

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **1.1. Latar Belakang Permasalahan**

Profesi Akuntan Publik turut bertanggung jawab dalam mengembangkan perusahaan. Profesi Akuntan Publik untuk melaksanakan pekerjaan tersebut, perlu memiliki pengetahuan yang memadai mengenai Undang-Undang Perseroan Terbatas dan Undang-Undang Pasar Modal serta peraturan pelaksanaannya serta ikut bertanggung jawab terhadap kepatuhan atau ketaatan Direksi yang menjadi pengguna jasanya dalam rangka mematuhi ketentuan perseroan yang berlaku, dan secara aktif memberikan nasihat kepada nasabahnya untuk memenuhi ketentuan yang berlaku.<sup>1</sup>

Profesi Akuntan Publik menurut Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik secara umum memberikan muatan perdata, administrasi dan ketentuan pidana. Pada ketentuan pidana, para Akuntan Publik sudah mulai mempertanyakannya dan akan menggugat ke Mahkamah Konstitusi.

Awalnya Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) mengungkapkan dan mempertanyakan ketentuan pidana yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011. IAPI berpendapat tujuan ketentuan pidana yang diatur Pasal 55 dan 56 yakni untuk mencegah kejahatan atau kecurangan yang dilakukan akuntan publik dan pihak terasosiasi, dan menganggap ketentuan pidana tersebut sebagai bentuk 'pengkerdilan' profesi akuntan publik yang dijamin konstitusi. Sehingga konstruksi norma yang berisi ancaman pidana dalam Pasal 55 dan 56 Undang-Undang Akuntan Publik tidak sesuai dengan karakteristik profesi ini. Bahkan, kebijakan formatif yang dituangkan dalam kedua Pasal itu sudah mengkualifisir profesi akuntan publik sebagai profesi yang jahat.

Sebagai salah satu profesi pendukung kegiatan dunia usaha, kebutuhan pengguna jasa Akuntan Publik akan semakin meningkat, terutama kebutuhan atas kualitas informasi keuangan yang digunakan sebagai salah satu pertimbangan dalam pengambilan keputusan ekonomis. Agar dapat berperan dalam era perdagangan bebas dan dapat memenuhi kebutuhan pengguna jasa, Akuntan Publik dituntut untuk senantiasa meningkatkan kompetensi dan profesionalisme. Dalam rangka mendukung pemenuhan kebutuhan pengguna jasa dan melindungi kepentingan masyarakat serta sekaligus melindungi profesi Akuntan Publik.

---

<sup>1</sup> Jusuf Anwar, *Pasar Modal sebagai Sarana Pembiayaan dan Investasi*, Bandung: PT. Alumni, 2008, h. 127.

Akuntan Publik profesi pendukung kegiatan dunia usaha, dalam era liberalisasi perdagangan dan jasa, kebutuhan pengguna jasa Akuntan Publik akan semakin meningkat, terutama kebutuhan atas kualitas informasi keuangan yang digunakan sebagai salah satu pertimbangan dalam pengambilan keputusan ekonomis. Akuntan Publik merupakan profesi yang lahir dan besar dari tuntutan publik akan adanya mekanisme komunikasi independen antara entitas ekonomi dengan para *stakeholder* terutama berkaitan dengan akuntabilitas entitas yang bersangkutan.<sup>2</sup>

Secara sosiologis, Profesi Akuntan Publik merupakan suatu profesi yang jasa utamanya adalah jasa *assurance* dan hasil pekerjaannya digunakan secara luas oleh publik sebagai salah satu pertimbangan penting dalam pengambilan keputusan ekonomis. Dengan demikian, profesi Akuntan Publik memiliki peranan yang sangat besar dalam mendukung terwujudnya perekonomian yang sehat, efisien dan transparan. Akuntan publik adalah akuntan yang telah memperoleh izin dari Menteri Keuangan untuk memberikan jasa pemeriksaan dan terdaftar pada organisasi profesi.

Secara aksiologi, Akuntan Publik bekerja untuk mengaudit laporan keuangan, dan tidak dapat dianggap melakukan kriminal dan seharusnya bukan pendekatan sanksi pidana yang dilakukan, melainkan pendekatan pemberdayaan dan memfasilitasi penyelesaian di lingkungan internal profesi akuntan publik. Istilah kata manipulasi dalam Pasal 55 dan 56 bersifat umum, sedangkan istilah pemalsuan adalah istilah yang spesifik. Oleh karena itu, dalam profesi akuntan publik yang selalu berhubungan dengan pengolahan data komputer, rumusan manipulasi dikhawatirkan menimbulkan kriminalisasi terhadap akuntan publik.

Jadi manipulasi lebih luas daripada memalsukan, perbedaan pendapat para ahli mengenai pengertian manipulasi ini semakin kabur. Penjatuhan sanksi pidana bagi profesi akuntan, dikhawatirkan rawan menimbulkan kriminalisasi bagi profesi. Selain itu, sanksi pidana juga akan menimbulkan dampak meningkatnya risiko profesi dan menurunnya pertumbuhan bisnis akuntan publik. Padahal, ketidakpatuhan terhadap standar profesi dan kode etik cukup diatur melalui pengenaan sanksi profesi, bukan untuk dikualifikasikan perbuatan pidana. Seharusnya, Undang-Undang Akuntan Publik memberi dukungan bagi profesi akuntan publik dengan mengamanatkan standar profesi, kode etik, Anggaran Dasar dan Anggaran Rumah Tangga.

Secara epistemologis, Akuntan Publik adalah anggota asosiasi profesi dan melalui berfungsinya dan memberdayakan profesi akuntan publik dengan pendekatan yang baik, maka harus dicegah dan dihindari pemberian sanksi hanya

---

<sup>2</sup> Mardiasmo, Pewujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik Jurnal Akuntansi Pemerintah, Vol. 2, No. 1, Mei 2006

sebagai upaya terakhir dari pemberdayaan itu. Untuk itu, semestinya bukan pendekatan sanksi pidana bagi yang perlu menjadi materi muatan dalam Undang-Undang Akuntan Publik. Namun, terwujudnya badan pengatur independen dan aspek-aspek pemberdayaan profesi akuntan publik. Sebab, sanksi pidana dalam Pasal 55 dan 56 sangat merugikan profesi akuntan publik karena profesi ini sangat sensitif terhadap kepercayaan publik.

Secara historis, Akuntan Publik merupakan salah satu profesi penunjang dalam perusahaan memiliki peran penting yakni antara lain membuat pernyataan mengenai laporan keuangan perusahaan yang *go publik* sesuai dengan hasil auditnya. Akuntan Publik (Auditor) bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai dengan sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan, namun bukan mutlak bahwa salah saji material terdeteksi terindikasi kecurangan dan penyimpangan, harus dipastikan dahulu adakalanya kesalahan.

Bahkan di Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995, tentang Pasar Modal secara tegas mewajibkan setiap perusahaan yang menawarkan efeknya melalui pasar modal atau disebut perusahaan untuk mengungkapkan seluruh informasi mengenai keadaan usahanya, termasuk keadaan keuangan, aspek hukum, manajemen, dan harta kekayaan perusahaan (*full disclosure*) kepada masyarakat.<sup>3</sup>

Undang-undang Nomor 8 Tahun 1995, tentang Pasar Modal, Pasal 64 ayat (1) bahwa Profesi Penunjang Pasar Modal terdiri dari:

- a. Akuntan;
- b. Konsultan hukum;
- c. Penilai;
- d. Notaris dan;
- e. Profesi lain yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.<sup>4</sup>

Problema Akuntan Publik dapat diuraikan dari sudut filsafat dan segala aliran yang ada. Hukum yang berlaku sangat memerlukan tinjauan filsafat dan pada gilirannya persoalan Akuntan Publik juga sangat membutuhkan filsafat. Dalam perjalanan sejarah manusia, pemikiran filosofis senantiasa berkembang. Hal itu dikarenakan pemikiran merupakan hal yang paling mendasar dalam kehidupan manusia, bahkan merupakan ciri khas manusia.

---

<sup>3</sup> Adrian Sutedi, *Segi-Segi Hukum Pasar Modal*, Jakarta: Ghalia Indonesia, 2009, h. 4.

<sup>4</sup>Undang-undang Nomor 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal.

Akuntan publik adalah pihak yang memiliki kewenangan memeriksa laporan keuangan perusahaan, guna memberikan pendapat atas laporan keuangan yang dipublikasikan oleh perusahaan.

Akuntan publik juga selalu menjadi narasumber atas kebenaran laporan keuangan perusahaan dalam periode akhir tahun pembukuan. Meskipun profesi akuntan publik lebih banyak membantu perusahaan, pemodal bisa memanfaatkan akuntan publik sebagai sumber informasi tentang laporan keuangan perusahaan. Laporan keuangan merupakan informasi penting, karena pengambilan keputusan investasi dimulai dari indikator keuangan ini. Sehingga pemodal sangat berkepentingan dengan pendapat yang dibuat akuntan publik.<sup>5</sup>

Para akuntan yang tergabung dalam Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) ini mempersoalkan adanya ketentuan pidana dalam profesi akuntan. Pada Pasal 55 A, 55B dan 56 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, tentang Akuntan Publik. Aturan ini dianggap bertentangan dengan Pasal 28 huruf D ayat (1) dan Pasal 28 huruf G ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945. Selain itu terdapat ketidakadilan dan ketidakpastian hukum. Sebab isinya multitafsir dan bias dalam Pasal tersebut. Pasal-Pasal yang dianggap bermasalah adalah Pasal 55 A mengenai sanksi bagi tindak manipulasi. Kemudian, Pasal 55 B terkait peraturan pelaku dan pembantu. Ancaman sanksinya adalah denda Rp 500.000.000.

Biasanya sistem pertanggungjawaban keuangannya dibuat oleh internal auditor, masih sederhana, dan tidak memakai standar akuntansi tertentu. Laporan keuangan yang disajikan secara sederhana sering tidak akurat dan tidak konsisten. Sehingga sebelum *go publik* perusahaan-perusahaan itu selalu melakukan restrukturisasi operasional, modal, termasuk perombakan sistem akuntansi mereka. Akuntan membantu agar mekanisme kerja manajemen dari segi pelaporan keuangannya menjadi lebih efisien dan baik.

Selain itu, dalam Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Akuntan Publik bersifat umum general, karena ketentuan dalam Pasal itu masih mempersamakan akuntan publik yang melakukan tindak pidana dengan subjek hukum lainnya yang justru sangat berbahaya bagi profesi Akuntan Publik seharusnya dibedakan antara orang yang melakukan tindak pidana dengan yang membantu dilakukannya tindak pidana tersebut. Pasal 55 mendudukkan pelanggaran administratif itu sebagai pelanggaran tindak pidana. Akan tetapi, Undang-Undang tidak memberikan kualifikasi perbuatan yang dideskripsikan sama dalam hal apa saja dari pelanggaran administratif berubah menjadi tindak pidana. Inkoherensi ini menunjukkan

---

<sup>5</sup> Aristides Katoppo, *Pasar Modal Indonesia (Retrospeksi Lima Tahun Swastanisasi BEJ)*, (Jakarta: Pustaka Sinar Harapan, 1997), h. 161-162.

ketidakpastian hukum yang adil sebagaimana dalam Pasal 28 huruf J Undang-Undang Dasar 1945.

Hal tersebut tentunya tidak terlepas dari anugerah akal yang dimiliki oleh manusia. Pemikiran filosofis meniscayakan kelahiran filsafat sebagai induk dari semua ilmu. Di antara corak pemikiran manusia adalah pengetahuan tentang wujud, awal bermulanya hingga akhirnya. Oleh karena itu, buah pemikiran dari manusia melahirkan berbagai macam aliran dalam filsafat yakni, aliran empirisme, rasionalisme, idealisme, pragmatisme, eksistensialisme, positivisme. Untuk itulah dalam memulai penguraian persoalan hukum posisi Akuntan Publik dimulai dari sisi ontologis, epistemologis dan aksiologis.

Secara ontologis, mengetahui segala sesuatu yang ada sebagaimana adanya (problem ontologis) dalam segala kajian hukum, termasuk problema Akuntan Publik. Secara terminologi, ontologi berasal dari bahasa Yunani yaitu *on* atau *ontos* yang berarti “ada” dan *logos* yang berarti “ilmu”. Sedangkan secara terminologi ontologi adalah ilmu tentang hakekat yang ada sebagai yang ada (*The theory of being qua being*).

Dalam aspek epistemologi Akuntan Publik menjabarkan dan bekerja menyusun langkah langkah atau proses dalam pelaksanaan audit keuangan dan pengujian suatu transaksi saling mempengaruhi dalam suatu laporan keuangan. Dalam aspek epistemologi akuntan publik menggunakan berbagai metode menyesuaikan kebutuhan perusahaan. Contohnya metode induktif digunakan pada saat pengambilan keputusan dengan melihat laporan tersebut, pihak berwenang akan menyimpulkan langkah apa yang akan di ambil. Metode positivisme digunakan ketika akan membuat sebuah laporan keuangan harus menggunakan data yang ada atau yang telah diketahui bukti yang akurat berupa nota, surat surat lainnya.

Dari sudut aksiologi, Akuntan Publik bekerja untuk sebuah nilai dan kumpulan nilai laporan keuangan. Jika nilai etika menjadi salah satu konsep bisnis yang mendasar, maka Akuntan Publik bekerja didasarkan pada standar perilaku yang menjadi penilaian benar atau salahnya suatu tindakan. Dari perusahaan. Sehingga tiap Akuntan Publik dapat melakukan aktivitasnya secara efektif dan menghindari penyimpangan yang terjadi dalam suatu bisnis perusahaan tersebut.

Data akuntansi yang dimiliki Akuntan Publik bermakna nilai - nilai:

- a) Nilai pengguna internal informasi akuntansi, yaitu para manajer manajer pemasaran, supervisor produksi, direktur keuangan, dan pejabat perusahaan yang merencanakan, mengorganisasikan, dan mengelola bisnis. Mereka bertanggung jawab atas ketersediaan kas untuk membayar tagihan, memprediksi biaya produksi untuk tiap unit produksi, memperkirakan peluang terjadinya kenaikan gaji bagi karyawan dalam

satu Tahun periode, dan menganalisis produk apa yang menguntungkan untuk di produksi perusahaan tersebut. Laporan laporan keuangannya adalah laporan perbandingan keuangan dari alternatif operasional, proyeksi laba dari suatu kegiatan penjualan perusahaan tersebut, prediksi kebutuhan kas untuk Tahun periode selanjutnya.

- b) Nilai pengguna eksternal informasi akuntansi, yaitu para investor pemilik perusahaan menggunakan informasi akuntansi untuk membuat keputusan membeli, menahan atau menjual sahamnya, para kreditor pemasok atau banker menggunakan informasi akuntansi untuk mengevaluasi resiko pemberian kredit atau pinjaman. Mereka bertanggung jawab terhadap masalah berupa besarnya laba yang didapat oleh perusahaan tersebut, membandingkan ukuran dan jumlah keuntungan dengan pesaingnya, memperkirakan kemampuan perusahaan dalam pelunasan utang utangnya saat jatuh tempo.

Nilai Manfaat akuntansi hal yang relevan dalam suatu pekerjaan Akuntan Publik adalah sebagai berikut:

- a) Manajemen umum membutuhkan pemahaman akan ilmu akuntansi untuk pengambilan keputusan yang bijak bagi perusahaannya.
- b) Pemasaran membutuhkan pemahaman akan ilmu akuntansi untuk memahami strategi yang menentukan keberhasilan tenaga penjualan dan melakukan kuantifikasi terhadap biaya dan keuntungan.
- c) Akuntan publik melibatkan pengauditan untuk memeriksa laporan keuangan perusahaan dan menyaktakan opini mengenai kewajaran penyajian suatu laporan keuangan.
- d) Perpajakan (otoritas perpajakan, akuntan pajak) melakukan perencanaan pajak perusahaan dan pemberian saran perpajakan, membuat surat setoran pajak, dan mewakili klien ketika bertemu pegawai di kantor pajak.
- e) Konsultasi manajemen melakukan pembuatan sistem akuntansi dasar untuk membantu perusahaan dalam mengambil keputusan.
- f) Keuangan (banker, penganalisis investasi, pialang saham) membutuhkan pemahaman ilmu akuntansi untuk nmemeriksa dan menganalisis laporan laporan keuangan.
- g) *Real estate* (makelar/ penjual properti) membutuhkan pemahaman ilmu akuntansi untuk memahami angka angka terkait dan masalah berupa apakah pembeli dapat melakukan pembayaran ke bank. apakah arus kas suatu industri dapat di benarkan harga pembeliannya dan apakah manfaat pajak bagi pembeli.

- h) Kelompok lain yang menggunakan informasi akuntansi adalah badan badan pembuat peraturan, pelanggan, serikat pekerja, dan perencana perekonomian.
- i) Akuntan swasta meliputi akuntan umum (mencatat transaksi setiap hari dan membuat laporan keuangan/ informasi lain yang berkaitan), akuntan biaya (menentukan biaya dalam memproduksi suatu produk tertentu), penganggaran (menganalisis sasaran pendapatan, harga pokok penjualan, dan beban operasi), system informasi akuntansi (merancang system pemrosesan data secara manual atau komputerisasi), audit internal (meninjau operasi perusahaan agar sesuai dengan kebijakan manajemen dan mengevaluasi efisiensi operasi).
- j) Akuntan nirlaba membutuhkan pelaporan dan pengendalian keuangan yang baik agar dapat menyambungkan dukungan yang akan diberi dari perusahaan

Tanggung jawab Akuntan Publik secara umum didasarkan sudut komprehensif baik ontologi, epistemologi, dan aksiologi, adalah pendapat atas kewajaran laporan keuangan. Semua pihak yang mengambil keputusan menyangkut perusahaan yang telah diaudit dengan mendasarkan pada laporan audit, memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban hukum dari Akuntan Publik yang mengaudit perusahaan tersebut dalam hal terdapat kesalahan baik karena kelalaian maupun kesengajaan dalam auditnya yang menimbulkan kerugian bagi pihak tersebut karena Akuntan Publik pada saat membuat dan menandatangani laporan audit menyadari dengan sepenuhnya bahwa laporan yang ia buat sebagai pihak yang independen akan dijadikan gantungan oleh pihak-pihak yang secara wajar akan berhubungan dengan perusahaan yang diaudit.

Namun demikian, setidaknya jika dilihat secara bersama-sama dengan paradigma kritis, maka epistemologis dan aksiologi sering tampil hampir serupa dengan mengusung hal yang sama, yakni perlunya dekonstruksi dan rekonstruksi masalah-masalah hukum dan ekonomi serta sosial.<sup>6</sup>

Keberadaan Akuntan Publik secara hukum telah diakui melalui beberapa produk hukum seperti Undang-Undang Perseroan Terbatas, Undang-undang Pasar Modal, Undang-Undang Perbankan, dan Peraturan Menteri Keuangan. Tanggung jawab hukum Akuntan Publik meliputi bidang administrasi, perdata, dan pidana.

Di Indonesia sendiri, melihat perkembangan yang cukup pesat dari profesi Akuntan Publik dan terjadinya permasalahan-permasalahan serupa, maka

---

<sup>6</sup> Kilduff, M., and Mehra, A, *Postmodernism And Organizational Research. Academy Of Management Review*, 22(2), 1997, h.453-481

pemerintah melakukan pembaharuan peraturan yang berkaitan dengan praktik Akuntan Publik dengan menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tanggal 5 Februari 2008, tentang Jasa Akuntan Publik, untuk menciptakan pengaturan, pembinaan dan pengawasan yang lebih efektif dan berkesinambungan terhadap profesi ini dan Kantor Akuntan Publik (KAP) serta melindungi kepentingan publik. Akan tetapi hingga saat ini penegakan hukum terhadap praktik kecurangan pada laporan keuangan dirasa belum dapat memberikan rasa keadilan. Sanksi maksimal yang diberikan pada profesi ini adalah sanksi administratif berupa pencabutan izin praktik.

Jikalau Akuntan Publik dilihat dari sudut pandang sosiologis, maka posisinya, terutama kaitannya dengan derajat kekuasaan yang dimiliki dalam hubungan pekerjaan yang dilakukan, akan mempengaruhi tingkat akuntabilitas yang harus diberikan atau dimintakan dari pihak lainnya. Jika kita menempati posisi sebagai pihak yang lebih berkuasa atas pihak yang lain, misalnya sebagai prinsipal, maka kita akan cenderung meminta akuntabilitas lebih banyak dari pada yang dikehendaki atau bersedia diberikan oleh pihak yang sedang berposisi kurang kuasa (*less powerful*), misalnya agen.

Ini berarti bahwa perspektif sosiologis profesi akuntan publik terbuka ruang yang akan menjadi penyebab perbedaan dalam melihat Akuntan Publik dibutuhkan. Seorang sosiolog akan mengatakan bahwa derajat serta ragam kemampuan Akuntan Publik yang disepakati untuk diminta atau disampaikan dalam suatu hubungan keagenan (hubungan akuntabilitas) sangat ditentukan oleh *power relation* yang terbentuk dalam organisasi. Akibatnya, jika akuntan Publik diinginkan lebih mampu melayani pihak-pihak yang terlibat dalam hubungan akuntabilitas, mereka yang akan menerapkannya semestinya harus memerhatikan faktor kekuasaan, khususnya pola hubungannya.

Regulasi hukum yang diterapkan terhadap auditor Indonesia saat ini dapat dibagi menjadi dua, yaitu:

1. Regulasi oleh Pemerintah, antara lain:
  - 1) Undang-Undang Nomor 34 Tahun 1954, tentang Gelar Akuntan;
  - 2) Keputusan Menteri Keuangan RI Nomor 179/U/2001, tentang Penyelenggaraan Pendidikan Profesi;
  - 3) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 331/KMK/ 017/1999, tentang Register Negara;
  - 4) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 426/KMK.06/2002 dan Nomor 359/KMK.06/2003, tentang Pemberian Jasa Akuntan Publik;
  - 5) Undang-Undang Akuntan Publik Nomor 5 Tahun 2011, tentang Akuntan Publik;



- 6) Peraturan atau Regulasi yang dibuat oleh Badan Pemerintah lainnya, seperti otoritas Pasar Modal, Bank Indonesia dan lain-lain;
  - 7) Peraturan Otoritas Jasa Keuangan (POJK) Nomor 13 Tahun 2017 tentang Penggunaan Jasa Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik dalam Kegiatan Jasa Keuangan.
2. Regulasi oleh Organisasi Profesi Akuntan, antara lain:
- 1) Standar Akuntansi Keuangan;
  - 2) Standar Pemeriksaan Akuntan Publik;
  - 3) Kode Etik Profesi.

Masalah pokok dalam kebijakan kriminal dengan menggunakan sarana penal (hukum pidana) adalah mengenai penentuan perbuatan apa yang seharusnya dijadikan tindak pidana dan sanksi apa yang sesuai dengan karakter dari perbuatan tersebut. Oleh karena itu kebijakan pidana (*penal policy*), sebagaimana kebijakan publik umum yang lain, pada dasarnya harus merupakan kebijakan yang rasional, khususnya terkait dengan kebijakan legislatif dalam menetapkan dan merumuskan sesuatu di dalam peraturan perundang-undangan yang sering disebut juga dengan istilah kebijakan formulatif.<sup>7</sup>

Hal ini dikarenakan kebijakan formulasi merupakan tahapan paling strategis dari keseluruhan proses operasionalisasi atau fungsionalisasi dan konkretisasi hukum pidana dalam rangka penanggulangan kejahatan di Indonesia Politik Hukum Pidana Indonesia berjalan dalam arah yang tidak terencana secara baik, ini terlihat dengan berlarut-larutnya pengesahan RUU Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP). Dampaknya kemudian satu persatu golongan tindak pidana dalam KUHP dikeluarkan untuk disesuaikan dengan keadaan kontekstual dan pola kejahatan yang muncul.

Akibat lebih lanjut beberapa peraturan hukum pidana menjadi tumpang tindih (*overlapping*) dan kriminalisasi yang berlebihan (*over criminalization*). Keadaan kriminalisasi ini diperparah dengan sangat gemarnya pembentuk undang-undang untuk mengkriminalkan perbuatan tertentu dalam peraturan perundang-undangan. Bahkan yang sedang menjadi *trend* dalam pembentukan peraturan perundang-undangan adalah penggunaan hukum pidana sebagai sarana pertama dan utama (*ultimum remedium*) dalam menyelesaikan permasalahan yang muncul dalam masyarakat, terutama dalam pengaturan profesi maupun dalam undang-undang yang bersifat mengatur atau undang-undang administratif.

Jikalau terus menerus terjadi kriminalisasi dalam Pasal 55 dan 56 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, tentang Akuntan Publik yang formulasinya

---

<sup>7</sup> Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 1996, h. 245.

cenderung menyentuh ranah privat etik dari profesi Akuntan Publik, maka akan membuat para Akuntan Publik akan menguji materinya ke Mahkamah Konstitusi (MK).

Selain itu Para Akuntan Publik juga berpandangan bahwa keadaan subsosial juga belum terpenuhi dan ada kecenderungan bahwa Pasal tersebut juga dianggap tumpang tindih dengan Pasal 263, 265 maupun Pasal 416 KUHP. Pandangan ini kemudian membuat beberapa Akuntan Publik kemudian mengajukan permohonan pengujian undang-undang kepada Mahkamah Konstitusi yang diregistrasi dengan Pengujian Perkara Nomor 84/PUU-IX/2011. Uraian mengenai kriminalisasi perbuatan dalam profesi Akuntan Publik dan Pengujian undang-undang ini melatarbelakangi ketertarikan untuk menjadi tulisan disertasi dan proses kebijakan kriminalisasi yang dilakukan oleh pembentuk undang-undang khususnya mengenai argumentasi yang berkembang selama jalannya persidangan Perkara Nomor 84/PUU-IX/2011 mengenai Pengujian Pasal 55 dan 56 Undang-Undang Akuntan Publik terhadap Undang-Undang Dasar 1945.

Keinginan untuk melihat lebih jauh mengenai ide dasar konstruksi kriminalisasi dan penalisasi terhadap profesi akuntan publik yang diformulasi dalam Pasal 55 dan 56 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 (selanjutnya disebut Undang-Undang Akuntan Publik) adalah ramainya penolakan Undang-Undang Akuntan Publik ini mulai dari tahapan Rancangan Undang-Undang sampai pengesahan menjadi undang-undang oleh para Akuntan Publik di Indonesia. Setelah diundangkan menjadi Undang-Undang Akuntan Publik, beberapa akuntan publik yang didukung oleh IAPI mengajukan permohonan *judicial review* ke Mahkamah Konstitusi terhadap Pasal 55 dan 56 Undang-Undang Akuntan Publik dengan Nomor Register Perkara 84/PUU-IX/2011.

Pasal 55 huruf a dan b Undang-Undang Akuntan Publik, yang menyatakan: “Akuntan Publik yang:

- a. melakukan manipulasi, membantu melakukan manipulasi, dan/atau memalsukan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 30 ayat (1) huruf j;
- b. dengan sengaja melakukan manipulasi, memalsukan, dan/atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan oleh pihak yang berwenang dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) Tahun dan pidana denda paling banyak Rp 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah)”.

Pasal 56 Undang-Undang Akuntan Publik, : “Pihak Terasosiasi yang melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 55 dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) Tahun dan pidana denda paling banyak Rp. 300.000.000 (tiga ratus juta rupiah)”

Keberhasilan para pemohon dengan adanya Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 84 Tahun 2011 untuk mengakhiri keberadaan Pasal 55 dan Pasal 56, maka sudah tidak melihat lagi, profesi akuntan publik sebagai profesi “jahat” yang tidak membedakan antara profesionalisme dalam profesi yang seharusnya didudukkan dalam ranah privat etik dengan perilaku individu yang jahat dan kebetulan berprofesi sebagai akuntan publik, seperti tertuang dalam formulasi Pasal 55 dan 56 Undang-Undang Akuntan Publik, sampai sekarang belum berpengaruh terhadap formulasi pidana terhadap Akuntan Publik.

Pasal 55 huruf a dan b Undang-Undang Akuntan Publik, masih saja tidak memberi perubahan terhadap profesi Akuntan Publik. Bahkan Pasal 56 Undang-Undang Akuntan Publik, yang menyatakan: “Pihak Terasosiasi yang melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 55 dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) Tahun dan pidana denda paling banyak Rp. 300.000.000 (tiga ratus juta rupiah)” masih saja mengancam profesi yang terafiliasi dengan Akuntan Publik sampai sekarang, misalnya profesi Notaris.

Dari teori etika, profesi auditor diatur dalam sebuah aturan yang disebut sebagai kode etik profesi akuntan. Dalam kode etik profesi akuntan ini diatur berbagai masalah, baik masalah prinsip yang harus melekat pada diri auditor, maupun standar teknis pemeriksaan yang juga diikuti oleh auditor, juga bagaimana ketiga pihak melakukan komunikasi atau interaksi.

Konstitusi negara memang tidak mengatur secara khusus peran penting Akuntan Publik namun dipertegas dalam berbagai undang-undang yang peranan akuntan publik, misalnya Undang-Undang Advokat, Undang-Undang Notaris, Undang-Undang Perseroan terbatas, Undang-Undang Pasar modal, Undang-Undang Perbankan, Undang-Undang Pemilu, Undang-Undang Badan Pemeriksa Keuangan, Undang-Undang Pemeriksaan Tanggung Jawab pengelolaan keuangan Negara. Akuntan publik merupakan profesi pendukung kegiatan suatu entitas baik yang berorientasi laba maupun yang tidak berorientasi laba. Oleh karenanya akuntan publik wajib memutakhirkan kompetensi dan meningkatkan profesionalisme agar dapat memenuhi kebutuhan para pengguna jasa. Namun demikian, kemungkinan terjadinya kesalahan baik disengaja maupun tidak disengaja dalam pemberian jasa Akuntan Publik, selalu akan tetap ada, karena akuntan publik juga manusia yang tak luput dari kesalahan dan kesilapan.

Sebagai perbandingan, di Singapura, penegakan terhadap pelanggaran aturan profesi akuntan publik dilakukan oleh Komisi Penyelidik di bawah *Public Accountant Board* yang berwenang menegakkan disiplin bagi para anggotanya. Singapura juga tidak mengatur larangan bagi akuntan dalam Undang-Undang Akuntan Publiknya, hanya saja ditentukan bahwa akuntan publik harus mengikuti *code of professional conduct and ethics*.

Sementara di Korea Selatan, larangan bagi akuntan publik hanya bersifat administratif yaitu dilarang memiliki dua kantor atau lebih dan dilarang menerima imbalan jasa bersyarat. Larangan-larangan yang ada di Amerika Serikat terkait profesi akuntan publik juga masih dalam batas jaminan akuntan publik dapat mempertahankan independensinya, tanpa harus mengkriminalisasi Akuntan Publik.

Proses kriminalisasi termasuk dalam bagian pembuatan undang-undang, yaitu undang-undang pidana. Dalam tradisi kontinental proses pembuatan undang-undang selalu menjadi bagian yang tidak terpisah dari proses politik dalam parlemen. Dunia politik ini menembus dunia hukum melalui kebijakan kriminalisasi dengan panduan dari prinsip/asas hukum, aturan dan standar pembuatan undang-undang.

Namun, apabila pembentuk undang-undang kurang cermat dalam melakukan kriminalisasi perbuatan akan dapat merugikan hak konstitusional dari *addresaat norm* atau subjek hukum dari norma tersebut. Hal itu yang kemudian menjadi argumentasi permohonan uji materi perkara Nomor 84/PUU-IX/2011 yang menganggap konstruksi Pasal 55 dan 56 Undang-Undang Akuntan Publik tidak selaras dengan asas hukum pidana dan bertentangan dengan konstitusi.

Menurut pemohon dalam perkara uji materi Pasal 55 dan 56 Undang-Undang Akuntan Publik, kriminalisasi seharusnya mempertimbangkan secara mendalam mengenai perbuatan apa yang sepatutnya dipidana; syarat apa yang seharusnya dipenuhi untuk mempersalahkan, mempertanggungjawabkan seseorang yang melakukan perbuatan itu (dalam laporan keuangan); dan sanksi (pidana) apa yang sepatutnya dikenakan kepada orang itu.

Sedangkan kriminalisasi dalam Pasal 55 dan 56 Undang-Undang Akuntan Publik memperlihatkan kurang dipahaminya dalam menimbang dan mengukur antara perbuatan Akuntan Publik dengan pertanggungjawaban pidana yang harus diemban.

Hal tersebut terlihat dengan tidak dipertimbangkannya:

1. Peran masing-masing subjek hukum antara orang yang melakukan tindak pidana dengan orang yang hanya memberi bantuan. Pasal 55 huruf a Undang-Undang a quo yang tidak membedakan ancaman hukuman bagi pelaku petindak (*pleger*) dengan yang melakukan pembantuan

(*medeplichtigheid*) tidak harmonis dan berseberangan dengan ketentuan Pasal 55 dan 56 KUHP. Rumusan yang membantu disamakan dengan pelaku adalah bertentangan dengan ketentuan Pasal 56 KUHP yang seharusnya ancaman pidananya dikurangi sepertiga. Dengan demikian Penormaan Pasal 55 huruf a Undang-Undang Akuntan Publik bertentangan dengan asas-asas hukum pidana yang selalu mempertimbangkan kesalahan faktual (*factual wrongdoer*) dari masing-masing petindak.

2. Keseimbangan perbuatan masing-masing petindak dengan akibat yang ditimbulkan. Dalam Pasal 55 huruf a Undang-Undang a quo yang memosisikan orang yang melakukan dan membantu melakukan dengan ancaman pidana yang sama bertentangan dengan asas setiap orang hanya dipertanggungjawabkan terhadap apa yang telah dilakukan. Apalagi delik dalam Pasal 55 huruf a ini merupakan delik formil yang mengatur perbuatan-perbuatan yang dilarang, bukan delik materil yang melarang akibat dari perbuatan yang dilakukan
3. Tidak dipertimbangkan unsur kesalahan (*mens rea*) dari diri petindak sebagai unsur yang menjadi alas seorang akuntan publik dapat dipertanggungjawabkan dalam hukum pidana menyebabkan kerancuan konsep dalam hukum pidana di Indonesia yang membedakan antara perbuatan (*actus reus*) dengan orang yang dipertanggungjawabkan.<sup>8</sup>

Argumentasi dan rasio legis serta konstruksi yang hendak dibangun dalam melakukan formulasi norma gugatan ke Mahkamah Konstitusi dari ketentuan pidana Pasal 55 dan 56, dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 yaitu:

1. Konstruksi dalam formulasi norma didasarkan pada argumentasi perlunya perlindungan hukum kepada masyarakat, khususnya masyarakat pengguna jasa Akuntan publik. Aspek perlindungan kepada publik ini menjadi argumentasi dalam perdebatan yang berlangsung di dalam sidang MK.
2. Konstruksi yang kedua didasarkan pada aspek kepastian hukum. Aspek kepastian hukum ini dikaitkan dengan formulasi yang lebih jelas dan spesifik terhadap perbuatan-perbuatan yang dilarang dan diberikan sanksi pidana sehingga dianggap lebih spesialis (*lex specialis*) dibanding dengan formulasi dalam KUHP yang pengaturannya lebih umum. Argumentasi ini menunjukkan adanya ketidak samaan pemaknaan terhadap

---

<sup>8</sup> Aan Eko Widiarto, Faizin Sulistio, M. Achsin dkk, *Draft Permohonan Judicial Review Nomor Perkara 84/ PUU-IX/2011*, 2011, Tidak dipublikasikan

kriminalisasi itu sendiri yang sebenarnya bermakna formulasi norma ketentuan pidana.

3. Konstruksi ketiga disandarkan pada terwujudnya aspek transparansi pelaporan keuangan oleh akuntan publik. Aspek ini lebih disandarkan pada pemberitaan terhadap kasus-kasus manipulasi keuangan oleh beberapa perusahaan besar didunia seperti Enron, yang diduga melibatkan akuntan publik dan kantor akuntan publik.
4. Konstruksi keempat disandarkan pada profesionalitas akuntan publik akan lebih meningkat dengan mengalihkan beberapa aturan kode etik seperti “kertas kerja” menjadi ranah publik sehingga dapat dibebani sanksi pidana. Sanksi pidana ditujukan kepada akuntan publik atau kantor akuntan publik yang melanggar Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), padahal seharusnya pelanggaran SPAP yang merupakan kode etik bagi akuntan Publik sebagai bagian ranah privat etik dapat digunakan penyelesaian dengan mekanisme internal organisasi dari profesi akuntan publik (IAPI).
5. Konstruksi kelima disandarkan pada efek jera. Pemberian sanksi pidana ini diharapkan oleh pembentuk undang-undang dapat memberikan efek jera kepada akuntan publik yang nakal dan tidak melaksanakan tugasnya secara baik dan benar.
6. Konstruksi keenam disandarkan pada kepanikan moral (*moral panic*) terkait dugaan keadaan global yang melibatkan akuntan publik nakal dalam beberapa kasus besar seperti Enron yang melibatkan KAP Artur Andersen, Satyam dan World com.

Konstruksi yang hendak dibangun itulah yang membuat profesi akuntan publik yang seharusnya merupakan untuk penguatan profesi Akuntan Publik yang bersifat mendasar, yang dijadikan patokan atau orientasi sudut pandang menjadi tereduksi dengan adanya kriminalisasi dalam Pasal 55 dan 56 yang menimbulkan rasa takut dalam profesi akuntan. Padahal seharusnya dalam sebuah peraturan seharusnya merupakan konstruksi pikir (ide) yang mengarahkan hukum kepada cita-cita yang diinginkan profesi yang bersangkutan *in casu* profesi akuntan publik yang profesional dan berkualitas.

Pencatuman ketentuan pidana dalam Undang-Undang Akuntan Publik, meskipun sudah dibatalkan oleh Mahkamah Konstitusi (MK), namun masih tetap ada peluang pelanggaran profesi yang akan disidangkan oleh Dewan Kode Etik Profesi Akuntan Publik, dan dianggap sebagai upaya tepat bagi Akuntan Publik maupun Pihak Terasosiasi yang dengan sengaja melakukan manipulasi, memalsukan, dan/atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak

membuat kerja yang berkaitan dengan jasa asuransi yang diberikan oleh Akuntan Publik.

Sebaliknya, regulasi yang lemah justru akan menurunkan tingkat kepercayaan masyarakat dan dunia usaha. Dengan adanya bentuk pengaturan ketentuan pidana bagi para pelaku tindak pidana dalam Undang-Undang Akuntan Publik, tentunya akan memberikan pengaruh yang positif bagi Akuntan Publik karena akan mendorong Akuntan Publik untuk bertindak lebih profesional dan independen dalam menjalankan profesinya yang sangat penting dan mulia ini. Meskipun terdapat ancaman pidana bagi pelaku tindak pidana dalam memberikan jasa Akuntan Publik, tidak serta merta ancaman pidana tersebut dapat diterapkan terhadap setiap Akuntan Publik maupun Pihak Terasosiasi.

Terkait hal tersebut, dalam teori ilmu hukum memang tidak ada yang secara eksplisit menuangkan konsep dan pedoman dalam melakukan kriminalisasi. Di Indonesia biasanya hanya dikaitkan formulasi norma undang-undang secara umum yang paling tidak memenuhi 3 (tiga) aspek, yaitu aspek filosofis, aspek yuridis dan aspek sosiologis.

Aspek Filosofis menyangkut epistemologis, ontologis dan aksiologis. Aspek yuridis terkait dengan sinkronisasi dan harmonisasi dengan berbagai peraturan perundang-undangan, baik vertikal maupun horizontal. Sedangkan aspek sosiologis lebih pada aspek kontekstualitas kemasyarakatan. Ilmu pengetahuan hukum pidana juga mengenal dan mempertimbangkan aspek sosiologis yang lebih dikenal dengan teori subsosialitas. Aspek subsosialitas ini adalah suatu keadaan sosial psikologis yang membawa akibat masyarakat gelisah, terganggu, kacau dan sebagainya.

Jika konsep ini dapat disamakan dengan *harm principle*, konsep subsosialitas ini turut diperhitungkan dalam menggali dan menelaah suatu perbuatan atau aktivitas sudah patut untuk dikonstruksi sebagai suatu perbuatan pidana atau tidak. Artinya dalam melakukan kriminalisasi selain memperhatikan keselarasan asas dalam hukum pidana (*schuld*/kesalahan, sifat melawan hukum/ketercelaan perbuatan) juga harus melihat adanya gangguan yang nyata pada orang lain/masyarakat.

Keadaan subsosialitas dalam kriminalisasi juga mempertimbangkan faktor korban (*victim*), biaya, keadaan pelaku, ketakutan masyarakat dan luasnya akibat dari perbuatan yang dikriminalisasi. Dalam konsep kriminalisasi ini, dilema kriminalisasi akan menggunakan beberapa pendekatan sebagai dasar analisis bagi kriminalisasi dalam Undang-Undang Akuntan Publik. Pendekatan yang digunakan ialah pendekatan asas/prinsip hukum pidana yang dikongsi dengan pendekatan keseimbangan yang dapat digunakan dalam tradisi kontinental, yaitu prinsip

kemudahan (*harm principle*), sehinggajika sampai sekarang mengkriminalisasi Akuntan Publik masih saja terjadi meski sudah ada putusan MK tersebut.

Pendekatan keseimbangan ini muncul karena perkembangan hukum terkini yang dibentuk dalam negara modern membentuk sebuah karakter yang khas dari hukum yaitu rasional-artifisial. Karakter ini muncul karena undang-undang yang merupakan produk khas hukum tidak lagi diambil dari kaidah-kaidah tradisional yang tumbuh dalam masyarakat, melainkan diciptakan secara sengaja dan khusus.

Lon L Fuller mendeskripsikan sebagai *a system for governing human conduct by formally enacted rules*. Struktur hukum modern bahkan menyiapkan parlemen atau badan legislatif sebagai kilang yang memproduksi undang-undang sesuai dengan apa yang oleh badan legislatif sesuai dengan perkembangan semasa dari masyarakat yang akan melaksanakan hukum tersebut. Proses produksi hukum ini tidak lepas dari kepentingan berbagai pihak, baik pemerintah, masyarakat, pengusaha maupun komunitas internasional. Oleh itu dalam setiap proses kriminalisasi sesuatu perbuatan yang mengganggu masyarakat, perlu sebuah kajian yang holistik dan komprehensif dengan memperhatikan masyarakatnya.

Hal ini diperkuat dengan konsep *Mirror* yang dikemukakan oleh Tamanaha yaitu hukum haruslah merupakan pencerminan masyarakat atau komuniti dimana hukum tersebut diaplikasikan. *Law is a mirror of society, which functions to maintain social order.*<sup>9</sup>

Pandangan Tamanaha ini memberikan warna baru dalam jurisprudensi bahwa hukum memberi tempat dan peluang kepada sistem hukum bangsa yang bersangkutan. Bahkan Lawrence Friedman mengatakan bahwa sistem hukum tidak mengambang dalam ruang hampa budaya, bebas dari ruang, waktu dan konteks sosial, tetapi sistem hukum menggambarkan dan merefleksikan hal-hal yang terjadi pada masyarakatnya. Vago menambahkan, hukum merefleksikan keadaan intelektual, sosial, ekonomi dan politik semasa.<sup>10</sup>

Hal ini berarti bahwa dalam pengaplikasian hukum pidana dalam masyarakat haruslah mengandung prinsip-prinsip moral yang bersumber dari hukum adat atau kebiasaan yang baik dari masyarakat tempatan maupun yang bersumber dari ajaran agama yang dianut. Hal ini penting karena kepatuhan masyarakat terhadap hukum bukan saja karena takut dengan hukuman penjara yang diancamkan, melainkan pula karena dengan melakukansuatu perbuatan yang sejalan dengan prinsip yang diyakini (agama) maka secara tidak langsung masyarakat menganggap sedang mengerjakan ibadah dalam agama yang akan mendapat ganjaran atau pahala.

---

<sup>9</sup> Tamanaha, B.Z., *A General Jurisprudence of Law and Society*, Oxford University Press, London, 2001, h. 1.

<sup>10</sup>Tamanaha, *Ibid.*h.. 2.



Secara khusus Werner Menski juga melakukan kritik pakar hukum barat yang menyamakan sistem hukum sesuatu bangsa sebagai berikut, “*as western academics we seem, by our own histories and training, to be too wedded to ways perceiving and studying law that do not take sufficient account of the culture-specific embeddedness of legal phenomena in the world*”.<sup>11</sup> Hal ini pula untuk mencegah terjadinya *legal gap* dalam hukum dapat terjadi karena perbedaan karakter budaya yang dianut oleh suatu bangsa akan mempengaruhi perilaku hukum yang ada pada suatu masyarakat. Memaknai perbedaan antar-tempat, juga bermakna sebagai perbedaan antar-konteks sosial-kultural, dan tidak lagi (hanya) karena peralihan konteks antar-waktu saja.<sup>12</sup>

Barda Nawawi secara khusus “bahwa pembaharuan hukum pidana haruslah bermaksud sebagai suatu upaya reformasi dan orientasi kembali hukum pidana yang sesuai dengan nilai-nilai sentral sosial politik, sosial filsafat dan sosial kultural masyarakat Indonesia sebagai asas dari dasar sosial, dasar kriminalisasi dan dasar penguatkuasaan hukum di Indonesia.”<sup>13</sup> Pendekatan keseimbangan dan pendekatan asas-asas hukum (khususnya hukum pidana). Pendekatan keseimbangan digunakan untuk menetapkan dan menganalisa keadaan subsosial yang terjadi di Indonesia. Sedangkan penggunaan asas hukum pidana lebih mengkaji aspek filosofi penggunaan hukum pidana dan sinkronisasi asas dengan peraturan perundang-undangan yang mengatur ketentuan pidana.

Akuntan Publik yang merupakan profesi yang lahir dan besar dari tuntutan publik akan adanya mekanisme komunikasi independen antara entitas ekonomi dengan para *stakeholder* terutama berkaitan dengan akuntabilitas entitas yang bersangkutan. Jasa profesional Akuntan Publik merupakan hak *exclusive* Akuntan Publik dan hasil pekerjaan Akuntan Publik digunakan oleh publik (pengguna laporan keuangan) sebagai salah satu bahan dalam pengambilan keputusan ekonomi. Pengguna hasil pekerjaan Akuntan Publik tidak hanya klien yang memberikan penugasan, namun juga publik (investor/pemegang saham, kreditor, pemerintah, masyarakat).<sup>14</sup>

Lahirnya undang-undang yang mengatur profesi Akuntan Publik yang dapat melindungi kepentingan publik, dan sekaligus melindungi profesi Akuntan Publik.

---

<sup>11</sup> Jensen, Michael C. Dan W.H. McKling, “*Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure*.. Journal of Financial Economics, 1976

<sup>12</sup> Soetandyo Wignjosubroto, *Hukum: Konsep dan Metode, Makalah disampaikan The 2nd Course On Strengthening Socio Legal Studies*, Jakarta, 20-27 Mei 2008.

<sup>13</sup> Barda Nawawi Arief, *Pembaharuan Hukum Pidana: dalam Perspektif Perbandingan*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2005, h. 4

<sup>14</sup> Mardiasmo, *Pewujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik* Jurnal Akuntansi Pemerintah, Vol. 2, No. 1, Mei 2006

Di Indonesia undang-undang yang khusus mengatur profesi Akuntan Publik secara menyeluruh belum ada, sebelum lahirnya Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011. Undang-Undang Nomor 34 Tahun 1954, tentang pemakaian gelar akuntan, yang terdiri dari tujuh Pasal belum mengatur secara keseluruhan profesi Akuntan Publik, dan sudah tidak sesuai dengan perkembangan profesi Akuntan Publik saat ini. Undang-Undang Nomor 34 Tahun 1954, belum mengatur hal yang mendasar dalam profesi Akuntan Publik sebagaimana Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, dengan tujuan untuk:

- a. melindungi kepentingan publik;
- b. mendukung perekonomian yang sehat, efisien dan transparan;
- c. memelihara integritas profesi akuntan publik;
- d. meningkatkan kompetensi dan kualitas profesi akuntan publik;
- e. melindungi kepentingan profesi akuntan publik sesuai dengan standar dan kode etik profesi.

Harapannya Pasal demi Pasal yang tercantum dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, mengarah pada pencapaian kelima tujuan tersebut. Mengingat pembuatan undang undang ini sudah dimulai sejak sepuluh Tahun yang lalu. Meski demikian para Akuntan Publik masih merasa belum mendapat perlindungan hukum, Para Akuntan Publik berharap dengan menyitir kepustakaan hukum Indonesia yang terdapat beragam pengertian Negara hukum yang dipaparkan oleh para ahli hukum. Mochtar Kusumaatmadja memberikan pengertian Negara hukum sebagai Negara yang berdasarkan hukum, dimana kekuasaan tunduk pada hukum dan semua orang sama dihadapan hukum.<sup>15</sup>

Philipus M. Hadjon, mengatakan konsep Negara hukum Pancasila, yaitu: terjadinya hubungan fungsional yang proposional antara kekuasaan-kekuasaan Negara, penyelesaian sengketa secara musyawarah, sedangkan peradilan merupakan sarana terakhir dan tentang hak-hak asasi manusia, tidaklah hanya menekan hak atau kewajiban tetapi terjalinnya suatu keseimbangan antara hak dan kewajiban.<sup>16</sup>

Di era reformasi yang telah masuk ke berbagai aspek kehidupan, membuka juga kesadaran akan pengelolaan keuangan negara. Tuntutan akan *Good Governance* dan *Clean Governance* menjadi seruan yang nyata untuk mengelola keuangan

---

<sup>15</sup> Mochtar Kusumaatmadja, *Pemantap Cita Hukum dan Asas-asas Hukum Nasional dimasa kini dan masa yang akan datang*, Makalah, Jakarta, 1995, h..1

<sup>16</sup> Philipus M.Hadjon, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat di Indonesia, Sebuah Studi Tentang Prinsip-prinsip penanganannya oleh Pengadilan dalam lingkungan peradilan Umum dan pembentukan peradilan Administrasi*, Peradaban, Surabaya, 2007, h..80

negara secara akuntabel, transparan dan patuh terhadap peraturan perundang-undangan.<sup>17</sup>

Jika ditinjau dari isi Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, mengatur antara lain:

1. Lingkup jasa akuntan publik;
2. Perizinan akuntan publik dan Kantor Akuntan Publik (KAP);
3. Hak, kewajiban, dan larangan bagi akuntan publik dan KAP;
4. Kerja sama antar Kantor Akuntan Publik atau Organisasi Audit Indonesia (OAI) dan kerja sama antar KAP dan Kantor Akuntan Publik Asing (KAPA) atau Organisasi Audit Asing (OAA);
5. Asosiasi Profesi Akuntan Publik;
6. Komite Profesi Akuntan Publik;
7. Pembinaan dan pengawasan oleh menteri;
8. Sanksi administrasi;
9. Ketentuan pidana;
10. Ketentuan umum yang berisi definisi berbagai istilah yang digunakan.

Pasal 58 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, tentang Akuntan Publik :

1. Akuntan Publik yang melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 58 dibebaskan dari tuntutan pidana apabila perbuatan yang dilakukan telah lewat dari 5 (lima) Tahun terhitung sejak tanggal laporan hasil pemberian jasa.
2. Akuntan Publik dibebaskan dari gugatan terkait dengan pemberian jasa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) dan ayat (3) apabila perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 58 yang dilakukan telah lewat dari 5 (lima) Tahun terhitung sejak tanggal laporan hasil pemberian jasa.

Akuntan juga melakukan penelitian segala aspek keuangan perusahaan, laporan keuangan beberapa Tahun sebelumnya dan estimasi-estimasi di bidang keuangan dan juga rencana *cash-flow* (aliran kas) perusahaan. Pada masa penawaran umum ini perusahaan penilai (*appraisal*) akan menilai perusahaan (*valuation*) dan untuk itu, akuntan harus memperhatikan dengan teliti asumsi penilaian ini untuk menghindarkan kemungkinan terjadinya penipuan dalam penilaian tersebut, antara lain dengan melakukan "*mark up*" yaitu menaikkan nilai perusahaan dari nilai yang sebenarnya atau "*overstated*" yaitu penggelembungan laba perusahaan ataupun

---

<sup>17</sup>Hasan Bisri, *Peran BPK dalam Pengelolaan dan tanggung Jawab Keuangan Negara, disampaikan pada acara Sosialisasi Tugas dan Wewenang Badan Pemeriksa Keuangan*; Ankara, 11 Desember 2008.

dengan “*window dressing*” atau perbaikan pembukuan perusahaan dengan mencantumkan angka-angka yang tidak benar agar perusahaan tampak sehat.<sup>18</sup>

Akuntan publik, dengan memperlihatkan keterbatasan yang ada di dalam proses pemeriksaan, harus melaksanakan pemeriksaan sedemikian rupa, termasukantisipasi kemungkinan adanya kekeliruan atau penyelewengan. Pemeriksaan ini tidak saja dilakukan atas catatan dan bukti yang diterima dari perusahaan, tetapi mencakup prosedur lain seperti pengkajian analitis, inspeksi, pengamatan, tanya jawab, konfirmasi dan prosedur lain yang perlu. Pemeriksaan ini tidak menjamin ditentukannya semua kekeliruan dan penyelewengan. Apabila pemeriksaan telah dilakukan sesuai dengan norma pemeriksaan akuntan maka tanggung jawab profesional Akuntan Publik telah terpenuhi. Akuntan Publik akan dianggap lalai, bila gagal menemukan kecurangan yang terjadi karena kelalaiannya untuk mematuhi norma pemeriksaan.

Tanggung jawab Akuntan Publik atas laporan keuangan yang diperiksa berada pada pernyataan opini yang diberikan. Tujuan pemeriksaan adalah untuk memberikan opini apakah laporan keuangan itu mencerminkan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha dan perubahan posisi keuangan perusahaan sesuai dengan Sistem Akuntansi Keuangan yang diterapkan secara konsisten.

Perlu disadari bahwa perusahaan dapat memerintahkan karyawannya untuk mencatat atau menyembunyikan transaksi dengan cara tertentu, sehingga menghasilkan laporan keuangan yang menyesatkan atau melakukan penyelewengan, apabila ia dengan sengaja melanggar prosedur pengendalian intern yang ada. Di sini, kita dihadapkan dengan integritas perusahaan. Pemeriksaan tidak akan berjalan baik apabila perusahaan telah kehilangan integritasnya.<sup>19</sup>

Persepsi Auditor dalam menentukan risiko audit sebelum dan sesudah pemberlakuan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 84 Tahun 2011, masih dirasakan adanya temuan risiko hukum yang disebabkan oleh adanya kelemahan aspek yuridis yang antara lain disebabkan adanya tuntutan hukum, ketiadaan peraturan perundang-undangan yang mendukung dan atau kelemahan perikatan seperti tidak dipenuhinya syarat sahnya kontrak dan pengikatan agunan yang tidak sempurna, setelah Putusan Mahkamah Konstitusi (MK) berlaku.

Memang Undang-Undang Akuntan Publik telah menjawab ketiadaan perundang-undangan atas profesi akuntan publik di Indonesia. Namun, setelah ada

---

<sup>18</sup> Asril Sitompul, *Due Diligence dan Tanggung Jawab Lembaga-Lembaga Penunjang pada Proses Penawaran Umum*, (Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 1999), h. 38-39.

<sup>19</sup> Sawidji Widoatmodjo, *Teknik Memetik Keuntungan di Pasar Bursa Efek*, (Jakarta: PT. Rineka Cipta, 1996), h. 204-206

Putusan MK Nomor 84 Tahun 2011, yang memberikan keistimewaan Akuntan Publik tanpa adanya tuntutan pidana, justru akuntan publik tetap dituntut profesional untuk harus lebih teliti dalam melaksanakan tugas auditnya.

Arens menjelaskan bahwa *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) dan profesi secara keseluruhan dapat melakukan sejumlah hal untuk mengurangi risiko para praktisi terkena tuntutan hukum:

1. Mencari perlindungan dari proses pengadilan atau litigasi yang tidak terpuji.
2. Meningkatkan performa auditing agar dapat memenuhi kebutuhan para pemakai dengan baik.
3. Mendidik para pemakai mengenai batas-batas auditing. Dengan adanya ketentuan Putusan MK yang tidak dapat menuntut auditor secara pidana, maka auditor diharuskan untuk lebih teliti dalam memahami risiko audit yang ditetapkan sebelum melaksanakan tugas auditnya.<sup>20</sup>

Namun demikian ditemukan fakta hukum sampai sekarang belum ada perubahan yang sejalan dengan Putusan MK, baik lembaga pemerintah dan atau lembaga independen terkait profesi Akuntan Publik setelah berlakunya Putusan MK Nomor 84 Tahun 2011, sebagai contoh Peraturan Komisi Pemilihan Umum Nomor 17 Tahun 2013, tentang temuan tidak memperhatikan Putusan MK tersebut dari Komisi Pemilihan Umum (KPU)

Intinya, Komisi Pemilihan Umum (KPU) akan memberi sanksi administrasi kepada kantor akuntan publik yang tidak menginformasikan aliran dana kampanye partai politik dengan benar. Komisioner KPU Ferry Kurnia Rizkiyansyah menjelaskan, KPU akan memberikan sanksi kepada akuntan publik sebagai pengawas dana kampanye, jika informasi tidak sesuai dengan yang dilaporkan. Sanksinya ada, ketika akuntan publik itu tidak optimal melakukan pelayanannya untuk mengaudit dan laporan yang diterima tidak sesuai dengan hasil audit. Ini memberikan bukti, jika KPU belum memahami Putusan MK tersebut, dan KPU tidak berwenang mengadili dan menjatuhkan sanksi, sehingga dapat diduga KPU kurang memahami Putusan MK tersebut.

Ditemukannya Peraturan KPU dan peraturan lainnya, seperti dari Badan Keuangan Negara tersebut dapat memicu kriminalisasi Akuntan Publik dan harus dibatalkan karena KPU dan BPKP, BKD tidak memiliki kewenangan untuk pembatalan terhadap laporan keuangan yang diaudit dari kantor akuntan publik. Peraturan KPU Pusat ini jelas bertentangan dengan inti putusan MK, yang tidak memberikan sanksi apapun kepada Akuntan Publik Oleh karena itu, dalam penulisan

---

<sup>20</sup> Alvin A, Arens. Randal J. E dan Mark S.B. *Auditing and assurance services: an integrated approach*, 14th edition, Prentice Hill 2012. h..130

ilmiah program doktor hukum, problema peraturan KPU yang bertentangan dengan Putusan MK Nomor 84 Tahun 2011, menjadi sorotan utama disertasi ini.

Dalam kesempatan penulisan karya ilmiah disertasi pada program doktor ilmu hukum pada Fakultas Hukum Universitas 17 Agustus 1945 Surabaya, maka saya tertarik dengan judul “ Pertanggungjawaban Pidana Akuntan Publik Dalam Laporan Keuangan “.

## **1.2 Rumusan Masalah**

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan diatas, maka dalam penelitian ini disusun rumusan masalah sebagai berikut:

1. Bagaimanakah kedudukan Hukum Akuntan Publik dalam penerbitan laporan keuangan Perusahaan dalam perspektif Undang-Undang Akuntan Publik?
2. Bagaimanakah pertanggungjawaban pidana terhadap laporan keuangan dari Akuntan Publik?

## **1.3 Tujuan Penelitian**

Tujuan penelitian ini, yang utama adalah:

1. Menganalisis dan menemukan kedudukan Hukum Akuntan Publik dalam penerbitan laporan keuangan Perusahaan dalam perspektif Undang-Undang Akuntan Publik.
2. Menemukan dan menganalisis pertanggungjawaban pidana akuntan publik, atas kesalahan, pelanggaran terhadap pelaksanaan tugas akuntan publik berupa Laporan Audit.

## **1.4. Manfaat Penelitian**

Manfaat penelitian ini dilihat dari dua segi, yaitu:

1. Dari segi Teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat sebagai bahan kajian hukum terutama yang berkaitan dengan masalah pertanggungjawaban yuridis akuntan publik atas opini dan laporan audit yang diterbitkannya.

2. Dari segi praktis

Penelitian ini diharapkan dapat dijadikan bahan masukan bagi para aparat penegak hukum dalam menangani masalah pertanggungjawaban yuridis terhadap profesi akuntan publik.

## 1.5. Orisinalitas Penelitian

### 1.5.1. Hasil Penelitian Terdahulu

Terkait disertasi tentang pertanggungjawaban pidana Akuntan Publik Dalam Laporan Keuangan Pasca Putusan MK Nomor 84 Tahun 2011, maka sejauh yang saya lakukan serta Berdasarkan penelusuran dan observasi diberbagai macam perguruan tinggi baik negeri maupun swasta di Jawa Timur sampai tulisan disertasi ini disampaikan berkenaan dengan judul tersebut belum ada yang meneliti. Sebagai pembandingan terdapat 3 judul disertasi:

No	Nama	Perguruan Tinggi	Judul	Masalah	Kesimpulan
1	Soekarwo	Program Doktor Universitas Diponegoro Semarang Tahun 2004 S3	Hukum Pengelolaan Keuangan Daerah di Jawa Timur Berdasarkan Prinsip-prinsip <i>Good Financial Governance</i> (Studi terhadap Hukum Pengelolaan Keuangan Daerah di Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Timur, Kab. Sidoarjo, Kab. Trenggalek, Kota Surabaya dan Kota Kediri)	Bagaimana Pengelolaan Keuangan Negara Sesuai Prinsip Pemerintahan	Pentingnya <i>Good Financial</i> dalam Mengelola Keuangan Negara
2	Hamzah Hatrik	Program Doktor Universitas Brawijaya Malang Tahun 2012 S3	Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Sebagai Subjek Hukum Artifisial	Apakah terjadi dampak negatif aktivitas korporasi dalam bidang ekonomi di sektor industri pertambangan	KUHP sebagai payung hukum pidana positif yang berlaku saat ini belum mengatur pertanggungjawaban pidana korporasi. KUHP di masa datang sebagai payung hukum pidana positif di Indonesia sudah saatnya mengatur pertanggungjawaban pidana korporasi sebagai subjek hukum artifisial sebagai refleksi

					tanggung jawab negara untuk melindungi rakyat yang dapat menjadi korban akibat aktivitas korporasi yang bersifat merugikan, merusak, dan membahayakan kepentingan publik.
3	Gugus Irianto	Program Doktor Universitas Brawijaya Malang Tahun 2010 S3	Pandangan Dan Sikap Akuntan Publik Terhadap Fenomena <i>Expectation Gap</i> Dan Tanggung Jawab Hukum Auditor	Mengapa Terjadi <i>Expectation Gap</i> Dan Tanggung Jawab Hukum Auditor	Sangat Penting Mendorong Akuntan Publik Bekerja Sesuai Profesionalitas Akuntan Publik Agar Tidak Terjadi <i>Expectation Gap</i>
4	M. Achsin	Program Doktor Universitas Brawijaya Malang Tahun 2010 S3	Visum Akuntansi Forensik Dalam Tindak Pidana Korupsi	Bagaimanakah proses penanganan tindak pidana korupsi, alat bukti dan pembuktian pada umumnya dilakukan pada audit investigatif, penyelidikan, dan penyidikan. Kekuatan alat bukti dan pembuktian yang dihasilkan dari ketiga proses tersebut menentukan seseorang dapat dinyatakan sebagai tersangka korupsi dan dapat dibawa ke pengadilan	Visum akuntansi forensic merupakan suatu bentuk bukti akuntansi yang memiliki kriteria hukum yang berguna bagi proses litigasi di pengadilan visum akuntansi forensik dalam tindak pidana korupsi, harus memuat paling tidak dua dari lima macam alat bukti, yakni keterangan saksi, keterangan ahli, surat, petunjuk dan keterangan terdakwa. Dengan kata lain, visum akuntansi forensik tersebut telah mampu memberikan jawaban kongkrit terhadap tujuh <i>hypothetical construction of crime</i> secara cermat, jelas dan lengkap



Sehingga secara umum, disertasi yang terkait dengan hal tersebut, dipastikan belum pernah ada dan adalah yang pertama disertasi di Program Doktor Universitas 17 Agustus 1945 Surabaya.

### 1.5.2. Kajian Hasil Penelitian Terdahulu

Dari 3 disertasi tersebut diatas dapat diuraikan penekanan masing masing disertasi sebagai berikut :

1. Soekarwo dari Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Diponegoro Semarang pada Tahun 2004 dengan judul disertasi “Hukum Pengelolaan Keuangan Daerah di Jawa Timur Berdasarkan Prinsip-prinsip *Good Financial Governance* (Studi terhadap Hukum Pengelolaan Keuangan Daerah di Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Timur, Kabupaten Sidoarjo, Kabupaten Trenggalek, Kota Surabaya dan Kota Kediri, menyoal tentang Pengelolaan Keuangan Negara sesuai Prinsip Pemerintahan).

Masalah pengelolaan keuangan daerah menurut Sukarwo semakin memiliki aktualitas baru dan relevan untuk menjadi obyek kajian keilmuan. Dewasa ini terdapat kerancuan pemahaman bahwa Pemerintahan Daerah seringkali mempunyai persepsi bahwa pelaksanaan otonomi identik dengan “kewenangan” dan “keuangan” semata.

Terdapat persepsi yang keliru bila otonomi daerah hanya dihayati dan ditekankan pada upaya memperbesar Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Pemerintah daerah cenderung mengedepankan upaya memperoleh dan memperbesar sumber-sumber keuangannya.

Pemerintah Daerah terkesan rajin membuat Peraturan Daerah (Perda) yang menyentuh semua sektor kehidupan masyarakat tanpa pertimbangan yang mendasar. Munculnya keinginan banyak pihak untuk mempertimbangkan pembatalan Perda bermasalah akhirakhir ini merupakan bukti nyata tentang kurangnya pemahaman mengenai kebijakan-kebijakan tentang pengelolaan keuangan daerah. Kenyataan tersebut tidak selayaknya terjadi dalam suatu manajemen pemerintahan yang baik menurut konsepsi *good governance* atau *good financial governance (GFG)*.

Pemikiran dasar *good financial governance* menghendaki suatu cara pengelolaan keuangan yang berpola *Integrated financial management system* demi terciptanya *fiscal sustainability*. Hal ini merupakan tatalaksana pengelolaan keuangan (negara) yang sejalan dengan ritme modernitas *financial management*. Pengelolaan keuangan daerah modern secara yuridis harus dituangkan dalam perangkat

pengaturan kebijakan yang sesuai dengan prinsip-prinsip *good financial governance* yang berupa keterbukaan (*transparency*) dan peranserta masyarakat (*public participation*).

Dengan demikian, perlu dirumuskan suatu kebijakan pengelolaan keuangan daerah yang berlandaskan pada prinsip keterbukaan, akuntabilitas (tanggung jawab), responsibilitas (ketanggapsegeraan), dan peran serta masyarakat secara efektif dan efisien. Pengaturan kebijakan nasional maupun daerah yang mengatur pengelolaan keuangan daerah seyogyanya diformulasikan sesuai makna *good governance* sebagai tema yang paling mengemuka dalam administrasi negara atau administrasi publik (birokrasi pemerintahan) kontemporer.

Pada intinya Sukarwo dalam disertasinya menekankan Pengelolaan keuangan daerah merupakan bagian integral dari totalitas manajemen penyelenggaraan Pemerintah Daerah yang secara yuridis normatif dilakukan dengan bertumpu pada Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah, Undang-undang Nomor 25 Tahun 1999 Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah dan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Pengelolaan keuangan daerah dalam konteks pelaksanaan otonomi daerah secara legalistik positivistik membutuhkan formulasi kebijakan dalam perangkat peraturan perundang-undangan yang mengkristalisasi serta mencerminkan pengimplementasian prinsip-prinsip dasar *good governance yang* demokratis, berupa transparansi, partisipasi, dan akuntabilitas publik. Melalui tatanan pengelolaan keuangan daerah yang bersendikan pada esensi konsep *good governance* dapat diwujudkan suatu pengelolaan keuangan daerah yang berlandaskan *good financial governance*, sehingga kebijakan pengelolaan keuangan daerah yang berlaku harus bersendikan prinsip-prinsip *good financial governance* agar memiliki keabsahan secara yuridis normatif maupun empiris sosiologis.

Di Jawa Timur perangkat kebijakan pengelolaan keuangan daerah belum mencerminkan prinsip-prinsip “demokratis” dengan koridor teoritik *good financial governance*. Sebagai implikasi praktisnya adalah pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah cenderung mengabaikan asas partisipasi, transparansi, dan tidak memiliki akuntabilitas publik.

2. Hamzah Hatrik dari Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Brawijaya Malang pada Tahun 2012 dengan judul disertasi

“Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Sebagai Subjek Hukum Artifisial“ mempersoalkan terjadinya dampak negatif aktivitas korporasi dalam bidang ekonomi di sektor industri pertambangan.

Hamzah Hatrik mengatakan dalam contoh pencemaran lingkungan di kawasan Teluk Buyat di Minahasa dan semburan lumpur di Sidoarjo merupakan contoh aktual dampak negatif aktivitas korporasi dalam bidang ekonomi di sektor industri pertambangan. Contoh lain yang berakibat kerugian fisik maupun non-fisik terjadi di sektor transportasi dan jasa seperti armada angkutan yang tidak layak operasi merupakan penyebab kecelakaan pesawat udara yang mengakibatkan pengguna jasa menjadi korban.

Berdasarkan hasil temuan dan analisis dengan acuan yuridis, teoretikdoktrinal, fakta empirik, dan acuan filosofis, Hamzah mengajukan kesimpulan. Pertama, ada konflik pengaturan pertanggungjawaban pidana korporasi dalam hukum pidana positif di Indonesia, karena KUHP sebagai payung hukum pidana positif yang berlaku saat ini belum mengatur pertanggungjawaban pidana korporasi. Kedua, dalam perundang-undangan pidana di luar KUHP, pidana denda merupakan satu-satunya jenis pidana pokok yang dianggap cocok untuk korporasi. Ketiga, KUHP di masa datang sebagai payung hukum pidana positif di Indonesia sudah saatnya mengatur pertanggungjawaban pidana korporasi sebagai subjek hukum artifisial sebagai refleksi tanggung jawab negara untuk melindungi rakyat yang dapat menjadi korban akibat aktivitas korporasi yang bersifat merugikan, merusak, dan membahayakan kepentingan publik.

Melalui disertasi ini, Hamzah Hatrik mengajukan beberapa usulan. Pertama, subjek hukum artifisial dalam KUHP di masa datang disarankan menggunakan istilah "person hukum" atau tetap menggunakan badan hukum sebagai istilah yang telah populis dalam hukum positif Indonesia, karena istilah "korporasi" secara universal mengacu pada suatu "badan usaha" yang menjalankan kegiatan usaha di sektor-sektor dalam bidang ekonomi dan kesejahteraan masyarakat.

Kedua, dasar alasan adanya kesulitan membuktikan unsur 'niat' dalam mempertanggungjawabkan korporasi sebagai subjek tindak pidana, maka diajukan saran untuk merumuskan secara tegas konsep doktrin *vicarious liability*, doktrin *identification*, dan doktrin *strict liability* sebagai model mekanisme khusus dalam pertanggungjawaban pidana korporasi.

Ketiga, berdasarkan konsekuensi logis pengaturan pertanggungjawaban pidana korporasi sebagai subjek hukum artifisial, maka diajukan usul untuk merumuskan jenis-jenis sanksi pidana dan tindakan terhadap korporasi yang setara dengan jenis-jenis sanksi pidana dan tindakan terhadap person alamiah.

KUHP sebagai payung hukum pidana positif yang berlaku saat ini belum mengatur pertanggungjawaban pidana korporasi. KUHP di masa datang sebagai payung hukum pidana positif di Indonesia sudah saatnya mengatur pertanggungjawaban pidana korporasi sebagai subjek hukum artifisial sebagai refleksi tanggung jawab negara untuk melindungi rakyat yang dapat menjadi korban akibat aktivitas korporasi yang bersifat merugikan, merusak, dan membahayakan kepentingan publik.

3. Gugus Irianto dari, Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Brawijaya Malang pada Tahun 2010 dengan judul disertasi “Pandangan Dan Sikap Akuntan Publik Terhadap Fenomena *Expectation* Gap Dan Tanggung Jawab Hukum Auditor“.

Disertasi Gugus Irianto, mengatakan bahwa Kesenjangan (Gap) terjadi antara persepsi dan realitas. Harapan seseorang akan selalu berbeda dari realitas. Secara prinsip akuntan tidak bertanggungjawab terhadap manipulasi kliennya. Kantor akuntan publik hanya bertanggungjawab sebatas pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan hasil audit.

Prinsip ini seperti menempatkan Kantor Akuntan Publik pada wilayah yang sangat abstrak untuk dituntut pertanggungjawaban. Seringkali terjadinya pelanggaran hukum oleh manajemen menimbulkan pertanyaan mengenai tanggungjawab akuntan publik menemukan kecurangan dan penggelapan. Terlihat bahwa ada ekspektasi yang belum dipenuhi profesi. Karena kesenjangan ekspektasi dapat disebabkan oleh kelemahan dalam profesi atau oleh ketidakpahaman masyarakat terhadap profesi Akuntan.

Gugus Irianto menekankan dalam disertasinya agar para Akuntan Publik mendorong memperhatikan pentingnya Akuntan Publik bekerja Sesuai Profesionalitas Akuntan Publik Agar Tidak Terjadi *Expectation* Gap.

3. M. Achsin dari Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Brawijaya, Malang pada Tahun 2010 dengan judul disertasi “Visum Akuntansi Forensik Dalam Tindak Pidana Korupsi”

Disertasi M. Achsin Dalam proses penanganan tindak pidana

korupsi, alat bukti dan pembuktian pada umumnya dilakukan pada audit investigatif, penyelidikan, dan penyidikan. Kekuatan alat bukti dan pembuktian yang dihasilkan dari ketiga proses tersebut menentukan seseorang dapat dinyatakan sebagai tersangka korupsi dan dapat dibawa ke Pengadilan. Dalam persidangan tindak pidana korupsi, alat bukti dan pembuktian senantiasa menjadi basis utama bagi putusan hakim. Bukti dan pembuktian merupakan sarana kepastian apakah seseorang dapat diputuskan sebagai koruptor atau tidak.

Visum akuntansi forensik merupakan suatu bentuk bukti akuntansi yang memiliki kriteria hukum yang berguna bagi proses litigasi di Pengadilan visum akuntansi forensik dalam tindak pidana korupsi, harus memuat paling tidak dua dari lima macam alat bukti, yakni keterangan saksi, keterangan ahli, surat, petunjuk dan keterangan terdakwa. Dengan kata lain, visum akuntansi forensik tersebut telah mampu memberikan jawaban kongkrit terhadap tujuh *hypothetical construction of crime* secara cermat, jelas dan lengkap.

Dalam penanganan perkara tindak pidana korupsi, alat bukti keterangan memainkan peranan sangat menentukan atas keberhasilan baik level audit investigatif, penyelidikan maupun penyidikan. Alat bukti keterangan yang terdiri dari keterangan saksi, keterangan ahli, dan keterangan terdakwa yang merupakan hasil kepiawaian dalam menerapkan berbagai teknik dan strategi interview maupun interogasi.

Keberhasilan mengorek keterangan saksi berakibat positif atas diperolehnya berbagai informasi dan keterangan baik mengenai apa, siapa, mengapa, dimana, kapan, bagaimana, dan berapa banyak dampak kerugian yang ditimbulkan dari tindak pidana korupsi. Dengan diperolehnya keterangan-keterangan terhadap keterangan saksi, akan memudahkan tahap selanjutnya untuk mencari barang bukti dan informasi mengenai motif perbuatan serta data lainnya.

Visum akuntansi forensik, yang merupakan alat bukti dan pembuktian yang berguna dan berperan signifikan bagi proses litigasi di pengadilan, membawa implikasi pada antara lain bahwa: Pertama jika visum akuntansi forensik level audit investigatif mengandung ketidakcermatan<sup>4</sup> terutama pada akurasi hasil perhitungan kerugian keuangan negara maka akan berpengaruh secara signifikan pada seluruh proses litigasi pada tahapan berikutnya dan akan dapat memperlemah konstruksi visum akuntansi forensik pada level berikutnya dan memperlemah konstruksi dakwaan Jaksa Penuntut Umum (JPU). Kedua

untuk membangun visum akuntansi forensik niscaya memerlukan pengetahuan mendalam di bidang akuntansi, auditing dan keuangan, serta ilmu hukum. Ketiga dengan visum akuntansi forensik yang masih berfokus pada bukti inderawi belaka, dan tidak melakukan elaborasi pada dimensi psikologi dan intuisi, visum akuntansi forensik hanya memiliki kebenaran inderawi belaka.

Seperti telah diuraikan di sub bab 1.5.1. dari table matriks judul mahasiswa S3 dari Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Diponegoro dan Universitas Brawijaya, maka disertasi ini berbeda dan belum ada disertasi terhadap Pertanggungjawaban Pidana Akuntan Publik Dalam Laporan Keuangan, sehingga judulnya berbeda dan penjelasan dan kesimpulan juga berbeda dengan judul disertasi sebelumnya.

## **1.6. Landasan Teori dan Penjelasan Konsep**

### **1.6.1. Landasan Teori**

#### **1.6.1.1. Teori Keadilan**

Untuk memberikan jawaban penjelasan tentang temuan masih lemahnya dan rentannya Akuntan Publik dari tuntutan pemidanaan atas pekerjaan profesinya memberikan laporan keuangan, maka diperlukan teori keadilan. Tidak adil jika, pekerjaan yang profesional dan melaporkan keuangan perusahaan begitu mudahnya dipidanakan. Istilah keadilan (*iustitia*) berasal dari kata “adil” yang berarti: tidak berat sebelah, tidak memihak, berpihak kepada yang benar, sepatutnya, tidak sewenang-wenang. Dari beberapa definisi pengertian keadilan adalah semua hal yang berkenan dengan sikap dan tindakan dalam hubungan antar manusia, keadilan berisi sebuah tuntutan agar orang memperlakukan sesamanya sesuai dengan hak dan kewajibannya, perlakuan tersebut tidak pandang bulu atau pilih kasih; melainkan, semua orang diperlakukan sama sesuai dengan hak dan kewajibannya.<sup>21</sup>

Keadilan menurut Aristoteles adalah kelayakan dalam tindakan manusia. Kelayakan diartikan sebagai titik tengah diantara kedua ujung ekstern yang terlalu banyak dan terlalu sedikit. Kedua ujung ekstern itu menyangkut 2 orang atau benda. Bila 2 orang tersebut punya kesamaan dalam ukuran yang telah ditetapkan, maka masing-masing orang harus memperoleh benda atau hasil yang sama. Kalau tidak

---

<sup>21</sup>Carl Joachim Friedrich, *Filsafat Hukum Perspektif Historis*, Bandung: Nuansa dan Nusamedia, 2004, h. 239.

sama, maka akan terjadi pelanggaran terhadap proporsi tersebut berarti ketidakadilan.

Tuntutan hukum yang dihadapi oleh para auditor meningkat tajam dalam waktu-waktu di masa mendatang. Auditor dapat juga menekan risiko litigasi inidengan cara lebih selektif lagi dalam pemilihan klien baru, terutama klien yang dikategorikan *high-risk*.

Dalam banyak kasus hukum dari perusahaan, kebangkrutan didahului tuntutan hukum dan laporan terakhir sebelum kebangkrutan juga didahului oleh beberapa tuntutan hukum. Hasil ini tidak konsisten dengan bukti terdahulu yang menerangkan bahwa kebangkrutan klien adalah sebagai hal utama yang mempengaruhi tuntutan hukum, dan ini mengindikasikan bahwa laporan terakhir yang dimodifikasi sebelum kebangkrutan bukan merupakan hal yang melindungi auditor dari tuntutan hukum.

*Forum for Corporate Governance in Indonesia* (FCGI) mendefinisikan *corporate governance* sebagai seperangkat peraturan yang mengatur hubungan antara pemegang saham, pengurus, (pengelola) perusahaan, pihak kreditor, pemerintah, karyawan, serta para pemegang kepentingan internal dan eksternal lainnya yang berkaitan dengan hak-hak dan kewajiban mereka atau dengan kata lain suatu sistem yang mengendalikan perusahaan. Tujuan *corporate governance* ialah untuk menciptakan nilai tambah bagi semua pihak yang berkepentingan.

*Corporate Governance* pada intinya adalah mengenai suatu sistem, proses, dan seperangkat peraturan yang mengatur hubungan antara berbagai pihak yang berkepentingan (*stakeholder*) terutama dalam arti sempit hubungan antara pemegang saham, dewan komisaris, dan dewan direksi demi tercapainya tujuan organisasi. *Corporate Governance* dimaksudkan untuk mengatur hubungan-hubungan ini dan mencegah terjadinya kesalahan - kesalahan signifikan dalam strategi korporasi dan untuk memastikan bahwa kesalahan-kesalahan yang terjadi dapat diperbaiki dengan segera.

#### **1.6.1.2. Teori Auditing**

Untuk memberikan jawaban penjelasan tentang temuan masih lemahnya dan rentannya Akuntan Publik dari tuntutan pemidanaan atas pekerjaan profesinya memberikan laporan keuangan, maka diperlukan teori Auditing. Pekerjaan utama Akuntan Publik adalah mengaudit laporan keuangan. Dengan judul disertasi saya tentang hukum dalam Akuntan Publik, dan objeknya adalah persoalan hukum dari para Akuntan Publik, tentu teori Auditing justru harus diintegrasikan dan dapat didalami dan sangat erat hubungannya dengan hukum, dan tentu auditing harus dapat dimengerti dan didalami secara hukum dan disertasi ini terkait hukum dan didalamnya ada pekerjaan Akuntan Publik.

Tentu hal ini mendorong makin intens dan makin dalam harus didekati dan dianalisis, jika dalam auditing ada norma dan ketentuan yang mendorong adanya keberatan para Akuntan Publik yang mudah dipidanakan karena pekerjaan, sehingga muncul gugatan ke Mahkamah Konstitusi.

Auditing didefinisikan pengumpulan dan pengevaluasian mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang ditetapkan. Audit haruslah dilakukan oleh pihak yang kompeten dan independen. ASOBAC (*A Statement of Basic Auditing Concepts*) mendefinisikan auditing sebagai suatu proses sistematis untuk menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti secara objektif mengenai asersi-aseri tentang berbagai tindakan dan kejadian ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi-aseri tersebut dengan kriteria yang telah ditentukan dan menyampaikan hasilnya kepada para pemakai yang berkepentingan.

Auditing adalah pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Menurut Mulyadi secara umum auditing adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi. Tujuannya adalah untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Definisi auditing secara umum di atas memiliki unsur-unsur penting berikut:

- 1) Proses yang sistematis Auditing merupakan rangkaian proses dan prosedur yang bersifat logis, terstruktur, dan terorganisir.
- 2) Menghimpun dan mengevaluasi bukti secara objektif Hal ini berarti bahwa proses sistematis yang dilakukan tersebut merupakan proses untuk menghimpun bukti-bukti yang mendasari asersi-aseri yang dibuat oleh individu maupun entitas. Auditor kemudian mengevaluasi bukti-bukti yang diperoleh tersebut, baik pada saat penghimpunan maupun saat pengevaluasian bukti, auditor harus objektif.
- 3) Asersi-aseri mengenai berbagai tindakan dan kejadian ekonomi. Asersi merupakan suatu pernyataan, atau suatu rangkaian pernyataan secara keseluruhan, oleh pihak yang bertanggung jawab atas pernyataan tersebut. Untuk audit laporan keuangan historis, asersi merupakan pernyataan manajemen melalui laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.



- 4) Menentukan tingkat kesesuaian Hal ini berarti penghimpunan dan pengevaluasian bukti-bukti dimaksudkan untuk menentukan dekat tidaknya atau sesuai tidaknya asersi-aseri tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Tingkat kesesuaian tersebut dapat diekspresikan dalam bentuk kuantitatif maupun kualitatif.
- 5) Kriteria yang ditentukan merupakan standar-standar pengukur untuk mempertimbangkan asersi-aseri atau representasi-representasi. Kriteria tersebut dapat berupa prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum atau Standar Akuntansi Keuangan (SAK), aturan-aturan spesifik yang ditentukan oleh badan legislatif atau pihak lainnya, anggaran atau ukuran lain kinerja manajemen.
- 6) Menyampaikan hasil-hasilnya. Hal ini berarti hasil-hasil audit dikomunikasikan melalui laporan tertulis yang mengindikasikan tingkat kesesuaian antara asersi-aseri dan kriteria yang telah ditentukan.
- 7) Para pemakai yang berkepentingan merupakan para pengambil keputusan yang menggunakan dan mengandalkan temuan-temuan yang diinformasikan melalui laporan audit dan laporan lainnya.

Para pemakai tersebut meliputi investor maupun calon investor di pasar modal, pemegang saham, kreditur maupun calon kreditur, badan pemerintahan, manajemen dan publik pada umumnya. Berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa auditing adalah suatu proses sistematis yang dilakukan oleh pihak yang independen untuk menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti audit. Tujuannya adalah untuk membandingkan pernyataan-pernyataan kegiatan dan kejadian ekonomi yang terjadi dengan kriteria yang telah ditentukan yang diakhiri dengan memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

Dalam melakukan penugasan umum, auditor ditugasi memberikan opini atas laporan keuangan perusahaan. Opini yang diberikan merupakan pernyataan kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas sesuai dengan Standar Akuntansi secara umum berupa pendapat atau opini audit merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan audit.

Laporan audit penting sekali dalam suatu audit atau proses attestasi lainnya karena laporan tersebut menginformasikan pemakai informasi tentang apa yang dilakukan auditor dan kesimpulan yang diperolehnya. Opini audit diberikan oleh auditor melalui beberapa tahap audit sehingga auditor dapat memberikan kesimpulan atas opini yang harus diberikan atas laporan keuangan yang diauditnya. Laporan audit adalah langkah terakhir dari seluruh proses audit.

Dengan demikian, auditor dalam memberikan opini sudah didasarkan pada keyakinan profesionalnya. Menurut Abdul Halim terdapat lima jenis opini yang dapat diberikan oleh auditor, yaitu:

- 1) Pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*). Pendapat wajar tanpa pengecualian dapat diberikan auditor apabila audit telah dilaksanakan atau diselesaikan sesuai dengan standar auditing, penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan tidak terdapat kondisi atau keadaan tertentu yang memerlukan bahasa penjelasan.
- 2) Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan tambahan bahasa penjelasan. Pendapat ini diberikan apabila audit telah dilaksanakan atau diselesaikan sesuai dengan standar auditing, penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, tetapi terdapat keadaan atau kondisi tertentu yang memerlukan bahasa penjelasan.  
Kondisi atau keadaan yang memerlukan bahasa penjelasan tambahan antara lain dapat diuraikan sebagai berikut:
  - a) Adanya penyimpangan dari prinsip akuntansi yang ditetapkan oleh IAI
  - b) Laporan keuangan dipengaruhi oleh ketidakpastian yang material
  - c) Auditor meragukan kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya
  - d) Auditor menemukan adanya suatu perubahan material dalam penggunaan prinsip dan metode akuntansi.
- 3) Pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*) bahwa jenis pendapat ini diberikan apabila:
  - a) Tidak adanya bukti kompeten yang cukup atau adanya pembatasan lingkup audit yang material tapi tidak mempengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan.
  - b) Auditor yakin bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum yang berdampak material tetapi tidak mempengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan. Penyimpangan tersebut dapat berupa pengungkapan yang tidak memadai, maupun perubahan dalam prinsip akuntansi. Auditor harus menjelaskan alasan pengecualian dalam satu paragraf terpisah sebelum paragraf pendapat.
- 4) Pendapat tidak wajar (*adverse opinion*). Pendapat ini bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha,

dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Auditor harus menjelaskan alasan pendukung pendapat tidak wajar, dan dampak utama dari hal yang menyebabkan pendapat tidak wajar diberikan terhadap laporan keuangan.

- 5) Pernyataan tidak memberikan pendapat (*disclaimer of opinion*). Pernyataan auditor untuk tidak memberikan pendapat ini diberikan apabila:
  - a) Ada pembatasan lingkup audit yang sangat material baik oleh klien maupun karena kondisi tertentu.
  - b) Auditor tidak independen terhadap klien.

Independensi merupakan terjemahan kata *independence* yang berasal dari Bahasa Inggris, yang artinya “dalam keadaan independen”, adapun arti kata independen bermakna “tidak tergantung atau dikendalikan oleh (orang lain atau benda)”, tidak mendasarkan pada diri pada orang lain, bertindak atau berpikir sesuai dengan kehendak hati, bebas dari pengendalian orang lain, tidak dipengaruhi oleh orang lain. Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh orang lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi dapat juga diartikan adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan pendapatnya.

Menurut Arens independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias. Independensi sangat penting bagi auditor untuk dijaga dalam melaksanakan tanggung jawabnya.<sup>22</sup>

Menurut Halim independensi merupakan suatu cerminan sikap dari seorang auditor untuk tidak memihak pihak siapapun dalam melakukan audit. Independensi adalah sikap mental seorang auditor dimana ia dituntut untuk bersikap jujur dan tidak memihak sepanjang pelaksanaan audit dan dalam memosisikan dirinya dengan auditee-nya.<sup>23</sup>

Independensi menurut Wirakusumah dan Agoes merupakan pandangan yang tidak berprasangka dan tidak memihak dalam melakukan tes-tes audit, evaluasi dan hasil-hasilnya, dan penerbitan laporan, dan merupakan alasan utama kepercayaan masyarakat.<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup>Arens et al, *Jasa Audit dan Assurance – (Auditing and Assurance Service)* buku 1 Salemba Empat, Jakarta 2010, h.. 111

<sup>23</sup>Abdul Halim, *Auditing (Dasar-dasar audit laporan keuangan)* (edisi kedua (revisi)), UPP AMP YKPN, Yogyakarta.2008 h. 46

<sup>24</sup>Wirakusumah, *Tanya Jawab Auditing*, Alumni. Bandung2003 h.. 8

Menurut Ruchjat Kosasih ada empat jenis risiko yang dapat merusak independensi akuntan publik, yaitu:

- a. *Self interest risk*, yang terjadi apabila akuntan publik menerima manfaat dari keterlibatan keuangan klien.
- b. *Self review risk*, yang terjadi apabila akuntan publik melaksanakan penugasan pemberian jasa keyakinan yang menyangkut keputusan yang dibuat untuk kepentingan klien atau melaksanakan jasa lain yang mengarah pada produk atau pertimbangan yang mempengaruhi informasi yang menjadi pokok bahasan dalam penugasan pemberian jasa keyakinan.
- c. *Advocacy risk*, yang terjadi apabila tindakan akuntan publik menjadi terlalu erat kaitannya dengan kepentingan klien.
- d. *Client influence risk*, yang terjadi apabila akuntan publik mempunyai hubungan erat yang kontinyu dengan klien, termasuk hubungan pribadi yang dapat mengakibatkan intimidasi oleh atau keramahan (*familiarity*) yang berlebihan dengan klien.<sup>25</sup>

Mempertahankan perilaku independen bagi auditor dalam memenuhi tanggung jawab mereka adalah sangat penting, namun yang lebih penting lagi adalah bahwa pemakai laporan keuangan memiliki kepercayaan atas independensi itu sendiri. Independensi memiliki penilaian apabila auditor mengamati hasil audit, sehingga klien dapat menilai auditor tersebut bersifat independensi atau justru sebaliknya terhadap kualitas audit yang diperiksanya.

Hal ini disebabkan karena laporan keuangan digunakan sebagai alat penilaian kinerja manajemen. Observasi secara langsung terhadap laporan keuangan akan menghasilkan *cost* yang tinggi. Salah satu faktor yang mendasari keberadaan jasa audit adalah independensi. Dalam melakukan verifikasi auditor harus bersikap independen.

Klasifikasi Independensi Akuntan Publik menurut Arens mengategorikan independensi kedalam dua aspek yaitu:

1. *Independensi in Fact* (Independensi dalam fakta). Independensi dalam fakta ada bila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias dan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan auditnya.
2. *Independensi in Appearance* (Independensi dalam penampilan), merupakan pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. Meskipun auditor independen telah

---

<sup>25</sup> Ruchjat Kosasih *Peranan dan Fungsi Internal Auditor*, Edisi 3, PT Eresco, Bandung 2000: h. 47-48

menjalankan audit secara independen dan objektif, pendapatnya yang dinyatakan melalui laporan audit tidak akan dipercaya oleh para pemakai jasa auditor independen bila tidak mampu mempertahankan independensi dalam penampilan. Independensi dalam penampilan ditentukan oleh kesan masyarakat terhadap independensi akuntan publik secara maupun keseluruhan.<sup>26</sup>

Audit internal diharuskan bersikap objektif dalam melaksanakan proses dan pelaporan audit pada perusahaannya. Objektivitas juga merupakan kebebasan sikap mental yang seharusnya dipertahankan oleh audit internal dalam melakukan audit, dan auditor internal tidak boleh membiarkan pertimbangan auditnya dipengaruhi oleh lingkungan sekitar tempat auditor tersebut bekerja atau bahkan tidak boleh membiarkan pertimbangan auditnya dipengaruhi oleh orang lain walaupun orang lain itu mempunyai kekerabatan yang sangat erat oleh auditor internal tersebut.

Sehingga objektivitas mengharuskan auditor internal melakukan audit dengan objektif sehingga kejujuran atas hasil audit mereka dapat diyakini dan bukan merupakan hasil kompromi yang dapat menimbulkan konflik di dalam perusahaan itu sendiri.

Akta otentik adalah akta yang dibuat oleh pejabat yang diberi wewenang untuk itu oleh penguasa, menurut ketentuan-ketentuan yang telah ditetapkan, baik dengan maupun tanpa bantuan dari yang berkepentingan sesuai Pasal 165 HIR, 1868 KUH Perdata, dan 285 Rbg.

Akta otentik adalah akta yang dibuat dan dipersiapkan oleh notaris atau pejabat resmi lainnya (misalnya Camat selaku Pejabat Pembuat Akta Tanah) untuk kepentingan pihak-pihak dalam kontrak. Pejabat resmi lainnya atau Pegawai umum yang dimaksud dapat berlaku pada seorang hakim, juru sita pada suatu pengadilan, pegawai catatan sipil, dan sebagainya. Dengan demikian maka suatu akta notaris, suatu surat putusan hakim, suatu surat proses verbal yang dibuat oleh seorang juru sita pengadilan dan suatu surat perkawinan yang dibuat oleh pegawai catatan sipil adalah termasuk ke dalam akta otentik.

Tiga Macam Kekuatan Akta Otentik:

- a. Membuktikan antara para pihak, bahwa mereka sudah menerangkan apa yang ditulis dalam akte tadi (kekuatan pembuktian formil);
- b. Membuktikan antara para pihak yang bersangkutan, bahwa sungguh-sungguh peristiwa yang disebutkan disitu telah terjadi (kekuatan pembuktian materiil atau yang dinamakan kekuatan pembuktian mengikat);

---

<sup>26</sup> Arens, *Jasa Audit dan Assurance - Auditing and Assurance Service* buku 1 Salemba Empat, 2010, h.:83

- c. Membuktikan tidak saja antara para pihak yang bersangkutan tetapi juga terhadap pihak ketiga, bahwa pada tanggal tersebut dalam akte kedua belah pihak tersebut sudah menghadap di muka pegawai umum (notaris) dan menerangkan apa yang ditulis dalam akte tersebut.

Kekuatan yang kedua tersebut itu sebagaimana sudah diuraikan di atas, dinamakan kekuatan mengikat yang pada hakekatnya bertujuan menetapkan kedudukan antara para pihak satu sama lain pada kedudukan yang teruraikan dalam akte. Kekuatan poin ini dinamakan kekuatan pembuktian keluar (artinya ialah terhadap pihak ketiga). Tentunya Laporan Audit dari Akuntan Publik memiliki kekuatan mengikat karena sebagai dokumen resmi dan sah sesuai ketentuan Undang Undang Akuntan Publik.

Profesi Akuntan Publik merupakan suatu hal yang sangat penting, khususnya bagi aktivitas berbisnis secara sehat di Indonesia. Hasil penelitian, analisa serta pendapat dari Akuntan Publik terhadap suatu laporan keuangan sebuah perusahaan akan sangat menentukan dasar pertimbangan dan pengambilan keputusan bagi seluruh pihak ataupun publik yang menggunakannya.

Misalnya, para investor dalam mempertimbangkan serta bahkan memutuskan kebijakan investasinya, para penasehat keuangan ataupun investasi dalam memberikan arahan pada para investor terhadap keadaan dan prospek dari perusahaan tersebut, para pemberi pinjaman (*lenders*) dalam mempertimbangkan serta memutuskan langkah pemberian ataupun penghentian pinjaman.

Bagi suatu perusahaan sangat perlu untuk memberikan gambaran yang benar tentang status kesehatan keuangannya, sangat berhubungan dengan konsekuensi hukum dari aktivitas berbisnis (sebagai suatu hubungan hukum). Dimana konsekuensi hukum itu mengharuskan masing-masing pihak yang terikat didalamnya untuk dapat memenuhi setiap kewajiban yang diikatkan kepadanya, tepat seperti yang telah disepakati.

Dalam keadaan yang terburuk, kegagalan dalam pemenuhan kewajiban tersebut, baik sebagai akibat dari tindakan wanprestasi (1243 KUH Perdata) ataupun Perbuatan Melawan Hukum (1365 KUH Perdata) yang secara hukum (*by law*) berdasarkan Pasal 1131 KUH Perdata, akan memberikan konsekuensi penghukuman bagi pihak yang telah melakukan tindakan wanprestasi ataupun melawan hukum tersebut untuk membayar seluruh kerugian dari pihak-pihak yang dirugikan dengan menggunakan seluruh harta miliknya, tidak saja yang telah ada akan tetapi juga yang akan ada.

Para profesional selalu diminta cermat ketika menjalankan tugas melayani klien. Menurut *common law*, para professional audit bertanggungjawab untuk memenuhi apa yang telah dinyatakan di dalam kontrak. Laporan audit yang

diterbitkan oleh Kantor Akuntan Publik, sebenarnya merupakan sebuah akta yang dapat dijadikan bukti yang sempurna seperti sebuah akta otentik. “Akta merupakan suatu pernyataan tertulis yang ditandatangani, dibuat oleh seseorang atau pihak-pihak dengan maksud dapat digunakan sebagai alat bukti dalam proses hukum”<sup>27</sup>

Sedangkan akta otentik berdasarkan Pasal 1868 KUH Perdata adalah “akta otentik adalah suatu akta yang di dalam bentuk yang ditentukan oleh undang-undang, dibuat oleh atau di hadapan pejabat umum yang berwenang untuk itu ditempatkan di mana akta itu dibuatnya”

Berdasarkan rumusan undang-undang diatas, maka suatu akta yang di dalam bentuk yang ditentukan oleh undang-undang, dibuat oleh atau di hadapan pejabat umum. “Pejabat umum yang dimaksudkan dalam undang-undang adalah notaris, hakim, jurusita pada suatu pengadilan, pejabat Kantor Catatan Sipil, dan sebagainya”<sup>28</sup>

Selain itu, terdapat pula ketentuan tentang akta di bawah tangan atau *onderhands akte* “adalah akta yang dibuat tidak oleh atau tanpa perantaraan seorang pejabat umum, melainkan dibuat dan ditanda tangani sendiri oleh para pihak yang mengadakan perjanjian, misalnya dalam perjanjian jual-beli atau sewa-menyewa.”<sup>29</sup>

Laporan audit yang diterbitkan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP), memiliki ciri tersendiri dan dibuat baku berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Selain itu yang dapat mengeluarkan laporan audit dengan standar atau bentuk baku yang telah ditentukan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai organisasi profesi yang diakui di Indonesia, hanyalah seorang Akuntan Publik yang telah mendapatkan izin dari Menteri Keuangan.<sup>30</sup>

Pemeriksaan audit oleh sebuah Kantor Akuntan Publik (KAP) diawali dengan adanya suatu kontrak antara Akuntan Publik dengan pengguna jasanya, sehingga sebuah KAP akhirnya dapat menerbitkan sebuah laporan audit atas pemeriksaan yang dilakukan. Laporan audit yang diterbitkan oleh sebuah KAP merupakan sebuah akta otentik yang dapat digunakan sebagai bukti dalam proses

---

<sup>27</sup> I.G Rai Wijaya, *Merancang Suatu Kontrak Contract Drafting Teori Dan Praktek*, Megapoin, Bekasi, 2004, h. 12

<sup>28</sup> Ibid, h. 14

<sup>29</sup> Ibid

<sup>30</sup> Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PML.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik Bab I Pasal 1 angka 1 dan 2, serta Pasal 4 ayat 1, yang bahwa sebutan akuntan berdasarkan ketentuan Undang-undang, dan menteri berwenang memberikan izin kepada akuntan untuk menjadi akuntan publik

hukum. Sehingga jelaslah bahwa, penerbitan laporan audit sebagai akta otentik merupakan suatu perbuatan hukum.<sup>31</sup>

Para profesional selalu mempunyai tugas untuk menyiapkan perlindungan yang masuk akal pada saat menjalankan tugas melayani klien. Akuntan Publik sebagai profesional mempunyai tanggung jawab dibawah hukum untuk memenuhi apa yang dicantumkan di dalam kontrak dengan klien mereka. Auditor juga dianggap bertanggung jawab di bawah hukum dalam keadaan tertentu terhadap pihak-pihak di luar klien mereka. Hal ini berdasarkan pemahaman, bahwa seorang akuntan publik bertanggung jawab pada semua aspek pekerjaan akuntansi publiknya, termasuk audit, pajak, jasa pendampingannya dan jasa akuntansi dan pembukuan.

Dalam hal terbitnya laporan audit yang digunakan sebagai salah satu media informasi atas suatu entitas, maka sebagai salah satu profesi penunjang di sektor usaha, Akuntan Publik wajib bertanggung jawab secara hukum. Ketika sebuah laporan audit yang memuat opini atas suatu entitas tersebut menyesatkan, maka akan membawa kerugian baik kepada pengguna jasanya, maupun kepada pengguna laporan audit yang diterbitkannya. Untuk hal ini Dalam *Burgerlijk Wetboek* (KUH Perdata) telah mengaturnya melalui Pasal 1365 dan Pasal 1366.

Pasal 1365 KUH Perdata, “Tiap perbuatan yang melanggar Hukum, yang membawa kerugian kepada orang lain, mewajibkan orang yang karena salahnya menerbitkan kerugian itu, mengganti kerugian tersebut”

Pasal 1366 KUH Perdata, “Setiap orang bertanggung jawab tidak saja untuk kerugian yang disebabkan karena perbuatannya, tetapi juga untuk kerugian yang disebabkan karena kelalaian atau kurang hati-hatinya”

Berdasarkan ketentuan yang dirumuskan dalam Pasal 1365 KUH Perdata diatas, maka perbuatan melanggar hukum haruslah mengandung unsur:

- Adanya suatu perbuatan
- Perbuatan tersebut melawan hukum
- Adanya kesalahan dari pihak pelaku
- Adanya kerugian bagi korban
- Adanya hubungan kausal antara perbuatan dengan kerugian.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> Gordon W.Brown, Paul A.Sukys, *Business Law With USS Application* “ A Contract is an agreement between two or more competent parties, based on mutual promises, to do or to refrain from doing some particular thing that is neither illegal nor impossible.

<sup>32</sup> Munir Fuady, *Perbuatan Melawan Hukum Pendekatan kontemporer*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2005, h.10



Unsur melawan hukum diartikan dalam arti yang seluas-luasnya, yakni meliputi:

- Perbuatan yang melanggar undang-undang yang berlaku
- Yang melanggar hak orang lain yang dijamin oleh hukum, atau
- Perbuatan yang bertentangan dengan kewajiban hukum si pelaku, atau
- Perbuatan yang bertentangan dengan kesusilaan (*goedezeden*), atau
- Perbuatan yang bertentangan dengan sikap yang baik dalam bermasyarakat untuk memperhatikan kepentingan orang lain (*indruist tegen de zorgvuldigheid, welke in het maatschappelijk verkeer betaamt ten aanzien van anders persoon of goed*).<sup>33</sup>

Dalam hal penerbitan laporan audit yang memuat opini Akuntan Publik mengandung penyesatan, sebuah KAP harus bertanggung jawab baik pada profesi dan semua aspek pekerjaannya, maka ketika klien melakukan kecurangan (*fraud*) besar-besaran yang tidak dilaporkan atau tidak ditemukan oleh sebuah KAP melalui auditornya, maka keterlibatan akuntan publik atau auditor yang bersangkutan tidak akan disangsikan lagi.

Standar Audit (SA) mengatur bahwa auditor bertanggung jawab atas opininya yang bebas dari salah saji materiil baik yang disebabkan kesalahan dan kecurangan. Sementara itu kecurangan ditutup rapi, sehingga mencari kecurangan biasanya sulit dilakukan. Di dalam Standar Audit disebutkan bahwa auditor harus melakukan prosedur dan menilai ada tidaknya indikasi kecurangan dalam audit jika prosedur audit telah sesuai dengan perencanaan, namun ada indikasi curang, maka audit harus direvisi lagi.

Ketika seorang auditor membubuhkan tandatangannya untuk sebuah laporan keuangan yang secara materiil salah dan menyesatkan, maka iapun secara pribadi harus bertanggung jawab. Dalam Kasus *Sunbeam Corporation* yang serupa dengan kasus Waste Management, membuat Engagement Partner dari kantor akuntan Arthur Andersen, Philip Harlow, bertanggung jawab atas tandatangan yang diberikannya pada sebuah laporan keuangan yang secara material salah dan menyesatkan.

Penghasilan Sunbeam Corporation terlalu tinggi 30% atau sebesar US\$ 60 juta. Pengungkapan ini menggiring Sunbeam Corporation kepada kebangkrutan dan gugatan kecurangan (*fraud*) terhadap Harlow, seperti yang diungkapkan dalam buku setengah Abad Profesi Akuntansi oleh Theodorus M. Tuanakota.<sup>34</sup>

Selain itu, penemuan Andersen atas kekeliruan akuntansi yang berkenaan dengan ekuitas Enron, memberikan gambaran adanya penyimpangan audit. Dengan demikian, perbuatan melanggar hukum yang dilakukan selama proses pemeriksaan

---

<sup>33</sup> Ibid, h.11

<sup>34</sup> Ibid, h. 138

yang menghasilkan suatu opini dan laporan audit yang menyesatkan pengguna jasa dan pengguna laporan, merupakan suatu perbuatan yang memenuhi kriteria perbuatan melanggar hukum, yang dapat merugikan pihak-pihak yang berkepentingan atas laporan audit yang diterbitkan oleh KAP. Sehingga pihak-pihak yang dirugikan akibat dikeluarkannya laporan audit dan opini ini dapat meminta pertanggungjawaban hukum atas perbuatan yang dilakukan oleh KAP yang bersangkutan.

### **1.6.1.3. Teori Pertanggungjawaban Pidana**

Untuk memberikan jawaban penjelasan tentang temuan masih lemahnya dan rentannya Akuntan Publik dari tuntutan pemidanaan atas pekerjaan profesinya memberikan laporan keuangan, maka diperlukan teori pertanggungjawaban pidana. Dalam Pertanggungjawaban pidana dalam bahasa asing disebut sebagai "*toerekenbaaerheid*," "*criminal reponsibility*," "*criminal liability*," pertanggungjawaban pidana disini di maksudkan untuk menentukan apakah seseorang tersebut dapat dipertanggungjawabkan atasnya pidana atau tidak terhadap tindakan yang dilakukannya itu.<sup>35</sup>

Pertanggungjawaban pidana adalah suatu perbuatan yang tercela oleh masyarakat yang harus dipertanggungjawabkan pada si pembuatnya atas perbuatan yang dilakukan. Dengan mempertanggungjawabkan perbuatan yang tercela itu pada si pembuatnya, apakah si pembuatnya juga dicela atautkah si pembuatnya tidak dicela. Padahal yang pertama maka si pembuatnya tentu dipidana, sedangkan dalam hal yang kedua si pembuatnya tentu tidak dipidana.

Menurut Roeslan Saleh, dalam pengertian perbuatan pidana tidak termasuk pertanggungjawaban. Perbuatan pidana menurut Roeslan Saleh mengatakan, orang yang melakukan perbuatan pidana dan memang mempunyai kesalahan merupakan dasar adanya pertanggungjawaban pidana. Asas yang tidak tertulis mengatakan, "tidak ada pidana jika tidak ada kesalahan," merupakan dasar dari pada dipidananya si pembuat.<sup>36</sup>

Sistem pertanggungjawaban pidana dalam hukum pidana positif saat ini menganut asas kesalahan sebagai salah satu asas disamping asas legalitas. Pertanggungjawaban pidana merupakan bentuk perbuatan dari pelaku tindak pidana terhadap kesalahan yang dilakukannya. Dengan demikian, terjadinya pertanggungjawaban pidana karena ada kesalahan yang merupakan tindak pidana yang dilakukan oleh seseorang, dan telah ada aturan yang mengatur tindak pidana

---

<sup>35</sup> S.R Sianturi. *Asas-asas Hukum Pidana Indonesia dan Penerapannya*, Cet IV, Jakarta :Alumni Ahaem-Peteheam, 1996, h.245

<sup>36</sup> Djoko Prakoso. *Asas-asas Hukum Pidana di Indonesia*. Edisi Pertama, Yogyakarta : Liberty Yogyakarta, 1987, h.75

tersebut, sedangkan dalam disertasi ini, posisi Akuntan Publik kurang mendapat perlindungan hukum secara faktual, karena terkait dengan laporan keuangan yang selalu dianggap bermasalah. Oleh karena itu Akuntan Publik berhak melawan jika diperlakukan seperti pelaku kejahatan umumnya.

Menurut Moeljatno, asas tiada pidana tanpa kesalahan pada umumnya diakui sebagai prinsip umum di berbagai negara, namun tidak banyak diantara berbagai negara itu yang rnerumuskan secara jelas dan tegas mengenai asas tersebut di dalam KUHP mereka masing-masing. Penjabaran rnengenai asas tiada pidana tanpa kesalahan biasanya terlihat di dalarn pembahasan mengenai pertanggungjawaban pidana, khususnya yang berhubungan dengan masalah kesengajaan dan kealpaan.<sup>37</sup>

Seseorang melakukan kesalahan, menurut Prodjohamidjojo, jika pada waktu melakukan delik, dilihat dari segi masyarakat patut dicela. Telah di maklumi bahwa perbuatan pidana memiliki konsekuensi pertanggungjawaban serta penjatuhan pidana.

Dengan demikian, menurutnya seseorang mendapatkan pidana tergantung pada dua hal, yaitu:

- a. harus ada perbuatan yang bertentangan dengan hukum, atau dengan kata lain, harus ada unsur melawan hukum. jadi harus ada unsur Objektif, dan
- b. terhadap pelakunya ada unsur kesalahan dalam bentuk kesengajaan dan atau kealpaan, sehingga perbuatan yang melawan hukum tersebut dapat dipertanggungjawabkan kepadanya, jadi ada unsur subjektif.

Dapat atau tidaknya seseorang dipertanggungjawabkan terhadap hukum pidana adalah tergantung dari kemampuan seseorang di dalam mempertanggungjawabkan segala perbuatan ataupun akibat dari perbuatannya. Kemampuan bertanggung jawab dari seseorang tergantung pula pada keadaan jiwanya. Pada umumnya setiap orang yang telah melakukan suatu tindak pidana selalu dianggap bahwa jiwanya adalah normal (sehat), sehingga ia dianggap mampu mempertanggungjawabkan segala perbuatan ataupun akibat-akibatnya.<sup>38</sup>

Teori-teori pemidanaan berhubungan langsung dengan hukum pidana dalam arti subjektif. Karena teori-teori ini menerangkan mengenai dasar-dasar dari hak negara dalam menjatuhkan dan menjalankan pidana. Kira-kira setelah abad 19, muncul teori-teori pembaharuan mengenai tujuan pemidanaan. Teori-teori tersebut yakni teori pembalasan, teori tujuan, dan teori gabungan. Jan Remmelink mengatakan selain adanya ketiga teori tersebut, ia juga menyebutkan mengenai teori

<sup>37</sup> Moeljatno, Azas-Azas Hukum Pidana, Rineka Cipta, Jakarta, 1983, h. 88

<sup>38</sup> Moeljatno, *Ibid*, h.168.

perjanjian. Menurutnya, teori hukum kodrat dan perjanjian dipandang sebagai satu-satunya yang benar. Secara kodrati adalah wajar seseorang yang melakukan kejahatan akan menerima kembali balasan yang setimpal, terhadap ketentuan kodrati demikian individu dianggap menundukkan diri.

Kesalahan dalam arti seluas-luasnya, dapat disamakan dengan pengertian pertanggungjawaban dalam hukum pidana. Di dalamnya terkandung makna dapatdicelanya si pembuat atas perbuatannya. Jadi, apabila dikatakan bahwa orang itu bersalah melakukan sesuatu tindak pidana, maka itu berarti bahwa ia dapat dicela atas perbuatannya.<sup>39</sup>

Orang yang dapat dituntut dimuka pengadilan dan dijatuhi pidana, haruslah melakukan tidak pidana dengan kesalahan. Kesalahan dapat dibedakan menjadi 3 (tiga) yaitu:

- 1) Kemampuan bertanggungjawab;
- 2) Sengaja (*dolus/opzet*) dan lalai (*culpa/alpa*);
- 3) Tidak ada alasan pemaaf.<sup>40</sup>

Temuan yang menghubungkan pekerjaan profesi Akuntan Publik dengan tindak pidana dengan tindakannya Akuntan Publik sebagai Auditor maka dalam rangka mempertanggungjawabkan atas tindakannya, agar supaya dapat ditentukan pembedaan kepada subjek harus diteliti dan dibuktikan bahwa:

- a. subjek harus sesuai dengan perumusan undang-undang;
- b. terdapat kesalahan pada petindak;
- c. tindakan itu bersifat melawan hukum;
- d. tindakan itu dilarang dan diancam dengan pidana oleh Undang- Undang (dalam arti luas);
- e. dan dilakukannya tindakan itu sesuai dengan tempat, waktu dan keadaan lainnya yang ditentukan dalam undang –undang.

Jikalau Akuntan Publik tidak ada kealpaan dan tidak melakukan tindakan kejahatan dan tidak ada penyimpangan norma dan aturan dalam Laporan Keuangan tentu tidak ada sepantasnya dilanjutkan, karena dapat dianggap mengkriminalkan Akuntan Publik, padahal sudah sesuai kaidah Auditing.

Namun dalam teori pembedaan yang ada juga tidak dapat dengan mudah memidanakan Akuntan Publik kemudian, meskipun adateori pembaharuan mengenai pembedaan, yakni berupa:

1. Teori Pembalasan (Absolut)

---

<sup>39</sup>Roeslan Saleh, *Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban Pidana; Dua Pengertian Dasar dalam Hukum Pidana*. h. 75

<sup>40</sup>Ibid., h. 77

Teori yang muncul pada akhir abad 18 ini menghendaki agar setiap perbuatan melawan hukum itu harus dibalas. Tujuan pidana sebagai pembalasan pada umumnya dapat menimbulkan rasa puas bagi orang dengan jalan menjatuhkan pidana yang setimpal dengan perbuatannya.

Pada masyarakat Jawa ada semboyan “hutang pati nyaur pati”, yang maksudnya orang yang membunuh harus juga dibunuh. Dalam Kitab Suci Al-Qur’an Surah An Nisaa ayat 93, “Dan barang siapa yang membunuh seorang mukmin dengan sengaja, maka balasannya adalah Jahannam, kekal di dalamnya dan Allah murka kepadanya, dan mengutukinya serta menyediakan azab yang besar baginya”. Dari kutipan tersebut menunjukkan bahwa di dalamnya terkandung makna pembalasan yang setimpal di dalam suatu pidana.

Tindakan pembalasan di dalam penjatuhan pidana mempunyai dua arah, yaitu:

- a. Ditujukan kepada pelakunya (sudut subjektif dari pembalasan);
- b. Ditujukan untuk memenuhi kepuasan dari perasaan dendam di kalangan masyarakat (sudut objektif dari pembalasan).

Ada beberapa macam dasar atau alasan pertimbangan tentang adanya keharusan untuk diadakannya pembalasan itu, yaitu:

- a. Dari sudut Ketuhanan

Pandangan ini dianut oleh Thomas van Aquino, Stahl, dan Rambonet. Menurut pandangan ini, hukum adalah suatu aturan yang bersumber pada aturan Tuhan yang diturunkan melalui pemerintah negara sebagai wakil Tuhan di dunia. Oleh karenanya, negara wajib memelihara dan melaksanakan hukum dengan cara membalas dengan setimpal bagi setiap pelanggar hukum.

- b. Dari sudut Etika

Pandangan ini berasal dari Immanuel Kant, yang dikenal dengan teori “*de ethische vergeldings theorie*”. Berdasarkan pandangan ini, menurut ratio, tiap kejahatan itu harus diikuti oleh suatu pidana. Menjatuhkan pidana adalah suatu yang dituntut oleh keadilan etis, yang merupakan syarat ethika. Negara mempunyai hak untuk menjatuhkan dan menjalankan pidana dalam rangka memenuhi tuntutan etika tersebut.

- c. Dari sudut Alam Pikiran Dialektika

Pandangan ini berasal dari Hegel. Menurutny, pidana mutlak harus ada sebagai reaksi dari setiap kejahatan. Hukum dan keadilan

merupakan suatu kenyataan (*these*). Jika seseorang melakukan kejahatan, berarti ia mengingkari kenyataan adanya hukum (anti *these*). Oleh karena itulah harus diikuti dengan suatu pidana berupa ketidakadilan terhadap pelakunya (*synthese*) untuk mengembalikan menjadi suatu keadilan atau kembali tegaknya hukum (*these*).

d. Dari sudut Aesthetica

Pandangan ini berasal dari Herbart, yang dikenal dengan teori “*de aesthetica theorie*”. Menurut teori ini, apabila kejahatan tidak dibalas maka akan menimbulkan rasa ketidakpuasan pada masyarakat. Agar kepuasan dapat dicapai, maka dari sudut aesthetica harus dibalas dengan penjatuhan pidana yang setimpal.

2. Teori Tujuan (Relatif)

Berdasarkan pendirian dan azas bahwa tertib hukum perlu diperhatikan, akibatnya tujuan pidana adalah untuk prevensi terjadinya kejahatan. Pidana adalah alat untuk menegakkan tata tertib (hukum) dalam masyarakat, dan untuk menegakkan tata tertib diperlukan pidana.

Untuk mencapai tujuan ketertiban masyarakat tersebut, maka pidana itu mempunyai tiga macam sifat, yaitu:

- a. Bersifat menakut-nakuti (*afschrikking*);
- b. Bersifat memperbaiki (*verbetering/reclasing*);
- c. Bersifat membinasakan (*onechadelijk maken*).

Teori ini dibedakan menjadi dua, yaitu

a) Pencegahan umum (*Preventie General*)

Bersifat murni, semua teori pemidanaan harus ditujukan untuk menakut-nakuti semua orang supaya tidak melakukan kejahatan, dengan jalan pelaksanaan pidana yang dipertontonkan. Teori ini banyak dianut oleh negara-negara di Eropa Barat sebelum Revolusi Perancis (1789-1794). Namun kemudian teori ini banyak ditentang, diantaranya oleh Beccaria (1738-1794) dan Von Feuerbach (1775-1833).

Beccaria menginginkan agar pidana mati dan pidana penyiksaan yang dilakukan secara kejam, dihapuskan dan diganti dengan pidana yang memperhatikan prikemanusiaan. Penjatuhan pidana yang berupa penderitaan itu jangan sampai melebihi penderitaan yang diakibatkan oleh perbuatan pelaku yang dipidana tersebut.

Sedangkan Von Feuerbach dengan teorinya “*psychologische zwang*”, sifat menakut-nakuti dari pidana itu, bukan pada penjatuhan

pidananya tetapi pada aturan ancaman pidananya yang diketahui oleh khalayak umum. Ancaman pidana dapat menimbulkan tekanan atau pengaruh kejiwaan bagi setiap orang untuk menjadi takut melakukan kejahatan. Teori ini muncul kembali pada azas legalitas, karena Von yang mengeluarkan ungkapan “*nullum delictum, nulla poena sine praevia lege poenali*”.

Namun teori ini mempunyai beberapa kelemahan, yaitu:

Terhadap pelaku yang pernah atau beberapa kali melakukan kejahatan dan dipidana serta menjalaninya, maka perasaan takut terhadap ancaman pidana tersebut menjadi sedikit atau bahkan hilang; Ancaman pidana yang ditetapkan terlebih dahulu itu bisa saja tidak sesuai dengan kejahatan yang dilakukan. Karena begitu sulit untuk terlebih dahulu menentukan batas-batas beratnya pidana yang diancamkan, agar sesuai dengan perbuatan yang diancam pidana tersebut. Terhadap orang-orang atau penjahat yang picik (bodoh) atau yang tidak mengetahui perihal ancaman pidana itu, maka sifat menakut-nakutinya menjadi lemah atau tidak ada sama sekali.

Adanya kelemahan teori tersebut, mengakibatkan munculnya teori pencegahan umum yang menitikberatkan sifat menakut-nakuti pada penjatuhan pidana secara konkrit oleh hakim pada pelaku, yang dipelopori oleh Muller. Dengan tujuan memberi rasa takut kepada pelaku, maka hakim diperkenankan menjatuhkan pidana yang beratnya melebihi dari beratnya ancaman pidananya. Maksudnya agar para pelaku lain menjadi terkejut kemudian menjadi sadar bahwa perbuatannya dapat dijatuhi pidana yang lebih berat.

b) Pencegahan khusus (*Preventie Special*)

Bertujuan mencegah niat buruk pelaku (dader) melakukan pengulangan perbuatannya atau mencegah pelanggar melaksanakan perbuatan jahat yang direncanakannya. Tujuan ini dapat dicapai dengan jalan menjatuhkan pidana, yang sifatnya ada tiga macam, yaitu:

- a. Menakut-nakutinya;
- b. Memperbaikinya, dan
- c. Membuatnya menjadi tidak berdaya.

Pendukung teori ini adalah Van Hamel yang berpandangan bahwa pencegahan umum dan pembalasan tidak boleh dijadikan tujuan dan alasan dari penjatuhan pidana, tetapi pembalasan itu akan

timbul dengan sendirinya sebagai akibat dari pidana dan bukan sebab dari adanya pidana.

Van Hamel membuat suatu gambaran tentang pembedaan yang bersifat pencegahan khusus, yaitu:

Pidana adalah melulu untuk pencegahan khusus, yakni untuk menakut-nakuti orang-orang yang cukup dapat dicegah dengan cara menakut-nakutinya melalui penjatuhan pidana itu agar ia tidak melakukan niat jahatnya; apabila tidak dapat lagi ditakut-takuti dengan penjatuhan pidana, maka penjatuhan pidana harus dapat memperbaiki dirinya (reclasing); Apabila tidak dapat lagi diperbaiki, maka penjatuhan pidana harus bersifat membinasakan atau membuatnya tidak berdaya; Tujuan satu-satunya dari pidana adalah mempertahankan tata tertib hukum di dalam masyarakat.

### 3. Teori Gabungan

Keberatan-keberatan terhadap teori pembalasan dan teori tujuan, melahirkan teori ketiga yang mendasarkan pada jalan pikiran bahwa pidana hendaknya didasarkan atas tujuan unsure-unsur pembalasan dan mempertahankan ketertiban dalam masyarakat, yang diterapkan secara kombinasi dengan menitik beratkan pada salah satu unsurnya tanpa menghilangkan unsur lainnya, maupun pada semua unsur yang ada.

Vos menerangkan bahwa di dalam teori gabungan terdapat tiga aliran, yaitu, teori yang menitikberatkan pada pembalasan, teori yang menitikberatkan pada tata tertib hukum, dan teori yang menganggap sama antara keduanya.

#### a. Teori yang menitikberatkan pada pembalasan

Pendukung teori ini adalah Pompe, yang berpandangan bahwa pidana adalah pembalasan pada pelaku, juga untuk mempertahankan tata tertib hukum, supaya kepentingan umum dapat diselamatkan dan terjamin dari kejahatan. Pidana yang bersifat pembalasan itu dapat dibenarkan apabila bermanfaat bagi pertahanan tata tertib (hukum) dalam masyarakat.

Sedangkan Zevenbergen, berpandangan bahwa makna setiap pidana adalah suatu pembalasan, tetapi mempunyai maksud melindungi tata tertib hukum. Sebab pidana itu adalah mengembalikan dan mempertahankan ketaatan pada hukum. Oleh sebab itu, pidana baru dijatuhkan jika memang tidak ada jalan lain untuk mempertahankan tata tertib hukum.

#### b. Teori yang menitikberatkan pada tata tertib hukum



Menurut pendukung teori ini, Thomas Aquino, yang menjadi dasar pidana itu ialah kesejahteraan umum. Untuk adanya pidana maka harus ada kesalahan pada pelaku, dan kesalahan (*schuld*) itu hanya terdapat pada perbuatan-perbuatan yang dilakukan dengan sukarela. Sifat membalas dari pidana merupakan sifat umum dari pidana, tetapi bukan tujuan pidana, sebab tujuan pidana adalah pertahanan dan perlindungan tata tertib masyarakat.

- c. Teori gabungan yang menitikberatkan sama antara pembalasan dan perlindungan kepentingan masyarakat

Penganutnya adalah De Pinto. Selanjutnya oleh Vos diterangkan, karena pada umumnya suatu pidana harus memuaskan masyarakat maka hukum pidana harus disusun sedemikian rupa sebagai suatu hukum pidana yang adil, dengan ide pembalasannya yang tidak mungkin diabaikan baik secara negatif maupun secara positif.

Sedangkan Simons, mempergunakan jalan pikiran bahwa secara prevensi umum terletak pada ancaman pidananya, dan secara prevensi khusus terletak pada sifat pidana menakutkan, memperbaiki dan membinasakan serta selanjutnya secara absolut pidana itu harus disesuaikan dengan kesadaran hukum anggota masyarakat.

Di Indonesia, tujuan pembedaan tidak pernah diatur secara eksplisit dalam undang-undang hukum pidana, namun dalam Rancangan KUHP dapat dijumpai, yaitu:

- a. Mencegah dilakukannya tindak pidana dengan menegakkan norma hukum demi pengayoman masyarakat;
- b. Mengadakan koreksi terhadap terpidana dan dengan demikian menjadikannya orang yang baik dan berguna, serta mampu untuk hidup bermasyarakat;
- c. Menyelesaikan konflik yang ditimbulkan oleh tindak pidana, memulihkan keseimbangan dan mendatangkan rasa damai dalam masyarakat;
- d. Membebaskan rasa bersalah pada terpidana.

Selain adanya teori-teori mengenai pembenaran hukum pidana tersebut, terdapat juga pandangan-pandangan negatif yang menganggap hukum pidana itu sebagai ketidakadilan. Yakni keberatan dari sisi religius, keberatan biologis, dan keberatan sosial.

#### 1. Keberatan Religius

Beranggapan bahwa pengenaan pidana (pengenaan derita dengan sengaja oleh pihak penguasa) tidak dapat dibenarkan. Leo Tolstoi,

berpendapat bahwa kita tidak mungkin menghukum dengan nurani yang bersih. Mereka yakin bahwa orang-orang jahat jangan dilawan atau ditolak, orang seperti itu harus dikasihi.

## 2. Keberatan Biologis

Pandangan yang dikemukakan oleh Max Schlapp dalam bukunya *The New Criminology*, bahwa gagasan pertanggungjawaban harus ditolak dan pidana dianggap sebagai suatu campur tangan yang buruk. Menurutnya, semua perbuatan asosial bersumberkan dari kerja tidak sempurna kelenjar-kelenjar endokrin, dan sebab itu memandang hukum pidana sebagai *a system on ignorance*.

## 3. Keberatan Sosial

Keberatan ini mempertanyakan kewenangan negara untuk menghukum, karena negara sendiri yang secara langsung maupun tidak menetapkan syarat-syarat atau batasan kriminalitas. Lacassagne, salah satu pendukung aliran sosiologis Perancis : *tout le monde est coupable du crime, excepte le criminel* (tiap orang sanggup melakukan delik atau dinyatakan bersalah, terkecuali si penjahat).

Sedangkan Clara Wichman, menolak adanya kewenangan negara untuk menghukum, karena dengan itu negara bukan menegakkan tertib hukum, melainkan justru melestarikan penguasaan suatu tertib hukum oleh kelas tertentu dan dengan cara itu membenarkan dan menjaga kelestarian hubungan-hubungan kemasyarakatan yang menguntungkan dominasi penguasa. Setiap penguasa memandang pelanggaran yang ditujukan terhadapnya sebagai bid'ah (penyimpangan aturan).

### 1.6.1.4. Teori Kriminalisasi

Untuk memberikan jawaban dan uraian penjelasan tentang temuan masih lemahnya dan rentannya Akuntan Publik dari tuntutan pidanaan atas pekerjaan profesinya yang profesional dalam memberikan laporan keuangan, maka diperlukan teori kriminalisasi. Kriminalisasi merupakan objek studi hukum pidana materiil yang membahas penentuan suatu perbuatan sebagai tindak pidana yang diancam dengan sanksi pidana tertentu. Perbuatan tercela yang sebelumnya tidak dikualifikasikan sebagai perbuatan terlarang dijustifikasi sebagai tindak pidana yang diancam dengan sanksi pidana. Menurut Soerjono Soekanto, kriminalisasi merupakan tindakan atau penetapan penguasa mengenai perbuatan-perbuatan tertentu yang oleh masyarakat atau golongan-golongan masyarakat dianggap sebagai perbuatan yang dapat dipidana menjadi perbuatan pidana atau membuat suatu perbuatan menjadi

perbuatan kriminal dan karena itu dapat dipidana oleh pemerintah dengan cara kerja atas namanya.<sup>41</sup>

Pengertian kriminalisasi dapat pula dilihat dari perspektif nilai. Dalam hal ini yang dimaksudkan dengan kriminalisasi adalah perubahan nilai yang menyebabkan sejumlah perbuatan yang sebelumnya merupakan perbuatan yang tidak tercela dan tidak dituntut pidana, berubah menjadi perbuatan yang dipandang tercela dan perlu dipidana.<sup>42</sup> Pengertian kriminalisasi tersebut menjelaskan bahwa ruang lingkup kriminalisasi terbatas pada penetapan suatu perbuatan sebagai tindak pidana yang diancam dengan sanksi pidana. Namun menurut Paul Cornill, pengertian kriminalisasi tidak terbatas pada penetapan suatu perbuatan sebagai tindak pidana dan dapat dipidana, tetapi juga termasuk penambahan (peningkatan) sanksi pidana terhadap tindak pidana yang sudah ada.

Soetandyo Wignjosoebroto mengemukakan bahwa kriminalisasi ialah suatu pernyataan bahwa perbuatan tertentu harus dinilai sebagai perbuatan pidana yang merupakan hasil dari suatu penimbangan-penimbangan normatif yang wujud akhirnya adalah suatu keputusan (*decisions*).<sup>43</sup>

Kriminalisasi merupakan menetapkan perbuatan yang semula bukan tindak pidana menjadi suatu tindak pidana dalam suatu peraturan perundang-undangan. Pada hakikatnya, kebijakan kriminalisasi merupakan bagian dari kebijakan kriminal dengan menggunakan sarana hukum pidana, dan oleh karena itu termasuk bagian dari kebijakan hukum pidana.<sup>44</sup>

Dalam rangka menanggulangi kejahatan diperlukan berbagai sarana sebagai reaksi yang dapat diberikan kepada pelaku kejahatan, berupa sanksi pidana maupun non pidana, yang dapat diintegrasikan satu dengan yang lainnya. Apalagi sarana pidana dianggap relevan untuk menanggulangi kejahatan, berarti diperlukan konsepsi politik hukum pidana, yakni mengadakan pemilihan untuk mencapai hasil

---

<sup>41</sup> Soekanto, Soerjono, *Kriminologi: Suatu Pengantar*, Cetakan Pertama, Gh.ia Indonesia, Jakarta, 1981. h. 62.

<sup>42</sup> Rusli Effendi dkk, "Masalah Kriminalisasi dan Dekriminalisasi dalam Rangka Pembaruan Hukum Nasional" dalam BPHN, Simposium Pembaruan Hukum Pidana Nasional Indonesia, Binacipta, Jakarta, 1986, h. 64-65

<sup>43</sup> Wignjosoebroto, Soetandyo, "Kriminalisasi Dan Dekriminalisasi: Apa Yang Dibicarakan Sosiologi Hukum Tentang H. Ini, disampaikan dalam Seminar Kriminalisasi Dan Dekriminalisasi Dalam Pebaruan Hukum Pidana Indonesia, Fakultas Hukum UII, Yogyakarta, 15 Juli 1993. h. 1

<sup>44</sup> Barda Nawawie Arief. *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*. Bandung : PT Citra Aditya Bakti, 2008, h. 2-3

perundang-undangan pidana yang sesuai dengan keadaan dan situasi pada suatu waktu dan untuk masa-masa yang akan datang.<sup>45</sup>

Dua pokok pemikiran dalam kebijakan kriminalisasi dengan menggunakan sarana penal (hukum pidana), yaitu penentuan masalah:<sup>46</sup>

- a. Perbuatan apa yang seharusnya dijadikan tindak pidana; dan
- b. Sanksi apa yang sebaiknya dikenakan kepada si pelanggar.

Bertolak dari pokok pikiran di atas, Sudarto berpendapat bahwa dalam menghadapi masalah sentral yang pertama (huruf a) di atas, maka perlu diperhatikan beberapa hal, yaitu:<sup>47</sup>

- a. Penggunaan hukum pidana harus memperhatikan tujuan pembangunan nasional, yaitu mewujudkan masyarakat adil dan makmur yang merata materiil dan sprituil berdasarkan Pancasila. Sehubungan dengan hal tersebut, maka penggunaan hukum pidana bertujuan untuk menanggulangi kejahatan, demi kesejahteraan dan pengayoman masyarakat;
- b. Perbuatan yang diusahakan untuk dicegah atau ditanggulangi dengan hukum pidana harus merupakan “perbuatan yang tidak dikehendaki”, yaitu perbuatan yang mendatangkan kerugian (materiil dan atau sprituil) atas warga masyarakat;
- c. Penggunaan hukum pidana harus pula memperhitungkan prinsip “biaya dan hasil” (*cost benefit principle*);
- d. Penggunaan hukum pidana harus pula memperhatikan kapasitas atau kemampuan daya kerja dari badan-badan penegak hukum, yaitu jangan sampai ada kelampauan beban tugas (*overbelasting*).

Selain ketentuan di atas, perlu juga diperhatikan laporan dari hasil Simposium Pembaharuan Hukum Pidana Nasional yang diselenggarakan pada Agustus 1980 di Semarang yang merekomendasikan bahwa untuk menetapkan kebijakan kriminalisasi perlu diperhatikan kriteria umum, yaitu:<sup>48</sup>

- a. Apakah perbuatan itu tidak disukai atau dibenci oleh masyarakat karena merugikan, atau dapat merugikan, mendatangkan korban atau dapat mendatangkan korban;

---

<sup>45</sup>Sudarto.*Hukum dan Hukum Pidana*. Bandung : Alumni,1983, h. 109

<sup>46</sup> Barda Nawawi Arief. . *Kebijakan Legislatif : Dalam Penanggulangan Kejahatan Dengan Pidana Penjara*. Semarang : Undip,2000, h. 35

<sup>47</sup>Sudarto. Op. Cit, h. 44-48

<sup>48</sup>*Laporan Simposium Pembaharuan Hukum Pidana Nasional*. 1980. Semarang. [www.bphn.com](http://www.bphn.com).Diakses pada tanggal 12 Juli 2017

- b. Apakah biaya mengkriminalisasi seimbang dengan hasilnya yang akan dicapai, artinya *cost* pembuatan undang-undang, pengawasan dan penegakan hukum, serta beban yang dipikul oleh korban, pelaku dan pelaku kejahatan itu sendiri harus seimbang dengan situasi tertib hukum yang akan dicapai;
- c. Apakah akan makin menambah beban aparat penegak hukum yang tidak seimbang atau nyata-nyata tidak dapat diemban oleh kemampuan yang dimilikinya;
- d. Apakah perbuatan-perbuatan itu menghambat atau menghalangi cita-cita bangsa Indonesia, sehingga merupakan bahaya bagi keseluruhan masyarakat.

Di samping memperhatikan kriteria tersebut, juga perlu dipertimbangkan adanya kerugian atau korban, baik aktual maupun potensial yang signifikan dari perbuatan tersebut karena, mengingat para korban kejahatan korporasi seringkali tidak merasa bahwa mereka telah menjadi korban, dan itu berbeda dengan korban kejahatan konvensional. Apalagi, upaya untuk memperjuangkan kepentingan korban telah membutuhkan perjalanan yang panjang.

Setelah dua peperangan dunia yang besar dengan korban yang begitu banyak, barulah Perserikatan Bangsa-Bangsa (PBB) pada tanggal 11 Desember 1985 menghasilkan *Declaration of Basic Principles of Justice for Victims of Crime and Abuse of Power*.

Untuk memberikan uraian bahwa pekerjaan profesi tidak dapat dipidana, maka ada alasan penghapusan pidana. Sebagaimana alasan penghapus pidana di dalam KUHP dimuat dalam Buku I Bab III tentang hal-hal yang menghapuskan, mengurangi atau memberatkan pengenaan pidana. Mengenai alasan penghapus pidana, yaitu alasan-alasan yang memungkinkan orang yang melakukan perbuatan yang memenuhi rumusan delik tidak dipidana. Hukum pidana juga mengadakan pembedaan sendiri terhadap alasan penghapus pidana, yaitu:

- a. Alasan penghapus pidana yang umum, yaitu yang berlaku umum untuk tiap-tiap delik, hal ini diatur dalam Pasal 44, 48 s/d 51 KUHP.
- b. Alasan penghapus pidana yang khusus, yaitu yang hanya berlaku untuk delik-delik tertentu saja, misal Pasal 221 ayat (2) KUHP: “menyimpan orang yang melakukan kejahatan dan sebagainya.” Di sini ia tidak dituntut jika ia hendak menghindarkan penuntutan dari istri, suami dan sebagainya (orang-orang yang masih ada hubungan darah).

Alasan penghapus pidana dapat dilihat dari sudut unsur-unsur delik delik, yaitu unsur-unsur subjektif dan unsur objektif. Dari unsur subjektif, yaitu dari dalam diri pribadi si pelaku itu sendiri, karena alasan penghapus pidana yang merupakan

alasan pemaaf adalah merupakan alasan yang menghapuskan kesalahan dari si pelaku. Oleh karena hal ini menyangkut dari dalam diri pribadi atau pelaku, maka alasan penghapus pidana ini termasuk alasan penghapus pidana sebagai unsur subjektif. Sedangkan dari sudut unsur objektif, yaitu unsur yang berada di luar diri pribadi pelaku yang menyangkut tentang perbuatan, yang merupakan alasan pembenar. Dalam hal ini sifat melawan hukum perbuatan pelaku yang dihapuskan. Oleh karena hal ini menyangkut keadaan di luar diri pribadi pelaku, maka alasan penghapus pidana ini termasuk alasan penghapus pidana sebagai unsur objektif.<sup>49</sup>

Oleh karena itu upaya dekriminalisasi atau menolak tindakan mengriminalkan profesi Akuntan Publik sangat relevan untuk memberikan ruang dan waktu kepada Majelis Kode Etik Akuntan Publik melakukan investigasi dan penyelidikan internal.

## **1.6.2. Penjelasan Konsep**

### **1.6.2.1. Penjelasan Konsep Pertanggungjawaban Pidana Akuntan Publik**

Pengaturan mengenai ketentuan pidana yang ditujukan kepada profesi, harus dibedakan mengenai apakah berbahayanya suatu perbuatan yang akan dikriminalisasi muncul dari atribut individual dalam artian sifat batin yang jahat berhubungan dengan atribut individual personal ataukah sifat batin yang jahat berhubungan dengan sisi profesi dan profesionalisme yang berbasis pada profesi.

Apabila tingkat bahaya dan kerugian yang ditimbulkan oleh sikap batin jahat dari para profesionalisme ini memang demikian dahsyat tetapi hal itu berhubungan dengan atribut yang bersifat individual, bukan dari profesi maka tidak perlu sebuah restriksi justisial dalam bidang hukum pidana yang akan malah lebih mengebiri profesionalisme sebuah profesi.<sup>50</sup>

Kondisi ini terjadi pada kebijakan formulatif yang dituangkan dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik, khususnya pada Pasal 55 dan Pasal 56 yang sudah mengkualifisir bahwa profesi Profesi Akuntan Publik merupakan profesi yang jahat. Padahal profesi Akuntan Publik diharapkan sebagai profesi yang memberikan jasa yang digunakan dalam pengambilan keputusan ekonomi dan berpengaruh secara luas dalam era globalisasi yang

---

<sup>49</sup> M. Hamdan, *Alasan Penghapus Pidana Teori dan Studi Kasus*, PT. Refika Aditama, Bandung, 2012, h.28

<sup>50</sup> Agus Sudaryanto, *Kriminalisasi Profesi dan Profesionalisme Akuntan Publik dalam Undang-undang No. 5 Tahun 2011 sebagai Wujud Pelanggaran Asas Equality Before The Law (Suatu Perenungan Sebagai Bahan Pertimbangan Kaji Ulang Kebijakan)*, Makalah dalam diskusi untuk permohonan Uji materi Undang-Undang Akuntan Publik, 2011, Tidak dipublikasikan.

memiliki peran penting dalam mendukung perekonomian nasional yang sehat dan efisien serta meningkatkan transparansi dan mutu informasi dalam bidang keuangan.

Namun dengan adanya putusan MK Nomor 84 Tahun 2011, kebijakan formulatif dalam Pasal 55 dan 56 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, tentang Akuntan Publik telah dieliminir dan tidak dapat dikatakan lagi ketentuan Pasal dimaksud telah memposisikan profesi Akuntan Publik sebagai profesi yang cenderung bersifat jahat, dalam arti sudah dibedakan dari subjek-subjek hukum yang lain, atau tidak selaras dengan asas persamaan dihadapan hukum (*equality before the law*).

Secara subjektif kepada pembuat dalam hal ini Akuntan Publik yang memenuhi syarat-syarat dalam undang-undang (pidana) untuk dapat dikenai pidana karena perbuatannya itu. Sedangkan syarat untuk adanya pertanggungjawaban pidana atau dikenakannya suatu pidana, maka harus ada unsur kesalahan berupa kesengajaan atau kealpaan.<sup>51</sup>

Pertanggungjawaban pidana dalam bahasa asing disebut sebagai *toerekenbaarheid, criminal reponsibility, criminal liability*, pertanggungjawaban pidana disini dimaksudkan untuk menentukan apakah seseorang tersebut dapat dipertanggungjawabkan atasnya pidana atau tidak terhadap tindakan yang dilakukannya itu.<sup>52</sup>

Seseorang melakukan kesalahan, menurut Prodjohamidjojo, jika pada waktu melakukan delict, dilihat dari segi masyarakat patut dicela.<sup>53</sup> Untuk dapat mempersalahkan seorang melakukan pelanggaran pidana bukan merupakan hal yang mudah, demikian pula terhadap penjatuhan sanksinya.

Dalam hukum pidana konsep *liability* atau pertanggungjawaban pidana merupakan konsep sentral yang dikenal dengan ajaran kesalahan, dalam bahasa latin ajaran kesalahan ini dikenal dengan sebutan *mens rea*. *Doktrin mens reatersebut* didasarkan pada *maxim actus nonfafi reum nisi mens sit rea*, yang berarti suatu perbuatan tidak mengakibatkan seseorang bersalah kecuali ada pikiran orang itu jahat. Berdasarkan asas tersebut ada dua syarat yang harus dipenuhi untuk dapat memidana seseorang yaitu ada perbuatan lahiriah yang terlarang (*actus reus*) dan

---

<sup>51</sup> Hamzah Hatrik, *Asas Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Hukum Pidana Indonesia*, Jakarta: Raja Grafindo, 1996, h. 11

<sup>52</sup> S.R Sianturi *Asas-asas Hukum Pidana Indonesia dan Penerapannya*, Cet IV, Jakarta : Alumni Ahaem-Peteheam, 1996, h. 245

<sup>53</sup> Prodjohamidjojo, Martiman, *Memahami dasar-dasar hukum Pidana Indoesia* Jakarta : PT. Pradnya Paramita, 1997. h. 31

sikap batin jahat tercela (*mens rea*), sikap batin dapat berupa kesengajaan dan kealpaan.<sup>54</sup>

Dalam hal Profesi Akuntan Publik, menjalani suatu profesi akuntan publik adalah perwujudan dari hak untuk bekerja, hak mengembangkan diri, serta hak untuk memperoleh manfaat dari ilmu pengetahuan. Untuk dapat menjalankan profesi tersebut tentu seseorang harus dipenuhi rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat sesuatu atau tidak berbuat sesuatu sesuai tuntutan profesi.

Apalagi didalam menjalankan suatu profesi mutlak diperlukan adanya keahlian yang tidak dimiliki oleh setiap orang, yang berdasarkan keahlian itulah semua pertimbangan untuk melakukan sesuatu atau tidak melakukan sesuatu harus diletakkan. Untuk dapat menjadikan keahlian sebagai dasar pertimbangan utama dalam melakukan sesuatu atau tidak melakukan sesuatu, diperlukan adanya independensi dari kepentingan atau pengaruh apapun selain dari keahlian itu sendiri. Oleh karena itu suatu profesi hanya dapat dijalankan jika terdapat rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk menjalankan profesi itu.<sup>55</sup>

Namun dalam hal terjadinya pelanggaran yang dilakukan oleh seorang Akuntan Publik dalam memberikan jasanya, baik atas temuan-temuan bukti pelanggaran apapun yang bersifat pelanggaran ringan hingga yang bersifat pelanggaran berat, berdasarkan PMK Nomor 17/PMK.0/1/2008 hanya dikenakan sanksi administratif, berupa: sanksi peringatan, sanksi pembekuan ijin dan sanksi pencabutan ijin, tidak langsung ke arah pemidanaan orangnya (Akuntan Publik).<sup>56</sup>

Juga ada faktor yang diduga menjadi penyebab munculnya sengketa terhadap akuntan, menurut Cholis terutama akuntan publik adalah adanya perbedaan ekspektasi (*expectation gap*) antara auditor dengan publik dalam memandang tanggung jawab auditor dalam mendeteksi dan melaporkan kecurangan oleh manajemen.

Sementara itu pengguna jasa akuntan menuntut tanggung jawab auditor secara penuh atas pekerjaannya, keabsahan laporan sampai pada aspek hukum (legal) dan pembuktian pengadilan jika diperlukan. Kondisi ini menimbulkan kesan bahwa laporan auditor dapat dijadikan tameng oleh pemakai untuk kepentingannya

---

<sup>54</sup> Bambang Purnomo, *Orientasi Hukum Acara Pidana Indonesia*, Yogyakarta: Amarta, 1988, h.. 17

<sup>55</sup> Agus Sudaryanto, 2011, *Kriminalisasi Profesi dan Profesionalisme Akuntan Publik dalam Undang-undang No. 5 Tahun 2011 sebagai Wujud Pelanggaran Asas Equality Before The Law (Suatu Perenungan Sebagai Bahan Pertimbangan Kaji Ulang Kebijakan)*, Makalah dalam diskusi untuk permohonan Uji materi Undang-Undang Akuntan Publik, Tidak dipublikasikan

<sup>56</sup> Toruan, I, Henry, *'Tanggung.iaw'ab Akuntan Publik*, Media Akuntansi, No.18/ Juni/2001, IntamaArta Indonusa, 2001.



dan telah diakui sah menurut hukum. Hal ini menyebabkan permintaan akan penyempurnaan peraturan dan tanggung jawab hukum yang lebih besar bermunculan.<sup>57</sup>

Peran dan tanggung jawab auditor sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) secara ringkas dapat diuraikan sebagai berikut:

- a. Tanggung jawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan (*fraud*), kekeliruan, dan ketidak-beresan, (diatur dalam SPAP seksi 316).
- b. Tanggung jawab mempertahankan sikap independensi dan menghindari konflik, (diatur dalam SPAP seksi 220).
- c. Tanggung jawab meng-komunikasikan informasi yang berguna tentang sifat dan hasil proses audit, (diatur dalam SPAP seksi 341).
- d. Tanggung jawab menemukan tindakan melanggar hukum dari klien, (diatur dalam SPAP seksi 317).

Standar Audit sekarang mengacu pada IASB.

#### **1.6.2.2. Penjelasan Konsep Kedudukan Hukum Laporan Audit Dalam Perusahaan**

Bertolak dari kasus-kasus bangkrutnya perusahaan dan atau pailitnya perusahaan dan kemudian dihubungkan dengan terjadinya krisis ekonomi di Indonesia, auditor seolah menjadi profesi yang paling bertanggung jawab dalam hal ini, karena peran pentingnya dalam masyarakat bisnis, auditor independen bahkan dituduh sebagai pihak yang paling besar tanggung jawabnya atas kemerosotan perekonomian Indonesia.

Bagaimanapun situasi kontekstual ini memerlukan perhatian dalam berbagai aspek pengembangan profesionalisme auditor mengingat besarnya tanggung jawab yang diemban dalam masyarakat bisnis, termasuk di dalamnya melalui suatu penelitian. Auditor yang bekerja di dalam suatu instansi ataupun entitas lainnya mempunyai kedudukan hukum yang sangat kuat dan dapat dibagi kedalam beberapa jenjang atau hirarki, dimana tanggung jawab dan wewenang pada masing-masing level tersebut berbeda satu dengan yang lainnya.<sup>58</sup>

Level hirarki auditor dalam penugasan audit pada suatu KAP menurut Mulyadi dan Kanaka terdiri atas empat macam, yaitu: partner, manager audit, auditor senior, auditor junior. Semakin tinggi jabatan seorang auditor, maka tugas

---

<sup>57</sup> Kholis, Azinil,I Nengah Rata, Sri Sulistiyowati, dan Endah Prapti Lestari. *Kewajiban hukum( legal liability) auditor*, Jurnal Bisnis dan Akuntansi, Volume 3, Nomor 3 Desember 2001.

<sup>58</sup>Sutrisno. 2006. *Pengaruh Budaya Organisasi Terhadap Motivasi Kerja, Komitmen Dan Kinerja Organisasi*. Jurnal Bisnis dan Akuntansi, Vol. 2, No. 3, Desember 2006.

dan tanggungjawabnya akan semakin besar pula. Adanya perbedaan dalam tugas dan tanggung jawab ini menyebabkan konflik dan dilema etis yang dihadapi juga berbeda-beda.<sup>59</sup>

Auditor yang memiliki jabatan yang tinggi akan menghadapi konflik dan dilema etis yang lebih besar dari pada auditor yang memiliki jabatan yang rendah.<sup>60</sup> Hal ini pula akan mempengaruhi persepsi auditor terhadap etika profesi. Selain itu model birokrasi dari Weber merupakan salah satu model yang ideal dan sesuai untuk merancang teori-teori mengenai organisasi.

Makna birokrasi disini menyerupai konsep *perfect competition* dalam teori ekonomi, struktur pasar yang ada dalam teori ekonomi mengilhami Weber dalam merancang birokasinya. Struktur adalah suatu model yang sederhana dan merupakan patokan untuk mengukur suatu kenyataan. Secara teori, suatu birokrasi mempunyai berbagai sifat yang dapat dibedakan dari ketentuan-ketentuan lain dari organisasi.

Sifat yang dimaksudkan yaitu adanya spesialisasi, adanya hirarki, adanya suatu sistem, adanya hubungan yang bersifat impersonal, adanya promosi dan jabatan yang didasari oleh kecakapan dimana sifat-sifat tersebut dapat mempengaruhi persepsi dari individu. Aspek perilaku yang dicerminkan oleh birokrasi dapat dilihat dari penekanan Weber pada struktur yang timbul dari rasa tidak percaya kepada kesanggupan dan kemampuan manusia untuk menciptakan rasionalitas tertentu, mendapatkan informasi yang baik, dan membuat keputusan yang objektif.<sup>61</sup>

### **1.6.2.3. Penjelasan Konsep, Akuntan dan Akuntan Publik**

Akuntan menurut Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002 adalah seseorang yang berhak menyandang gelar atau sebutan akuntan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Sedangkan Akuntan Publik adalah akuntan yang telah memperoleh izin dari Menteri untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan.

Menurut Arrrens Akuntan Publik Bersertifikat adalah seorang yang telah memenuhi persyaratan yang diajukan oleh negara bagian, termasuk kewajiban menempuh ujian akuntan publik, dan kemudian berhak atas sertifikat akuntan publik; seorang akuntan publik memiliki tanggung jawab utama untuk

---

<sup>59</sup> Mulyadi dan Kanaka Puradiredja, *Auditing*, Edisi V Buku I, Salemba Empat, Jakarta, 1998, h.31-32

<sup>60</sup> Tarigan, Malem Ukur dan Mawarni, Erka.2009.*Hirarki Jabatan di Kantor Akuntan Publik Terhadap Persepsi Auditor Dalam Pelaksanaan Etika Profesi*. Jurnal Akuntansi, Volume 9, Nomor 3, September 2009 h. 241 – 262

<sup>61</sup> Siegel dan R. Marconi, 1989, *Behavioral Accounting*, South-Western Publishing, Ohio.h.72

melaksanakan fungsi audit atas laporan keuangan historis yang dipublikasikan, dan entitas yang secara keuangan bersifat komersial maupun non komersial.<sup>62</sup>

Sedangkan menurut aturan etika kompartemen akuntan publik menurut Agoes Sukrisno dijelaskan bahwa Akuntan Publik adalah akuntan yang memiliki izin dari Menteri Keuangan atau pejabat yang berwenang lainnya untuk menjalankan praktik akuntan publik. Sedangkan yang dimaksud dengan praktik akuntan publik adalah pemberian jasa profesional kepada klien yang dilakukan oleh anggota IAI-KAP yang dapat 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.<sup>63</sup>

#### **1.6.2.4. Penjelasan Konsep Tanggung Jawab Profesi**

Tanggung jawab Akuntan Publik berdasarkan PMK Nomor 17 Tahun 2008 Pasal 44 ayat (1) akuntan publik dan/atau KAP bertanggung jawab atas seluruh jasa yang diberikan dan ayat (2) Akuntan Publik bertanggung jawab atas Laporan Auditor Independen dan Kertas Kerja dari Akuntan Publik yang bersangkutan selama 10 (sepuluh) Tahun.

Profesi akuntan publik sebagai pihak yang dipercaya oleh banyak pihak yang berkepentingan sebenarnya mengemban tanggung jawab yang besar. Sedikitnya terdapat 3 (tiga) tanggung jawab akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaannya yaitu:

1. Tanggung jawab moral (*moral responsibility*) yaitu akuntan publik harus memiliki tanggung jawab moral untuk memberi informasi secara lengkap dan jujur mengenai perusahaan yang diaudit kepada pihak yang berwenang atas informasi tersebut serta mengambil keputusan yang bijaksana dan objektif sesuai dengan kemahiran profesional.
2. Tanggung jawab profesional (*professional responsibility*) yaitu akuntan publik harus memiliki tanggung jawab profesional terhadap asosiasi profesi yang mewadahnya (*rule professional conduct*).
3. Tanggung jawab hukum (*legal responsibility*) yaitu akuntan publik harus memiliki tanggung jawab diluar batas standar profesinya yaitu tanggung jawab terkait dengan hukum yang berlaku.

Lebih lanjut dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik semakin jelas diatur bagaimana mekanisme untuk menjadi akuntan publik,

---

<sup>62</sup> A.A., Arens, dan Loebbecke, J.K., *Auditing: Pendekatan Terpadu Buku 1 dan 2* (Edisi ke-3), (Alih Bahasa Jusuf, AA), Salemba empat, Jakarta, 2003, h..12

<sup>63</sup> Agoes, Sukrisno, *Auditing (Pemeriksaan Akuntan) oleh Kantor Akuntan Publik* Jilid Dua, Edisi Ketiga, Penerbit FEUI, Jakarta, 2004 h.. 271-272

bagaimana akuntan publik menjaga kualitasnya, dan siapa yang mempunyai kewenangan untuk mengawasi akuntan publik. Mengenai sanksi pidana terhadap pelanggaran profesi akuntan publik juga telah diatur dengan tegas dalam undang-undang ini. Terdapat ketentuan pidana bagi akuntan publik dan bagi non-akuntan publik yang diharapkan dapat memberikan angin segar bagi dunia akuntan dan semakin memberikan rasa aman dari para konsumen pengguna jasa-jasa akuntan publik.

Tanggung Jawab Akuntan Publik dalam Pasal 80 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995, tentang Pasar Modal Akuntan Publik sebagai jasa profesional ikut bertanggung jawab bila Pernyataan Pendaftaran Perusahaan yang dijaminnya tidak memuat informasi mengenai Fakta Material sesuai undang-undang sehingga informasi tersebut menyesatkan. Namun tanggung jawab auditor terbatas pada opini yang diberikannya.

Tanggung jawab Akuntan Publik berdasarkan Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan Nomor KEP-86/BL/2011 tentang independensi akuntan yang memberikan jasa di pasar modal, pada Pasal 7 dalam penerimaan penugasan profesional, Akuntan wajib mempertimbangkan secara profesional dan memiliki independensi yang dapat dipertanggungjawabkan sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP).

Tanggung jawab Akuntan Publik berdasarkan Peraturan Bank Indonesia Nomor 3/22/PBI/2001 tentang Transparansi Kondisi Keuangan Bank, pada Pasal 19 Akuntan Publik yang melakukan audit terhadap Laporan Keuangan Tahunan Bank wajib:

- a) Melakukan audit sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) serta perjanjian kerja dan lingkup audit yang disepakati Bank dan Kantor Akuntan Publik
- b) Memberitahukan pelanggaran perundang-undangan dan keadaan lain yang dapat membahayakan kelangsungan usaha bank selambat-lambatnya 7 hari setelah ditemukan.
- c) Menyampaikan hasil audit dan *Management Letter* kepada Bank Indonesia.
- d) Memenuhi ketentuan rahasia Bank sebagaimana diatur Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1998.

Kewajiban bagi sebuah perusahaan untuk memberikan gambaran yang benar tentang status kesehatan keuangannya, sangat berhubungan dengan konsekuensi hukum dari aktivitas berbisnis (sebagai suatu hubungan hukum). Dimana konsekuensi hukum itu mengharuskan masing-masing pihak yang terikat

didalamnya untuk dapat memenuhi setiap kewajiban yang diikatkan kepadanya, tepat seperti yang telah disepakati.

Dalam keadaan yang terburuk, kegagalan dalam pemenuhan kewajiban tersebut, baik sebagai akibat dari tindakan wanprestasi (1243 KUH Perdata) ataupun Perbuatan Melawan Hukum (1365 KUH Perdata) yang secara hukum (*by law*) berdasarkan Pasal 1131 KUH Perdata, akan memberikan konsekuensi penghukuman bagi pihak yang telah melakukan tindakan wanprestasi ataupun melawan hukum tersebut untuk membayar seluruh kerugian dari pihak-pihak yang dirugikan dengan menggunakan seluruh harta miliknya, tidak saja yang telah ada akan tetapi juga yang akan ada.

Dari penjelasan tersebut di atas, terlihat begitu pentingnya keberadaan dari seorang Akuntan Publik sebagai perwakilan dari kepentingan publik dalam suatu aktivitas perekonomian, yang tidak saja melibatkan pelaku-pelaku bisnis pribadi akan tetapi juga melibatkan negara untuk suatu jangkauan serta konsekuensi aktivitas dan hukum komersial yang berskala nasional maupun internasional.

Sehingga perlu dikaji dandidalami pembahasannya pada kewajiban-kewajiban yang harus dilakukan oleh seorang Akuntan Publik dalam melakukan tugas-tugasnya selaku seorang profesional yang independen, serta konsekuensi-konsekuensi hukum apa saja yang memungkinkan terjadi dalam hal kewajiban-kewajiban tersebut tidak dilaksanakan ataupun dilanggar.

Walaupun terdapat fakta bahwa ketidakbenaran ataupun permasalahan-permasalahan sehubungan dengan akurasi kebenaran dari suatu pernyataan pendapat terhadap laporan keuangan perusahaan banyak dilakukan oleh akuntan-akuntan publik palsu, ataupun laporan-laporan keuangan yang dihadirkan dengan memalsukan nama dari Akuntan-Akuntan Publik yang legal, akan tetapi permasalahan-permasalahan tersebut tidak menjadi area pembahasan tulisan ini.

Pertanggungjawaban seorang Akuntan Publik terhadap kepercayaan publik yang diberikan kepadanya, menjadi dasar keharusan hadirnya kualitas kebenaran dari setiap hasil audit ataupun pemeriksaan laporan keuangan yang dilakukannya. Keharusan dalam memenuhi standar kualitas kebenaran tersebut, akan sangat berhubungan dengan kemampuan yang dimilikinya sebagai seorang professional yang mandiri.

Jika melihat seluruh persyaratan yang wajib harus dipenuhi bagi seseorang untuk menjadi seorang Akuntan Publik, termasuk juga persyaratan yang harus dipenuhi dalam memberikan jasa pelayanannya seperti yang diatur dalam Pasal 5 hingga Pasal 7 Peraturan Menteri Keuangan (PMK) RI Nomor 17/PMK.01/2008, maka secara teori seharusnya keberadaan dan hasil kerja dari Akuntan Publik tidak perlu diperdebatkan lagi tentang akurasi dan kebenarannya.

Akuntan Publik harus menjadi anggota IAPI dan harus mendapat ijin Menkeu melalui PPPK. Dalam industri jasa keuangan akuntan publik harus terdaftar di Otoritas Jasa Keuangan (OJK). Ada serangkaian proses pendaftaran akuntan publik dan sertifikasi. Setelah memiliki ijin dan sertifikasi, maka harus memutakhirkan pengetahuannya melalui PPL. Persyaratan yang harus dilalui untuk mendapatkan izin dan kewenangan untuk melaksanakan profesi Akuntan Publik, yang melibatkan kewenangan dari dua lembaga yakni Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dalam kelayakan kualitas keilmuan dan penerapan kode etik profesi seorang Akuntan Publik, dan Menteri Keuangan Republik Indonesia dalam melakukan pengawasan dan pembinaan terhadap Akuntan Publik begitu juga dengan Kantor Akuntan Publik menggambarkan sudah seharusnya hasil kerja dari seorang akuntan publik akan memberikan perlindungan pada setiap anggota masyarakat yang menggunakan ataupun meletakkan kepercayaan kepadanya dalam proses pengambilan keputusan.

Lebih jauh, dalam langkah penataan dan peningkatan kualitas keilmuan dan juga independensi dari seorang Akuntan Publik, Menteri Keuangan dalam fungsi pengawasan terhadap Akuntan Publik serta juga IAPI dalam fungsi pengawasan dan pembinaan Akuntan Publik yang menjadi anggotanya, telah pula membangun begitu banyak ketentuan-ketentuan baik dalam ketentuan Standar Akutansi Keuangan, Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP), Kode Etik Profesi Akuntan Publik, dan rangkaian pola pelatihan profesional berkelanjutan, seharusnya sudah semakin memberikan jaminan pencapaian kualitas yang dimaksud tersebut.

Akan tetapi nyatanya, dalam masyarakat masih saja terus terjadi tudingan terhadap ketidakprofesionalan dari seorang Akuntan Publik. Hal itu terlihat dengan begitu seringnya Menteri Keuangan Republik Indonesia menjatuhkan sanksi peringatan hingga sanksi pembekuan izin dari Akuntan Publik seperti pada kasus-kasus yang terjadi pada bank-bank bermasalah ataupun yang telah dibekukan beberapa waktu lalu dan juga baru-baru ini.

Dampaknya menimbulkan begitu banyak kerugian bagi pihak-pihak yang telah secara salah mengambil keputusan-keputusan, akibat kepercayaan yang diletakkan terhadap hasil pekerjaan Akuntan Publik tersebut. Begitu pula dalam aktivitas profesinya yang berhubungan dengan pernyataan laporan keuangan perusahaan terbuka di pasar modal, yang sangat menimbulkan kerugian bagi pemegang saham publik dan pihak-pihak yang menggunakan hasil audit laporan keuangan perusahaan tersebut sebagai dasar pengambilan keputusan.

Pelanggaran-pelanggaran profesi yang terjadi dalam praktek dalam banyak segi yang diperdebatkan, diduga dan bahkan telah terbukti tidak hanya dikarenakan kegagalan ataupun ketidakmampuan ataupun kelalaian dari Akuntan Publik untuk

melakukan pemeriksaan ataupun audit Laporan Keuangan berdasarkan SPAP sebagai suatu panduan teknis yang wajib dipatuhi oleh setiap Akuntan Publik dalam memberikan jasanya, akan tetapi lebih dilatarbelakangi oleh motif-motif yang berhubungan dengan konflik kepentingan pribadi antara Akuntan Publik dengan perusahaan yang diperiksanya. Atau bahkan lebih buruk lagi penggunaan Akuntan Publik tersebut untuk memenuhi kebutuhan dari perusahaan yang menggunakannya.

Keadaan seperti itu memang membuat ilmu ataupun kemampuan menjadi tidak berarti. Karena manakala kecerdasan moral dari Akuntan Publik tersebut tidak membentengi kecerdasan intelektualnya dengan baik, maka akan sangat mudah deviasi profesionalitas tersebut terjadi. Sehingga pelaksanaan tugas atas dasar prinsip integritas, prinsip objektivitas, prinsip kompetensi dan kehati-hatian serta prinsip kerahasiaan tidak lagi dilaksanakan dengan berbagai ragam alasan dan tujuan tanpa memperdulikan lagi akibatnya bagi pengguna.

Hal seperti ini tidak saja mungkin terjadi pada profesi Akuntan Publik, akan tetapi bisa saja terjadi pada siapapun, seperti terhadap profesi Advokat, *Appraisal*, *Adjuster*, dan profesi-profesi ataupun pengemban jabatan lainnya.

Aktivitas-aktivitas dari Akuntan Publik yang tidak benar serta dilakukan dengan melanggar kode etik profesi serta ketentuan perundang-undangan yang berlaku, tidak saja akan memelihara bola ketidakpercayaan masyarakat terhadap profesi Akuntan publik seperti yang telah terdapat dalam masyarakat selama selama ini, akan tetapi akan memberikan konsekuensi semakin sulitnya seorang akuntan publik untuk mendapatkan kesempatan-kesempatan kerja dalam penggunaan jasanya oleh masyarakat pengguna.

Dalam hal terjadinya pelanggaran yang dilakukan oleh seorang Akuntan Publik dalam memberikan jasanya, baik atas temuan-temuan bukti pelanggaran apapun yang bersifat pelanggaran ringan hingga yang bersifat pelanggaran berat, berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 hanya dikenakan sanksi administratif, berupa: sanksi peringatan, sanksi pembekuan ijin dan sanksi pencabutan ijin seperti yang diatur antara lain dalam Pasal 62, Pasal 63, Pasal 64 dan Pasal 65.

Penghukuman dalam pemberian sanksi hingga pencabutan izin baru dilakukan dalam hal seorang Akuntan Publik tersebut telah melanggar ketentuan-ketentuan yang diatur dalam SPAP dan termasuk juga pelanggaran kode etik yang ditetapkan oleh IAPI, serta juga melakukan pelanggaran peraturan perundang-undangan yang berlaku yang berhubungan dengan bidang jasa yang diberikan, atau juga akibat dari pelanggaran yang terus dilakukan walaupun telah mendapatkan sanksi pembekuan izin sebelumnya, ataupun tindakan-tindakan yang menentang

langkah pemeriksaan sehubungan dengan adanya dugaan pelanggaran profesionalisme akuntan publik.

Akan tetapi, hukuman yang bersifat administratif tersebut walaupun diakui merupakan suatu hukuman yang cukup berat bagi eksistensi dan masa depan dari seorang Akuntan Publik ataupun KAP, ternyata masih belum menjawab penyelesaian permasalahan ataupun resiko kerugian yang telah diderita oleh anggota masyarakat, sebagai akibat dari penggunaan hasil audit dari Akuntan Publik tersebut.

Misalnya fakta tentang sebuah KAP yang membantu sebuah perusahaan (debitur sebuah bank BUMN yang sebenarnya telah mengalami kerugian yang sangat dalam dan sudah sangat sulit untuk melanjutkan operasinya) untuk mendapatkan tambahan kredit dari bank tersebut dengan cara merekayasa laporan keuangannya, sehingga pada hasil akhirnya ditampilkan dalam keadaan masih memperoleh laba, dimana pada akhirnya, semua langkah rekayasa laporan keuangan tersebut terbuka ketika debitur tersebut dinyatakan pailit. Bank tersebut jelas mengalami kerugian akibat dari keyakinannya terhadap hasil audit Akuntan Publik terhadap laporan keuangan dari debiturnya tersebut. Jika Bank tersebut mengetahui status yang sebenarnya dari debiturnya tersebut, maka Bank itu tidak akan memberikan pinjaman tambahan terhadap debiturnya tersebut.

Dalam hal ini, Bank tersebut mempunyai dasar hukum untuk meminta pertanggungjawaban perdata, yaitu pembayaran ganti rugi dari Akuntan Publik tersebut. Hal ini diatur secara tegas dalam Pasal 44 PMK Nomor 17/PMK.01/2008. Inti peraturan itu bahwa Akuntan Publik atau KAP bertanggung jawab atas seluruh jasa yang diberikannya. Tanggung jawab dari Akuntan Publik terhadap konsekuensi dari hasil Audit Laporan Keuangan yang dilakukannya yang dimaksud dalam Pasal 44 tersebut walaupun berdasarkan PMK itu hanya terbatas pada pemberian sanksi administrasi, akan tetapi berdasarkan Pasal 1365 KUH Perdata mewajibkan Akuntan Publik untuk mengganti kerugian yang dialami oleh Bank sebagai konsekuensi dari tindakan melawan hukum yang telah dilakukannya, sehubungan dengan Laporan Keuangan yang hadir secara menyesatkan tersebut.

Lebih jauh diatur dalam Pasal 1366 KUH Perdata bahwa pertanggungjawaban, dalam konteks tulisan ini, seorang Akuntan Publik terhadap pihak yang dirugikan, tidak saja untuk kerugian yang dialami oleh pihak yang dirugikan tersebut sebagai akibat dari perbuatannya, akan tetapi termasuk juga untuk kerugian yang disebabkan kelalaian ataupun kurang hati-hatiannya. Dan dalam Pasal 1367 KUH Perdata bahwa Akuntan Publik juga bertanggungjawab terhadap perbuatan orang-orang yang menjadi tanggungannya.



Dari ketentuan KUH Perdata tersebut, dapat dipahami bahwa walaupun seorang Akuntan Publik telah mendapatkan sanksi administrasi sebagai konsekuensi dari pelanggaran-pelanggaran yang dimaksud dalam Pasal 62, Pasal 63, Pasal 64, dan Pasal 65 PMK Nomor 17/PMK.01/2008, akan tetapi tetap saja pertanggungjawaban untuk menggantik kerugian pihak-pihak yang dirugikan akibat dari pelanggaran tersebut dapat dilakukan oleh pihak-pihak yang berhak atas pemenuhan ganti rugi tersebut berdasarkan Pasal 1365 KUH Perdata. Adanya kasus-kasus dimana pihak-pihak pengguna Laporan Keuangan yang disajikan oleh Akuntan Publik, pernah melakukan gugatan perdata berdasarkan gugatan Perbuatan Melawan Hukum seperti yang dijelaskan tersebut di atas memberikan bukti bahwa ada proses hukum terhadap Akuntan Publik.

Sehubungan dengan kewajiban untuk mengganti kerugian sebagai akibat dari Perbuatan Melawan Hukum itu, maka langkah pemenuhan dari ganti kerugian tersebut berdasarkan Pasal 1131 KUH Perdata, mengatur sebagai berikut: Segala kebendaan siberutang, baik yang bergerak maupun yang tak bergerak, baik yang sudah ada maupun yang baru akan ada di kemudian hari, menjadi tanggungan untuk segala perikatan perseorangan. Pasal itu jelas mengatur bahwa harta pribadi dari pihak yang dihukum untuk membayar ganti rugi lah yang digunakan untuk membayar ganti kerugian akibat Perbuatan Melawan Hukum tersebut.

Sehubungan dengan tanggungjawab perdata tersebut, sangat perlu kiranya diperhatikan bentuk dari badan usaha suatu KAP. Berdasarkan Pasal 16 PMK Nomor 17/PMK.1/2008, sebuah KAP hanya dapat berbentuk Perseorangan ataupun Persekutuan Perdata atau Persekutuan Firma. Mengingat badan usaha yang menjadi dasar dari KAP tersebut bukanlah berbentuk badan hukum, maka tanggung jawab terhadap kewajiban untuk mengganti kerugian terhadap pihak yang dirugikan, sesuai dengan ketentuan Pasal 1365 KUH Perdata, dibebankan kepada pribadi dari anggota persekutuan tersebut secara tanggung renteng.

Dengan pengertian lain, bahwa harta yang akan menjadi jaminan pembayaran terhadap pemenuhan ganti-ganti rugi tersebut adalah harta pribadi dari masing-masing Akuntan Publik dalam hal KAP yang merupakan badan usaha dalam menjalankan jasanya berbentuk Perorangan ataupun Persekutuan Perdata ataupun Persekutuan Firma.

Dalam ketentuan hukum Indonesia, tidak dikenal adanya pembatasan pertanggungjawaban pribadi dari anggota persekutuan perdata, baik yang berbentuk firma ataupun non firma. Artinya dalam hal total dari nilai kerugian yang dibebankan kepadanya tersebut tidak mencukupi untuk dibayarkan dari hartanya, maka ada kemungkinan seorang Akuntan Publik untuk dapat dipailitkan secara pribadi sepanjang ketentuan dalam Pasal 2 ayat (1) dari Undang-Undang Nomor 37

Tahun 2004, tentang Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang terpenuhi. Berbeda halnya di Amerika dan beberapa Negara lainnya, yang mengenal adanya pembatasan pertanggungjawaban dari anggota persekutuan perdata dalam suatu badan usaha yang berbentuk *Limited Liability Partnership (LLP)*.

Potensi pertanggungjawaban secara pribadi ini harus menjadi perhatian yang sungguh-sungguh dipahami oleh setiap Akuntan Publik untuk dapat kiranya menghindarkan setiap sikap-sikap yang bertentangan dengan ketentuan hukum dan pengaturan Kode etik profesi Akuntan Publik yang berlaku.

Peran dari Komite Audit untuk mencegah pelanggaran sangat penting karena Komite Audit bertujuan:

- 1) Memastikan laporan keuangan yang dikeluarkan tidak menyesatkan dan sesuai dengan praktik akuntansi yang berlaku umum;
- 2) Memastikan bahwa internal kontrolnya memadai;
- 3) Menindaklanjuti terhadap dugaan adanya penyimpangan yang material di bidang keuangan dan implikasi hukumnya;
- 4) Merekomendasikan seleksi auditor eksternal.

Komite audit mempunyai peran yang sangat penting dan strategis dalam hal memelihara kredibilitas proses penyusunan laporan keuangan seperti halnya menjaga terciptanya sistem pengawasan perusahaan yang memadai serta dilaksanakannya *good corporate governance*. Dengan berjalannya fungsi komite audit secara efektif, maka kontrol terhadap perusahaan akan lebih baik sehingga konflik keagenan yang terjadi akibat keinginan manajemen untuk meningkatkan kesejahteraannya sendiri dapat diminimalisasi.

Tiga Faktor yang mempengaruhi keberhasilan komite audit dalam menjalankan tugasnya yaitu

- 1) Kewenangan formal dan tertulis;
- 2) Kerja sama manajemen; dan
- 3) Kualitas/kompetensi anggota komite audit.

Dalam rangka penyelenggaraan pengelolaan perusahaan yang baik (*good corporate governance*), BEI mewajibkan perusahaan tercatat wajib memiliki komisariss independen dan komite audit. Keanggotaan komite audit sekurang-kurangnya 3 anggota, seorang diantaranya komisariss independen perusahaan tercatat sekaligus menjadi ketua komite, sedangkan pihak lain adalah pihak eksternal yang independen dan sekurang-kurangnya salah seorang memiliki kemampuan di bidang akuntansi dan keuangan.

Dengan adanya komite audit dalam suatu perusahaan, maka proses pelaporan keuangan perusahaan akan termonitor dengan baik. Agar komite audit dapat menjalankan tugasnya dengan benar dan efektif, maka diperlukan kualifikasi-

kualifikasi khusus yang memadai agar maksimal dalam menjalankan tugas dan tanggung jawabnya seperti komite audit hendaknya kompeten serta memiliki independensi.

Selain konsekuensi Perdata, pelanggaran sikap profesionalisme yang dilakukan oleh Akuntan Publik juga dapat memberikan akibat yang bersifat pidana. Pada dasarnya hal ini telah diusulkan oleh pemerintah dalam Rancangan Undang-Undang Akuntan Publik yang saat ini telah berada dalam tahap pembahasan akhir. Dimana selain konsekuensi yang bersifat hukuman sanksi administratif, antara lain dalam Pasal 46 Undang-Undang Akuntan Publik tersebut yang memberikan konsekuensi pidana untuk waktu maksimum 6 Tahun dan denda maksimum Rp 300.000.000 (tiga ratus juta rupiah) bagi Akuntan Publik yang terbukti:

- a) melanggar Pasal 32 ayat 6 yang isinya mewajibkan seorang Akuntan Publik untuk mematuhi SPAP serta peraturan perundang-undangan yang berlaku, dimana pelanggar terhadap hal tersebut telah menimbulkan kerugian bagi pihak lain;
- b) pendapat atas Laporan Keuangan tidak berdasarkan bukti audit yang sah, relevan dan cukup;
- c) melanggar ketentuan asal 37 ayat (1) huruf g dengan melakukan tindakan yang mengakibatkan kertas kerja dan dokumen-dokumen lain yang berkaitan dengan pemberian jasa tidak apat digunakan sebagaimana mestinya, dan juga huruf j dalam melakukan manipulasi data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan;
- d) Atau memberikan pernyataan tidak benar, dokumen palsu atau dokumen yang dipalsukan untuk mendapatkan atau memperbaharui ijin Akuntan Publik atau untuk mendapatkan ijin usaha KAP atau ijin pendirian cabang KAP.

Ketentuan pidana tersebut secara tegas ditentang oleh IAPI secara khusus terhadap pengenaan akibat pidana dalam hal terbukti seorang Akuntan Publik dalam menjalankan tugas profesinya tidak melakukannya berdasarkan ketentuan yang telah diatur dalam SPAP. Padahal, konsekuensi dari pelanggaran SPAP tersebut dimata para akuntan publik seharusnya merupakan suatu pelanggaran yang bersifat administratif sehingga sepatasnya dikenakan ketentuan sanksi administratif bukan tindakan pidana.

Pada dasarnya, walaupun ketentuan pidana diatur dalam PMK Nomor 17/PMK.01/2008 dan Undang-Undang Akuntan Publik, tetap saja tindakan pelanggaran yang dilakukan oleh Akuntan Publik untuk berprofesi secara profesional membuka potensi untuk dipidanakan oleh orang-orang yang dirugikan olehnya. Misalnya dalam hal terjadinya kedekatan yang sangat antara Akuntan

Publik tersebut dengan klien, atau bahkan juga mungkin pemilik ataupun Akuntan Publik tersebut mempunyai hubungan keluarga langsung terhadap klien yang menggunakan jasanya tersebut, ataupun Akuntan Publik tersebut mendapatkan imbalan khusus.

Sehingga dapat saja seorang Akuntan Publik melakukan tindakan kejahatan bahkan antara lain dengan cara memalsukan surat seperti yang diatur dalam Pasal 263 dan Pasal 264 KUHP, ataupun melakukan penipuan ataupun kebohongan seperti yang diatur dalam Pasal 378 KUHP, yang dapat dikutip sebagai berikut:

1. Pasal 263 (1) KUHP, Barangsiapa membuat secara tidak benar atau memalsu surat yang dapat menimbulkan suatu hak, perikatan atau pembebasan utang, atau yang diperuntukkan sebagai bukti dari suatu hal, dengan maksud untuk memakai atau menyuruh orang lain pakai surat tersebut seolah-olah isinya benar dan tidak dipalsu, diancam, jika pemakaian tersebut dapat menimbulkan kerugian, karena pemalsuan surat, dengan pidana penjara paling lama 6 Tahun.
2. Pasal 378 KUHP, Barang siapa dengan maksud untuk menguntungkan diri sendiri atau orang lain secara melawan hukum dengan memakai nama palsu atau martabat palsu; dengan tipu muslihat ataupun dengan rangkaian kebohongan, menggerakkan orang lain untuk menyerahkan barang sesuatu kepadanya, supaya memberi utang maupun menghapuskan piutang, diancam, karena penipuan, dengan pidana penjara paling lama 4 Tahun.

Jika Akuntan Publik tidak melakukan tindak kejahatan tersebut secara langsung akan tetapi keterlibatannya dalam tindak pidana kejahatan pemalsuan surat ataupun penipuan tersebut dilakukan dengan cara turut melakukan ataupun membantu melakukan seperti yang diatur dalam Pasal 55 dan 56 KUHP, yang dikutip sebagai berikut:

1. Pasal 55 ayat (1) KUHP: Dipidana sebagai pembuat (*dader*) sesuatu perbuatan pidana: Ke-1, mereka yang melakukan menyuruh melakukan dan yang turut serta melakukan perbuatan; Ke-2, mereka yang dengan memberi atau menjanjikan sesuatu, dengan menyalahgunakan kekuasaan atau martabat, dengan kekerasan, ancaman atau penyesatan, atau dengan memberikesempatan, sarana atau keterangan, sengaja menganjurkan orang lain supaya melakukan perbuatan.
2. Pasal 56 KUHP: Dipidana sebagai pembantu (*medepichtige*) suatu kejahatan: Ke-1, mereka yang sengaja memberi bantuan pada waktu kejahatan dilakukan; Ke-2, Mereka yang sengaja memberi kesempatan, sarana atau keterangan untuk melakukan kejahatan.

Adanya temuan yang sangat berlebihan bahwa ketentuan hukum pidana telah diatur secara umum dalam KUHP, maka seharusnya pertanggungjawaban secara pidana tidak perlu ada pengaturan ulang dalam Undang-Undang Akuntan Publik, karena secara umum, tindakan-tindakan yang berhubungan dengan melakukan ataupun turut serta ataupun turut membantu melakukan kejahatan, akan memberikan konsekuensi pertanggungjawaban pidana terhadap seorang Akuntan Publik seperti yang dijelaskan dalam Pasal-Pasal pidana tersebut di atas. Pemberian hukuman yang bersifat sanksi administratif, secara hukum tidak dapat menghapuskan akibat pidana yang diancamkan kepada seorang Akuntan Publik yang terbukti melakukan ataupun terlibat dalam tindakan kejahatan penipuan ataupun pemalsuan surat tersebut.

Jelas sikap profesional dari Akuntan Publik timbul bukan karena rangkaian ancaman hukuman administratif, perdata dan bahkan pidana yang dapat menjatuhnya dalam hal terjadinya pelanggaran tersebut, akan tetapi lebih karena memang dunia bisnis Indonesia membutuhkan suatu proses perjalanan yang sehat dan transparan, sehingga dalam hal menyajikan suatu keberadaan suatu perusahaan melalui laporan keuangannya tersebut, publik sangat membutuhkan akuntan publik yang benar-benar mempunyai kemampuan yang baik, professional dan independen dalam menjamin maksimumnya tingkat akurasi kebenaran dari hasil pernyataan pendapatnya terhadap Laporan Keuangan tersebut.

Ide Negara hukum formal masih mempertahankan unsur Negara hukum klasik atau Negara penjaga malam, tetapi melengkapinya dengan unsur-unsur lain. Pelopor ide Negara hukum formal yaitu Julius Stal, ada empat unsur Negara hukum formal, yaitu;

- 1) Perlindungan terhadap Hak Asasi Manusia (HAM);
- 2) Pemisahan kekuasaan;
- 3) Setiap tindakan pemerintah harus berdasarkan peraturan undang-undang; dan
- 4) Adanya peradilan administrasi yang berdiri sendiri.<sup>64</sup>

Indonesia sebagai Negara Hukum yang berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945 bertujuan mewujudkan tata kehidupan bangsa yang sejahtera aman, tertib dan tentram. Berdasarkan kedaulatan hukum (*recht souveriniteit*), yang memiliki bahkan merupakan kekuasaan tertinggi di dalam suatu negara yaitu hukum. Seperti yang telah disinggung diatas bahwa sebagai Negara hukum, Indonesia menempatkan hukum dalam segala aspek kehidupan bermasyarakat, berbangsa dan bernegara termasuk di dalamnya dalam penyelenggaraan

---

<sup>64</sup> Hotma P.Sibuea, *Asas Negara Hukum, Peraturan Kebijakan dan Asas-Asas Hukum Pemerintahan yang Baik*, Erlangga, Jakarta, 2010, h. 29

pemerintahan. Selanjutnya ketentuan hukum yang bertalian dengan pertanggungjawaban pidana berfungsi sebagai penentu syarat-syarat yang ada pada diri seseorang, sehingga memenuhi unsur untuk dijatuhi ketentuan pidana.

Aturan pertanggungjawaban pidana merupakan saringan pengenaan pidana, yakni hanya dapat diterapkan terhadap mereka yang memiliki kesalahan, dan pidana dikenakan sebatas kesalahan tersebut. Sebagai suatu pengertian yang normatif, kesalahan merupakan masalah penilaian yang dilakukan berdasarkan norma.

Moelyatno dalam Choirul Huda hal-hal mungkin dipertanggungjawabkan pidana bahwa: Orang tidak mungkin dipertanggungjawabkan pidana jika yang bersangkutan tidak melakukan perbuatan pidana.<sup>65</sup> Dengan demikian, hanya dengan melakukan tindak pidana seseorang dapat dimintai pertanggungjawaban.

Perbuatan pidana yang dilakukan juga tidak lepas dari adanya kehendak atau kesengajaan untuk melakukan atau tidak melakukan suatu perbuatan yang dilarang atau diharuskan oleh undang-undang. Dalam hal ini Teori kehendak dikemukakan oleh Von Hippel dalam bukunya *Die Grenze Vorsatz und Fahrlässigkeit* terbitan Tahun 1903.<sup>66</sup>

Menurut Memorie van Toelichting (MvT) unsur kesengajaan meliputi *willens en wetens* (“menghendaki” atau “mengetahui”).<sup>67</sup> Hoge Raad mengartikan *willens* atau *menghendaki*, sebagai hendak untuk melakukan suatu perbuatan tertentu; dan *wetens*, atau *mengetahui* diartikan sebagai mengetahui, atau dapat mengetahui. Bahwa perbuatan tersebut dapat menimbulkan akibat sebagaimana dikehendaki. Sehingga inti dari *opzet* (kesengajaan) adalah *willens en wetens*, atau kehendak dan kesadaran seseorang yang melakukan perbuatan dengan sengaja harus *menghendaki* perbuatannya. Harus pula menyadari atau mengerti akan akibat dari perbuatan itu, sehingga dengan demikian kesengajaan adalah melaksanakan suatu perbuatan yang didorong oleh suatu keinginan untuk berbuat atau bertindak. Untuk menentukan apakah suatu perbuatan serta akibat dari perbuatan itu dapat dikehendaki atau tidak, maka dikenal dua macam teori, yaitu:

- a. teori kehendak (*wilstheorie*);
- b. teori pengetahuan (*voorstellingstheorie*).<sup>68</sup>

Berdasarkan teori kehendak (*wilstheorie*), kesengajaan adalah kehendak yang diarahkan pada terwujudnya perbuatan, seperti dirumuskan dalam undang-

<sup>65</sup> Ibid.h.20

<sup>66</sup> Leden Marpaung, *Asas- Teori-Praktek Hukum Pidana*, Sinar Grafika, Jakarta, 2008, h..14

<sup>67</sup> Sonny Keraf dan Mikhail Dua dalam Hyronimus Rhiti, *Filsafat Hukum*, Universitas Atmajaya, Yogyakarta, 2011, h..22

<sup>68</sup> *Ibid*

undang (*wet*). Sedangkan menurut teori pengetahuan, keseengajaan adalah kehendak untuk berbuat dengan mengetahui unsur-unsur yang diperlukan menurut rumusan.

Jadi, apabila auditor yakin bahwa laporan-laporan itu tidak disajikan secara wajar atau tidak dapat mencapai kesimpulan karena bukti yang tidak mencukupi, auditor mempunyai tanggungjawab untuk memberitahu pemakai laporan auditor.

#### **1.6.2.5. Penjelasan Konsep Laporan Keuangan**

Laporan keuangan atau *financial statement* perusahaan yang dihasilkan melalui jalannya sistem akuntansi merupakan representasi manajemen perusahaan, yang memegang tanggung jawab utama untuk memberikan gambaran mengenai kondisi keuangan serta kinerja perusahaan.

Laporan keuangan menyajikan informasi yang dibutuhkan berbagai pihak seperti pemerintah, rakyat, pemegang saham, penanam modal baik asing maupun dalam negeri dan para kreditur untuk pengambilan keputusan-keputusan yang harus dilakukan dengan cepat berdasarkan informasi yang memadai. Laporan keuangan yang akan disajikan harus terlebih dahulu diaudit sebelum dikonsumsi oleh publik.

Dengan laporan keuangan diharapkan dapat diambil keputusan-keputusan yang tepat dan strategis. Perkembangan perusahaan menjadikan pelaporan keuangan perusahaan publik menjadi bagian yang sangat penting dalam aktivitas perusahaan sehubungan dengan penerapan prinsip keterbukaan, yaitu hak-hak para pemegang saham yang harus diberi informasi dengan benar dan tepat pada waktunya mengenai perusahaan agar dapat ikut berperan serta dalam pengambilan keputusan mengenai perubahan-perubahan yang mendasar atas perusahaan, dan turut memperoleh bagian dari keuntungan perusahaan guna mengakomodir kepentingan investor.

Laporan keuangan adalah hasil akhir dari proses akuntansi yang ditujukan untuk memberikan informasi yang berguna bagi pengambil keputusan atas perusahaan.<sup>69</sup> Menurut PSAK Nomor 1 Standar Akuntansi Keuangan (SAK), Kegunaan laporan keuangan dalam suatu perusahaan adalah sebagai alat pertanggungjawaban dalam penyebaran informasi oleh pengurus (direksi) kepada pemilik atau kepada publik.

Laporan keuangan atau biasa disebut juga sebagai laporan Tahunan dalam Undang-Undang Persroan Terbatas diatur pada BAB IV, Bagian Kedua yang terdiri atas Pasal 66-69 yang berisi ketentuan sebagai berikut:

Pasal 66 ayat (1) Undang-Undang Perseroan Terbatas mengatur mengenai mekanisme penyampaian laporan keuangan oleh direksi kepada Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS). Direksi bertugas membuat laporan Tahunan perseroan

---

<sup>69</sup> Dr.Mahmul Siregar,SH.,M.Hum, "*Pengantar Akuntansi Untuk Perusahaan*", Bahan kuliah Akuntansi Untuk Ahli Hukum, Fakultas Hukum Universitas Sumatera Utara, 2008, h..2

kemudian disampaikan terlebih dahulu kepada dewan komisaris untuk ditelaah, setelah selesai ditelaah oleh dewan komisaris baru kemudian disampaikan kepada RUPS dalam jangka waktu paling lambat 6 (enam) bulan setelah Tahun buku perseroan berakhir.

Pasal 66 ayat (2) Undang-Undang Perseroan Terbatas mengatur apa saja yang harus dimuat dalam laporan Tahunan. Laporan Tahunan tersebut harus memuat:

- a. Laporan keuangan yang terdiri atas sekurang-kurangnya neraca akhir Tahun buku yang baru lampau dalam perbandingan dengan Tahun buku sebelumnya, laporan laba rugi dari Tahun buku yang bersangkutan, laporan arus kas, dan laporan perubahan ekuitas, serta catatan atas laporan keuangan tersebut;
- b. Laporan mengenai kegiatan perseroan;
- c. Laporan pelaksanaan tanggung jawab social dan lingkungan;
- d. Rincian masalah yang timbul selama Tahun buku yang mempengaruhi kegiatan usaha perseroan;
- e. Laporan mengenai tugas pengawasan yang telah dilaksanakan oleh dewan komisaris selama Tahun buku yang baru lampau;
- f. Nama anggota direksi dan anggota dewan komisaris;
- g. Gaji dan tunjangan bagi anggota direksi dan gaji atau honorarium dan tunjangan bagi anggota dewan komisaris perseroan untuk Tahun yang baru lampau.

Sehubungan dengan pembuatan laporan tahunan berdasarkan Pasal 66 ayat (2) maka dalam Pasal 66 ayat (3) memerintahkan kepada direksi untuk menyusun laporan keuangan berdasarkan standar akuntansi keuangan. Yang dimaksud dengan “standar akuntansi keuangan” menurut penjelasan Pasal 66 ayat (3) adalah standar yang ditetapkan oleh Organisasi Profesi Akuntansi Indonesia yang diakui pemerintah Republik Indonesia.

Pasal 66 ayat (4) Undang-Undang Perseroan Terbatas menegaskan bagi atau terhadap perseroan yang wajib diaudit, maka neraca keuangan dan laporan laba rugi yang telah diaudit itu, harus disampaikan kepada Menteri sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Pasal 67 ayat (1) Undang-Undang Perseroan Terbatas mengatur penandatanganan laporan Tahunan. Laporan Tahunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 66 ayat (1) ditandatangani oleh semua anggota direksi dan semua anggota dewan komisaris yang menjabat pada Tahun buku yang bersangkutan dan disediakan di kantor perseroan sejak tanggal panggilan RUPS untuk dapat diperiksa oleh pemegang saham.



Pada Pasal 67 ayat (3) Undang-Undang Perseroan Terbatas menegakkan penerapan anggapan hukum (*rechtsvermoeden, legal presumption*) yang menyebutkan anggota direksi dan anggota dewan komisaris yang tidak menandatangani dianggap menyetujui laporan tahunan tersebut. Berarti melalui penerapan anggapan hukum ini, dia sepenuhnya ikut memikul tanggung jawab hukum atas kebenaran yang tercantum dalam laporan tahunan.

Pasal 68 ayat (1) Undang-Undang Perseroan Terbatas mengatur kewajiban direksi untuk menyerahkan laporan keuangan perseroan kepada akuntan publik untuk diaudit, apabila:

- a. Kegiatan untuk perseroan adalah menghimpun dan/atau mengelola dana masyarakat;
- b. Perseroan menerbitkan surat pengakuan utang kepada masyarakat;
- c. Perseroan merupakan Perseroan Terbuka;
- d. Perseroan merupakan persero;
- e. Perseroan mempunyai aset dan/atau jumlah peredaran usaha dengan jumlah nilai paling sedikit Rp 25.000.000.000,00 (dua puluh lima miliar rupiah); Menurut Pasal 68 ayat (6) Undang-Undang Perseroan Terbatas, jumlah ini bisa dikurangi. Namun pengurangan besarnya jumlah nilai tersebut ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah (PP);
- f. Diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.

Pasal 69 ayat (1) Undang-Undang Perseroan Terbatas memuat ketentuan tentang persetujuan laporan tahunan termasuk pengesahan laporan keuangan serta laporan tugas pengawasan dewan komisaris yang dilakukan oleh RUPS.

Pasal 69 ayat (3) Undang-Undang Perseroan Terbatas menyebutkan anggota direksi dan anggota dewan komisaris bertanggung jawab secara renteng apabila laporan keuangan yang disediakan tidak benar atau menyesatkan. Dalam penjelasan Pasal 69 ayat (3) tersebut, laporan keuangan yang dihasilkan harus mencerminkan keadaan yang sebenarnya dari aktiva, kewajiban, modal dan usaha dari Perseroan. Apabila laporan keuangan yang disediakan ternyata tidak benar dan/atau menyesatkan, anggota direksi dan anggota dewan komisaris secara tanggung renteng bertanggung jawab terhadap pihak yang dirugikan. Akan tetapi, anggota direksi dan anggota komisaris “dibebaskan” dari tanggung jawab tersebut dengan syarat, apabila mereka dapat membuktikan bahwa keadaan itu bukan karena kesalahannya.<sup>70</sup>

Direksi selaku pengurus dan pengelola perusahaan memiliki kewajiban untuk membuat laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban direksi kepada pemegang saham. Audit atas laporan keuangan berfungsi untuk menjamin isi

---

<sup>70</sup>Ibid.h..45

laporan tersebut telah disajikan dengan keadaan yang sebenarnya dan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Penyajian laporan keuangan yang benar merupakan upaya perlindungan kepentingan pemegang saham suatu perusahaan.

Kedudukan, tugas dan tanggung jawab auditor dalam melakukan pemeriksaan perseroan serta bagaimana peran auditor dalam melindungi kepentingan pemegang saham. Secara kualitatif peraturan perundang-undangan telah mengatur pelaksanaan audit atas laporan tahunan dan laporan keuangan perusahaan di Indonesia yang bertujuan sebagai salah satu upaya menjamin kewajaran laporan keuangan. Auditor dalam melaksanakan pemeriksaan perseroan merupakan pihak yang ahli dan profesional yang menyediakan jasanya untuk mengumpulkan bukti audit sebagai pendukung dalam pendapat atas kewajaran suatu laporan tahunan dan laporan keuangan.

Auditor bertanggung jawab baik secara profesi, pidana dan administrasi serta secara perdata atas pendapat yang diberikannya jika mengakibatkan kerugian kepada pihak lain. Pihak manajemen berkepentingan untuk menyajikan laporan keuangan sebagai suatu gambaran prestasi kerja mereka. Laporan ini berpotensi dipengaruhi oleh kepentingan pribadi. Sementara pihak ketiga yaitu pihak eksternal selaku pemakai laporan keuangan sangat berkepentingan untuk mendapatkan laporan keuangan yang dapat dipercaya.

Dibutuhkan pihak ketiga yang independen sebagai mediator pada hubungan prinsipal dengan agen. Pihak ketiga ini berfungsi untuk memonitor perilaku manajer (agen) apakah sudah bertindak sesuai dengan keinginan prinsipal.

Auditor adalah pihak ketiga yang dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak prinsipal dengan pihak manajemen dalam mengelola keuangan perusahaan

Auditor melakukan fungsi monitoring pekerjaan manajer melalui sebuah sarana yaitu laporan tahunan. Tugas auditor adalah memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan perusahaan. Selanjutnya laporan keuangan yang telah diaudit tersebut dapat digunakan sebagai sumber informasi baik oleh prinsipal maupun oleh investor yang akan menanamkan modalnya pada perusahaan tersebut. "Tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pemakai dalam pengambilan keputusan ekonomi"

Auditor memiliki peran penting memberikan keyakinan kepada investor untuk menginvestasikan kepada perusahaan yang dipilihnya. Data dan informasi perusahaan akan lebih mudah dipercaya dan digunakan oleh investor dan pemakai laporan keuangan lainnya apabila laporan keuangan yang mencerminkan kinerja dan

kondisi keuangan perusahaan telah mendapat pernyataan wajar dari auditor. Pernyataan auditor diungkapkan melalui opini auditor.

Carlson melakukan studi yang mengidentifikasi reaksi investor terhadap opini auditor yang memuat informasi kelangsungan hidup perusahaan berdasarkan pengungkapan hasil analisis laporan keuangan, investor perlu mengetahui hasil dari pemeriksaan auditor mengenai keadaan keuangan yang sebenarnya.<sup>71</sup>

Arens mengemukakan bahwa laporan audit adalah tahap terakhir dari keseluruhan proses audit, laporan audit merupakan alat komunikasi bagi auditor untuk mengkomunikasikan hasil temuannya dalam proses audit. Opini audit diberikan oleh auditor setelah melakukan serangkaian proses audit. Jadi auditor dalam memberikan opini audit telah didasarkan pada keyakinannya dan telah sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik. Akan tetapi, pada praktiknya banyak terjadi pelanggaran terhadap peraturan audit yang dilakukan oleh auditor.<sup>72</sup>

Misalnya auditor sengaja berpihak pada klien untuk memperoleh imbalan yang besar atau untuk meningkatkan reputasi Kantor Akuntan Publik. Kondisi ini memungkinkan auditor tidak memperhatikan aspek *going concern* ketika memberikan opini audit. Dampak yang tidak diharapkan dari opini *going concern* mendorong manajemen untuk mempengaruhi auditor dan menimbulkan konsekuensi negatif dalam pengeluaran opini *going concern*.

Penyajian laporan keuangan yang benar dan tidak menyesatkan merupakan bentuk itikad baik direksi dalam menjalankan pengurusan perseroan sebaliknya manipulasi dan rekayasa isi laporan keuangan yang dapat merugikan pemegang saham merupakan contoh itikad buruk direksi dalam mengurus perseroan yang dapat dicegah dengan melaksanakan audit terhadap laporan keuangan. Auditor berperan untuk menilai laporan keuangan telah disajikan dengan memenuhi prinsip transparansi dan akuntabilitas sebagai salah satu sarana perlindungan kepentingan pemegang saham khususnya kepentingannya atas keterbukaan informasi yang materil serta kepentingannya untuk mendapatkan laporan yang tepat dan akurat.

Di kemudian hari pembuat peraturan perundangan-undangan membuat suatu aturan yang khusus mengatur tentang pelaksanaan audit bagi perusahaan

---

<sup>71</sup> Carlson, Steven J., William Glezen, Michael Benefield. 1998. *An Investigation of Investor Reaction to the Information Content of a Going Concern Audit Report while Controlling for Concurrent Financial Statement Disclosures*, Journal of Business and Economics. Vol.37, No.3

<sup>72</sup> Arens, A. Alvin, Elder, J. Randal dan Mark S. Beasley. *Auditing dan Jasa Asuransi Pendekatan Terintegrasi* Edisi ke 12 Jilid 1. Jakarta: Erlangga, 2008, h.23

sehingga dapat memudahkan masyarakat dalam memahami pentingnya pelaksanaan audit terhadap laporan keuangan perusahaan di Indonesia

#### **1.6.2.6. Penjelasan Konsep Independensi Akuntan Publik**

Menurut Alvin A.Arens, Randal J.Elder, dan Mark S.Beasley pengertian independensi adalah "Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak biasa. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan. Independensi dalam fakta (*independen in fact*) ada bila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang audit, sedangkan independensi dalam penampilan (*independen in appearance*) adalah hasil dari interpretasi lain atas independen ini".<sup>73</sup> Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati menjelaskan bahwa independensi artinya tidak mudah dipengaruhi, netral karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum".<sup>74</sup>

Dalam buku Standar Profesi Akuntan Publik 2001 seksi 220 PSA Nomor 04 alinea 2, dijelaskan bahwa: "Independensi itu berarti tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (dibedakan dalam hal berpraktik sebagai *auditor intern*). Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bilamana tidak demikian halnya, bagaimana sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru paling penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya".

Pengauditan adalah suatu proses sistematis untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi secara objektif untuk untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Profesi akuntan publik adalah profesi yang unik karena dalam menjalankan tugas profesinya seorang akuntan publik harus bisa menggunakan keahlian profesinya dengan tetap mempertahankan sikap independensi. Berbeda dengan profesi lainnya yang harus mentaati perintah atau keinginan pengguna jasa profesi karena *fee* yang diberikan, seorang akuntan publik justru harus independen dalam melaksanakan audit dan saat memberikan hasil laporan audit kepada klien meskipun

---

<sup>73</sup> Arens, Elder and Beasley, *Auditing dan Jasa Assurance*, Alih Bahasa Gina Gania, Edisi Indonesia, Penerbit Erlangga, Jakarta. 2008 h..111

<sup>74</sup> Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati..*Auditing Konsep dasar dan Pedoman Pemeriksaan Akuntan Publik*: Graha Ilmu. Yogyakarta.2010.h. 58

ia dibayar oleh klien karena hasil laporan audit ini tidak hanya digunakan oleh klien tetapi juga oleh pengguna laporan keuangan auditan.

Menurut Surat Keputusan Menteri Keuangan (SK Menkeu) Nomor 43/KMK.071/1997 Tanggal 27 Januari 1997, sebagaimana diubah dengan SK. Menkeu Nomor 470/KMK.017/1999 tertanggal 4 Oktober 1999, Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah lembaga yang memiliki izin dari Menteri Keuangan sebagai wadah bagi akuntan publik dalam menjalankan pekerjaannya.

Independensi adalah suatu sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti bahwa auditor harus jujur dalam mempertimbangkan fakta sesuai dengan kenyataannya. Artinya bahwa apabila auditor menemukan adanya kecurangan dalam laporan keuangan klien maka auditor harus berani mengungkapkannya bebas dari tekanan klien atau pihak lain yang berkepentingan terhadap laporan keuangan.

Ada dua sikap independensi yang harus dimiliki oleh akuntan publik/auditor yaitu:

1. *Independence in fact*

Akuntan Publik/Auditor harus jujur dalam mempertimbangkan fakta yang ada dan dapat bersikap tidak memihak dalam memberikan pendapat. Sikap independen ini adalah sikap mental yang ada dalam diri pribadi akuntan publik sehingga masyarakat pengguna sulit mengukur apakah akuntan tersebut jujur atau tidak.

2. *Independence in appearance*

Masyarakat mendapatkan kesan bahwa akuntan publik bisa memperlihatkan tindakan-tindakan yang independen. Oleh karena itu akuntan publik harus selalu menjaga tindakan dan perbuatannya agar tidak mempengaruhi kepercayaan masyarakat.

Menurut Abdul Halim ada dua konsep lainnya yaitu berkaitan dengan independensi dalam diri pribadi auditor secara individual (*practitioner-independence*) dan independensi auditor secara bersama-sama dalam profesi (*profession-independence*).

Pada independensi individual auditor dituntut untuk bersikap tidak memihak dan percaya diri dalam melaksanakan pemeriksaan. Hal ini berarti bahwa selain harus jujur dan independen, auditor juga bebas atau independen dalam memilih teknik dan prosedur audit, mengemukakan fakta hasil pemeriksaan dan pemberian pendapat dan rekomendasi yang diberikan. Sedangkan independensi secara profesi lebih menekankan pada pandangan masyarakat baik masyarakat bisnis atau organisasi profesi lain terhadap profesi akuntan publik.

Faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor

Tidak dapat dipungkiri bahwa bahwa klien berusaha agar laporan keuangan yang dibuat oleh klien mendapatkan opini yang baik oleh auditor. Banyak cara dilakukan agar auditor tidak menemukan kesalahan dalam penyusunan laporan keuangan bahkan yang lebih parah lagi adalah kecurangan-kecurangan yang dilakukan tidak dapat dideteksi oleh auditor. Independensi akuntan publik dapat terpengaruh jika akuntan publik mempunyai kepentingan keuangan atau mempunyai hubungan usaha dengan klien yang diaudit.

Menurut Lanvin independensi auditor dipengaruhi oleh faktor-faktor sebagai berikut:

- a. Ikatan keuangan dan usaha dengan klien
- b. Jasa-jasa lain selain jasa audit yang diberikan klien
- c. Lamanya hubungan kantor akuntan publik dengan klien.<sup>75</sup>

Jenis – jenis audit:

1. Audit Laporan Keuangan

Audit laporan keuangan menentukan apakah laporan keuangan sebagai keseluruhan yaitu informasi kuantitatif yang akan diperiksa dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu yang telah ditetapkan.

2. Audit Kesesuaian Audit kesesuaian adalah menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur yang ditetapkan oleh pihak yang berwenang.

3. Audit Operasional.

Audit operasional adalah pengkajian atas setiap bagian dari prosedur dan metode yang diterapkan suatu organisasi dengan tujuan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektifitas.

Jenis – jenis auditor:

1. Auditor Pemerintah adalah audit atas keuangan Negara pada instansi pemerintah.
2. Auditor Internadalah auditor yang bekerja pada suatu perusahaan dan oleh karenanya berstatus sebagai pegawai pada perusahaan tersebut.
3. Auditor Independen. Ini yang disebut akuntan publik yaitu fungsi pengauditan atas laporan keuangan yang diterbitkan perusahaan.

Standar Profesional Akuntan Publik

---

<sup>75</sup> Lavin, D. *Perception of The Independence of The Auditor*. The Accounting Review. Oxford, New York, 2010, h. .29

Setelah berlakunya Standar Baru, bagi Akuntan Publik yang berlaku mulai 1 Januari 2013, maka ada 4 (empat) macam standar profesional mutu pekerjaan akuntan publik yaitu:

1. Standar Auditing. Standar Auditing merupakan pedoman audit di atas laporan keuangan historis. Standar auditing terdiri atas 10 standar dan dirinci dalam bentuk Pernyataan Standar Auditing (PSA). PSA berisi ketentuan dan pedoman utama yang harus diikuti oleh akuntan publik dalam melaksanakan penugasan audit. termasuk di dalam pernyataan standar auditing adalah Interpretasi Pernyataan Standar Auditing (IPSA), yang merupakan interpretasi resmi yang dikeluarkan oleh IAI terhadap ketentuan – ketentuan yang diterbitkan oleh IAI dan PSA.
2. Standar Atestasi. Memberikan kerangka untuk fungsi atestasi bagi jasa akuntan publik yang mencakup tingkat keyakinan tertinggi yang diberikan dalam jasa audit atas keuangan historis maupun tingkat keyakinan yang lebih rendah dalam jasa nonaudit.
3. Standar jasa akuntansi dan *review*. Memberikan kerangka untuk fungsi nonatestasi bagi jasa akuntan publik yang mencakup jasa akuntansi dan *review*.

Pedoman audit industri khusus. Industri memiliki operasi yang unik berdampak terhadap berbagai transaksi yang dicatat dalam akuntansi maka auditor memerlukan pedoman untuk melakukan audit terhadap industri tertentu.

4. Standar Atestasi dengan Standar Auditing. Audit atas laporan keuangan yang disusun berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum merupakan satu di antara atestasi yang dapat disediakan oleh kantor akuntan publik kepada masyarakat. Standar Auditing dengan Standar Pengendalian Mutu. PSA Nomor 01 hubungan standar auditing dengan standar pengendalian mutu (SA 161.03) menyebutkan bahwa standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntansi Indonesia berkaitan dengan pelaksanaan audit secara individual, standar pengendalian mutu berkaitan dengan pelaksanaan praktik audit akuntan publik secara keseluruhan.

## **1.7. Metode Penelitian**

### **1.7.1. Jenis Penelitian**

Penelitian hukum adalah suatu proses untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum guna menjawab isu-isu

hukum yang dihadapi.<sup>76</sup> Hal ini sesuai dengan karakter preskriptif ilmu hukum, yang berbeda dengan penelitian yang dilakukan di dalam keilmuan yang bersifat deskriptif yang menguji kebenaran ada tidaknya suatu fakta yang disebabkan oleh suatu faktor tertentu, penelitian hukum dilakukan untuk menghasilkan argumentasi, teori atau konsep baru sebagai preskripsi dalam menyelesaikan masalah yang dihadapi. Jika pada keilmuan yang bersifat deskriptif jawaban yang diharapkan adalah *true* atau *false*, sedangkan jawaban yang diharapkan di dalam penelitian hukum adalah *right*, *appropriate*, *inappropriate*, atau *wrong*. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa hasil yang diperoleh di dalam penelitian hukum sudah mengandung nilai. Menurut Peter Mahmud Marzuki bahwa penelitian hukum normatif adalah suatu proses untuk menemukan suatu aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum guna menjawab isu hukum yang dihadapi.<sup>77</sup>

Penelitian disertasi ini menitikberatkan pada telaah atau kajian terhadap hukum positif (hukum perundang-undangan), yang bersifat normatif. Hukum positif memiliki karakter normatif yang juga imperatif, artinya hukum positif itu merupakan perintah atau kehendak dari penguasa untuk dilaksanakan, dan menuntut untuk ditaati kehendak yang bersangkutan dengan setepat-tepatnya.<sup>78</sup> Sesuai dengan karakter hukum positif, maka titik berat penelitian hukum normatif terletak pada pengkajian terhadap masalah perundang-undangan dalam suatu tata hukum yang koheren.<sup>79</sup>

Kajian hukum positif menurut D.H.M. Meuwissen, memiliki karakter yang bersifat:

- a) sifat empiris analitis, yaitu memberikan pemaparan dan menganalisis tentang isi dan struktur hukum;
- b) sistematisasi gejala-gejala hukum;
- c) menginterpretasi hukum yang berlaku;
- d) menilai hukum yang berlaku, dan
- e) arti praktis dari ilmu hukum yang berkaitan erat dengan dimensi normatif.<sup>80</sup>

---

<sup>76</sup> Peter Mahmud Marzuki. 2010. *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana, h. 35.

<sup>77</sup> *Ibid.*

<sup>78</sup> Moch. Koesnoe, *Kritik Terhadap Ilmu Hukum*, Lembaga Riset dan Pengabdian Masyarakat, Fakultas Hukum Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta, 1981, h. 9.

<sup>79</sup> Soetandyo Wignyosubroto, *Sebuah Pengantar Ke Arah Perbincangan tentang Pembinaan Penelitian Hukum Dalam PJPT II*, Makalah Disampaikan Dalam Seminar Akbar 50 Tahun Kemerdekaan, BPHN, Departemen Kehakiman, Jakarta, 1995, h.5.

<sup>80</sup> DHM Meuwissen dalam Van Apeldorn's, *Inleiding tot de Studie van het Nederlandse Rechts*, WEJ., Tjeenk-Zwolle, 1985, page. 446-447



Untuk mempertajam analisis hasil penelitian disertasi ini, maka dalam pembahasannya tidak tertutup menggunakan hasil penelitian empiris, namun sifatnya hanya penunjang terhadap analisis bahan hukum yang digunakan dalam penelitian disertasi ini.

### **1.7.2. Pendekatan Masalah**

Keterkaitan dengan penelitian normatif, pendekatan yang digunakan dalam penulisan hukum menurut Peter Mahmud Marzuki adalah sebagai berikut:

#### **1. Pendekatan Kasus (*Case Approach*)**

Pendekatan kasus dilakukan dengan cara menelaah kasus-kasus terkait dengan isu yang sedang dihadapi, dan telah menjadi putusan yang mempunyai kekuatan hukum tetap. Kasus ini dapat berupa kasus yang terjadi di Indonesia maupun di negara lain. Yang menjadi kajian pokok di dalam pendekatan kasus adalah *ratio decidendi* atau *reasoning* yaitu pertimbangan pengadilan untuk sampai kepada suatu putusan.

#### **2. Pendekatan Perundang-undangan (*Statute Approach*)**

Pendekatan undang-undang dilakukan dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang bersangkut paut dengan isu hukum yang sedang ditangani. Pendekatan perundang-undangan dalam penelitian hukum normatif memiliki kegunaan baik secara praktis maupun akademis. Hasil dari telaah tersebut merupakan suatu argument untuk memecahkan isu hukum yang dihadapi

#### **3. Pendekatan Historis (*Historial Approach*)**

Pendekatan historis dilakukan dengan menelaah latarbelakang apa yang dipelajari dan perkembangan pengaturan mengenai isu hukum yang dihadapi. Telaah demikian diperlukan oleh peneliti untuk mengungkap filosofi dan pola pikir yang melahirkan sesuatu yang sedang dipelajari. Pendekatan historis ini diperlukan kalau memang peneliti menganggap bahwa pengungkapan filosofis dan pola pikir ketika sesuatu yang sedang dipelajari itu dilahirkan, dan memang mempunyai relevansi dengan masa kini.

#### **4. Pendekatan Perbandingan (*Comparative Approach*)**

Pendekatan komparatif dilakukan dengan membandingkan undang-undang suatu Negara, dengan undang-undang dari satu atau lebih Negara lain mengenai hal yang sama. Selain itu, dapat juga diperbandingkan disamping undang-undang yaitu putusan pengadilan di beberapa Negara

untuk kasus yang sama. Kegunaan dalam pendekatan ini adalah untuk memperoleh persamaan dan perbedaan di antara undang-undang tersebut. Hal ini untuk menjawab mengenai isu hukum antara ketentuan undang-undang dengan filosofi yang melahirkan undang-undang itu. Dengan demikian perbandingan tersebut, penelitian akan memperoleh gambaran mengenai konsistensi antara filosofi dan undang-undang di beberapa negara. Hal ini sama juga dapat dilakukan dengan membandingkan putusan pengadilan antara suatu negara dengan negara lain untuk kasus serupa.

##### 5. Pendekatan Konseptual (*Conceptual Approach*)

Pendekatan konseptual beranjak dari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin yang berkembang di dalam ilmu hukum. Dengan mempelajari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin di dalam ilmu hukum, peneliti akan menemukan ide-ide yang melahirkan pengertian-pengertian hukum, konsep-konsep hukum, dan asas-asas hukum relevan dengan isu yang dihadapi. Pemahaman akan pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin tersebut merupakan sandaran bagi peneliti dalam membangun suatu argumentasi hukum dalam memecahkan isu yang dihadapi.<sup>81</sup>

Pendekatan filosofi menurut Johnny Ibrahim, untuk mengupas secara mendalam. Sedangkan menurut Zeigler dalam Johnny Ibrahim, pendekatan filsafat yaitu suatu penelitian untuk memperoleh pemahaman yang lebih mendalam terhadap implikasi sosial dan efek penerapan suatu aturan perundang-undangan terhadap masyarakat atau kelompok masyarakat. Pendekatan filsafat ini juga dilakukan untuk menyelami isu hukum dalam konsep mengenai ajaran hukum dan isu filosofis, sehingga pendekatan filosofis ini dilakukan untuk mencari pemahaman yang mendasar. Disamping itu, melalui pendekatan ini peneliti juga dapat memahami perubahan dan perkembangan filosofi yang melandasi aturan hukum tersebut.<sup>82</sup>

Dalam penulisan ini metode pendekatan yang dipakai adalah metode pendekatan melalui peraturan perundangan (*Statute approach*), yaitu dengan cara mengkaji peraturan perundang-undangan yang sesuai dengan pokok pembahasan dalam rangka menemukan ketentuan hukum yang dapat dipakai sebagai landasan dalam penyusunan proposal ini. Pendekatan kasus (*case approach*), pendekatan histori (*historical approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*) dan pendekatan filosofis (*philosophical Approach*)

Pendekatan peraturan perundang-undangan (*Statute approach*). Digunakan, karena yang akan diteliti adalah aturan hukum yang berkaitan dengan penelitian ini.

---

<sup>81</sup> Peter Mahmud Marzuki, Op. Cit, h.93-95

<sup>82</sup> Johnny Ibrahim, Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif, Edisi Revisi. Malang : Bayumedia Publishing. 2007, h. 306.

Pendekatan ini diperlukan untuk menemukan jawaban terhadap materi muatan hukum yang dirumuskan dalam penelitian disertasi ini. Pendekatan peraturan perundang-undangan ini merupakan pendekatan yang mengharuskan, mengkaji, maupun mempelajari konsistensi dan kesesuaian peraturan perundang-undangan yang satu dengan yang lain, terkait dengan permasalahan yang dirumuskan dalam disertasi ini.

Pendekatan histori (*historical approach*) dilakukan untuk mengetahui latar belakang lahirnya aturan perundang-undangan. Dengan mengetahui latar belakang sejarahnya, para penegak hukum akan memiliki interpretasi yang sama terhadap permasalahan hukum yang telah diatur dalam aturan perundang-undangan yang dimaksud.

Pendekatan konseptual (*conceptual approach*), merupakan pendekatan penelitian yang bertitik tolak pada pandangan atau doktrin yang berkembang dalam ilmu hukum. Dengan melihat dan menggali pandangan dan doktrin tersebut, akan ditemukan pengertian-pengertian hukum dan konsep-konsep hukum yang sesuai dengan permasalahan atau materi pada muatan hukum yang akan diteliti. Dengan digunakannya konsep ini, diharapkan dapat membuat argumentasi hukum guna menjawab materi muatan hukum yang menjadi titik tolak penelitian.

Pendekatan kasus (*case approach*) dalam penelitian normatif bertujuan untuk memahami penerapan norma-norma atau kaidah hukum yang diterapkan dalam praktik hukum. Terutama terhadap kasus-kasus yang telah diputus sebagaimana yang dapat dilihat dalam yurisprudensi terhadap perkara-perkara yang menjadi fokus penelitian. Kasus-kasus yang dimaksud, dipelajari untuk memperoleh gambaran terhadap dampak penormaan dalam suatu aturan hukum.

### **1.7.3. Sumber Bahan Hukum**

Bahan hukum yang dipergunakan dalam penulisan disertasi ini dengan menggunakan bahan hukum, yang terdiri dari:

#### **1.7.3.1 Bahan Hukum Primer**

Bahan hukum primer adalah bahan hukum yang diperoleh dari peraturan perundang-undangan:

1. Kitab Undang - Undang Hukum Perdata (KUH Perdata);
2. Kitab Undang - Undang Pidana (KUHP);
3. Undang-Undang Nomor 34 Tahun 1954, tentang Gelar Akuntan;
4. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 179/U/2001, tentang Penyelenggaraan Pendidikan Profesi;
5. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 331/KMK/ 017/1999) tentang Register Negara;

6. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 426/KMK.06/2002 dan Nomor 359/KMK.06/2003, tentang Pemberian Jasa;
7. Undang-Undang Akuntan Publik Nomor 5 Tahun 2011, tentang Akuntan Publik;
8. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 84/PUU-IX/2011 Tahun 2011, tentang Uji Materi Undang-Undang Akuntan Publik.

#### **1.7.3.2. Bahan Hukum Sekunder**

Bahan hukum sekunder adalah bahan hukum yang berupa semua publikasi tentang hukum yang bukan merupakan dokumen-dokumen resmi meliputi, buku-buku teks, kamus-kamus hukum, dan lainnya yang dapat mendukung dan berhubungan dengan persoalan dan pembahasan proposal ini.

#### **1.7.4. Teknik Pengumpulan dan Pengolahan Bahan Hukum**

Bahan hukum yang diperoleh dikumpulkan melalui studi pustaka, yaitu inventarisasi semua bahan hukum yang terkait dengan pokok permasalahan, baik bahan hukum primer, maupun bahan hukum sekunder. Kemudian diadakan klasifikasi bahan hukum yang terkait, selanjutnya bahan hukum tersebut disusun secara sistematis untuk lebih mudah membaca dan mempelajarinya. Bahan hukum yang diperoleh dari studi kepustakaan, dihimpun dan diolah dengan memisahkan atau memilah-milahkan bahan hukum sesuai karakter bahan hukum yang diperlukan untuk disesuaikan dengan kebutuhan materi dari penulisan proposal ini, sehingga mendukung saya agar dapat menengahkan pembahasan masalah secara analitis, objektif dan ilmiah.

#### **1.7.5. Analisis Bahan Hukum**

Bahan hukum yang didapatkan setelah dihimpun dan disusun, kemudian dianalisis serta diidentifikasi sesuai dengan urutan permasalahan agar dapat terlihat susunan yang dapat memberikan gambaran faktual tentang objek penelitian. Setelah dianalisis secara deskriptif dengan mempergunakan metode deduktif, yakni berpangkal dari pengajuan premis mayor (peraturan perundang-undangan) kemudian dihubungkan dengan *premis minor* (fakta hukum) yang berupa kasus yang sedang dibahas, sehingga dapat ditarik kesimpulan dan memberikan saran sesuai dengan permasalahannya.

#### **1.8. Pertanggungjawaban Sistematika**

Pembahasan mengenai “Kedudukan Hukum Akuntan Publik Dalam Penerbitan Laporan Auditor Independen”, selanjutnya akan dipaparkan dengan sistematika sebagai berikut:

Pendahuluan diletakkan pada Bab I, karena merupakan gambaran secara umum dan ringkas mengenai latar belakang dalam membahas bab-bab berikutnya. Dalam bab ini diuraikan latar belakang masalah dan perumusannya, tujuan penelitian, manfaat penelitian, tinjauan pustaka, metode penelitian dan pertanggungjawaban sistematika.

Setelah mengetahui latar belakang masalah dan rumusnya, dalam Bab II akan diuraikan tentang Hubungan Hukum Antara Akuntan Publik Dengan Klien, yang didalamnya menjelaskan mengenai kedudukan hukum Akuntan Publik berdasarkan peraturan perundangan yang berlaku, yang menjelaskan hubungan hukum antara akuntan publik dengan klien, tujuan penerbitan laporan audit, dasar hukum pelaksanaan dan penerbitan hasil audit. Akta otentik dan akta dibawah tangan, bentuk dan fungsi laporan audit, serta kekuatan pembuktian hasil laporan auditor independen. Hasil dari pembahasan ini digunakan sebagai landasan teoritis dalam membahas bab berikutnya dan merupakan jawaban terhadap rumusan permasalahan pertama.

Pada Bab III menganalisa tentang penerbitan laporan keuangan Akuntan Publik atas pelaksanaan audit berdasarkan peraturan perundang-undangan yang membahas mengenai prinsip dan Standar Akuntansi dalam lapangan hukum positif Indonesia, pertanggungjawaban Pidana Akuntan Publik dalam Laporan Keuangan yang membahas mengenai tanggung jawab atas wanprestasi dan perbuatan melanggar hukum, perlindungan hukum terhadap Akuntan Publik atas penerbitan laporan auditan, serta sanksi-sanksi sebagai bentuk pertanggungjawaban Auditor Independen, termasuk lembaga yang menaungi Akuntan Publik.

Selanjutnya pada Bab IV yang merupakan bab terakhir yang memuat kesimpulan dan saran mengenai hal-hal yang berhubungan dengan Kedudukan Hukum Akuntan Publik Dalam Penerbitan Laporan Auditor Independen, merupakan penutup dari penulisan disertasi ini.

