

## KESADARAN ETIS DALAM JEJAK PROFESI AKUNTAN MANAJEMEN Studi pada Salah Satu BUMN di Kota Gresik Jawa Timur

**Erlina Diamastuti**

Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Surabaya  
erlina\_d@yahoo.co.id

### **Abstract**

*This study underscores that ethical decisions are taken by the management accountants in an BUMN is always based on the awareness of ethical and personal values as individual dimensions relating to ethical practices. The more solid values ingrained in management accountants, it is increasingly easy management accountants to understand and interpret the ethics of the profession to which it aspires. These values will drive the self-consciousness to takes steps in accordance with the ethical limits.*

*This study was conducted by using a non positivistik approach with intepretif-critical perspective on one of the state that is in Gresik. Non-positivistic approach selected authors with a view to understanding the phenomenon of what is happening on the subject of research as behavior, perception, action, motivation etc. The overall depicted in the form of words and language in a specific context and nature by using a variety of methods.*

*The study results indicate that personal values are shown as a permanent framework relative perceptions that shape and influence the behavior in general. That is, the value of personal or individual values that exist in self-awareness is driving management accountants to conduct ethical behavior. If the personal values, such as honesty as part of spirituality in management accountant, then the value will trigger a greater awareness for ethical action, so that management accountants can take ethical decisions in any condition.*

**Keywords:** *Awareness Ethical, Ethical Decisions, Spirituality, Management Accountant*

### **1. PENDAHULUAN**

Analisis terhadap perilaku dalam profesi akuntan menunjukkan bahwa akuntan mempunyai kesempatan untuk melakukan tindakan tidak etis dalam profesi mereka (Fine et al, 1988). Hal ini dikarenakan, seorang akuntan dalam menjalankan profesinya akan selalu dihadapkan pada sebuah konflik kepentingan dan dilema etika yang akan melibatkan pilihan antara nilai-nilai yang bertentangan.

Nilai adalah sesuatu yang berharga, bermutu, menunjukkan kualitas serta berguna bagi kehidupan manusia. Bertens (1999) melihat nilai sebagai sesuatu yang kita iyaikan atau kita amini dan selalu mempunyai konotasi positif. Sedangkan Liliweri (2002) melihat nilai adalah sebuah kepercayaan yang didasarkan pada sebuah kode etik di dalam masyarakat. Dalam hal ini nilai akan selalu dimulai dengan suatu kesadaran. Kesadaran merupakan suatu yang dimiliki oleh manusia dan tidak ada pada ciptaan Tuhan yang lain. Kesadaran yang dimiliki oleh manusia merupakan bentuk unik di mana ia dapat menempatkan diri manusia sesuai dengan yang diyakininya. Refleksi merupakan bentuk dari pengungkapan kesadaran, di mana ia dapat memberikan atau bertahan dalam situasi dan kondisi tertentu dalam lingkungan (Giddens *et al.* 2004).

Kesadaran sangat berkaitan dengan manusia bahkan yang membedakan manusia dengan binatang. Kesadaran merupakan unsur dalam diri manusia untuk memahami realitas dan bagaimana cara bertindak atau menyikapi terhadap realitas. Manusia dengan dikaruniai akal budi merupakan makhluk hidup yang sadar tentang dirinya. Kesadaran yang dimiliki oleh manusia, kesadaran dalam diri, akan diri sesama, masa silam, dan kemungkinan masa depannya. Manusia memiliki kesadaran akan dirinya sebagai entitas yang terpisah serta memiliki kesadaran akan jangka hidup yang pendek, akan fakta ia dilahirkan di luar kemauannya dan akan mati di luar keinginannya.

Kesadaran seorang selalu terkait dengan perilaku. Perilaku muncul karena adanya suatu kesadaran yang ada dalam setiap individu tak terkecuali akuntan manajemen. Perilaku etis muncul karena adanya kesadaran etis dari individu yang bersangkutan. Muawanah dan Indriantoro (2001) menyatakan bahwa kesadaran etis adalah tanggapan atau penerimaan seseorang terhadap suatu peristiwa moral tertentu melalui suatu proses penentuan yang kompleks sehingga dia dapat memutuskan apa yang harus dia lakukan pada situasi tertentu.

Kesadaran etis sangat dibutuhkan dalam profesi akuntan, karena kesadaran etis adalah penentu dalam keberlangsungan aktivitas seorang akuntan. Untuk itu, kesadaran etis merupakan isu yang sangat menarik dalam akuntansi keperilakuan. Munculnya isu ini dikarenakan banyaknya konflik kepentingan dalam aktivitas profesi akuntan. Konflik kepentingan ini terkadang menyebabkan sebuah skandal akuntan.

Skandal akuntan muncul dikarenakan maraknya manipulasi laporan keuangan yang dilakukan oleh salah satu profesi akuntan yaitu akuntan manajemen. Akuntan manajemen menurut Suwarjono (2002) adalah akuntan internal perusahaan yang bertanggungjawab terhadap sistem akuntansi dan penyajian laporan keuangan. Manipulasi laporan keuangan yang dilakukan oleh akuntan manajemen disebabkan karena tekanan pasar kepada perusahaan untuk memenuhi target laba yang sesuai dengan permintaan pasar (Widarto, 2004). Tekanan pasar ini sering berdampak pada pendapatan sehingga pihak manajemen melalui akuntan manajemennya melakukan tindakan untuk mempengaruhi angka laba. Akibatnya kualitas laporan keuangan menjadi menurun. Selain itu munculnya fenomena bahwa angka laba digunakan sebagai ukuran kinerja sebuah perusahaan akan menyebabkan beberapa perusahaan melakukan manipulasi terhadap angka labanya. Perusahaan dengan laba yang relatif rendah dianggap lebih buruk kinerjanya dibandingkan dengan perusahaan yang tinggi labanya.

Maraknya skandal akuntansi yang melibatkan akuntan manajemen disebabkan akuntan manajemen sering menyalahi kepercayaan yang diberikan oleh pihak pemegang saham, manajemen ataukah masyarakat. Perilaku yang sering dilakukan oleh akuntan manajemen seperti melakukan *mark up* terhadap pendapatan dan laba perusahaan atau melakukan pencatatan penjualan yang tidak wajar. Kecurangan ini bisa terjadi karena adanya tekanan, dorongan dan peluang untuk melakukan kecurangan, tetapi hal yang paling krusial adalah hilangnya kepercayaan yang diberikan perusahaan kepada pihak akuntan manajemen. Skandal akuntansi yang ada dalam perusahaan sebenarnya diketahui oleh pihak akuntan manajemen perusahaan, tapi karena mereka mempunyai tanggung jawab kepada pihak top manajemen perusahaan maka mereka tidak bisa berbuat apa-apa.

Berdasar uraian yang telah dijabarkan di atas tampak bahwa laporan keuangan yang andal menjadi sangat penting. Namun dalam praktiknya, manipulasi laporan keuangan yang dilakukan akuntan manajemen sering terjadi dalam dunia bisnis pada saat ini. Tekanan organisasional adalah salah satu alasan yang selalu muncul pada saat kondisi ini terjadi. Adanya tekanan organisasional memang sering menyebabkan akuntan tidak dapat independen dalam menjalankan profesinya. Akibatnya, situasi ini merujuk pada satu pilihan yaitu perilaku menyimpang dan tindakan tidak etis.

Tekanan organisasional untuk berperilaku etis yang terjadi tidak memastikan bahwa bawahan akan selalu mengalami keadaan konflik emosional. Jika akuntan manajemen tidak melakukan standar etis tinggi, mereka akan merasionalkan perilaku tidak etis sebagai bagian yang dibutuhkan dalam pekerjaannya atau lingkungan bisnis dan diharapkan dapat menghindari konflik internal. Sumber konflik yang terjadi antara organisasi-profesional pada umumnya adalah tekanan pihak manajemen perusahaan untuk melakukan perilaku tidak etis, seperti manipulasi hasil laporan keuangan. Tekanan tersebut akan secara langsung menyebabkan konflik pada profesionalisme seperti otonomi dalam melayani kepentingan publik.

Latar belakang yang telah diuraikan di atas memotivasi penulis untuk melakukan studi ini dengan isu mengenai kesadaran seorang akuntan manajemen dalam aktivitas profesinya. Untuk menyelidiki isu ini, penulis melakukan berbagai analisis lapangan antara lain proses interview,

dokumentasi dan perekaman kejadian-kejadian pada aktivitas akuntan manajemen di salah satu BUMN di Kota Gresik Jawa Timur

### **1.2. Pertanyaan Penelitian**

Penelitian ini dilakukan oleh penulis untuk melihat, memaknai dan mengkritisi praktik akuntan manajemen dalam aktivitas profesinya yaitu penyusunan laporan keuangan. Laporan keuangan adalah produk yang dihasilkan oleh para akuntan manajemen. Kelayakan dan kualitas sebuah laporan keuangan merupakan taruhan bagi mereka, karena digunakan untuk pengambilan keputusan bagi pihak internal perusahaan dan eksternal perusahaan. Untuk itu dibutuhkan sebuah perilaku yang merujuk pada sebuah keputusan etis. Sehingga pertanyaan penelitian dalam studi ini adalah bagaimana perilaku seorang akuntan manajemen dalam mengambil sebuah keputusan. Studi ini dilakukan pada akuntan manajemen salah satu BUMN di Indonesia yang berlokasi di Kota Gresik Jawa Timur

### **1.3. Tujuan Penelitian**

Penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan, mengkritisi dan memaknai praktik etika yang dilakukan oleh akuntan manajemen pada sebuah BUMN di Kota Gresik dalam melakukan pengambilan keputusan etis.

## **2. PENJELAJAHAN PENDEKATAN DALAM PENENTUAN METODE PENELITIAN**

Studi ini menggunakan pendekatan non-positivistik dengan perspektif interpretif-kritis. Penentuan paradigma interpretif didasarkan pada cara yang akan diambil oleh peneliti dalam pengumpulan data-data di lapangan. Burrell dan Morgan (1979) menggambarkan sifat interpretif sebagai paradigma yang memiliki karakteristik untuk memahami dan menjelaskan dunia sosial yang tidak terlepas dari kacamata personal yang terlibat langsung dalam sebuah proses sosial.

Perspektif kritis yaitu pemahaman pada pengalaman kehidupan orang-orang nyata dalam konteksnya. Pendekatan perspektif kritis meneliti kondisi sosial dan membongkar tatanan-tatanan kekuasaan operatif. Ilmu sosial kritis membuat sebuah kesadaran melalui upaya penyatuan teori dan tindakan. Tujuan penelitian kritis utk mengekspos cara-cara benturan berbagai kepentingan yang berkompetisi & penyelesaian konflik-konflik oleh satu kelompok atas kelompok yang lain. Tujuannya adalah membongkar proses dominasi yg biasanya tersembunyi.

Berdasarkan dua perspektif, studi ini hendak melihat fenomena yang terjadi pada praktik akuntansi khususnya praktik pengambilan keputusan yang tidak pernah lepas dari berbagai konflik kepentingan kemudian mengabungkan dengan orientasi dan konsep sentral dari teori kritis dari mazhab Frankfurt mengenai sebuah kesadaran dan keterasingan. Kesadaran:kekuatan yang secara ultima menciptakan dan menopang dunia sosial. Kesadaran dibangun secara internal tetapi dipengaruhi oleh bentuk-bentuk yang diasumsikan lewat proses objektivikasi dan dialektika antara dunia objektif dan subjektif. Keterasingan: keadaan dimana, dalam totalitas tertentu, keterjepitan kognitif muncul di antara kesadaran seseorang dan dunia sosial objektif, maka orang tersebut melihat apa hal esensial dari penciptaan kesadarannya sendiri dalam kekerasan, dominasi, realitas eskternal. Keterjepitan ini adalah keterjepitan yang disebabkan alienasi, yang menceraiberaut seseorang dari dirinya yang sejati dan menghambat pemenuhan potensialitas dirinya sebagai manusia.

### **2.1. Metode Pengumpulan Data**

Dalam studi ini, penulis menggunakan metode wawancara mendalam, observasi partisipasi. Wawancara mendalam adalah proses memperoleh keterangan untuk tujuan memperoleh data yang dibutuhkan dengan cara melakukan tanya jawab sambil bertatap muka antara peneliti dengan informan tanpa menggunakan panduan tanya jawab, di mana peneliti dan informan saling berinteraksi dan terlibat dalam kehidupan sosial. Metode observasi adalah proses

memberikan makna dari beberapa peristiwa yang terjadi dengan berbagai bentuk dan kondisi sebagai reaksi yang muncul karena adanya sejumlah kepentingan karena merupakan interpretasi subyektif.

## 2.2. Sumber dan Jenis Data

Menurut Moloeng (1998), sumber data paling utama dari penelitian pendekatan non-positivistik adalah kata-kata dan tindakan. Selebihnya adalah tambahan seperti dokumen dan lain-lain. Sumber dan jenis data dalam penelitian ini diperoleh dari *Key Person* yaitu akuntan manajemen pada sebuah BUMN di Gresik yang ditentukan oleh penulis sebagai aktor dalam studi ini. Dalam hal ini pengambilan sampel bersifat teoritikal sampling dan *snowball sampling* artinya penarikan sampel dalam penelitian dengan pendekatan kualitatif ini dimaksudkan untuk memilih responden yang benar-benar relevan dan kompeten dengan masalah yang diteliti dan dilakukan secara berulang-ulang.

## 3. REALITAS PRAKTIK AKUNTAN MANAJEMEN

Pada tahapan ini, penulis mengutarakan mengenai realitas yang dibangun oleh akuntan manajemen dalam menjalankan aktivitas profesinya. Akuntan manajemen dalam menjalankan aktivitasnya selalu dihadapkan pada suatu keadaan yang dilematis. Tekanan organisasi sering menjadi pemicu dalam konflik internal. Hal ini disebabkan akuntan manajemen mempunyai tanggung jawab baik internal maupun eksternal

Kondisi dilema sering menempatkan akuntan manajemen dalam pilihan yang sulit dan sering keluar dari koridor aturan, norma dan nilai yang telah ditetapkan. Penyimpangan aturan inilah yang sering menimbulkan suatu gejala dan berakibat pada proses penyusunan dan penyajian laporan keuangan. Laporan keuangan yang dihasilkan dalam suatu kondisi yang dilematis akan mencerminkan ketidakakuratan laporan keuangan. Hal ini terjadi karena laporan keuangan tersebut dimungkinkan terdapat adanya sebuah konflik kepentingan dan kondisi ini sering mengakibatkan timbulnya skandal akuntansi ataupun skandal korporasi.

### 3.1. Laporan Keuangan-Pengambilan Keputusan: Pandangan Praktis-Realistis

Laporan keuangan merupakan ringkasan dari suatu proses pencatatan dan ringkasan dari transaksi keuangan yang terjadi selama tahun buku yang bersangkutan. Laporan keuangan dibuat oleh akuntan manajemen dengan tujuan untuk mempertanggungjawabkan tugas yang dibebankan kepadanya oleh para pemilik perusahaan (Baridwan, 2008).

Kualitas laporan keuangan yang disajikan kepada publik menjadi tolok ukur dalam melihat realitas yang ada pada perusahaan. Melalui laporan keuangan, pengguna dapat melihat rekapitulasi transaksi atau kejadian ekonomis yang dicatat dalam jurnal dan diringkas menjadi suatu format pelaporan yang dinamakan laporan keuangan. Laporan keuangan ini diharapkan oleh pengguna bisa memberikan informasi tentang badan usaha tersebut untuk pengambilan keputusan ekonomis.

Manajemen, pemimpin bahkan setiap orang selalu terlibat dalam proses pengambilan keputusan. Pengambilan keputusan memang harus dilakukan pada saat ini, namun dampak dan akibatnya tidak dapat dinikmati saat ini juga, melainkan baru diketahui nanti. Oleh karena itu, pengambilan keputusan mempunyai resiko yang tinggi, karena jika salah dalam mengambil keputusan maka kerugian akan di depan mata. Untuk itu, semakin tinggi kedudukan seseorang maka semakin besar dampak keputusan yang diambilnya bagi orang lain dan lembaga. Pada umumnya pengambilan keputusan diserahkan kepada top manajemen. Pernyataan ini sesuai dengan informan Nurul<sup>1</sup> berikut ini:

---

<sup>1</sup> Pseudonym adalah nama samaran yang biasanya dipakai penulis untuk nama nama di ceritanya

*“Di sini yang paling banyak mengambil keputusan memang mempunyai level setara dengan manajer ke atas bu... namun tidak menutup kemungkinan pengambilan keputusan bisa dilakukan oleh pimpinan di bawahnya jika keadaannya memang mengharuskan seperti itu”.*

Dalam proses pengambilan keputusan diperlukan informasi dan pengetahuan yang relevan. Pengetahuan dimaksud adalah pengetahuan menyangkut berbagai aspek masalah yang diputuskan. Semakin luas informasi yang dimiliki pengambil keputusan semakin tepat keputusan yang diambilnya. Semakin banyak pengalaman seorang di bidang yang diputuskan, maka semakin tepat keputusan yang diambilnya.

**Prespektif Pertama: Pengambilan keputusan pada salah satu BUMN dilakukan oleh akuntan manajemen yang mempunyai kedudukan yang tinggi**

### 3.2. Keputusan Etis Sang Aktor

Pengambilan keputusan penting yang dibuat oleh akuntan manajemen pada umumnya dilakukan pada level manajer ke atas atau level kepala bagian ke atas. Satu hal yang paling sulit dan harus diambil oleh seorang manajer akuntansi adalah pada saat pengambilan keputusan untuk menentukan apakah keputusan tersebut etis atau tidak etis. Keputusan etis (*ethical decision*) didefinisikan sebagai sebuah keputusan baik secara legal maupun moral yang dapat diterima oleh masyarakat luas (Trevino, 1986; Jones, 1991).

Kemampuan dalam mengidentifikasi dan melakukan perilaku etis dan tidak etis adalah satu hal yang mendasar dalam profesi akuntan. Akuntan manajemen juga tidak terlepas dari masalah bagaimana membuat keputusan etis. Akuntan manajemen sebagai karyawan mempunyai tanggung jawab kepada perusahaan di mana dia bekerja, namun sebagai seorang akuntan profesional di mana dia bekerja harus bertanggungjawab kepada profesinya, kepada masyarakat dan dirinya untuk berperilaku etis.

Tanggungjawab yang diemban dan banyaknya konflik kepentingan yang ada menyebabkan adanya situasi dilematis. Situasi dilematis sering dialami oleh akuntan manajemen memunculkan suatu perspektif bahwa akuntan manajemen membutuhkan suatu nilai atau aturan yang mengikat mereka dalam menjalankan aktivitas profesinya. Oleh sebab itu, beberapa penelitian mengenai etika menjadi hal penting dalam rangka pengembangan dan peningkatan profesi akuntan terutama bila dikaitkan dengan rawannya profesi ini terhadap keputusan tidak etis dalam bisnis. Berikut pernyataan beberapa informan yang berkaitan dengan hal ini. Pernyataan Ibu Nurul dan Bapak Hari Supardi berikut ini adalah informasi yang berkaitan dengan keputusan etis.

*“Keputusan etis memang harus diambil tanpa ada orang lain yang melihatnya. Dan jika perlu saya mengambil keputusan di bawah standar yang harus saya tetapkan walaupun tidak sesuai dengan kata hati. Hal ini saya lakukan, asalkan ada manfaat yang diperoleh orang lain dari keputusan yang saya ambil tersebut...memang sering kali saya harus mengambil keputusan etis pada saat orang-orang memaksakan mengikuti standar yang lebih rendah”.*

Keterangan di atas ditindaklanjuti oleh Ibu Nurul, sebagai berikut:

*“Lebih sulit mengambil keputusan etis ketika orang-orang memaksakan mengikuti standar yang lebih rendah daripada standar yang berlaku, karena pertanggungjawabannya lebih berat”.*

Pernyataan di atas menunjukkan bahwa keputusan etis selalu menimbulkan sebuah dilema jika keputusan tersebut harus berdasarkan standar yang lebih rendah. Artinya keputusan yang diambil sudah tidak berdasarkan kebijakan yang umum dan tindakan yang etis. Untuk itu keputusan yang diambil oleh aktor dalam studi ini pasti akan bertentangan dengan hati nurani. Penentuan

keputusan etis yang harus diambil oleh akuntan manajemen merupakan suatu tantangan dan sering menyebabkan munculnya suatu konflik dalam perusahaan.

Jones (1991) menyatakan terdapat 3 unsur utama dalam pengambilan keputusan etis yaitu pertama, *moral issue* yaitu seberapa jauh ketika seseorang melakukan tindakan. Tindakan pengambilan keputusan yang diambil oleh individu menunjukkan apakah dengan tindakan yang dilakukan secara bebas akan mengakibatkan kerugian (*harm*) atau keuntungan (*benefit*) bagi orang lain. Artinya, suatu tindakan atau keputusan yang diambil akan mempunyai konsekuensi kepada orang lain. Kedua, moral agent yaitu seorang membuat keputusan moral (*moral decision*). Ketiga, keputusan etis (*ethical decision*) itu sendiri yaitu sebuah keputusan yang secara legal dan moral dapat diterima masyarakat luas (Jones, 1991)

Kemampuan akuntan manajemen untuk membuat keputusan yang diambil ketika menghadapi situasi dilema atau tekanan akan sangat bergantung kepada berbagai hal karena keputusan yang diambil oleh akuntan manajemen juga akan berpengaruh pada organisasi di mana dia berada (Arnold dan Ponemon, 1991). Oleh sebab itu, keputusan etis yang diambil oleh akuntan manajemen juga harus dibarengi dengan tindakan etis. Tindakan etis adalah perilaku yang sesuai dengan norma-norma sosial yang diterima secara umum sehubungan dengan tindakan yang bermanfaat (Griffin dan Ebert, 1998), apa yang dianggap baik dan benar sebagai lawan dari buruk dan jelek mengenai aturan moral yang berlaku (Schermerhorn, 2000).

Dalam praktik akuntansi, terdapat beberapa tekanan yang dialami akuntan manajemen secara psikologis dan kelelahan fisik, terutama berbagai dilema yang dihadapi oleh akuntan manajemen. Ketika suatu perusahaan mengalami berbagai masalah dan terjadinya perubahan lingkungan organisasi di luar kendali mereka maka dibutuhkan kehadiran seorang manajer akuntansi yang bisa bertindak untuk menghadapi persoalan-persoalan tersebut. Misalnya, penentuan batas penagihan piutang dalam keadaan pelanggan menghadapi masalah finansial. Di sini peran manajer akuntansi sebagai *disturbance handler* sangat dibutuhkan. Berikut pernyataan informan yang menangani permasalahan hutang piutang pada salah satu BUMN di kota Gresik dan bagaimana keputusan yang harus diambil oleh mereka:

*“Biasanya distributor yang mengalami kesulitan likuiditas karena adanya keterlambatan pembayaran dari pelanggannya, yaitu langganan tetap (LT) dan toko. Hal ini disebabkan karena perusahaan tidak menerapkan adanya denda atas keterlambatan pembayaran, sehingga menyebabkan distributor tersebut tidak mempunyai keinginan untuk melakukan pembayaran tepat waktu”.*

Persoalan di atas menurut Bapak Ferry Irawan dapat diselesaikan dengan dua cara yaitu pertama, melalui mekanisme penyehatan piutang. Mekanisme penyehatan piutang ini berdasarkan hasil survei ke distributor bersama dengan jajaran penjualan. Apabila distributor tersebut masih mempunyai kemauan (itikad baik) dan kemampuan untuk menyelesaikan kewajiban tersebut, maka dapat dilakukan melalui penjadualan pembayaran piutang dan stop order sementara sampai dengan seluruh hutangnya terselesaikan. Kedua, melalui eksekusi jaminan. Hal ini dilakukan apabila distributor tersebut tetap tidak menunjukkan itikad baik untuk melakukan pembayaran piutang sesuai dengan kesepakatan.

Menurut informan lainnya, pada saat distributor mengalami kesulitan inilah, akuntan manajemen sering mengalami suatu dilema. Pada situasi seperti ini terkadang para distributor meminta jalan pintas supaya tidak terjadi eksekusi jaminan.

*“Biasalah kalo orang sudah terdesak maka banyak sekali permintaan untuk melakukan tindakan menyimpang dengan “iming-iming” bermacam-macam. Tapi kami sudah berkomitmen untuk tidak mau melakukan hal tersebut”.*

Menurut Pak Ferry kenyataan tersebut memang ada, tapi atasan mereka sudah menekankan untuk tidak melakukan tindakan tersebut. Berikut pernyataan kepala bagian pengelolaan hutang piutang mengenai hal ini:

*“Jangan pernah mau terbeli dengan apa pun. Sekali diri kita terbeli, maka kita tidak akan mempunyai arti lagi bagi orang lain”*

Atau ilustrasi yang disampaikan oleh Pak Ferry Irawan berikut ini:

*“Terkadang mereka menginginkan saya menggunakan jalan pintas, tapi saya tidak mau melakukan hal ini, karena mereka harus melewati aturan yang telah ditetapkan perusahaan. Tentu saja saya menolak praktik seperti ini. Tugas saya di perusahaan adalah untuk memperlancar proses yang ada di perusahaan ini bukan untuk menghancurkan perusahaan dan diri saya tentunya”.*

Bertolak dari pernyataan Pak Ferry tersebut, peneliti mengutip pernyataan (Agustian (2005) berikut:

*Seringkali suara hati kita turut andil memberi informasi maha penting dalam menentukan prioritas, tetapi seringkali suara hati tersebut diabaikan oleh nafsu sesaat atau kepentingan tertentu dalam mencapai keuntungan jangka pendek, yang justru seringkali mengakibatkan kerugian jangka panjang.*

Artinya, mengambil jalan pintas seringkali mengakibatkan kehancuran di kemudian hari dan Pak Ferry tidak mengambil jalan pintas tersebut untuk kepentingan dirinya. Berdasarkan realitas yang ada, penulis melihat, dalam mengambil sebuah keputusan, Pak Ferry mempunyai kesadaran etis dan keteguhan hati tidak mau mengorbankan dirinya (independen) hanya untuk sebuah kepentingan. Pak Ferry mempunyai integritas yang tinggi, tidak memihak (objektif), jujur (*honesty*) dan independen.

Integritas adalah sebuah kesungguhan, kejujuran dan komitmen. Integritas adalah melakukan sesuatu hal secara sungguh-sungguh karena kesadaran dari dalam dan merupakan kejujuran terhadap diri sendiri (Agustian, 2005). Integritas selalu bekerja karena adanya dorongan hati nurani, bukan sebuah paksaan dari orang lain. Integritas, jujur, independen dan objektif adalah sikap yang harus dimiliki akuntan manajemen untuk memenuhi tanggung jawab profesionalnya (Khomsiyah dan Indriantoro, 1997). Lebih lanjut, Khomsiyah dan Indriantoro menyatakan bahwa dengan mempertahankan integritas, seorang akuntan akan bertindak jujur, tegas dan tanpa pretensi.

**Perspektif kedua: Keputusan Etis selalu berdasarkan tindakan etis**

### **3.3. Kekuatan Kesadaran Sang Aktor dalam Keputusan Etis**

Bertolak dari uraian sebelumnya, peneliti melihat sikap informan (Pak Ferry) menunjukkan bahwa dirinya taat pada aturan. Ketaatan ini disebabkan karena rasa tanggung jawab yang besar pada kelangsungan perusahaan. Ketaatan ini akan menumbuhkan suatu loyalitas dan loyalitas akan membentuk integritas. Integritas yang tinggi akan menciptakan kekuatan untuk tidak memihak pada suatu kepentingan (independen). Sikap yang diambil oleh aktor tentunya akan meningkatkan obyektifitas dalam segala hal.

Semua sikap yang diambil oleh informan tersebut adalah wujud dari tanggung jawab yang diembannya. Tanggung jawab ini akan menumbuhkan sebuah kepercayaan (*trust*). Kepercayaan yang diperoleh akuntan manajemen adalah refleksi dari sikap amanah dalam perilakunya. Sikap amanah<sup>2</sup> adalah bentuk pertanggungjawaban individu kepada sesamanya, Tuhannya dan alam sekitarnya. Artinya, amanah adalah sesuatu yang diberikan kepada seseorang yang dinilai memiliki kemampuan untuk mengembannya. Sikap amanah hanya dimiliki oleh individu yang mempunyai kekuatan iman yang tinggi.

Kekokohan hatinya untuk tidak melakukan tindakan penyimpangan juga disebabkan adanya keimanan dalam dirinya. Keimanan yang kuat sebagai wujud ketakwaan dan rasa takut

<sup>2</sup> Amanah adalah tidak meniru, terpercayai, jujur, atau titipan melalui segala sesuatu yang dipercayakan kepada manusia, baik yang menyangkut hak dirinya, hak orang lain, maupun hak Allah SWT. (Mujie et al. 2009)

hanya kepada Allah SWT membuat informan sangat berhati-hati dalam melakukan aktivitas. Keimanan dalam hatinya mendorong hati nurani untuk menunjukkan suatu keputusan yang didasarkan pada suatu kebenaran. Hati nurani yang selalu memihak kebenaran dan berteriak apabila melihat ketidakbenaran akan menekan titik kesadaran diri (*self-consciousness*) untuk melakukan tindakan etis. Sedangkan, tindakan etis adalah produk dari kesadaran etis. Kesadaran etis adalah kemampuan individu untuk mengevaluasi dan mempertimbangkan nilai-nilai etika dalam suatu kejadian. Lebih lanjut Muawanah dan Indriantoro (2001) melakukan penelitian dan hasilnya adalah semakin tinggi kesadaran etis yang dimiliki seseorang, maka orang tersebut akan mampu memutuskan sesuai dengan apa yang harus dilakukan dengan benar sekalipun dihadapkan pada situasi dilematis

Berdasarkan ilustrasi di atas, nampak bahwa akuntan manajemen perusahaan sudah mempunyai kesadaran etis yang cukup tinggi. Hal ini ditunjukkan oleh beberapa informan yang teguh dan secara sadar melakukan tindakan-tindakan yang tidak menyimpang. Hasilnya kesadaran etis yang dimiliki oleh akuntan manajemen perusahaan menghantarkan mereka pada suatu tindakan etis. tindakan etis inilah yang memudahkan jalan mereka untuk mengambil suatu keputusan yang etis, yaitu keputusan yang tidak merugikan berbagai pihak.

Uraian di atas mendeskripsikan bahwa seorang akuntan manajemen yang menghadapi dilema etika atau keputusan yang memerlukan *trade-off* di antara berbagai macam alternatif, maka pertimbangan dan nilai-nilai pembuat keputusan menjadi sesuatu yang amat penting. Pada saat si pembuat keputusan tersebut menjadi bagian dari suatu organisasi atau suatu profesi, maka pertimbangan dan nilai individu akan menggambarkan suatu harapan dan budaya etis profesi dan organisasi.

### **Perspektif Ketiga: Tindakan Etis berdasarkan Kesadaran Etis**

#### **3.4. Potret Kesadaran Etis Akuntan Manajemen sebagai Telaah Kritis**

Menurut al-Banjari (2008) kesadaran diklasifikasikan dalam dua katagori yaitu *ekstropeksi* dan *introspeksi*. Kesadaran *ekstropeksi* merupakan suatu proses kesadaran yang diarahkan ke luar proses untuk memahami yang ada di dunia luar. Sedangkan, *introspeksi* merupakan suatu proses kesadaran yang diarahkan ke dalam proses untuk memahami kegiatan psikologi sendiri dengan memperhatikan yang ada di dunia luar, seperti kegiatan berfikir, merasa, dan mengenang. Kesadaran merupakan kesadaran terhadap sesuatu, kesadaran timbul dikarenakan interaksi terhadap dunia luar, maka kegiatan sadar dapat dialami.

Dua sifat fundamental yang yang tercakup dalam setiap keadaan, aspek atau fungsi kesadaran manusia meliputi, isi dan kegiatan (*content and action*), isi kesadaran, dan kegiatan kesadaran yang memperhatikan isi. Pada tingkat kesadaran *perceptual* dari semua konsep berkaitan dengan kesadaran. Pada tingkatan ini anak-anak hanya semata-mata mengalami dan melakukan berbagai proses psikologis; perkembangan konseptualnya yang utuh dan mengharuskan untuk belajar mengonseptualisasikannya (setelah ia mencapai tahap tertentu dalam perkembangan konseptual ekstropektifnya). Untuk membentuk konsep kesadaran, manusia harus mengisolasi kegiatan dari isi keadaan sadar tertentu, melalui proses abstraksi. Manusia dapat mengabstraksikan berbagai entitas dan dapat mengabstraksikan kegiatan sadar atas isinya, mengamati perbedaan diantara jenis kegiatan (al-Banjari, 2008). Berikut informasi dari Bapak Azwaldi selaku Kepala Divisi akuntansi dan keuangan mengenai hal ini:

*“...agar dapat mengambil keputusan, baik di bawah tekanan atau konflik internal, saya biasanya membutuhkan pengingat tentang apa yang menjadi taruhan. Mungkin yang pertama kali saya lakukan adalah saya mengingat bahwa saya bertanggungjawab kepada Allah SWT. Kedua, saya bertanggungjawab kepada keluarga saya. Dengan mengingat dua hal itu, maka saya bisa mengendalikan emosi saya dan menyikapinya dengan cara-cara yang benar”.*

Kata “mengingat”<sup>3</sup> selalu diucapkan oleh Pak Azwaldi pada saat yang bersangkutan mengalami situasi dilematis. Mengingat adalah kegiatan yang dilakukan oleh tubuh manusia dengan menggunakan otak sebagai *driver*-nya. Aktivitas mengingat yang dilakukan oleh Pak Azwaldi adalah sebuah gerakan yang berasal dari hati nuraninya dan mendorong rasionya (rasio praktis) untuk ditransfer dalam sebuah kegiatan mengingat kepada Allah SWT dan keluarga. Agustian (2005) menyuarakan pendapatnya tentang hal ini:

*“Terkadang mereka mengabaikan suara hati mereka yang justru sebenarnya membisikkan informasi penting tersebut. di sinilah dibutuhkan kecerdasan emosi mengemuka. Mungkin saja menurut perhitungan di atas kertas semua tampak baik dan sempurna, namun seringkali hati yang jernih menyuarakan informasi yang berbeda”.*

Artinya, hati nuraninya selalu terkait dengan akalinya dan hati nurani Pak Azwaldi yang mengerakkan akal untuk selalu mengingat Allah SWT dan keluarga. Kegiatan ini dilakukan untuk meredakan emosi yang lebih cenderung memprioritaskan sifat-sifat egoistis.

Pak Azwaldi yang selalu menggunakan kata-kata “mengingat” kepada Allah dan keluarga memiliki sebuah kesadaran bahwa dirinya adalah makhluk ciptaan Allah. Dengan mengingat dirinya dibuat sadar, maka dirinya wajib tunduk dan patuh pada perintah-Nya dan menjauhi larangan-Nya. Di samping itu, kata “mengingat” juga ditujukan kepada keluarganya, artinya informan menyadari bahwa dirinya adalah seorang kepala keluarga yang mempunyai tanggung jawab besar untuk menghantarkan keluarganya ke jalan yang benar. Jadi, jika informan melakukan perbuatan yang dilarang oleh Allah SWT atau melakukan tindakan menyimpang, maka bukan dirinya saja yang terkena dampaknya, namun keluarga juga ikut serta menanggung akibatnya. Pernyataan Pak Azwaldi juga diungkapkan oleh Koehn (2000) yang dikutip oleh Ludigdo (2005) bahwa pekerjaan itu dikerjakan sebagian besar untuk orang lain dan bukan semata untuk kepentingan diri sendiri.

Kata-kata “mengingat” adalah refleksi dari bentuk kesadaran diskursif<sup>4</sup> yang dilakukan oleh Pak Azwaldi. Kesadaran diskursif adalah kesadaran yang mengacu pada kapasitas seseorang untuk merefleksikan dan memberikan sebuah penjelasan secara lugas mengenai tindakannya (Priyono, 2002). Dalam hal ini Pak Azwaldi melakukan tindakan karena dia tahu dan sadar atas konsekuensi yang dilakukan atau tidak dilakukannya tindakan tersebut. Berdasarkan kesadaran ini, informan dapat menjelaskan secara rinci mengapa dia melakukan tindakan atau tidak melakukan tindakan tersebut.

Kesadaran bahwa dirinya kecil di hadapan Sang Khalik dan kesadaran bahwa dirinya adalah tulang punggung keluarga merupakan tindakan pertanggungjawaban dirinya sebagai individu dalam dimensi sosial (*hablumminannas*) dan dimensi spiritual (*hablumminAllah*). Tanggung jawab (*responsibility*) ini adalah potensi yang ada pada dirinya dengan menggunakan kesadarannya. Rasa tanggung jawab yang tinggi menyebabkan informan lebih dapat mengembangkan diri (*self*) agar hidupnya lebih bermakna.

Kesadaran diskursif yang berdasarkan pada iman kepada Tuhan YME dalam dimensi spiritual dan bertanggungjawab kepada keluarga dalam dimensi sosial menyebabkan informan lebih hati-hati dalam mengambil suatu keputusan. Keputusan etis adalah keputusan yang selalu diharapkan timbul dari sebuah kesadaran diskursif yang etis

---

<sup>3</sup> “Mengingat” menurut Robbins dan Judge (2006) termasuk kesadaran introspeksi yaitu suatu proses kesadaran yang diarahkan ke dalam proses untuk memahami kegiatan psikologi sendiri dengan memperhatikan yang ada di dunia luar, seperti kegiatan berfikir, merasa, dan mengenang.

<sup>4</sup> Menurut Dillard dan Yuthas (2002: 56) Susunan Psikologis Individu terdiri dari Ketidaksadaran, kesadaran praktis dan kesadaran diskursif. Ketidaksadaran adalah ketidakmampuan seseorang dalam memberikan ekspresi verbal ke arah tindakan. Kesadaran diskursif adalah kemampuan seseorang menempatkan sesuatu ke dalam kata-kata dan penjelasan dan kesadaran praktis yaitu keadaan di mana orang memberikan perhatian pada peristiwa yang terjadi di sekitarnya, sehingga dapat menghubungkan segala aktivitasnya dengan peristiwa tersebut.

## Perspektif Keempat: Kesadaran Etis berdasarkan Nilai Spiritual

### 3.5. Jejak Kesadaran Sang Aktor dalam Nilai Spiritual

Bertolak dari peristiwa yang terjadi pada Pak Ferry, maka peneliti melakukan verifikasi tentang peristiwa tersebut. Berikut Informasi Pak Hadi Sunandar menanggapi kasus yang terjadi pada Pak Ferry:

*“Setiap manusia di dunia ini diberikan pilihan oleh yang Maha Kuasa. Jika dia memilih untuk menjadi baik, maka Allah akan selalu bersamanya. Rasa takut yang diciptakan hanya kepada diri-Nya menyebabkan setiap individu berpikir ulang apabila akan melakukan penyimpangan, karena takut akan akibat yang dia peroleh dari Allah atas tindakan tersebut”.*

Sedangkan menurut Pak Azwaldi selaku Kepala Divisi Akuntansi dan Keuangan

*‘Setiap individu itu mempunyai kekuatan untuk menolak pada suatu penyimpangan yang setiap saat akan berdering pada saat hal tersebut menghampirinya. Jika orang tersebut tidak tanggap terhadap bunyi tersebut, hal pertama yang harus dia tanyakan pada dirinya adalah “mengapa dengan saya? Ada yang salah dengan saya?. Mungkin hal itu yang selalu saya tanyakan pada diri saya apabila saya berada dipersimpangan untuk mengambil suatu keputusan yang menurut saya sulit. Saya lebih cenderung menggunakan nilai spiritual yang ada pada diri saya. Itu adalah pilihan terbaik bagi saya.’*

Penuturan Pak Hadi dan Pak Azwaldi menunjukkan suatu dukungan yang kuat terhadap apa yang telah dilakukan oleh Pak Ferry. Jadi, pada saat kasus tersebut terjadi, Pak Ferry sebagai akuntan manajemen tidak merasa sendirian, atasan dan perusahaan sangat mendukung tindakan yang dilakukan oleh akuntan manajemen. Menurutnya akuntan manajemen seperti Pak Ferry di banyak sekali, hal ini disebabkan karena peningkatan spiritualitas ditunjang penuh oleh iklim organisasi yang sehat dan selalu transparan.

Lebih lanjut, Pak Azwaldi menyatakan pendapat yang sama dengan Pak Hadi, namun dalam bahasa yang berbeda. Menurutnya nilai spiritual yang ada di setiap individu ada lonceng yang selalu berdering pada saat adanya tindakan menyimpang. Nilai spiritual ini yang selalu dipegang erat olehnya dan dia sangat berharap akuntan manajemen di perusahaan untuk selalu menghidupkan lonceng spiritualnya pada saat beraktivitas terutama disaat mengalami situasi dilematis.

Lonceng spiritual memang dimiliki oleh setiap akuntan manajemen. Lonceng spiritual ini bisa berasal dari nilai agama ataupun nilai sosial (kesalehan sosial) yang berkembang di masyarakat. Artinya, spiritualitas tidak harus berkaitan dengan agama, walaupun kebanyakan dari individu dan masyarakat selalu menyamakan posisi kesalehan sosial dengan spiritualitas seseorang. Spiritualitas yang berkembang dari nilai sosial dapat berupa sebuah tradisi sosial. Misalnya tradisi masyarakat Gresik. Pada dasarnya masyarakat Gresik sebagai masyarakat ‘pesisir’ dikenal sebagai masyarakat yang menerapkan tata nilai sosial hidup rukun, *tepo seliro* dan tolong menolong dalam kehidupan sehari-harinya.

Kembali pada kasus yang dialami oleh Pak Ferry. Menurut peneliti, kasus yang dialami Pak Ferry adalah sebuah keputusan yang sulit. Keputusan tersebut harus didasari dengan kesadaran yang kuat dan komitmen untuk tidak melakukan tindakan penyimpangan. Keputusan tersebut dapat dikatakan sebagai keputusan etis. Keputusan etis adalah keputusan yang lebih mendahulukan kesadaran etis untuk berperilaku etis dibandingkan dengan egoisme pribadi. Pak Ferry telah berhasil meredam motivasi untuk melakukan tindakan yang tidak baik dengan cara menutup rasa emosional dan kepentingan pribadi. Caranya adalah dengan meningkatkan kesadaran melalui sikap sabar sehingga akan menutup pintu keburukan yang ada dalam dirinya.

Perilaku etis yang diambil informan umumnya didasarkan kesadaran diri, hati nurani dan nilai-nilai yang telah berkembang di masyarakat (dimensi sosial). Hati nurani berkaitan dengan

kenyataan bahwa manusia mempunyai kesadaran. Hati nurani akan memerintahkan atau melarang kita untuk melakukan sesuatu kini dan di sini. Ia tidak berbicara tentang umum, melainkan tentang situasi yang sangat kongkret. Tidak mengikuti hati nurani berarti menghancurkan integritas dan martabat (Bertens, 2007).

Hati nurani yang ditempatkan pada posisi yang benar pasti menempatkan individu dalam suatu tindakan yang benar, karena hati nurani adalah suara hati Illahiah. Bila hati nurani menghukum dan menuduh kita, maka kita akan merasa gelisah dalam batin (*a bad conscience*). Sebaliknya bila kita telah bertingkah laku baik, maka kita mempunyai *a good conscience*. Contoh kasus Pak Ferry. Menurut Pak Ferry tidak lagi merasa gelisah karena hati nuraninya tidak menuduh Pak Ferry melakukan kesalahan, sehingga dapat dikatakan bahwa Pak Ferry mempunyai *a good conscience*.

*Good Conscience* mengantarkan setiap individu yang selalu taat pada hati nuraninya pada suatu kebaikan. Kebaikan ini tentunya akan selalu menjadi pedoman dalam mengambil suatu keputusan atau alternatif pilihan. Kebebasan memilih adalah kelebihan yang diberikan Allah kepada manusia dan kedua informan tersebut dihadapkan pada dua pilihan yaitu keputusan emosional atau keputusan spiritual.

Bertolak dari pokok permasalahan di atas, penulis melihat bahwa aktor penelitian lebih cenderung memilih berdasarkan suara hati illahiah atau keputusan etis berlandaskan kesadaran etis dan nilai spiritualitas. Setelah mengenal dan mempelajari suara hati Ilahiah, alangkah baiknya apabila keputusan atau sikap yang kita ambil, selalu berdasarkan pada suara hati spiritual yang memiliki kebenaran hakiki. Contoh, apabila pengambilan keputusan didasarkan pada kesabaran, keadilan dan kejujuran (dimensi spiritual), maka keputusan ini dinamakan keputusan etis berlandaskan spiritual atau apabila keputusan diambil berdasarkan emosi, yaitu mengikuti kemarahan dan kekecewaan, maka hasil keputusan tersebut dinamakan keputusan emosional (Agustian, 2005).

**Perspektif Kelima: Kesadaran etis dan Nilai spiritual merupakan driver bagi akuntan manajemen dalam mengambil keputusan secara etis.**

#### **4. MAKNA DALAM SEBUAH TEMUAN**

##### **4.1. Episode Pertama: Berkaca dalam Sebuah Peristiwa**

Penelitian tentang pengambilan keputusan etis, telah banyak dilakukan dengan berbagai pendekatan mulai dari psikologi, sosial dan ekonomi. Beberapa *review* tentang penelitian ini dilakukan oleh Louwers *et al.* 1997; Loe *et al.* 2000; Sasongko, 2005) mengungkapkan beberapa penelitian empirik tentang pembuatan keputusan etis. Beranjak dari berbagai hasil penelitian tersebut kemudian dikembangkan dalam paradigma ilmu akuntansi.

Proses pengambilan keputusan manusia sering digerakkan oleh munculnya suatu problem/masalah yang membutuhkan solusi ataupun respon, dan seringkali membentuk tindakan (Jones, 1991). Tidak terkecuali pengambilan keputusan moral; proses dimulai dengan suatu problem, yang mencakup komponen moral. Pengambilan keputusan adalah aktivitas penting dalam praktik akuntansi.

Beberapa model penelitian etis seringkali hanya mendeskripsikan bagaimana proses seseorang mengambil keputusan yang terkait dengan etika dalam situasi dilema etika (Jones, 1991; Trevino, 1986). Sebuah model pengambilan etis tidak berada kepada pemahaman bagaimana seharusnya seseorang membuat keputusan etis (*ought to do*), namun lebih kepada pengertian bagaimana proses pengambilan keputusan etis itu sendiri. Alasannya adalah sebuah pengambilan keputusan memungkinkan menghasilkan keputusan yang etis dan keputusan yang tidak etis, dan memberikan label atau mendefinisikan apakah suatu keputusan tersebut etis atau tidak etis mungkin sangat menyesatkan.

Berdasarkan pengamatan terhadap bukti-bukti yang ada, pengambilan keputusan yang dilakukan oleh akuntan manajemen di salah satu BUMN ini didasari dengan kesadaran akan

pentingnya nilai-nilai kebaikan akan menciptakan sebuah keputusan yang terbaik bagi dirinya, orang lain maupun organisasi di mana akuntan tersebut melakukan kegiatan profesinya. Kemampuan dalam mengidentifikasi dan melakukan perilaku tidak menyimpang dan tidak etis adalah satu hal yang mendasar dalam profesi akuntan dan hal ini dibuktikan oleh aktor dalam penelitian ini. Penyimpangan-penyimpangan yang dilakukan oleh akuntan dan berbagai profesi lain di bidang akuntansi tidak akan terjadi apabila setiap akuntan mempunyai pengetahuan, pemahaman, kemauan untuk menerapkan nilai-nilai moral dan etika secara memadai dalam pelaksanaan pekerjaan profesionalnya (Ludigdo dan Machfoedz, 1999).

Pernyataan pada bagian tiga (3) yang diperankan oleh aktor yaitu Bapak Ferry menunjukkan bahwa keputusan yang didasari nilai etis sangat diperlukan dan harus ada dalam setiap pengambilan keputusan yang diambil oleh akuntan manajemen. Sebagaimana dinyatakan Socrates bahwa yang dimaksud dengan tindakan etis dalam pengambilan keputusan etis adalah tindakan yang didasarkan pada nilai-nilai kebenaran. Benar dari sisi cara, teknik, prosedur, maupun dari sisi tujuan yang akan dicapai (lihat Armstrong, 1987). Brooks (1995) pernah membahas mengenai keputusan etis, argumentasinya adalah kegagalan membuat keputusan etis dapat disebabkan oleh kurangnya pemahaman atas etika profesi atau organisasi, dan ketidakmampuan untuk mengintrepretasikannya atau karena kualifikasi penyusunannya.

Berdasarkan pendapat Socrates seperti yang dikutip Armstrong (1987) maupun Brooks (1995) mendiskripsikan bahwa keputusan etis hanya dapat diambil apabila didasarkan pada suatu nilai kebenaran dan adanya pemahaman atas etika profesi atau organisasi yang mereka jadikan pedoman. Jika akuntan manajemen tidak mampu untuk memahami nilai etika yang ada, tentu akan susah untuk memaknai, akibatnya praktik etika yang mereka lakukan menjadi praktik kosong tanpa makna alias sia-sia dan tidak mengena pada sarannya. Jadi, keputusan etis hanya timbul karena adanya pemahaman dan pemaknaan atas sebuah nilai kebenaran dalam praktik etika akuntan manajemen.

Berdasarkan realitas praktik yang telah dijabarkan oleh penulis, maka studi ini menggarisbawahi bahwa keputusan etis yang diambil oleh akuntan manajemen BUMN di kota Gresik ini selalu didasarkan pada kesadaran diri dan nilai-nilai personal. Semakin kokoh nilai-nilai yang tertanam dalam diri akuntan manajemen, maka semakin mudah akuntan manajemen untuk memahami dan memaknai etika profesi yang diembannya. Nilai-nilai ini akan menggerakkan kesadaran diri (*self consciousness*) untuk melakukan tindakan yang sesuai dengan batas etis. Hasilnya, keputusan etis akan dihasilkan oleh akuntan manajemen yang lebih berpihak pada kesadaran diri dan nilai-nilai personal yang ada.

Pada umumnya keputusan etis diambil oleh akuntan manajemen yang mempunyai kesadaran etis yang tinggi sehingga kesadarannya akan membentuk suatu tindakan etis. Kesadaran etis adalah kemampuan individu untuk mengevaluasi dan mempertimbangkan nilai-nilai etika dalam suatu kejadian. Pengembangan kesadaran etis memainkan peranan kunci dalam semua area profesi akuntan (Louwers *et al.* 1996). Kesadaran etis pada profesi akuntan manajemen sangat tergantung pada karakter dan nilai-nilai personal. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa nilai personal diperlihatkan sebagai kerangka persepsi permanen yang bersifat relatif yang membentuk dan mempengaruhi perilaku individu secara umum. Artinya, nilai personal atau nilai individu yang ada dalam kesadaran diri akuntan adalah pendorong untuk melakukan perilaku etis. Jika, nilai personal yang ada pada akuntan manajemen adalah nilai yang baik, maka nilai tersebut akan memicu kesadaran dalam diri untuk melakukan tindakan yang etis, sehingga akuntan manajemen dapat mengambil keputusan etis dalam kondisi dilema dan sebaliknya.

**Makna Temuan: Nilai Personal adalah driver untuk melakukan Perilaku Etis**

#### **4.2. Episode Kedua: Hati Nurani Sang Aktor**

Bercermin dari realitas praktik yang ada, dilema etika yang terjadi pada akuntan banyak disebabkan karena akuntan manajemen dan pihak manajemen tidak sepakat terhadap beberapa aspek fungsi dan tujuan penyusunan dan penyajian laporan keuangan. Dalam praktik profesinya,

para akuntan profesional harus berinteraksi dengan aturan-aturan etika profesi dan bisnis dengan para *stakeholder*, yaitu terhadap individu-individu, perusahaan dan organisasi. Beberapa interaksi dalam banyak kasus dapat berpotensi munculnya konflik kepentingan.

Pada beberapa kasus yang ada, konflik kepentingan sering menyebabkan pelanggaran etika. Kasus pelanggaran etika seharusnya tidak terjadi apabila setiap akuntan mempunyai pengetahuan, pemahaman, dan kemauan untuk menerapkan nilai-nilai moral dan etika secara memadai dalam pelaksanaan pekerjaan profesionalnya (Ludigdo, 1999). Oleh karena itu, terjadinya berbagai kasus sebagaimana disebutkan di atas, seharusnya memberi kesadaran untuk lebih memperhatikan etika dalam melaksanakan pekerjaan profesi akuntan. Untuk itu, akuntan manajemen sangat membutuhkan kesadaran etis dalam menentukan batas-batas dalam pengambilan keputusan etis.

Kesadaran etis yang dimiliki oleh akuntan manajemen (diperankan oleh Bapak Ferry) adalah kesadaran yang terlahir dari hati nurani yang paling dalam. Hati nurani selalu terkait erat dengan kenyataan bahwa setiap individu mempunyai kesadaran (Bertens, 1993). Dengan kesadaran, setiap individu dapat mengenal dirinya sehingga dapat berefleksi tentang dirinya. Artinya, dalam diri kita seolah-olah ada yang akan menilai segala perbuatan-perbuatan yang kita lakukan dari segi moral. Kita menyadari bahwa hati nurani semacam sanksi tentang perbuatan moral kita.

Mengikuti hati nurani adalah hak dasar bagi setiap manusia. Tidak ada orang lain yang berwenang untuk campur tangan di dalam putusan hati nurani seseorang. Artinya, setiap individu tidak boleh memaksakan suatu tindakan kepada orang lain yang tidak sesuai dengan hati nuraninya. Ucapan hati nurani pada umumnya bersifat intuitif, artinya langsung menyatakan “ini baik dan ini tidak”. Oleh sebab itu, hati nurani sangat kongkret sifatnya dan mengatakan kepada kita apa yang harus dilakukan. Putusan hati nurani mengkongkretkan pengetahuan tentang etika. Hati nurani adalah jembatan yang menghubungkan pengetahuan etika yang umum dengan perilaku yang kongkret (lihat Muchsin. 2002: 56).

**Makna temuan: Kesadaran etis yang berasal dari hati nurani akan selalu mengarahkan akuntan manajemen pada nilai-nilai kebenaran dan kebaikan dan nilai-nilai ini akan memicu akuntan manajemen untuk berperilaku etis. Jika perilakunya sudah etis maka tindakan yang diambilpun juga etis, sehingga keputusannya pun juga etis.**

#### **4.3. Episode Ketiga: Kesadaran Etis dan Nilai Spiritual**

Kesadaran etis ini juga dapat juga timbul karena adanya nilai spiritual dalam dirinya (Kriger dan Hanson, 1999). Menurutnya, ketika individu lebih memfokuskan pada nilai spiritual, mereka akan sadar bahwa momen tersebut adalah dasar untuk melakukan perubahan dalam sebuah pilihan terhadap konflik yang ada. Individu akan mempunyai kekuatan dan ketetapan hati untuk menentukan batas-batas antara idealisme dirinya, nilai-nilai dan realitas ekonomi yang nampak. Artinya, kekuatan dan ketetapan hati berdasarkan nilai spiritual yang ada dalam individu akuntan manajemen adalah semangat atau spirit (dorongan) untuk melakukan perubahan.

Spirit (dorongan) untuk selalu berbuat baik bagi semua orang termasuk dirinya (semangat *altruisme*) telah membuat akuntan manajemen di BUMN ini tidak berada di dalam posisi dilematis. Spirit atau dorongan tersebut membuat mereka tepat dalam mengambil keputusan etis. Spirit untuk selalu berbuat baik dimulai dari dalam diri sebagai salah satu dimensi spiritual. Kesadaran tanpa adanya suatu dorongan (spirit) tidak akan berubah menjadi tindakan. Seperti kita ketahui kesadaran akan mendorong rasio dan hati nurani untuk mengaplikasikannya dalam sebuah aktivitas yang dapat dimaknai sebagai tindakan (kesadaran diskursif). Pada tahap kesadaran diskursif inilah akuntan manajemen yang mempunyai kesadaran etis akan melakukan tindakan berdasarkan spirit atau motivasi yang dalam dirinya.

Pada kasus Pak Ferry Irawan, kesadaran diskursif membawa dirinya untuk mengusung dimensi spiritual antara lain sikap jujur, konsisten, berani dan benar dalam tindakannya.

Realitas menunjukkan bahwa kejujuran, keberanian, keteguhan hatinya membawa dirinya untuk menuntut sebuah kebenaran dan keadilan. Syukur (2004: 88) menyatakan bahwa kebenaran selalu berkaitan dengan ilmu. Hal ini menjadi prinsip fundamental dalam epistemologi dan di dalamnya tersusun nilai-nilai benar dan salah. Lebih lanjut, Syukur (2004) menyatakan dalam konsep pemikiran Islam, kebenaran sesungguhnya datang dari Tuhan, melalui hukum yang sudah ada dan ditetapkan pada setiap ciptaan-Nya, yaitu alam semesta, manusia dan Al-Qur'an. Semua ini merupakan ayat Tuhan yang menjadi sumber kebenaran yang terkandung dalam *sunnatullah*. Dengan demikian dapat diartikan kebenaran adalah sebagai salah satu motif kesadaran.

Kesadaran hanya dapat dicapai apabila, individu atau akuntan manajemen dapat melepas selubung (*tabir/hijab*) yang menutupi realitas sebenarnya dari aktivitas profesi akuntan manajemen. Sebelum terlepasnya selubung, realitas hanya terpahami sebagai ilmu atau pengetahuan. Jika selubung telah terlepas maka pemahaman sudah menjadi hikmah atau kearifan (Kuntowijoyo, 1997).

Realitas utama dari temuan ini menunjukkan bahwa berbekal ilmu pengetahuan yang dimiliki, maka aktor sosial penelitian membawa bendera kebenaran tanpa adanya suatu paksaan. Berpegang pada keimanan, kesadaran dan spiritualitas akan sebuah kejujuran mengiringi dirinya untuk melakukan sebuah jihad. Bendera jihad ini didasari oleh semangat takwa, takut dan taat sebagai wujud keimanannya kepada Allah SWT.

Beberapa pendapat menyatakan bahwa spiritualitas tidak harus terkait dengan agama tertentu, karena unsur spiritual adalah unsur non materi yang memang berasal Tuhan. Dalam hal ini, esensi manusia terletak pada unsur ke dua yaitu jiwa dan spritual. Unsur jiwa dan nilai spiritual sering disebut sebagai unsur metafisik dan unsur metafisik manusia ini kemudian diurai berdasarkan hirarkhinya sebagai berikut: tingkatan pertama (terendah) adalah nafsu, kedua adalah akal, ketiga kalbu dan yang ke empat (tertinggi) adalah ruh. Artinya, unsur spiritual ada pada tingkat ketiga dan keempat (Soewardi, 2001). Namun, spiritualitas oleh beberapa informan selalu dikaitkan dengan agama. Hal ini dapat dimengerti karena unsur non materi berupa jiwa dan nilai spiritual bersifat kekal dan berasal dari kehendak Tuhan, karena berkaitan dengan Tuhan maka beberapa orang selalu mengkaitkannya dengan agama. Satu hal yang terpenting dalam hal ini adalah, apa yang terjadi pada kedua aktor tersebut ternyata sangat didukung oleh pimpinan mereka masing-masing. Seperti yang diungkapkan oleh kepala divisi akuntansi dan keuangan:

*“pada dasarnya semua orang ingin beretika baik, tetapi kadang seseorang tidak menyadari bahwa perbuatannya merefleksikan etika buruk. Dan saya percaya bahwa seseorang yang dapat tetap bersikap etis dapat tetap menang karena selalu berpegang pada nilai spiritual*

Artinya, setiap individu pasti mempunyai sebuah kesadaran untuk melakukan tindakan yang etis, karena setiap individu mempunyai hati nurani dan nilai spiritual yang akan menggerakkan segala aktivitasnya pada suatu hasil yang mempunyai nilai etis. Namun, dalam perjalanannya, terkadang banyak faktor-faktor yang menyebabkan dirinya merefleksikan etika buruk. Salah satu faktor tersebut adalah budaya organisasi yang tidak sehat ataupun lingkungan di sekitar yang mendukung perilaku buruk tersebut.

**Makna Temuan: Akuntan manajemen yang selalu menang adalah seorang akuntan manajemen yang mempunyai kesadaran etis yang baik dan selalu berpegang pada nilai spiritual**

## 5. SIMPULAN SEBAGAI AKHIR DARI PERJALANAN

Kesadaran sebagai keadaan sadar, bukan merupakan keadaan yang pasif melainkan suatu proses aktif yang terdiri dari dua hal hakiki; diferensiasi dan integrasi. Meskipun secara kronologis perkembangan kesadaran manusia berlangsung pada tiga tahap; sensasi (pengindraan), perseptual

(pemahaman), dan konseptual (pengertian). Secara *epistemology* dasar dari segala pengetahuan manusia ada pada tahap perseptual. Sensasi tidak begitu saja disimpan di dalam ingatan manusia, dan manusia tidak mengalami sensasi murni yang terisolasi. Sejauh yang dapat diketahui pengalaman indrawi seorang bayi merupakan kekacauan yang tidak terdeferensiasikan.

Kesadaran yang terdiskriminasi terdapat pada tingkatan persepsi. Persepsi merupakan sekelompok sensasi yang secara otomatis tersimpan dan diintegrasikan oleh otak dari suatu organisme yang hidup. Dalam bentuk persepsi inilah, manusia memahami fakta dan memahami realitas. Persepsi buka sensasi, merupakan yang tersajikan yang tertentu (*the given*) yang jelas pada dirinya sendiri (*the self evidence*). Pengetahuan tentang sensasi sebagai bagian komponen dari persepsi tidak langsung diperoleh manusia jauh kemudian, namun merupakan penemuan ilmiah, penemuan konseptual.

Berangkat dari sebuah kesadaran, akuntan manajemen di perusahaan melakukan berbagai macam aktivitas yang berkaitan dengan praktik akuntansi. Kesadaran dalam diri akuntan manajemen sebagai wujud dari adanya hubungan sosial antara dirinya dengan sesamanya ataupun alam sekitarnya. Berbekal kesadarannya seorang akuntan manajemen melakukan berbagai tanggung jawab yang harus diembannya salah satunya mengambil keputusan.

Pengambilan keputusan adalah aktivitas penting dalam praktik akuntansi. Pengambilan keputusan yang didasari dengan kesadaran akan pentingnya nilai-nilai kebaikan akan menciptakan sebuah keputusan yang terbaik bagi dirinya, orang lain maupun organisasi di mana akuntan tersebut melakukan kegiatan profesinya. Namun, satu hal yang paling sulit dan harus diambil oleh seorang akuntan manajemen adalah pada saat pengambilan keputusan untuk menentukan apakah keputusan tersebut etis ataukah tidak etis. Kemampuan dalam mengidentifikasi dan melakukan perilaku etis dan tidak etis adalah satu hal yang mendasar dalam profesi akuntan.

Berdasarkan realitas yang berhasil dikumpulkan oleh penulis dari berbagai praktik yang dilakukan oleh akuntan manajemen pada perusahaan BUMN di kota Gresik, maka gambaran utuh realitas praktik tersebut adalah

Pertama, Pengambilan keputusan pada salah satu BUMN yang dilakukan oleh akuntan manajemen selalu dilakukan oleh akuntan manajemen yang mempunyai kedudukan tinggi. Untuk itu, praktik yang dilakukan oleh akuntan manajemen selalu bersentuhan dengan keputusan etis, karena laporan keuangan disusun memang untuk dipergunakan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan baik bagi internal maupun eksternal. Kedua, keputusan etis yang diambil oleh akuntan manajemen perusahaan selalu berdasarkan tindakan etis. Tindakan etis yang ditunjukkan oleh aktor adalah mempunyai integritas yang tinggi, tidak memihak (objektif), jujur (*honesty*) dan independen. Integritas selalu bekerja karena adanya dorongan hati nurani, bukan sebuah paksaan dari orang lain.

Ketiga: tindakan aktor selaku akuntan manajemen selalu berdasarkan kesadaran etis. Hati nurani yang selalu memihak kebenaran dan berteriak apabila melihat ketidakbenaran akan menekan titik kesadaran diri (*self-consciousness*) untuk melakukan tindakan etis. Sedangkan, tindakan etis adalah produk dari kesadaran etis. Kesadaran etis adalah kemampuan individu untuk mengevaluasi dan mempertimbangkan nilai-nilai etika dalam suatu kejadian. Berdasarkan realitas yang muncul dalam praktik akuntan manajemen, tampak bahwa akuntan manajemen perusahaan sudah mempunyai kesadaran etis yang cukup tinggi. Hal ini ditunjukkan oleh beberapa informan yang teguh dan secara sadar melakukan tindakan-tindakan yang tidak menyimpang. Hasilnya kesadaran etis yang dimiliki oleh akuntan manajemen perusahaan menghantarkan mereka pada suatu tindakan etis. tindakan etis inilah yang memudahkan jalan mereka untuk mengambil suatu keputusan yang etis, yaitu keputusan yang tidak merugikan berbagai pihak.

Keempat, kesadaran etis aktor akuntan manajemen selalu berdasarkan nilai spiritual. Kesadaran bahwa dirinya kecil di hadapan Sang Khalik dan kesadaran bahwa dirinya adalah tulang punggung keluarga merupakan tindakan pertanggungjawaban dirinya sebagai individu dalam dimensi sosial (*hablumminannas*) dan dimensi spiritual (*hablumminAllah*). Tanggung jawab (*responsibility*) ini adalah potensi yang ada pada dirinya dengan menggunakan kesadarannya. Rasa

tanggung jawab yang tinggi menyebabkan informan lebih dapat mengembangkan diri (*self*) agar hidupnya lebih bermakna. Kesadaran diskursif yang berdasarkan pada iman kepada Tuhan YME dalam dimensi spiritual dan bertanggungjawab kepada keluarga dalam dimensi sosial menyebabkan informan lebih hati-hati dalam mengambil suatu keputusan. Keputusan etis adalah keputusan yang selalu diharapkan timbul dari sebuah kesadaran diskursif yang etis. Dan terakhir, kesadaran etis dan nilai spiritual merupakan driver bagi akuntan manajemen dalam mengambil keputusan secara etis. Dari keempat realitas yang ditampilkan oleh aktor pada studi ini, maka penulis dapat mengambil sebuah makna kesimpulan bahwa;

1. Nilai Personal adalah driver untuk melakukan Perilaku Etis
2. Kesadaran etis yang berasal dari hati nurani akan selalu mengarahkan akuntan manajemen pada nilai-nilai kebenaran dan kebaikan dan nilai-nilai ini akan memicu akuntan manajemen untuk berperilaku etis. Jika perilakunya sudah etis maka tindakan yang diambilpun juga etis, sehingga keputusannya pun juga etis.
3. Akuntan manajemen yang selalu menang adalah seorang akuntan manajemen yang mempunyai kesadaran etis yang baik dan selalu berpegang pada nilai spiritual

### Daftar Pustaka

- Agustian, A.G. 2005. *ESQ. Rahasia Sukses Membangun Kecerdasan Emosi dan Spiritual*. Penerbit Arga. Jakarta.
- Al-Banjari, R.R. 2008. *Prophetic Leadership*, Penerbit Diva Press. Yogyakarta.
- Arnold, D and L. Ponemon. 1991. Internal Auditors Perceptions of whistle-blowing and the influence of moral reasoning: An Eperiment, *Auditing: A Journal of Theory and Practice*. pp. 1-15.
- Arnold, V., J.C. Lampe and S.G. Sutton. 1999. Understanding The Factors Underlying Ethical Organizations: Enabling Continuous Ethical Improvement. *The Journal of Applied Business Research*. Vol. 15. No. 3. 1-19.
- Baridwan. Z. 2008. *Intermediate Accounting*, BPFE. Yogyakarta
- Bertens, K. 2000. *Pengantar Etika Bisnis*. Kanisius Yogyakarta.
- Burrell, G and G. Morgan. 1979. *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*. Ashgate Publishing Company. USA
- Finn, D.W., L.B. Chonko dan S.D. Hunt. 1988. "Ethical Problem in Public Accounting: The View from the Top", *Journal of Business Ethics* 7, hal. 605-615.
- Gidden, A, D. Bell and Michael Forse. 2004. *La Sociologie. Histoire et ideas*. Terj. Sosiologi Sejarah dan Pemikirannya. Kreasi Wacana. Yogyakarta.
- Griffin, R.W. dan Ebert, R.J. 1998. *Business*, Fourth Edition. Prentice Hall Inc. Englewood. Clift. Edisi Bahasa Indonesia. Jilid I Alih Bahasa: Edina Cahyaningsih Jakarta. Penerbit Prenhallindo.
- Hansen, Don dan Mowen, M. 1997. *Management Accounting*. South Western College Publishing, Ohio
- Jones, T.M. 1991. Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue Contingent Model. *Academy of Management Review*. Vol. 16 No. 2. hal. 366-395
- Kuntowijoyo. 1997. *Kebudayaan Masyarakat Jawa*. Pustaka Widyatama. Yogyakarta
- Khomsiyah dan N. Indriantoro. 1998. Pengaruh Orientasi Etika terhadap Komitmen dan Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah di DKI Jakarta. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 1. No. 1. pp13-28
- Liliweri, Alo. 2002. *Makna Budaya dalam Komunikasi Antarbudaya*. Penerbit LkiS Yogyakarta.
- Ludigdo, U. 2007. *Paradoks Etika Akuntan*. Penerbit Pustaka Pelajar. Yogyakarta.
- Machfoedz, Mas'ud. 2004. The Role of Management Accounting Profession in Value Reporting. *Media Akuntansi* 38/Maret/Tahun XI.

- Moleong, Lexi J. 2005. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Edisi revisi. Remaja Rosdakarya. Bandung.
- Muawanah, U dan N. Indriantoro. 2001. Perilaku Auditor dalam situasi konflik Audit. Peran Locus of Control, Komitmen Profesi dan Kesadaran Etis. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 4. No.2; 133-150
- Schermerhorn, J.R., Jr. 2000. *Manajemen*. Edisi Bahasa Indonesia. Terjemahan oleh Putranto, Ginting, Junaedi dan Widiastuti. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Suwarjuwono, T. 2005. *Bahasa Akuntansi dalam Praktik: Sebuah Critical Accounting Study*. Tema. Volume
- Syukur, S. 2004. *Etika Religius*. Penerbit Pustaka Pelajar. Yogyakarta.
- Trevino, L.K. 1986. Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model, *Academy of Management Review*, Vol. 11. No. 3, pp. 601-617.
- Trevino, L.K., K.D, Butterfield dan D.L. McCabe. 1998. The Ethical Context in Organizations Influences on Employee Attitude and Behaviors. *Business Ethics Quarterly*. 8 (3). 449-476.
- Widarto. 2004. Analisis Kritis Terhadap Praktek Akuntansi Kreatif dalam Konteks Budaya Organisasi PT. Bumi dan Pandangan Islam (Khususnya Ajaran Amanah dalam Menyikapi Praktik Tersebut). *Tesis*. Program Studi Sain Akuntansi Program Pascasarjana Universitas Brawijaya. Malang.