

RELEVANSI ETIKA KEUTAMAAN ARISTOTELES BAGI PROFESI AKUNTAN

Akhmad Riduwan^{*)}

ABSTRAK

Keinginan untuk mempertahankan dan meningkatkan daya saing antar akuntan seringkali memaksa akuntan untuk berpaling dari strategi profesi ke strategi bisnis, sehingga sering tujuan – meraih laba sebesar-besarnya – digunakan sebagai dasar untuk menghalalkan segala cara. Penyelesaian masalah etika dalam profesi akuntan semacam itu akan menjadi lebih mudah apabila profesi akuntan diperlakukan sebagai tindakan (praxis) sehingga ketika profesi dijalankan sesuai dengan keutamaan, akan diperoleh secara serentak kesuksesan, kebaikan, dan kebahagiaan (eudaimonia).

Selama ini profesi akuntan diperlakukan sebagai suatu aktivitas pembuat (poeisis) keuntungan, kesejahteraan, dan kenikmatan, yang tujuannya terpisah dari aktivitas profesi itu sendiri. Dengan memperlakukan profesi akuntan sebagai poeisis, akuntan secara individual lebih mementingkan hasil daripada makna dari aktivitas profesi, sehingga akuntan sebagai individu menjadi teralienasi dari aktivitas profesinya sendiri.

Kata-kata kunci: profesi akuntan, etika keutamaan

1. AKUNTAN DAN SKANDAL AKUNTANSI

Meskipun pemerintah telah melakukan berbagai langkah untuk mengatasi dan mempercepat pemulihan ekonomi Indonesia yang dilanda krisis sejak Juli 1997, sampai saat ini Indonesia belum sepenuhnya dapat keluar dari berbagai macam krisis tersebut. Salah satu penyebabnya adalah lemahnya faktor etika para pelaku ekonomi-bisnis, birokrat dan masyarakat secara umum (Mustofa, 2003). Hal senada juga dikemukakan oleh Nugroho (2001). Ia menyatakan bahwa krisis ekonomi yang dialami oleh bangsa Indonesia dewasa ini bermuara dari krisis kredibilitas yang berakar pada krisis integritas moral. Krisis moral itu tidak hanya melanda dunia politik dan administrasi publik, tetapi juga menggerogoti dunia usaha dan administrasi bisnis. Oleh sebab itu, Mustofa (2003) berpendapat bahwa salah satu cara untuk mempercepat penguatan Indonesia untuk keluar

^{*)} Drs. Akhmad Riduwan, Ak. adalah dosen Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya

dari krisis ekonomi adalah tuntutan agar para pelaku ekonomi-bisnis dan pejabat negara memiliki moral yang baik serta mematuhi etika bisnis dan profesi, di samping mengembangkan sikap profesionalisme. Salah satu pelaku ekonomi-bisnis yang dimaksud adalah akuntan¹.

Di Amerika Serikat, sebagai negara yang mengklaim telah melaksanakan *good corporate govern-ance*, ternyata juga tidak dapat menghindari merebaknya *white collar crime* khususnya kejahatan manipulasi keuangan. Kasus kejatuhan beberapa perusahaan besar di Amerika Serikat juga sangat terkait dengan peran akuntan dengan skandal-skandal akuntansi yang mereka lakukan. Di antara skandal-skandal akuntansi tersebut adalah (1) *Adelphia*, tidak mengungkapkan utang sebesar USD 3,1 milyar dan jaminan kepada keluarga pendirinya secara memadai; (2) *Com-puter Associates*, menggelembungkan pendapatan yang fiktif dan memberikan imbalan jasa kepada *top executive* secara tidak memadai; (3) *Dynegy*, menggunakan transaksi "*project alpha*"nya untuk memangkas pajak dan meningkatkan *cash flow* secara fiktif; (4) *Enron*, menggelembungkan laba secara tidak layak dan menyembunyikan utang melalui bisnis *partnership*; (5) *Global Crossing*, menjual kapasitas telekom untuk menggelembungkan pendapatan kas tahun 2001 secara fiktif; (6) *Qwest Communication*, menggelembungkan pendapatan tahun 2000 dan 2001 melalui *swaps* dan penjualan *equipments*; (7) *Tyco International*, menciptakan cadangan "*cookie jar*" yang seharusnya digunakan untuk menutup beban merjer tetapi digunakan untuk menggelembungkan laba, dan mengatur keuntungan atas akuisisi dengan cara mempercepat pengeluaran-pengeluaran pramerjer; (8) *WorldCom*, menggunakan metode yang dipertanyakan dalam membukukan penjualan, pengelompokan aktiva dan piutang yang tak tertagih; (9) *Xerox*, menggelembungkan pendapatan dan laba dari tahun 1997 sampai 2000 dengan mengakui pendapatan atas kontrak-kontrak yang penerimaannya di masa mendatang (Mustofa, 2003).

Sejumlah skandal akuntansi yang dilakukan oleh perusahaan tersebut telah menimbulkan ke-raguan masyarakat terhadap integritas akuntan, termasuk akuntan Indonesia. Skandal-skandal akuntansi di Amerika Serikat tersebut juga telah menyadarkan banyak pihak, termasuk pelaku pasar dan regulator pasar modal Indonesia untuk makin meningkatkan

¹ Di Indonesia, profesi akuntan diklasifikasikan sesuai dengan bidang pekerjaannya, antara lain akuntan publik, akuntan pemerintah, akuntan manajemen, dan akuntan pendidik (Suwardjono, 2002). Dalam artikel ini, yang dimaksud dengan akuntan lebih mengacu pada pengertian akuntan manajemen dan akuntan publik. Istilah akuntan dalam artikel ini dapat berarti akuntan manajemen atau akuntan publik, baik secara bergantian maupun bersama-sama, tergantung pada konteksnya. Akuntan publik adalah akuntan yang menjalankan praktik pemberian jasa profesional kepada klien berupa jasa audit, jasa atestasi, jasa akuntansi dan review, perpajakan, perencanaan keuangan perorangan, jasa pendukung litigasi, dan jasa lainnya yang diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (IAI, 2001b); sedangkan akuntan manajemen adalah akuntan internal perusahaan yang bertanggungjawab terhadap sistem akuntansi dan penyajian laporan keuangan (Suwardjono, 2002).

transparansi dalam rangka membangun kepercayaan di pasar modal. Sebagaimana diungkapkan oleh Ketua Bapepam, Herwidayatmo, bahwa skandal akuntansi di AS seharusnya menjadi pelajaran bagi akuntan manajemen untuk lebih meningkatkan transparansi, serta pelajaran bagi akuntan publik untuk lebih meningkatkan kemampuan profesionalnya secara ideal (*Buletin Auditor Independen, Edisi XIV, Pebruari 2003*).

Di Indonesia memang tidak ada data yang jelas dan lengkap tentang pelanggaran-pelanggaran akuntan yang dapat diketahui publik. Pada umumnya, pelanggaran-pelanggaran yang dilakukan oleh akuntan serta bentuk pembinaan serta tindakan atau hukuman yang telah diambil, hanya menjadi data internal IAI (*Buletin Auditor Independen Edisi XII Desember 2002*). Namun demikian, tidak berarti bahwa di Indonesia tidak terjadi banyak pelanggaran. Halim (2003) menyatakan bahwa banyak perilaku tidak etis akuntan bermunculan dalam menghadapi *troubled financial reporting environment* sejak krisis ekonomi Indonesia tahun 1997 dan program restrukturisasi pasca krisis. Halim menyatakan bahwa kondisi (ekonomi) yang sulit telah menciptakan dorongan bagi akuntan untuk melakukan penyimpangan terhadap penerapan standar tertentu untuk mencapai tujuan tertentu. Hal ini mengakibatkan timbulnya *financial reporting risk* yang perlu diwaspadai.

2. ETIKA PROFESI AKUNTAN DAN PENDIDIKAN ETIKA

Integritas merupakan bagian yang sangat penting dari kehidupan manusia agar tercipta sebuah harmoni. Integritas selalu menjadi tuntutan masyarakat terhadap berbagai profesi jasa publik, termasuk profesi akuntansi. Integritas mencakup tiga hal, yaitu independensi, transparansi dan kejujuran. Integritas merupakan cermin dari citra profesi akuntan. Dalam dunia akuntansi, menjaga citra profesi merupakan tanggungjawab semua akuntan. Di belahan dunia mana pun, tidak terkecuali di Indonesia, akuntan harus secara konsisten menjaga reputasi profesi dan menghindari tindakan yang merendahkan martabat profesi. Akuntan dalam semua tindakan-nya harus selalu mempertimbangkan etika profesi serta tanggungjawabnya sebagai profesional. Untuk itu, dalam memberikan jasa profesional, akuntan harus selalu bertindak tegas dan jujur, mematuhi rambu-rambu standar profesional serta standar teknis yang relevan. Isu pelanggaran akan timbul apabila akuntan gagal mengobservasi persyaratan standar profesionalisme dengan teliti, gagal untuk mentaati etika profesi, serta melakukan tindakan yang tidak terhormat.

Integritas akuntan terhadap profesinya dapat menurun karena adanya tekanan persaingan di antara sesama akuntan. Dari waktu ke waktu, jumlah akuntan terus bertambah. Khusus untuk akuntan publik, sebatas yang telah diketahui, sampai dengan Nopember 2002, jumlah akuntan publik di Indonesia yang terdaftar di IAI-KAP adalah sebanyak 1.227 orang (*Buletin Auditor Independen Edisi XIV, Pebruari 2003*). Semakin bertambahnya jumlah akuntan, tidak tertutup kemungkinan timbulnya persaingan, cundang-

mempecundangi, dan gesekan-gesekan di antara mereka (*Newsletter IAI No.33/III/ Oktober 2002*). Pada tahapan selanjutnya, keinginan untuk mempertahankan dan meningkatkan daya saing antar akuntan, seringkali memaksa akuntan publik untuk berpaling dari strategi profesi ke strategi bisnis, sehingga sering tujuan meraih laba sebesar-besarnya digunakan sebagai dasar untuk menghalalkan segala cara (Lubis dan Oktaviani, 2003).

Sebagai profesional, sekaligus sebagai salah satu pelaku ekonomi-bisnis, akuntan harus mematuhi etika bisnis yang lazim, serta mematuhi etika profesi yang telah diatur oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Akuntan mempunyai tanggungjawab terhadap profesi mereka yang meliputi tanggungjawab untuk mematuhi ketentuan yang telah disepakati bersama oleh IAI, termasuk tanggungjawab untuk mematuhi Standar Akuntansi Keuangan (SAK), Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), dan Aturan Etika Akuntan. Khusus bagi akuntan publik, aturan etika akuntan publik yang ditetapkan oleh IAI-KAP mengatur tentang: (1) Independensi, integritas dan obyektivitas; (2) Kepatuhan terhadap standar umum dan prinsip akuntansi; (3) Tanggung jawab terhadap klien; (4) Tanggungjawab terhadap rekan seprofesi; dan (5) Tanggungjawab atas praktik lain.

Akuntan, baik sebagai auditor maupun konsultan, dapat sekaligus berperan langsung di tengah-tengah dunia usaha dengan cara mendorong klien atau dunia usaha umumnya untuk mematuhi etika bisnis dan etika profesi yang berlaku. Tetapi, hal tersebut masih sangat sulit untuk dilakukan, karena akuntan sendiri sering tidak mematuhi aturan etika profesinya (Hasyir, 2003). Sebagaimana juga diungkapkan oleh Mustofa (2003), bahwa beberapa aturan etika sulit diterapkan oleh auditor, diantaranya meliputi: (a) independensi – akuntan seringkali tidak independen dalam sikap mental, baik fakta maupun penampilan; (b) integritas – banyak akuntan tidak bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*); (3) *fee* kontinjen – banyak akuntan membebankan *fee* kepada klien sebesar jumlah yang besarnya tergantung pada temuan atau hasil tertentu; (4) pemasaran – banyak akuntan melakukan promosi pemasaran dan kegiatan pemasaran lainnya dengan cara-cara yang dapat merendahkan citra profesi; dan (6) standar audit – banyak akuntan melaksanakan pekerjaannya dengan tidak mematuhi standar profesional.

Sebagaimana dikemukakan oleh Ketua Umum IAI, Ahmadi Hadibroto (*Buletin Auditor Independen Edisi XIV Pebruari 2003*), bahwa skandal-skandal keuangan yang melibatkan profesi akuntan, serta makin meningkatnya ketidakpatuhan akuntan terhadap aturan etika profesi akhir-akhir ini, membuat kredibilitas akuntan menjadi tercabik-cabik. Sementara itu, Ludigdo (2003) menanggapi fakta tercabiknya kredibilitas akuntan tersebut sebagai suatu fakta yang berpangkal pada moralitas akuntan, sehingga bagi kalangan akuntansi perlu memikirkan kembali tentang pentingnya melakukan elaborasi etika pada pendidikan akuntansi. Sejalan dengan Ludigdo, Baidawie (2000) juga menyatakan bahwa penegakan kode etik pertama-tama ditentukan oleh kesadaran dan disiplin masing-masing anggota secara individual untuk berusaha mengetahui, memahami dan mengamalkan kaidah-kaidah etika dengan standar-standar yang seharusnya berlaku. Proses ini dimulai

di bangku kuliah dan pendidikan profesi yang berkelanjutan. Hal yang sama juga dikemukakan oleh Mustofa (2003) yang menyatakan bahwa pengetahuan dan pemahaman tentang etika bisnis dan profesi memang sudah harus dimulai sejak mengikuti pendidikan di perguruan tinggi, bahkan sudah harus dimulai sejak pendidikan dasar melalui pelajaran budi pekerti.

Namun demikian, Mustofa (2003) membuat penegasan bahwa meskipun sudah dibekali dengan pengetahuan tentang etika bisnis dan profesi, bisa saja dalam praktiknya, akuntan sebagai pelaku bisnis melanggar atau tidak mematuhi etika bisnis dan profesi yang berlaku. Lebih lanjut, Mustofa menyatakan bahwa di samping perlunya upaya penegakan hukum (*law enforcement*), faktor lain yang juga sangat penting dalam mempengaruhi perilaku etis akuntan adalah lingkungan dan pribadi, yaitu kemampuan pelaku profesi yang bersangkutan untuk mengendalikan diri. Penegasan Mustofa ini dibenarkan oleh Triyuwono (2003), bahwa pengajaran etika bisnis dan profesi tidak menjamin bahwa seseorang yang telah mempelajari ilmu etika secara otomatis akan berperilaku etis. Argumentasi Triyuwono adalah, bahwa teknik penyampaian ilmu etika tadi hanya menggarap akal yang rasional; padahal untuk merubah perilaku manusia, akal yang rasional saja tidak menjadi sebuah jaminan, karena manusia memiliki dua unsur utama dalam dirinya, yaitu unsur materi (fisik) dan unsur non-materi (jiwa, *spiritual entity*).

Terlepas apakah pengajaran ilmu etika bagi akademisi akuntansi akan memberikan hasil yang memuaskan atau tidak setelah mereka memasuki dunia profesinya secara nyata, pengajaran ilmu etika tersebut tetap diperlukan, daripada tidak sama sekali. Sehubungan dengan upaya untuk menanamkan pemahaman dan pengamalan etika bisnis dan profesi kepada para akademisi akuntansi ini, Ludigdo (2003) menawarkan teknik pembelajaran etika bisnis dan profesi dengan cara yang agak unik, yaitu memberikan muatan etika pada setiap matakuliah akuntansi yang relevan, misalnya pengantar akuntansi, akuntansi manajemen, manajemen keuangan dan investasi, serta auditing. Pengetahuan etika yang dimasukkan oleh Ludigdo (2003) dalam setiap matakuliah tersebut cenderung condong ke-etika religius yang mengacu pada agama dan kepercayaan masing-masing dosen pengajarnya. Teknik ini nampaknya tidak mudah untuk diterapkan dan sedikit menimbulkan masalah, mengingat heterogenitas agama yang dianut oleh peserta didik cukup besar. Sebagai alternatifnya, Triyuwono (2003) menawarkan teknik atau metode yang lebih netral, yang dapat diikuti oleh peserta didik dengan agama-agama yang berbeda. Triyuwono menamakan teknik atau metode tersebut dengan istilah "olah batin dan olah rasa" (*emotional and spiritual process*) atau ada yang menyebutnya sebagai meditasi. Sampai saat ini, masih dicari bentuk atau formulasi yang tepat bagaimana *emotional and spiritual process* tersebut seharusnya diterapkan, apakah menyatu atau terpisah dengan matakuliah.

Apa yang dikemukakan oleh Ludigdo (2003) maupun Triyuwono (2003) seperti diuraikan di atas merupakan cermin perlunya pendidikan etika di dunia akademik akuntansi, sebagai respons terhadap degradasi moral yang melanda dunia profesi akuntan

saat ini. Dunia akuntansi yang diidentikkan oleh masyarakat sebagai dunia kemakmuran (Ahmadi Hadibroto, dalam *Buletin Auditor Independen Edisi XIV Pebruari 2003*) telah banyak mendapat cemooh dan sinisme akibat ulah sebagian kecil akuntan dengan berbagai tindakan mereka yang kurang terhormat, walaupun sebagian dari cemooh dan sinisme tersebut timbul karena adanya kesenjangan harapan (*expectation gap*) masyarakat terhadap profesi akuntan (Prakarsa, 2002).

Sebagaimana dikemukakan di atas, pengajaran ilmu etika bagi akademisi akuntansi tetap diperlukan, daripada tidak sama sekali, meskipun hasil yang nyata bagi mereka setelah memasuki dunia kerja masih perlu dipertanyakan. Penyampaian kritik yang terus-menerus terhadap moralitas profesi akuntan, tanpa berbuat sesuatu secara maksimal untuk memperbaikinya, dapat diidentikkan sebagai “orang shalat tanpa amal shaleh”. Oleh sebab itu, adalah bijak jika kritik-kritik tersebut diikuti oleh tindakan nyata, di antaranya yang cukup penting adalah penyelenggaraan pengajaran etika. Persoalannya sekarang, bidang etika mana yang perlu mendapatkan penekanan dalam pengajaran etika tersebut. Uraian berikut ini mencoba menjelaskan secara ringkas beberapa teori etika, dan dilanjutkan dengan mencoba menjelaskan relevansi teori etika keutamaan (*virtue ethics*) yang dikembangkan oleh Aristoteles dengan profesi akuntan.

3. SEKILAS TENTANG TEORI ETIKA

Etika adalah pembahasan tentang sesuatu perilaku berdasarkan kaidah benar-salah, baik-buruk, atau tepat-tidak tepat (Chandra, 1995: 41). Etika adalah pemikiran atau refleksi tentang moralitas, yaitu aspek baik-buruk, terpuji-tercela, dan karenanya diperbolehkan atau tidak, dari perilaku manusia (Bertens, 2000: 5). Etika adalah cabang filsafat yang mencari hakikat nilai-nilai baik dan jahat yang berkaitan dengan perbuatan dan tindakan seseorang, yang dilakukan dengan penuh kesadaran berdasarkan pertimbangan pemikirannya (Asy'ari, 2002: 89). Persoalan etika adalah persoalan yang berhubungan dengan eksistensi manusia, dalam segala aspeknya, baik individu maupun masyarakat, baik dalam hubungannya dengan Tuhan, dengan sesama manusia dan dirinya, maupun dengan alam sekitarnya, baik dalam kaitannya dengan eksistensi manusia dengan di bidang sosial, ekonomi, politik, budaya maupun agama.

Bertens (2000: 32) membedakan pengertian “etika” melalui dua sudut pandang, yaitu “etika sebagai praksis” dan “etika sebagai refleksi”. Etika sebagai praksis berarti nilai-nilai dan norma-norma moral sejauh dipraktikkan atau justru tidak dipraktikkan, walaupun seharusnya dipraktikkan; atau, etika sebagai praksis adalah apa yang dilakukan sejauh sesuai atau tidak sesuai dengan nilai dan norma sosial. Sedangkan etika sebagai refleksi berarti pemikiran moral: apa yang harus dilakukan dan apa yang tidak boleh dilakukan. Etika sebagai refleksi menyoroti dan menilai baik-buruknya perilaku seseorang.

Jika dikaitkan dengan bisnis, maka etika bisnis berarti penerapan prinsip-prinsip etika yang umum pada suatu wilayah perilaku manusia yang khusus, yaitu kegiatan ekonomi dan bisnis (Bertens 2000: 65). Dengan demikian, jika dikaitkan dengan profesi akuntan, maka etika profesi berarti penerapan prinsip-prinsip etika pada wilayah kegiatan profesional akuntan. Selanjutnya, Bertens menegaskan bahwa prinsip-prinsip etika tidak berdiri sendiri, tetapi tercantum dalam suatu kerangka pemikiran sistematis yang disebut dengan "teori". Beberapa teori yang berkaitan dengan pemikiran moral, khususnya dalam etika bisnis (Bertens 2000: 66) adalah utilitarianisme, deontologi, teori hak, dan teori keutamaan. Sedangkan Chandra (1995: 91) mengelompokkan teori etika kedalam teori hedonisme, egoisme, teleologi, utilitarian, kontrak sosial, dan altruisme.

Utilitarianisme

Menurut teori utilitarian, suatu perbuatan adalah baik apabila membawa manfaat bagi masyarakat atau banyak orang. Dalam hal ini, konsekuensi perbuatan menentukan kualitas moral, sehingga utilitarianisme seringkali disebut juga sebagai konsekuen-sialisme. Utilitarianisme juga disebut sebagai teori teleologis, di mana kualitas etis suatu perbuatan diperoleh dengan dicapainya tujuan perbuatan. Jadi, utilitarianisme atau teleologis merupakan suatu metode pengambilan keputusan etis yang berpusat pada perhitungan atau pertimbangan tentang hasil atau manfaat suatu perbuatan (Bertens 2000: 67 dan Chandra 1995: 91).

Deontologi

Dalam teori deontologi, yang menjadi dasar baik-buruknya perbuatan adalah kewajiban. Suatu perbuatan bukan merupakan perbuatan baik karena hasilnya baik, tetapi hanya karena perbuatan itu wajib dilakukan. Deontologi selalu menekankan bahwa perbuatan tidak dihalalkan karena tujuannya, karena tujuan yang baik tidak menjadikan perbuatan itu baik. Dalam teori deontologi, kewajiban yang dimaksud adalah kewajiban yang bersifat imperatif kategoris (*categorical imperative*), yaitu kewajiban yang harus dilakukan tanpa syarat apa pun (Bertens 2000: 70 dan Chandra 1995: 94).

Teori Hak

Teori hak merupakan suatu aspek dari teori deontologi, karena hak berkaitan dengan kewajiban. Kewajiban seseorang biasanya serentak berarti juga hak dari orang lain. Hak didasarkan atas martabat manusia, dan martabat semua manusia itu sama. Oleh sebab itu, manusia individual siapa pun tidak pernah boleh dikorbankan demi tercapainya suatu tujuan yang lain. Menurut Immanuel Kant pencetus dasar filosofis deontologi-manusia merupakan suatu tujuan pada dirinya (*an end in itself*). Oleh sebab itu, manusia harus selalu dihormati sebagai suatu tujuan sendiri dan tidak pernah boleh diperlakukan semata-mata sebagai sarana demi tercapainya suatu tujuan lain (Bertens 2000: 73).

Teori Keutamaan

Dalam teori-teori sebelumnya (utilitarianisme, deontologi dan teori hak), baik-buruknya perilaku manusia dinilai berdasarkan suatu prinsip atau norma (*rule-based*). Jika sesuai dengan norma, suatu perbuatan adalah baik; kalau tidak sesuai, perbuatan adalah buruk. Teori keutamaan (*virtue*) tidak menyoroti perbuatan, tetapi memandang sikap atau akhlak seseorang. Teori keutamaan merupakan reaksi atas teori-teori etika sebelumnya yang terlalu berat sebelah dalam mengukur perbuatan dengan prinsip atau norma. Teori keutamaan merupakan hasil pemikiran seorang filsuf Yunani kuno, Aristoteles (384-322 SM).

Keutamaan dapat didefinisikan sebagai disposisi watak yang telah diperoleh seseorang dan memungkinkan dia untuk bertingkah laku baik secara moral. Ada banyak macam keutamaan yang dapat diperoleh seseorang, di antaranya adalah: kebijaksanaan, keadilan, kerendahan hati, suka bekerja keras, dan lain-lain. Seseorang adalah orang yang baik jika memiliki keutamaan. Hidup yang baik adalah hidup menurut keutamaan. Hidup yang baik adalah *virtuous life*: hidup berkeutamaan (Bertens 2000: 74).

Dalam etika bisnis, teori keutamaan belum banyak dimanfaatkan (Bertens 2000: 75). Barangkali demikian pula dalam etika profesi, khususnya profesi akuntan. Tetapi, tampaknya minat untuk memanfaatkan teori keutamaan dalam etika bisnis semakin menonjol. Suatu percobaan yang menarik untuk menggabungkan etika bisnis dengan teori keutamaan telah dilakukan oleh Robert C. Solomon, yang dituangkan dalam bukunya *Ethics and Excellence: Corporate and Integrity in Business (1993)* (Bertens 2000: 75). Sedangkan di Indonesia, sebuah penelitian yang menelaah relevansi teori keutamaan dan etika bisnis telah dilakukan oleh Gunardi Endro yang dituangkan dalam sebuah buku *Redefinisi Bisnis: Suatu Penggalan Etika Keutamaan Aristoteles (1999)*. Uraian selanjutnya dari artikel ini didasarkan atas beberapa unsur dari buku Endro (1999) tersebut.

4. TEORI ETIKA KEUTAMAAN ARISTOTELES

Dasar pertama teori etika Aristoteles adalah konsep teleologi yang terungkap secara umum pada tujuan etika sendiri, yaitu tidak hanya sekedar menyelidiki realitas tindakan-tindakan manusia, tetapi lebih dari itu, terutama menyelidiki apa yang membuat hidup manusia menjadi baik, bernilai, bermutu, menarik, diinginkan, dan disukai. Teleologi Aristoteles menyatakan bahwa apa pun yang berubah, juga setiap tindakan manusia, bertujuan pada sesuatu yang baik, suatu nilai. Dengan demikian, terdapat berbagai macam tujuan, namun kebanyakan tujuan hendak dicapai demi tujuan yang lebih baik, misalnya si A bekerja keras untuk memperoleh uang (nilai ekonomis), uang hendak dipakai untuk menikah, menikah dilakukan untuk memenuhi tuntutan hidup bermasyarakat, dan seterusnya. Gradasi tujuan itu mengindikasikan adanya sesuatu yang

paling bernilai atau nilai tertinggi yang mendasari kebnilaian yang lain, dimana disadari atau tidak, nilai inilah yang sesungguhnya hendak dikejar karena merupakan nilai tertinggi. Syarat nilai tertinggi adalah merupakan tujuan terakhir yang selalu dikejar demi dirinya sendiri dan tidak pernah demi sesuatu yang lain, bersifat cukup diri (*self sufficient*), dan penuh kesempurnaan. Nilai tertinggi ini tidak lepas dari manusia sebagai suber originatif penilai sehingga nilai ini merupakan nilai moral, sesuatu yang paling memberi mana bagi manusia sebagai manusia. Nilai moral sebagai tujuan tertinggi dan terakhir tersebut ke-mudian dinamakan kebahagiaan (*eudaimonia*).

Kebahagiaan dan Kodrat Manusia

Titik tolak penjelasan Aristoteles tentang kebahagiaan dikembalikan pada konsep teleologi yang dapat dinyatakan bahwa alam tidak berbuat sesuatu yang sia-sia. Semua benda maupun makhluk beserta bagian-bagiannya menjalankan fungsi sesuai kodrat dan esensinya, yaitu untuk tujuan apa dan demi apa sesuatu itu ada dan menjadi ada. Dengan menjalankan fungsinya secara benar sesuai kodratnya berarti pula mencapai tujuannya. Demikian pula halnya dengan manusia, hakikatnya dapat dirumuskan sebagai makhluk hidup yang berakal budi di mana akal budi menjadi pembeda yang memberi kekhasan sekaligus keunggulan manusia. Manusia yang menjalankan fungsi khasnya sebagai manusia dengan sempurna, yaitu memfungsikan akal budi atau menggiatkan bagiannya yang berakal budi secara sempurna, tentu mencapai tujuan yang tertinggi atau kebahagiaan. Dengan demikian kesempurnaan aktivitas khas manusialah yang memuat kebahagiaan, sehingga kebahagiaan tidak terletak pada produk yang dihasilkan terpisah dari aktivitas, tetapi pada aktivitas khas manusia itu sendiri. Hal ini berarti pula bahwa manusia yang bahagia bukanlah manusia yang secara pasif menikmati hiburan apa pun yang tersedia, bukan pula manusia yang berkecenderungan saja untuk beraktivitas, tetapi manusia yang secara aktif bertindak dan beraktivitas. Lebih jauh lagi, bahwa hanya melalui aktivitas-aktivitasnya saja manusia menyatakan diri dan menjadikan diri riil, karena hidup sendiri pada dasarnya adalah aktivitas-aktivitas.

Manusia utuh terdiri dari tubuh dan jiwa, sedangkan jiwa manusia sendiri terdiri dari elemen yang memiliki prinsip rasional (berakal budi) dalam dirinya dan elemen yang tidak memiliki prinsip rasional dalam dirinya (irasional) tapi mampu mematuhi prinsip rasional. Dengan istilah yang berbeda, Triyuwono (2003) menyebutkan bahwa manusia memiliki dua unsur utama dalam dirinya, yaitu unsur materi (fisik) dan unsur non-materi (jiwa). Elemen jiwa berakal budi mendorong jiwa untuk memiliki kebenaran melalui aktivitas bagian kontemplatif terhadap obyek-obyek yang sebab-sebab asalnya bersifat tetap dan melalui aktivitas bagian kalkulatif terhadap obyek-obyek yang berubah. Sedangkan elemen jiwa irasional mendorong tindakan-tindakan karena aktivitas bagian kehendak atau hasrat dan perasaan.

Kesempurnaan aktivitas akal budi tidak dapat diperoleh secara niscaya atau seketika begitu saja. Perubahan kearah kesempurnaan hanya terjadi jika manusia mengaktuali-

sasikan potensi sebagai potensi, dan hal ini perlu pembiasaan sebagai proses aktualisasi sebagian potensi sekaligus proses pengembangan potensi yang akan diaktualisasikan. Makna lain dari proses pembiasaan itu adalah membangun keniscayaan oleh manusia sendiri, karena tidak diperoleh secara alami. Keniscayaan tidak alami itu merupakan sikap tetap (disposisi) untuk aktivitas sempurna, dan karena merupakan aktivitas bagian utama yang mencerminkan keunggulan manusia, maka dinamakan keutamaan (*virtue*). Lawannya, disposisi yang muncul dari pembiasaan aktivitas yang menyimpang, disebut keburukan (*vice*). Pembiasaan jiwa rasional akan melahirkan disposisi untuk melakukan tindakan-tindakan yang tidak tergantung pada aktivitas elemen atau bagian lain – yang disebut keutamaan intelektual. Sedangkan pembiasaan elemen jiwa irasional akan melahirkan disposisi untuk melakukan tindakan-tindakan yang sesuai perintah akal budi – yang disebut dengan keutamaan moral.

Melalui aktivitas dan tindakan berkeutamaan (*virtuous act*) dari semua elemen jiwa yang disebut keutamaan-intelektual dan keutamaan-moral, manusia mencapai *eudaimonia* – jiwa yang baik – atau kebahagiaan.

Keutamaan Intelektual

Aristoteles menyebut lima keutamaan intelektual, di mana dengan melaluinya, jiwa memiliki kebenaran, yaitu (1) pengetahuan ilmiah (*episteme, scientific knowledge*); (2) nalar-intuitif (*nous, intuitive reason*); (3) kebijaksanaan-filosofis (*sophia, philosophical wisdom*); (4) keterampilan (*techne, art*); dan (5) kebijaksanaan praktis (*phronesis, practical wisdom*).

Pengetahuan ilmiah merupakan pengetahuan universal yang diperoleh melalui induksi dan penalaran silogisme tentang obyek-obyek yang bersebab tetap, di mana kebenaran pengetahuan ini dapat dibuktikan. Nalar-intuitif merupakan sikap jiwa yang dengannya dapat diperoleh kebenaran dua obyek dalam rentetan silogisme. Kebijakan filosofis adalah sikap kontemplatif yang mengkombinasikan nalar intuitif dan pengetahuan ilmiah sehingga bisa mengenal kebenaran tentang obyek tetap yang secara hakiki tertinggi.

Ketrampilan adalah sikap tetap (disposisi) untuk membuat sesuatu dengan perencanaan dan pertimbangan yang sesuai dengan cara penalaran yang benar, atau dengan kata lain disposisi untuk membuat sesuatu berdasarkan pilihan rasional, di mana suatu pilihan tidak lain merupakan hasrat yang dipertimbangkan dalam-dalam untuk mencapai suatu tujuan. Kebijakan praktis merupakan disposisi untuk menentukan pilihan tindakan yang baik bagi dirinya sendiri sebagai manusia, yang dapat dijabarkan lebih lanjut sebagai berikut: (1) pilihan merupakan hasil pertimbangan mendalam atau penalaran yang tepat pada tujuannya sehingga secara umum orang yang mampu membuat pertimbangan yang baik dikatakan mempunyai kebijaksanaan-praktis; (2) pilihan merupakan paduan penalaran dan hasrat yang merujuk ke suatu tujuan sehingga pilihan maupun kebijaksanaan-praktis tidak akan ada tanpa akal budi dan karakter. Pilihan yang

baik menunjukkan penalaran yang benar dan hasrat yang tepat atau dengan kata lain kebenaran yang bersesuaian dengan hasrat yang tepat. Dengan demikian, kebijaksanaan-praktis merupakan pula disposisi mencari pengertian yang benar mengenai tindakan yang menyangkut apa yang baik bagi manusia dan untuk bertindak sesuai dengannya; (3) pilihan merupakan sebab-efisien dari tindakan sehingga kebijaksanaan-praktis lebih bersifat imperatif; (4) apa yang baik bagi manusia merupakan tujuan dan sebab-final dari tindakan.

Keutamaan Moral

Keutamaan moral merupakan sikap tetap (disposisi) untuk melakukan tindakan yang baik bagi dirinya sebagai manusia, berdasarkan pilihan yang diputuskan akal budi dan dilakukan tanpa ragu demi tindakan itu sendiri.

Sikap tetap (disposisi) merupakan sifat yang tidak diperoleh secara alamiah, tetapi melalui pembiasaan tindakan-tindakan yang sesuai dengan sifat itu. Kemampuan alami untuk menerima sifat itu merupakan potensi. Kemudian pembiasaan akan mengaktualisasikannya. Jadi, keutamaan diperoleh dengan melakukan tindakan-tindakan berkeutamaan terlebih dahulu. Orang berkeutamaan moral mempunyai sifat yang baik, dengan ciri-ciri sebagaimana orang yang kualitasnya baik (orangnya baik) dan melakukan pekerjaannya dengan baik (fungsinya baik). Keutamaan moral selain mengandung makna kebaikan juga mengandung makna keunggulan.

Keutamaan moral berkaitan dengan tindakan dan perasaan. Orang berkeutamaan moral akan merasakan perasaan-perasaan pada waktu yang tepat, berkenaan dengan obyek yang tepat, terhadap orang yang tepat, demi maksud yang tepat, dan dengan cara yang tepat.

Jika tindakan yang baik diartikan sebagai tindakan (sarana) untuk mencapai yang-baik (tujuan), maka tindakan merupakan obyek keutamaan moral, sedangkan yang-baik merupakan obyek hasrat atau keinginan. Hasrat yang baik (tepat) memberi tanda-sasaran bagi pembiasaan akal-budi untuk selalu menghasilkan pilihan terbaik sehingga membentuk sikap tetap (disposisi) yang disebut dengan kebijaksanaan praktis seperti telah dikemukakan sebelumnya. Hasrat yang baik hanya milik orang yang baik, yaitu orang yang memiliki sifat baik atau orang yang berkeutamaan moral. Oleh sebab itu, seseorang dikatakan baik jika memiliki keutamaan moral dan kebijaksanaan-praktis, dan secara singkat disebut orang yang memiliki keutamaan (*virtue*).

Pilihan akal-budi yang digunakan sebagai tindakan menunjukkan bahwa tindakan dilakukan dengan sengaja dan dengan motivasi/maksud yang jelas, karena pilihan diputuskan melalui pertimbangan mendalam terlebih dahulu. Tindakan demikian dilakukan bebas dari kealpaan dan keterpaksaan karena prinsip penggerakannya berada dalam kekuasaannya sehingga mengimplikasikan tanggungjawab orang yang bertindak. Selain itu, tindakan demikian tidak sekedar menunjukkan baik-buruknya tindakan, tetapi lebih dari itu baik-

buruknya orang yang bertindak. Oleh sebab itu, orang berkeutamaan lebih baik daripada orang yang sekedar melakukan tindakan-tindakan baik saja.

Aristoteles menolak anggapan bahwa kenikmatan adalah tujuan atau nilai tertinggi yang seharusnya dikejar, karena perasaan nikmat tidak khas manusiawi dimana hewan pun memilikinya. Kenikmatan bukanlah nilai tertinggi dan jangan dijadikan tujuan utama. Tujuan utamanya adalah kebahagiaan – dan kenikmatan bukan kebahagiaan – sehingga dengan demikian kenikmatan hanyalah menjadi tujuan pelengkap. Atas dasar ini, Aristoteles menyelidiki beberapa keutamaan moral untuk hal-hal yang dihadapi manusia dalam kehidupannya, yaitu: (1) keberanian (*courage*) untuk bahaya dan perasaan sakit; (2) pengendalian diri (*temperance*) untuk selera kenikmatan; (3) kedermawanan (*liberality*) untuk kekayaan; (4) kebanggaan (*pride*) dan semangat untuk kehormatan; (5) kesabaran (*good temper*) untuk perasaan marah; (6) kejujuran (*truthfulness*), keramah-tamahan (*friendliness*) dan kejenakaan-spontan (*ready witted*) untuk pergaulan sosial; dan (7) keadilan (*justice*) untuk seluruh hal yang berhubungan dengan orang lain.

Keutamaan dan Komunitas

Manusia merupakan kodrat campuran yang terdiri dari tubuh dan jiwa serta elemen rasional dan irasional, sehingga tidak cukup diri untuk bisa bebas dari lingkungan sekitar. Karena manusia selalu bertindak untuk memperoleh sesuatu yang dianggap baik dan lebih baik, maka secara alami cenderung membentuk komunitas mulai dari keluarga, desa, sampai akhirnya muncul komunitas politik tertinggi yang cukup diri dan disebut negara (Endro, 1999: 91). Dengan adanya elemen rasional dalam diri manusia, maka tujuan membentuk komunitas tak sekedar untuk memenuhi insting sebagai makhluk sosial, tetapi lebih dari itu untuk mencapai kebenaran, kebaikan, dan kebahagiaan.

Pada kenyataannya, seseorang tidak mudah untuk mencapai kehidupan terbaik seperti yang diinginkannya, karena negara telah terbentuk lebih dulu sebelum bagian-bagiannya, dengan konstitusi serta segala perangkat hukum yang telah ada. Karena negara mendahului individu, maka untuk mempertahankan negara yang baik diperlukan pendidikan publik untuk membentuk keutamaan. Ada tiga hal yang membuat manusia menjadi baik dan berkeutamaan, yaitu kodrat, kebiasaan, dan prinsip rasional. Karakter bawaan dari tubuh dan jiwa merupakan kodrat yang beberapa di antaranya dapat diubah oleh kebiasaan menjadi baik, sedangkan prinsip rasional mampu membujuk manusia untuk melakukan apa yang seharusnya—walaupun bertentangan dengan kodrat dan kebiasaan. Dalam hal ini, keutamaan mengharmoniskan ketiga hal tersebut dalam suatu sikap tetap yang baik. Selain pembentukan keutamaan, pendidikan juga perlu membekali anak-didik dengan ketrampilan yang bermanfaat bagi kehidupan, tetapi tanpa memvulgarisasinya hingga mengurangi vitalitas untuk melakukan aktivitas berkeutamaan. Lebih dari itu, pendidikan juga harus memberi pengetahuan yang lebih tinggi agar mampu lebih mempertajam ketepatan dalam tindakan berkeutamaan, selain agar tidak menutup kemungkinan untuk aktivitas kontemplatif dalam kebahagiaan tertinggi. Dengan

pendidikan publik seperti diuraikan di atas, hidup terbaik untuk individu maupun negara dapat diharapkan akan terwujud.

Karena hidup terbaik merupakan tujuan manusia sepanjang masa, maka apa, mengapa dan bagaimana mencapainya sebagaimana yang diungkapkan Aristoteles menjadi sangat berharga untuk dicari relevansinya pada kondisi kehidupan sekarang ini, termasuk dalam bidang bisnis dan profesi akuntan.

5. SIGNIFIKANSI ETIKA ARISTOTELES DALAM PROFESI AKUNTAN

Profesi akuntan adalah profesi jasa publik yang tidak dapat dipisahkan dari aktivitas bisnis. Hakikat bisnis adalah aktivitas manusia yang dimaksudkan sebagai jalan untuk saling memenuhi keinginan dan kebutuhannya (Endro 1999 : 133).

Sama halnya dengan karakteristik bisnis, profesi akuntan juga mempunyai karakteristik utama, yaitu perubahan, ketidakpastian, dan tujuan. Kesuksesan profesi akuntan yang sesungguhnya juga tidak diperoleh seketika, tetapi melalui pengalaman yang memerlukan kegigihan untuk terus berjuang mempertahankan kelangsungan aktivitas profesional. Di lain pihak, tindakan (*praxis*) pun mempunyai karakteristik yang sama karena *praxis* ada dalam wilayah alam berubah yang tak bersebab tetap atau yang tak pasti, tetapi selalu mempunyai tujuan. *Praxis* yang tepat sesuai tujuan tertinggi dalam dirinya sendiri hanya bisa dilakukan oleh manusia yang mempunyai keutamaan, sedangkan keutamaan diperoleh dengan pembiasaan atau pengalaman melakukan *praxis* dalam keutamaan. Selain itu, baik profesi akuntan maupun *praxis* bersifat kontekstual atau situasional, di mana pilihan-pilihan yang diputuskan akan mempertimbangkan konteks atau situasi saat itu. Dari kesamaan karakteristik-karakteristik tersebut, tidaklah sulit untuk memandang profesi akuntan sebagai *praxis* atau tindakan.

Dengan memperlakukan profesi akuntan sebagai tindakan (*praxis*), maka tujuan dan nilai primer dari profesi tersebut tidak terletak lepas dari aktivitas profesi itu, tetapi terdapat pada dirinya sendiri. Sedangkan besarnya hasil atau akibat dari aktivitas profesi, misalnya penghasilan atau keuntungan, hanya merupakan nilai sekunder saja. Tetapi, dalam sistem ekonomi perusahaan swasta yang modern, keuntungan merupakan darah hidup yang vital di mana suatu bisnis yang tidak menghasilkan keuntungan atau bahkan mengalami kerugian terus menerus, akan mati dengan sendirinya. Hal ini tampaknya bertentangan, di satu sisi nilai primer profesi ada dalam tindakan profesi itu sendiri, sedangkan di sisi lain nilai sekunder profesi (pendapatan/keuntungan) yang ada di luar tindakan profesi sangat diperlukan bagi keberlanjutan aktivitas profesi. Tetapi, persoalan ini ada jalan keluarnya, yaitu bahwa profesi akuntan memerlukan pendapatan/keuntungan sebagai suatu syarat yang memberikan kemungkinan keberlanjutan aktivitas profesi (posibilitan), tetapi kualitas keberadaan profesi ditentukan oleh nilai dari tindakan profesi itu sendiri (determinan). Di sini implikasinya jelas, yaitu menolak maksimalisasi laba, dan mitos

ketamaman dalam profesi akuntan tidak relevan. Pertanyaan selanjutnya adalah berapa pendapatan/keuntungan yang diperlukan oleh profesi akuntan? Sebagaimana lazimnya, faktor penentu keuntungan adalah faktor eksternal dan internal. Dalam hal ini, faktor internal merupakan faktor yang paling penting karena tergantung pada manusia (akuntan) sebagai subyek. Dengan demikian, jelas bahwa di sini pun manusia (akuntan sebagai profesional) merupakan sumber yang menentukan posibilitas, selain merupakan sumber yang memutuskan determinan suatu profesi sehingga tujuan profesi mempresentasikan tujuan akuntan sebagai pribadi.

Menurut Aristoteles, tujuan manusia paling tinggi adalah *eudaimonia* (kebahagiaan) yang dapat dicapai dengan cara menjalankan fungsinya secara sempurna sesuai dengan kodrat dan hakikatnya sebagai manusia (Endro 1999 : 136). Profesi sebagai *praxis* akuntan seharusnya diorientasikan pada tujuan akuntan (sebagai manusia) yang paling tinggi, atau dapat diterjemahkan sebagai manifestasi fungsi manusia yang sempurna. Sebagaimana manusia perlu makan untuk dapat melakukan aktivitas intelektual yang membahagiakan, maka secara analogis aktivitas profesi pun perlu keuntungan. Tetapi, ketika manusia terlalu banyak makan justru akan mengganggu aktivitas yang membahagiakan. Demikian pula, aktivitas profesi yang berorientasi untuk mengejar maksimalisasi keuntungan akan mengganggu tercapainya tujuan yang hakiki. Tujuan hakiki tersebut ada pada profesi sendiri dan aktualisasi potensi intelektual akuntan sebagai manusia. Hal ini menjembatani perbedaan antara pendapat Ludwig von Mises yang mengatakan bahwa manusia menurut kodratnya adalah melakukan kegiatan ekonomi, dan pendapat Karl Marx bahwa manusia harus makan supaya bisa bekerja – bukan harus bekerja supaya bisa makan (Endro 1999: 137).

Jika profesi dianggap sebagai bukan tindakan (*praxis*) tetapi dianggap sebagai pembuatan (*poesis*), atau tujuan profesi terlepas dari tujuan akuntan sebagai manusia, maka akuntan akan teralienasi dari aktivitasnya sendiri.

Profesi akuntan sebagai *praxis* sangat masuk akal untuk diterjemahkan sebagai penyediaan jasa bagi masyarakat sekaligus sebagai elemen kultur masyarakat. Oleh sebab itu, profesi harus tunduk pada nilai-nilai, norma dan aturan yang menjaga keutuhan masyarakat, apalagi profesi akuntan dalam skala besar dapat memberikan pengaruh yang luas. Masyarakat memahami dan mempercayai profesi, menilai profesi akuntan dari jasa yang dapat diberikannya bagi kesejahteraan masyarakat, dan memberi imbalan dalam bentuk keuntungan. Implikasinya, justifikasi masyarakat terhadap profesi, dan sebaliknya justifikasi profesi kepada masyarakat, dengan pokok pertimbangan saling mengerti, saling percaya, kesejahteraan, keuntungan, nilai norma, dan aturan-aturan menentukan keberadaan dan kualitas keberadaan profesi. Hal ini sesuai dengan konsep *stakeholder*.

Profesi akuntan sebagai *praxis* yang dilakukan dalam keutamaan dengan konteks sosial akan menumbuhkan penghargaan masyarakat yang tinggi terhadap para akuntan sebagai profesional. Dari sini tampak bahwa akuntan sebagai manusia berperilaku etis bukan karena adanya kode etik yang dibuat untuk mengarahkan perilaku mereka, tetapi lebih

disebabkan karena mereka sendiri memiliki watak atau sikap tetap (disposisi) untuk selalu bertindak etis. Bisa saja suatu kode etik disusun sebagai *guidance*, dan hal itu memang berguna karena pembinaan keutamaan selalu diawali dari suatu petunjuk atau aturan-aturan yang telah ada, tetapi titik tolak perilaku etis tetap diharapkan dari sikap para akuntan individual.

Sebagaimana dijelaskan oleh Aristoteles, bahwa keutamaan tidak diperoleh secara alamiah maupun secara kebetulan, tetapi melalui pembiasaan bertindak yang baik disertai kepatuhan pada pilihan pengertian yang tepat dari hasil pertimbangan akal budi (Endro 1999: 144). Dengan pembiasaan seperti itulah, dalam situasi atau konteks patikular yang kompleks, cepat berubah, dan dilematis, akan terbentuk suatu watak yang matang untuk melakukan tindakan yang tepat demi tindakan itu sendiri. Watak yang matang itu akan terlihat dari sikap yang tidak terburu-buru mengambil keputusan maupun menunda-nunda pengambilan keputusan. Aturan-aturan yang ada tetap dipatuhinya, dalam arti sebagai petunjuk umum – bukan kepatuhan buta karena aturan tak mencakup seluruh partikular yang mungkin dan tidak menunjukkan detail – yang dapat dipakai sebagai salah satu premis dalam silogisme praktis pengambilan keputusan.

6. SIGNIFIKANSI ETIKA KEUTAMAAN DALAM PROFESI AKUNTAN

Etika keutamaan Aristoteles merupakan sesuatu yang ideal menentukan karakter yang baik. Berdasarkan gradasi entitas dan nilai, keutamaan Aristoteles memiliki beberapa tingkatan yaitu keutamaan individual, keutamaan perusahaan, keutamaan dunia bisnis, keutamaan masyarakat dan umat manusia. Setiap keutamaan membuat entitas memperlakukan entitas-entitas tingkat lebih rendah untuk beraktivitas yang sesuai dengan proporsinya dalam hirarkhi, dan memperlakukan dirinya sendiri untuk aktivitas yang sesuai dengan proporsinya sebagai elemen dari entitas yang lebih tinggi (Endro 1999 : 147). Jadi pada satu pihak, individu sebagai manusia akan memperlakukan tubuh dan hasratnya dalam keharmonisan kendali akal budi, karena akal budi lebih tinggi tingkatannya. Sedangkan pada pihak lain, individu sebagai manusia akan memperlakukan dirinya untuk aktivitas demi keutamaan (kesempurnaan fungsi) perusahaan/organisasi. Selanjutnya, perusahaan akan memperlakukan individu-individu untuk berperan sempurna secara hirarkhis dalam perusahaan, sedangkan aktivitas perusahaan sendiri akan menempatkan dirinya sebagai elemen kesempurnaan fungsi dunia bisnis. Demikian seterusnya, bagaimana keutamaan satu berkaitan dengan keutamaan lain, sehingga kerusakan pada keutamaan satu akan merusak keutamaan tingkat diatas dan dibawahnya. Sebagai contoh, seorang akuntan publik partner dari KAP "X" melakukan pemberian opini yang salah atas laporan keuangan audit PT A. Kesalahan opini akuntan tersebut akan menghancurkan reputasi KAP "X", reputasi akuntan individual (partner yang bersangkutan), reputasi kantor-kantor akuntan publik, reputasi akuntan secara keseluruhan (termasuk yang bukan akuntan publik), reputasi PT A, perusahaan-

perusahaan industri yang sama dengan PT A, dunia bisnis umumnya, dan masyarakat luas.

Dari uraian diatas, jelas bahwa keutamaan semua tingkatan entitas tampak signifikan. Dalam kaitannya dengan profesi akuntan, perlu ditinjau gambaran keutamaan-keutamaan pokok sehingga tidak kehilangan orientasi praktis. Empat keutamaan pokok yang disebut oleh Aristoteles adalah kebijaksanaan, keberanian, pengendalian diri (ketahudirian), dan keadilan (Endro 1999: 148).

Kebijaksanaan (*wisdom*) merupakan keutamaan intelektual, keutamaan akal budi sebagai elemen jiwa irasional yang memberi ciri khas sebagai manusia. Keberanian (*courage*) dan pengendalian diri (*temperance*) merepresentasikan keutamaan moral, keutamaan yang berkaitan dengan elemen jiwa irasional dan lebih bermakna individual. Keadilan (*justice*) merepresentasikan keseluruhan keutamaan moral yang bermakna sosial. Dalam kaitannya dengan profesi akuntan, keempat keutamaan pokok tersebut berfungsi pada entitas perusahaan (kantor akuntan) maupun akuntan sebagai individu.

Pengendalian diri atau ketahudirian (*temperance*) dimaksudkan oleh Aristoteles untuk keutamaan yang berhubungan dengan sikap terhadap kenikmatan jasmani. Seseorang yang bisa mengendalikan diri tidak menyukai sesuatu yang tidak seharusnya, suatu cara yang tak seharusnya, dan suatu jumlah yang tak seharusnya. Sebaliknya orang yang tak tahu diri, selain menyukai sesuatu atau cara yang tak seharusnya, juga suka berlebihan hanya atas dasar selera saja. Ketidaktahudirian terhadap obyek dan cara yang tak seharusnya menunjukkan kegagalan mengenal apa yang disukai itu sebagai sesuatu yang pada dirinya sendiri buruk.

Akuntan sebagai individu yang mempunyai keutamaan pengendalian diri akan secara sadar tanpa paksaan menghindari praktik profesional yang terlarang maupun cara-cara memperoleh fee/penghasilan/keuntungan yang melanggar norma, dan akan menentukan keuntungan sewajarnya sebagai posibilitas aktivitas profesi. Keutamaan pengendalian diri demikian, meskipun bermakna pasif terhadap aktivitas, memerlukan pengalaman dan pembiasaan yang tidak mudah, mengingat obyek keutamaan adalah sesuatu yang tampaknya menimbulkan kenikmatan – sesuatu yang sejak kecil manusia secara naluriah terdorong untuk mengejanya dan menghindari kekurangannya.

Keberanian (*courage*) merupakan keutamaan yang lebih berhubungan dengan sikap terhadap perasaan sakit dan bermakna aktif terhadap aktivitas. Orang yang berani akan berperasaan dan bertindak terhadap apa yang tepat, dengan motivasi yang tepat, dengan cara yang tepat, dan pada waktu yang tepat, meskipun ada risiko kesakitan yang akan menimpanya. Berbeda dengan seorang pemberani seperti diatas, seorang penakut merupakan orang yang berlebihan takut terhadap apa yang seharusnya tak ditakuti, sedangkan orang yang nekad adalah orang yang percaya diri secara berlebihan terhadap apapun yang mungkin saja seharusnya ditakuti karena di luar kemampuan manusia. Dalam hal ini, keberanian menyangkut suatu fakta partikular dengan suatu risiko

ketidakpastian, yaitu keberanian dalam bertindak yang seharusnya meskipun ada risikonya. Di sini, keberanian lebih berarti integritas, suatu sikap keberpihakan moral.

Dalam kaitannya dengan keberanian ini, Siddharta (2003) menyatakan bahwa auditor tidak hanya harus mengikuti aturan, tetapi juga harus melakukan tindakan yang benar. Sebagai contoh, auditor wajib mengikuti aturan-aturan yang merupakan hasil konvensi masyarakat profesional dan masyarakat umum, di mana jika melanggar tentu akan ada konsekuensinya. Tetapi, auditor juga harus berani melakukan tindakan yang benar melebihi dari yang diatur, tindakan yang benar sesuai dengan hati nurani dengan tolok ukur nilai pribadi dan idealisme. Dalam audit perbankan misalnya, auditor tidak hanya harus menilai kesesuaian penyaluran kredit sesuai dengan peraturan yang berlaku, tetapi auditor juga harus berani mengungkapkan substansi kredit yang tidak sehat meskipun kredit tersebut sesuai dengan prosedur dan aturan.

Keadilan (*justice*) merupakan keutamaan paling fundamental dan menyeluruh dalam hubungan sosial karena mengikat komunitas bersama. Keadilan sebagai keutamaan dalam profesi akuntan mensyaratkan adanya resiprositas (ketimbal-balikan), di mana masing-masing menginginkan transaksi *volunter* sedemikian rupa sehingga setelah terjadi pertukaran (jasa dengan uang) setiap pihak sama-sama puas dan tetap memiliki kekayaan sama atau bahkan sama-sama memperoleh nilai lebih tinggi daripada kekayaan semula.

Kebijaksanaan (*wisdom*) dalam bidang *praxis* saling tergantung dengan keutamaan moral – terutama keadilan. Kebijakan praktis atau *phronesis* terbentuk dalam suatu interaksi timbal balik dengan keutamaan moral dan sebaliknya, keutamaan moral memberikan tanda-sasaran bagi penalaran silogisme praktis *phronesis*. Ketepatan pilihan *phronesis* akan dibantu oleh kebijakan filosofis atau *sophia* dengan pengetahuan universal tentang bagian-bagian yang terlibat dalam pertimbangan, misalnya perspektif gradasi entitas dan nilai. Dengan perspektif gradasi nilai itu, maka pilihan-pilihan yang diputuskan *phronesis* akan semakin tepat ketika berhadapan dengan konteks atau situasi partikular yang kompleks sekalipun.

Empat keutamaan yang relevan dengan profesi akuntan tersebut di atas hanya dapat berkembang dalam lingkungan sosial yang memberi ruang – artinya suatu lingkungan sosial yang memiliki keutamaan.

7. SIMPULAN

Penyelesaian masalah etika dalam profesi akuntansi menjadi mungkin apabila profesi akuntan diperlakukan sebagai tindakan atau *praxis* sehingga ketika profesi dijalankan sesuai dengan keutamaan, maka akan diperoleh secara serentak kesuksesan, kebaikan, dan kebahagiaan (*eudaimonia*). Perlakuan profesi akuntan sebagai *praxis* tersebut pada hakikatnya adalah merupakan redefinisi profesi akuntan, karena selama ini profesi akuntan diperlakukan sebagai suatu aktivitas pembuat keuntungan, kesejahteraan,

kenikmatan, dan sebagainya, yang tujuannya terpisah dari aktivitasnya sendiri. Perlakuan profesi akuntan sebagai pembuat keuntungan mengakibatkan para akuntan secara individual lebih mementingkan hasil dari profesinya dari pada makna dari aktivitas profesi itu sendiri, sehingga selain aktivitas menjadi tak terkendali secara moral. Di samping itu, akuntan sebagai individu menjadi terasing dengan aktivitasnya sendiri (alienasi).

Apabila profesi akuntan sebagai *poesis* memisahkan profesi dari persoalan etika, maka profesi akuntan sebagai *praxis* mengembalikan profesi akuntansi sebagai persoalan etika. Keutamaan menjalankan profesi akuntan sebagai *praxis* diperoleh dengan mulai membiasakan diri dengan pengendalian diri terhadap hasrat memperoleh keuntungan, meskipun keuntungan sampai tingkat tertentu diperlukan sebagai syarat hidup (posibilitas), tetapi orientasi tujuannya adalah tindakan itu sendiri sebagai "barter" dengan masyarakat demi keutamaan masyarakat (determinan).

8. REFERENSI

- Asy'ari. M, 2002, *Filsafat Islam: Sunnah Nabi Dalam Berpikir*, Lesfi, Yogyakarta.
- Baidawi. M.C., 2000, "Penerapan Kode Etik Profesi". *Makalah pada Kongres Luar Biasa dan Konvensi nasional Akuntansi IV*, Jakarta 5-7 September.
- Bertens K. 2000, *Pengantar Etika Bisnis*, Cetakan ke-5, Kanisius, Jakarta.
- Buletin Auditor Independen*, Ikatan Akuntan Indonesia, Edisi XII, Desember 2002.
- Buletin Auditor Independen*, Ikatan Akuntan Indonesia, Edisi XIV, Pebruari 2003.
- Chandra. R.I., 1995, *Etika Dunia Bisnis*, Cetakan Pertama, Kanisius, Jakarta.
- Endro. G., 1999, *Redefinisi Bisnis: Suatu Penggalan Etika Keutamaan Aristoteles*, Lembaga Manajemen PPM, Pustaka Binaman Pressindo, Jakarta.
- Halim. J., 2003, "Current Issues in Accounting and Financial Reporting". *Makalah Seminar Pada Kongres Luar Biasa Ikatan Akuntan Indonesia*, Bandung 12 Mei 2003.
- Hasyir D.A. 2003, "Perwujudan Peran Akuntan dalam Implementasi", *Media Akuntansi* (32). April: 33-34.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2001a, *Standar Profesional Akuntan Publik*, Salemba Empat, Jakarta.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2001b, *Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik*, Salemba Empat, Jakarta.

- Lubis A.I. dan A. Oktariani, 2003, "Upaya Memperbaiki Kemerosotan Citra Akuntan", *Media Akuntansi* (32). April: 67-72.
- Ludigdo U, 2003, "Pendidikan Akuntansi Berbasis IESQ Untuk Mengembangkan Perilaku Etis Akuntan", *Makalah Seminar dan Lokakarya*, Universitas Brawijaya Malang. 7-8 April.
- Mustofa, 2003, "Urgensi peran Akuntan Yang Profesional dan Etis Dalam Penguatan Per-ekonomian dan Bisnis Nasional", *Makalah Seminar dan Lokakarya*. Universitas Brawi-jaya Malang. 7-8 April.
- Newsletter Ikatan Akuntan Indonesia*, Nomor 33/III/Okttober 2002.
- Nugroho A.A, 2001, *Dari Etika Bisnis ke Etika Ekobisnis*, Grasindo, Jakarta.
- Prakarsa W, 2002, "Peran dan Upaya profesi Akuntan Publik Dalam Menyikapi Sorotan Ma-syarakat", *Makalah pada Konvensi Nasional Akuntansi IV*, Semarang: 10 Mei.
- Siddharta I.T, 2003, "Peran Auditor: Tidak Hanya Mengikuti Aturan, Tetapi Melakukan Yang Benar", *Makalah Seminar Pada Kongres Luar Biasa Ikatan Akuntan Indonesia*, Bandung 12 Mei 2003.
- Suwardjono, 2002, *Akuntansi Suatu Pengantar: Konsep Perencanaan dan Penyusunan Laporan keuangan*, BPFE, Yogyakarta.
- Triyuwono I, 2003, "Formulasi Kurikulum Berbasis Intellectual-Emotional-Spiritual Intelligence Pada Pendidikan Tinggi Akuntansi", *Makalah Seminar dan Lokakarya*. Universitas Brawijaya Malang. 7-8 April.