U merasa bahwa yang membuat dilema adalah {adanya perasaan tidak enak} ketika berada pada posisi harus memberikan hasil yang “kurang baik” kepada *auditee* atau hasil yang “belum berkenan di hati *auditee*”. Munculnya perasaan tidak enak ini dinilai sebagai hal yang lazim oleh Ibu U. Kelaziman yang dimaksud adalah perasaan tidak enak ketika memberikan fakta yang “kurang bagus” bagi *auditee* yang posisinya sebagai klien adalah

{suatu hal yang manusiawi} (*noesis*). Penggalian kesadaran atau *noesis* yang diperoleh di atas, merupakan analisis atas ungkapan berikut:

“...ya memang sih nggak enak kalau menyatakan tidak wajar kemudian tidak menyatakan pendapat itu kan manusiawi ya namanya hubungan antar auditor dengan perusahaan kan kita sama manusia...”

Bagaimanapun, auditor datang dengan membawa dua misi yang secara subjektif bertentangan (dua mata pisau). Di satu sisi, auditor adalah *gatekeeper* yang memegang peran penting sebagai penjaga garda terakhir memperjuangkan “reliabilitas laporan keuangan”. Namun, di sisi lain, *auditee* juga merupakan klien yang juga menjadi “penyambung hidup kantor akuntan”. Tentunya hubungan dengan klien adalah suatu “*intangible asset*” yang harus dijaga dengan baik oleh kantor akuntan, partner dan tim audit. Hal yang tidak dapat dinegasikan maupun dipungkiri adalah auditor memegang dua misi yang keduanya sulit untuk dijalankan secara “seiring sejalan”.

Ibu U memberikan kata kunci yang bersifat prinsip yaitu “...{tetep pegang teguh apa yang seharusnya saya nyatakan} (*intentional analysis*)”. Ibu U dapat menjalankan prinsipnya pun juga karena ada “*Factor L (Luck)*” yang dapat direpresentasikan oleh ungkapan beliau “Alhamdulillah ndak, nggak saya belum mengalami hal seperti itu, saya ndak pernah mengalami dilema etik, karena beberapa kali saya audit sesuai KAPnya”. Analisis intensi dari kesadaran Ibu U diwakili oleh ungkapan berikut:

“...kalau saya tetep pegang teguh apa yang seharusnya saya nyatakan sesuai dengan hasil akhir kertas kerja yang saya buat...”

4.2.1.6 Professional Judgment vs Due Professional Care

Bentuk *judgment* yang dilakukan Bapak A ketika menghadapi kondisi yang tidak bersesuaian dengan kebijakan maupun audit program yang dicanangkan sejak awal adalah tetap mencatat dan merekomendasikan kepada pimpinan. Bapak A menyebut bahwa "...{tetep masih direkomendasikan lah} (*noema*)". Rekomendasi yang dimaksud oleh Bapak A adalah mengomunikasikan hasil kerjanya yang telah didokumentasikan kepada pimpinan secara objektif. Termasuk di dalamnya adalah hal-hal yang menurut beliau {ndak *qualified*} (*epoche*). Bapak A menyadari bahwa hal-hal yang "ndak *qualified*" tetap harus disampaikan kepada pimpinan, hal ini dinilai merupakan bentuk dari *due professional care* sebagai auditor. Maksudnya, menyampaikan temuan sebagaimana adanya, meskipun temuan yang kurang bagus. Ungkapan Bapak A, "sebenarnya ndak *qualified* untuk ini {tetapi kenapa dimasukkan} (*noesis*) di sini", dapat dikatakan mengarah pada upaya mempertanyakan adanya hal yang tidak bersesuaian antara asersi dengan fakta. Pernyataan otentik yang mendasari *noema* hingga *noesis* di atas adalah sebagai berikut:

"Iya tetep masih direkomendasikan lah ya. Sebenarnya ndak *qualified* untuk ini tetapi kenapa dimasukkan disini".

Pada tataran ini, apa yang dilakukan Bapak A dapat dikatakan sebagai bentuk tanggung jawab terhadap hasil kerjanya di lapangan, beliau ingin menyampaikan hal yang menurut beliau kurang bagus agar dilakukan langkah perbaikan maupun rekomendasi perbaikan kepada klien. Ini merupakan manifestasi dari *due professional care* yang ditunjukkan oleh Bapak A. Bapak A menduga bahwa faktor yang identik melatarbelakangi temuan-temuan yang inkonsisten antara data dan fakta adalah faktor {hubungan

persaudaraan}(*intentional analysis*) antar *auditee*. Lebih lanjut, parameter situasional ini dianggap penting oleh Bapak A karena audit juga dibenturkan dengan sumber daya KAP. Sebagaimana pengalaman Bapak A ketika mengaudit di luar daerah memiliki keterbatasan dari segi anggaran. Berikut ungkapan asli Bapak A:

“Gak tau apakah ada hubungan persaudaraan antara operator dengan atasan”.

Selain itu, kapasitas yang dimiliki oleh KAP juga harus *dealing* dengan target waktu. Namun, perihal sumber daya dan waktu yang menjadi keterbatasan merupakan poin yang tidak di-*disclose* kepada klien. Berdasarkan ungkapan Bapak A pada titik ini, unsur dilema hadir dikarenakan faktor sumber daya dan situasional. Faktor sumber daya dan situasional ini ketika tidak “dipagari” dengan *due professional care*, maka dapat menyebabkan hasil audit terdistorsi, bahkan memberikan hasil yang bias. Hasil yang diperoleh tim nantinya akan didiskusikan dalam *exit meeting*. Dilema etis semakin terlihat ketika secara logis hasil audit dikomunikasikan kepada klien, dengan menghadapi kenyataan bahwa ketika klien setuju dengan temuan, mereka akan tandatangan, sedangkan kalau pun klien menunjukkan keberatan maka auditor hanya dapat menulis bantahan mereka, tutur Bapak A. Bapak A berprinsip bahwa “jadi kita tidak menilai dari luar yang diluar apa yang kita ketahui. Jadi benar-benar dari hasil yang kita peroleh”.

4.2.2 Pertempuran Hati Sang “Aku”

4.2.2.1 Pengingkaran terhadap Nilai

Terdapat hal yang menarik ketika Ibu U diminta untuk memberikan pendapat terkait kasus sanksi yang dikenakan terhadap kantor akuntan tertentu karena dianggap menunjukkan mengaudit dengan prosedur yang tidak memadai yang *in* di tahun 2018 kemarin. Pendapat Ibu U tentang auditor yang justru terlibat dalam kasus kecurangan adalah karena adanya faktor tekanan. Ibu U mengungkapkan bahwa seseorang berbuat atau melakukan tindakan tertentu, itu ada faktor yang melatarbelakanginya.

Dalam hal *professional judgment* dan kasus kecurangan maupun kelalaian yang dilakukan auditor erat kaitannya dengan {faktor tekanan} (*noema*). Faktor tekanan yang dimaksud oleh Ibu U (yang menjadi preferensi Ibu U sebagai penyebab kecurangan) adalah {tekanan dia untuk mendapatkan klien yang besar} (*epoche*). Pada titik ini, Ibu U memberikan ungkapan yang dapat dinilai sebagai refleksi kesadaran (kesadaran/apa yang dirasakan/diyakini Ibu U) terhadap poin profesional dan tekanan untuk mendapatkan klien. *Noema* yang di-*capture* (*bracketing*) tersebut merujuk pada ungkapan Ibu U:

“Ya orang melakukan tindakan demikian itu kan pasti ada yang melatarbelakanginya ya, bisa jadi ya tekanan ini mas, kan ada tekanan...”

“...ya mungkin tadi tekanan dia untuk mendapatkan klien yang besar misalnya...”

Refleksi kesadaran dapat dilihat dari adanya keyakinan Ibu U bahwa sebenarnya auditor “{jelas logikanya dia pasti menyatakan itu tidak benar tapi tetep dia melakukan} (*noesis*)”. Ungkapan Ibu U ini seolah berusaha untuk

menggambarkan adanya pengingkaran terhadap nilai yang sebenarnya hadir dalam hati kecil auditor. Pada kondisi seperti ini, auditor tidak berdaya membendung “tekanan” tersebut. {Pengingkaran terhadap nilai yang hadir dalam hati kecil bentuk dari faktor tekanan} (*intentional analysis*) yang secara superior mendeterminasi perilaku auditor untuk melakukan kecurangan. Sementara itu, ungkapan Ibu U berikut yang merupakan manifestasi kesadaran dan intensinya:

“...karena kan jelas logikanya dia pasti menyatakan itu tidak benar tapi tetep dia melakukan...”

“...mesti ada tekanan, salah satu tekanan ya itu tadi...”

4.2.2.2 Dilema Sistem Nilai: Nilai Pribadi vs Nilai Komunitas

Proses penggalian kesadaran dari informan Bapak A mengenai dilema etis dalam *professional judgment* berdasarkan pengalamannya sebagai auditor secara lebih lanjut dilakukan dengan meminta tanggapannya atas isu dan beberapa kasus tertentu. Beliau mengungkapkan bahwa seseorang harus memiliki {batasan} (*noema*). Bapak A mencoba menjelaskan istilah ini dengan kiasan seperti “*ngunu yo ngunu tapi ojo ngunu*”; jangan “*nemen-nemen*”; “*gampangan ga opo opo tapi ojok sampek ngambung*”; serta “*ojo kenceng-kenceng*”. Batasan yang harus dimiliki oleh seseorang menurut Bapak A adalah {*value* kita sendiri} (*epoche*). *Value* atau sistem nilai ini adalah apa yang kita yakini. Nilai yang kita yakini ini akan menuntun kita dalam berperilaku. Misalnya, ketika dalam suatu komunitas aada suatu hal yang kita nilai dilematis, tetapi menurut sebagian besar komunitas tersebut biasa saja. Berikut pernyataan Bapak A yang merepresentasikan *noema* di atas:

“Kita punya batasan sesuai dengan profesi kita “*gampangan gapopolah tapi ojok sampek ngambung*”.

Kalau saya *value* kita sendiri sih, jadi misalkan bagi orang lain gak ada masalah tapi bagi saya nggak oke

Pada tataran ini kita bisa memberikan sikap yang mana tetap berpegang pada nilai yang kita yakini dengan cara setidak-tidaknya, kita tidak menyepakati suatu hal tersebut. Bapak A menegaskan bahwa “jadi ada suatu batasan *value* yang kita bawa sendiri-sendiri emang sehingga itu yang membatasi, {agak subjektif sih itu} (*noesis*). Pada tataran ini, ungkapan Bapak A menunjukkan sebuah perasaan bahwa sistem nilai yang kita yakini mungkin bukan hal yang disepakati oleh komunitas kita atau dengan kata lain bukan kesepakatan objektif pada suatu komunitas dalam arti bertentangan dengan paham komunitas kita. Ungkapan yang merupakan manifestasi kesadaran di atas adalah sebagai berikut:

“Jadi ada suatu batasan *value* yang kita bawa sendiri sendiri emang sehingga itu yang membatasi, agak subjektif sih itu”.

Namun, sistem nilai ini yang menjadi “pagar” bagi kita agar mampu menunjukkan sikap dan perilaku yang konsisten yang memiliki nilai kebaikan. Bapak A menyatakan bahwa berpegang pada suatu nilai kebaikan adalah suatu keharusan. Hal ini dikarenakan nilai itu sudah terinternalisasi dalam diri, yang seolah mengarahkan setiap tindakan kita. Bahkan akan menjadi karakter ketika diulang-ulang dan menjadi kebiasaan. Nilai adalah sebuah bentuk {tradisi agar kita menjadi kuat} (*intentional analysis*). “Seperti halnya beladiri, untuk lulus ujian, kita harus mau dipukuli”. Sementara itu, ungkapan Bapak A yang mendukung analisis intensi adalah sebagai berikut:

“Itu sebenarnya tradisi, agar kita menjadi kuat”.

4.2.2.3 Antara “Standar” & “Sistem Nilai”

Sifat *professional judgment* yang sangat subjektif dan sangat volatil, menjadikan multitafsir sebagai keniscayaan serta mengaburkan indikator-indikator kebenaran.

Peneliti menanyakan pendapat Bapak A terkait dengan konsep *professional judgment* yang ideal. Bapak A menyatakan bahwa *professional judgment* yang ideal adalah “{gabungan antara sebuah pertimbangan profesional dalam artian standar} yang sudah ditetapkan untuk menjalankan sebuah profesi dan itu {dikombinasikan dengan *value* kita} (*noema*). Ilustrasi dari konsep ini mungkin seperti gelombang frekuensi radio, di mana terdapat standar di satu sisi dan di sisi lain yang tidak dapat dinegasikan adalah sistem nilai. Hal ini seperti yang ditanyakan Bapak A “nah, repotnya memang terjadi dilema {ketika kita punya standar yang tinggi namun *value* kita rendah} (*epoche*). Noema ini tersingkap dari ungkapan Bapak A berikut:

“Kalau menurut saya sendiri, gabungan antara sebuah pertimbangan profesional dalam artian standar yang sudah ditetapkan untuk menjalankan sebuah profesi dan itu dikombinasikan dengan *value* kita”.

“Nah repotnya memang terjadi dilema ketika kita punya standar yang tinggi namun *value* kita rendah, dilema etisnya mungkin akan muncul seperti itu”.

Dialektika antara standar dengan *value* akan menghasilkan output dilema ketika kadarnya tidak seimbang. Sebagai contoh, sistem nilai yang tinggi diikuti dengan standar yang rendah, maka hasil tidak dapat maksimal karena secara teknis berarti bahwa terdapat idealisme yang tidak dapat diwujudkan. Contoh lainnya di mana, standar tinggi diikuti sistem nilai yang rendah akan menghasilkan penawaran-penawaran terhadap standar yang telah ditetapkan. Intinya, standar yang tidak didukung dengan sistem nilai akan {terjadi *gap*}

(*noesis*). Kedua hal ini alangkah baiknya {dua poin ini seiring} (*intentional analysis*). *Professional judgment* harus diterapkan dengan kadar kandungan “standar” dan “nilai” yang seimbang agar menutup celah terjadinya dilema etis.

Noesis dan intensi yang muncul adalah berdasarkan ungkapan berikut:

“...jadi standarnya sudah seperti ini namun tidak didukung oleh *value* pribadi yang tinggi sehingga terjadi *gap*”.

“Jadi alangkah baiknya dua poin ini seiring”.

4.2.2.4 *Professional Judgment: Mendapat Kepercayaan Stakeholder*

Ketika peneliti mencoba untuk menggali kesadaran pada tataran konsep mengenai *professional judgment*, Bapak A mendefinisikan *professional judgment* sebagai {*judgment* yang berdasarkan pertimbangan yang ada, tidak dibuat buat} (*noema*). Ketika digali lebih dalam mengenai definisi ini, Bapak A memberikan penjelasan {pokoknya apa adanya, jadi gak dipoles} (*epoche*). Ungkapan yang mendukung kemunculan *noema* yang di-*bracket* tersebut adalah sebagai berikut:

“*Judgment* yang berdasarkan pertimbangan yang ada, tidak dibuat buat. Pokoknya apa adanya jadi gak di poles”.

Berkenaan dengan ungkapan Bapak A sebelumnya tentang menghargai profesi, maka *judgment* harus dilakukan secara “*do your best*”, melakukan yang terbaik sesuai kemampuan. Bapak A meyakini bahwa {*value* ini yang harus dipegang} (*noesis*). Tujuannya adalah agar {kita lebih dipercaya orang} (*intentional analysis*). Menurut Bapak A, *professional judgment* sebagai seorang auditor harus diterapkan dengan seluruh kemampuan kita, memberikan yang terbaik. Ungkapan yang merepresentasikan kesadaran tersebut adalah sebagai berikut:

“Jadi *value* itu yang saya pegang. Jadi dengan itu kita lebih dipercaya orang”.

Distorsi akibat dilema etis dalam proses audit, utamanya ketika menerapkan *judgment* ini dapat ditekan ketika auditor memegang teguh nilai “menghargai profesi”. Selain itu, auditor juga harus menyadari bahwa kita butuh kepercayaan *stakeholder*. Oleh karena itu, melakukan segala upaya agar kita mendapat kepercayaan adalah unsur esensial dari *professional judgment*.

4.2.2.5 Mencintai Profesi

Salah satu tantangan dalam proses audit adalah terkait dengan pengumpulan bukti audit. Bapak A menceritakan sekilas pengalaman beliau ketika mengaudit bendahara kehutanan yang terlibat kasus penggelapan dana dan sempat masuk ke ranah hukum, ditangani oleh kepolisian. Bapak A menuturkan bahwa adanya {kesulitan dalam mencari data} (*noema*). Kesulitan mencari data disebabkan karena {kantor dia sudah di *police line*} (*epoche*) semua, sehingga tidak dapat diakses. Bapak A dan tim kemudian memutuskan untuk lebih {mementingkan cek fisik} (*epoche*). Bapak A menilai hal yang lebih penting pada saat itu adalah menguji apa saja yang telah dikerjakan *auditee* berbekal program-program yang telah dibuat dari kantor pusat. Upaya ini merupakan bentuk *judgment* Bapak A bahwa beliau dan tim memiliki orientasi untuk mendapatkan jawaban terkait dengan {bener gak sih dia kerjakan di lapangan} (*noesis*). Langkah ini dapat dikatakan sebagai *judgment* dikarenakan adanya keterbatasan dalam memperoleh bukti audit berupa dokumen, namun Bapak A dan tim dituntut untuk tetap memperoleh kesimpulan atas asersi *auditee*. Unsur dilema kembali muncul karena menurut Bapak A {memang tidak sesuai yang diharapkan} (*epoche*).

Namun, menurut Bapak A {audit program harus tetap dijalankan} (*noesis*).

Pernyataan otentik dari Bapak A adalah sebagai berikut:

“Kita memiliki kesulitan dalam mencari data karena di kantor dia sudah di *police line* semua, kita tidak bisa mengakses. Jadi kita lebih mementingkan cek fisiknya. Dan juga program program yang dia buat yang dari kantor pusat seperti apa kemudian bener gak sih dia kerjakan di lapangan”.

“Memang tidak sesuai yang diharapkan tetapi kita melaksanakan programnya”.

Dilema yang sangat kentara yang dialami oleh Bapak A adalah ketika {waktu itu sudah ada sedikit pesan dari pusat auditornya} (*noema*). “Pesan” yang dimaksud adalah {kalau bisa jangan terlalu jelek} (*epoche*). Langkah profesional yang dapat dipertahankan oleh Bapak A adalah menyerahkan seluruh hasilnya pada ketua tim. Namun, pada tataran ini Bapak A {tetap apa adanya sesuai pertimbangannya} (*noesis*). Bapak A meyakini bahwa tindakan ini merupakan suatu keharusan. Intensi yang dapat ditangkap adalah upaya untuk {menilai berdasarkan profesionalitasnya} (*intentional analysis*). Unsur dilema yang dapat dicermati di sini adalah idealisme yang dipegang oleh auditor hanya dapat dipertahankan pada tingkat tim. Sebaliknya, idealisme auditor hanya dapat direpresentasikan dalam bentuk harapan agar *due professional care* tetap menjadi dasar. *Noema* dan *noesis* ini didasarkan pada ungkapan eksplisit Bapak A berikut:

“Waktu itu memang sudah ada sedikit pesan dari pusat auditornya, bilang kalau bisa ini jangan terlalu jelek”.

“Tetapi saya tetap apa adanya sesuai pertimbangan saya”.

“Kalau saya menilai berdasarkan profesionalitasnya saja”.

Ketika ditanya secara lebih mendalam mengenai pentingnya profesionalitas bagi beliau, secara tegas Bapak A menjawab “loh ya penting, itu

kan {yang kita jual sebagai nilai} (*noema*)!”. Lebih lanjut Bapak A menilai bahwa profesionalitas penting karena beliau mempunyai rasa memiliki atas profesinya sebagai akuntan maupun auditor. Hal ini sebagai mana ungkapan beliau yang berusaha menunjukkan argumentasi mengenai pentingnya profesionalitas “ini kan {profesi kita} (*epoche*)”. Kemudian, ungkapan ini diteruskan dengan ungkapan “kalau tidak kita hargai {ya apa gunanya profesi kita!?!} (*noesis*) (*intentional analysis*). Kesadaran atas *noema* dan *noesis* tersebut dianalisis berdasarkan pernyataan berikut:

“Loh ya penting, itu kan yang kita jual sebagai nilai. Ini kan profesi kita, kalau tidak kita hargai ya apa gunanya profesi kita”.

Pada titik ini, satu hal yang dicermati oleh peneliti adalah bahwa adanya rasa cinta terhadap profesi yang dimanifestasikan dengan rasa memiliki oleh Bapak A. Sehingga muncul dorongan untuk bekerja dengan hati nurani, berorientasi pada apa yang benar dan apa yang seharusnya, sebagaimana yang diajarkan diamanahkan dalam kode etik profesi. Bapak A juga menunjukkan bahwa yang dapat menghargai suatu profesi adalah “kita yang menjalani profesi tersebut”. Sama halnya ketika kita ingin dihormati, maka hormatilah diri kita, jadikan diri kita sebagai sosok yang menyiratkan hal-hal terhormat, dengan mengerjakan hal-hal yang terhormat, membiasakannya, hingga pada akhirnya hal tersebut menjadi karakter, dan ketika ia mendarah daging, maka ia akan menjadi nilai yang tertanam dalam diri kita. Hal ini juga dapat dinilai berdasarkan sudut pandang kebenaran praktis dan koherensi yang berujung pada premis “kalau tidak menjunjung profesionalitas, maka apa gunanya profesi kita”. Justru ketika kita dikalahkan oleh dilema yang hadir saat memberikan jasa profesional kita, maka

pada saat itu dapat dikatakan bahwa kita sudah kehilangan rasa cinta terhadap profesi kita.

4.2.2.6 Professional Judgment: Sebuah Tanggung Jawab Transendental

Lapisan kesadaran terakhir yang dapat di-*capture* dari ungkapan Bapak A sudah masuk dalam kesadaran transendental. {Sisi transendental saya harus bersikap jujur} (*noema*), {harus memberikan apa yang menjadi hak orang} (*epoche*), berusaha menempatkan semuanya pada tempatnya. Bagi Bapak A terdapat unsur tanggung jawab transendental dalam menjalankan kerja profesionalnya yang mana selalu erat dengan *professional judgment*. Artinya, *professional judgment* harus diterapkan dengan merefleksikan ruh transendental. Singkatnya, ada nilai religiusitas yang hadir dalam menjalankan kerja sebagai seorang profesional. *Noema* yang bernuansa spiritual religius ini terungkap ketika Bapak A menyatakan hal berikut:

kalau sisi transendental saya harus bersikap jujur, harus memberikan apa yang menjadi hak orang, berusaha menenempatkan semuanya pada tempatnya lah

Manifestasi tanggung jawab transendental kepada Tuhan dalam menjalankan kerja profesional sebagai auditor dapat berupa memegang teguh kejujuran. Lebih jauh, tanggung jawab transendental yang dimaksud Bapak A adalah memberikan apa yang menjadi hak orang, serta menempatkan semua pada tempatnya. Bapak A menilai bahwa apa yang kita lakukan akan kembali lagi kepada kita, sebagaimana yang kita tanam akan kita tuai hasilnya. {Prinsipnya, kalau saya tidak ingin dibohongin orang ya jangan bohongin orang} (*noesis*). Analisis kesadaran didasarkan pada ungkapan berikut:

“...jadi prinsipnya kalau saya tidak ingin di bohongin orang ya jangan bohongin orang”

Sebagai auditor Bapak A mewujudkan tanggung jawab transendental dalam *professional judgment*-nya dengan mengedepankan apa yang seharusnya, bekerja dengan menggambarkan fakta yang ada. Bekerja secara objektif, sesuai batasan dan tanggung jawab yang diemban beliau. Namun, ketika hasil kerja profesionalnya dinilai tidak sesuai karena dianggap terlalu idealis, Bapak A memandang “terserah entah itu dipakai atau malah dibuang ke tempat sampah ya silahkan”. Bagi Bapak A, hal ini merupakan {tanggung jawab profesi} (*intentional analysis*) di mana di dalamnya terdapat ruh tanggung jawab transendental kepada Tuhannya, yakni dengan tidak mengambil hak orang lain, menempatkan sesuatu pada tempatnya. Sementara itu, analisis intensi atas kesadaran Bapak A didasarkan pada ungkapan berikut:

“Iya salah satunya iya, tanggung jawab profesi iya, tanggung jawab transendental iya

Dalam multiparadigma, puncak dari paradigma alternatif adalah paradigma spiritual religius. Ketika berada pada tingkat kesadaran ini, segala bentuk tindakan termanifestasi ruh maupun nilai-nilai KeTuhanan. Namun, ketika berada di lapangan, pilihannya adalah apakah kita akan menegaskan atau memmanifestasikan nilai-nilai KeTuhanan.

4.2.2.7 Nilai Religiusitas sebagai Karakter Seorang Auditor

Penggalian kesadaran yang coba dilakukan atas ungkapan-ungkapan Ibu U, pada titik terakhir penghujung wawancara, terungkap *noema* yang hemat saya sudah masuk dalam kesadaran spiritual religius. Kesadaran spiritual religius sebagai

seorang auditor. Ibu U menuturkan bahwa auditor {harus dibekali dengan nilai religiusitas} (*noema*). *Noema* ini muncul dari ungkapan Ibu U berikut:

“Makanya auditor harus dibekali nilai nilai religiusitas sehingga tekanan apapun dia tetep sesuai dengan nilai nilai yang dia pegang ya...”

Nilai religiusitas yang dimaksud secara spesifik mengarah pada pembentukan karakter auditor yang berpegang teguh pada pendirian (prinsip, baca: premis yang benar). Seperti yang diungkapkan Ibu U, “sehingga kalau memang tidak wajar ya dinyatakan tidak wajar tidak kemudian merubah opini menjadi wajar, karena mereka mesti tau ya {kalau itu melanggar etika} sebagai akuntan sebagai auditor”. Ada nilai etika yang harus diindahkan oleh auditor. Terlebih ditaati, refleksi kesadaran Ibu U menyampaikan pesan bahwa {nilai nilai itu tidak hanya sekedar diketahui tapi benar benar masuk dalam jiwa} (*noesis*). Kesadaran ini muncul ketika ungkapan Ibu U tersampaikan, yaitu sebagai berikut:

“...dan nilai nilai itu tidak hanya sekedar diketahui tapi benar benar masuk dalam jiwa mereka sehingga perkataan, prilaku, tindakan, termasuk tindakan dalam menandatangani opini harus sesuai tidak berbohong...”

Nilai religiusitas sejatinya tidak hanya menjadi seperangkat aturan yang harus ditaati, tetapi juga mengandung terminologi yang *beyond the rule* (lebih dari sekedar aturan. Nilai merupakan suatu keyakinan, nilai dapat dipersamakan dengan premis positif yang bukan hanya menjadi pagar, sesuatu yang merasuk ke dalam jiwa, atau bahkan sesuatu yang merupakan sifat dasar ruh manusia yang ditiupkan Tuhan, yang selalu menginginkan kebaikan. Karena representasi dari sifat dasar ruh, nilai secara hakikat membentuk kepribadian seseorang yang tentu bermuatan kebaikan, karena nilai sendiri tidak mungkin merepresentasikan hal

buruk. Oleh karena itu, nilai akan hadir membayangi dalam hati kecil ketika seseorang melakukan sesuatu yang bertentangan dengan premis nilai ini.

Ibu menjelaskan mengapa nilai religiusitas penting bagi auditor melalui ungkapan berikut “...{sehingga perkataan, prilaku, tindakan} (*intentional analysis*), termasuk tindakan dalam menandatangani opini harus sesuai tidak berbohong, jadi kalau antara hati dan apa yang di ucapkan dan ditulis itu berbeda nanti kan dia tidak jujur, bisa jadi kan hatinya mengatakan ini ndak bener tapi tetep dia melakukan tindakan yang berbeda dengan nuraninya itu kan berarti dia berbohong pada dirinya sendiri pada orang lain terhadap fakta yang ditemukan dilapangan, dan itu kebanyakan yang mempengaruhi, salah satunya bisa jadi karena tekanan materi tadi sehingga bisa melakukan hal seperti itu, bisa jadi kalau dia seorang auditor tekanan dari pemilik KAP yang ujung ujungnya pemilik kan juga punya kepentingan terhadap klien berkelanjutan dari bisnisnya”. Nilai religiusitas memiliki implikasi yang cukup besar dalam segala aspek audit, seperti aspek esensi audit, teknis, SDM, dan lain sebagainya. Ibu U meyakini bahwa nilai religiusitas adalah merupakan syarat primer karakter seorang auditor. Arah intensi dari kesadaran tersebut terungkap atas ungkapan Ibu berikut:

“...sehingga perkataan, prilaku, tindakan, termasuk tindakan dalam menandatangani opini harus sesuai tidak berbohong...”