

BAB II

KEDUDUKAN HUKUM AKUNTAN PUBLIK DALAM LAPORAN KEUANGAN

Teori yang dipergunakan dalam membantu untuk meluruskan dari temuan kedudukan Akuntan Publik yang sangat rentan dikriminalisasikan, maka digunakan Teori Keadilan, Teori Auditing, Teori Pertanggungjawaban Pidana dan Teori Kriminalisasi.

2.1. Peran Dan Kedudukan Akuntan Publik

Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, tentang Akuntan Publik secara garis besar mendefinisikan tentang peran seorang akuntan publik di dalam lingkungan masyarakat yang terdiri dari tugas, hak, kewajiban, tanggung jawab, sanksi dan lain sebagainya dari seorang Akuntan Publik (AP) maupun Kantor Akuntan Publik (KAP) yang bertujuan untuk lebih mensosialisasikan kepada masyarakat akan pentingnya penggunaan jasa akuntan dalam prakteknya di lingkungan masyarakat. Masyarakat mulai menuntut kredibilitas, integritas dan profesionalisme dari seorang akuntan publik. Tidak dapat dipungkiri begitu penting peran akuntan publik dalam memberikan informasi yang tepat mengenai laporan keuangan suatu perusahaan.¹

Dalam buku Standar Audit 2013, yang menjadi buku pedoman para akuntan publik dalam audit laporan keuangan disebutkan, tujuan audit laporan keuangan untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. 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:

1. Tanggungjawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan (*fraud*), kekeliruan, dan ketidakberesan, (diatur dalam SA);
2. Tanggungjawab mempertahankan sikap independensi dan menghindari konflik, (diatur dalam SA);
3. Tanggungjawab mengkomunikasikan informasi yang berguna tentang sifat dan hasil proses audit, (diatur dalam SA);

¹ Floyd A. Beams-Amir Abadi Yusuf. (2000). *Akuntansi Keuangan Lanjutan di Indonesia*. Buku Satu. Jakarta: Salemba Empat., h. 64

4. Tanggungjawab menemukan tindakan melanggar hukum dari klien,(diatur dalam SA).

Secara teori tujuan hukum, ketentuan di dalam Standar Pemeriksaan Akuntan Publik merupakan unsur penting dalam hukum perjanjian, temuan hasil audit yang diperoleh dari hasil investigasi, perlu dikomunikasikan kepada manajemen auditee yang akan menyelesaikan atau menindaklanjuti temuan audit dan rekomendasi sebagaimana tercantum dalam laporan hasil audit. Terhadap temuan yang diindikasikan adanya tindakan melawan hukum, perlu mengantisipasi kemungkinan perlunya membantu aparat hukum atau pihak-pihak terkait dalam upaya tindak lanjut temuan tersebut.

Berdasarkan teori kewenangan, maka para pihak yang tidak memiliki kewenangan, tidak semena mena menuduh Akuntan Publik serta dianggap berbuat curang, sehingga pihak pelaku kecurangan harus dikenakan sanksi sesuai ketentuan yang berlaku. Bentuk sanksi terhadap pelaku dapat berupa sanksi administrasi, tuntutan ganti rugi, ataupun ancaman pidana. Oleh karena itu, auditor perlu mengantisipasinya dengan memahami tentang dasar-dasar ketentuan yang berkaitan dengan hukum di Indonesia, khususnya terhadap kasus-kasus yang akan diselesaikan secara hukum. Selanjutnya, auditor perlu mengidentifikasi kasus yang ditangani termasuk kasus perdata atau kasus pidana.

1. Hukum Perdata

Hukum perdata adalah hukum yang mengatur hubungan hukum antara orang yang satu dengan orang lainnya sebagai anggota masyarakat dan menitikberatkan kepentingan perorangan yang bersifat pribadi. Suatu kasus perdata baru timbul bila pihak yang merasa dirugikan melakukan gugatan. Kebenaran formil merupakan hal yang sangat dominan pada kasus perdata. Temuan yang mengandung unsur kerugian keuangan dan merupakan kasus perdata, pada umumnya lahir dari masalah-masalah yang bersumber pada perikatan. Pengertian perikatan lebih luas daripada perjanjian karena perikatan dapat timbul karena perjanjian atau karena undang-undang. Perjanjian menurut pasal 1313 KUH Perdata adalah suatu perbuatan dengan mana satu orang atau lebih mengikatkan dirinya terhadap satu orang lain atau lebih. Selanjutnya pasal 1320 KUH Perdata menyatakan bahwa untuk sahnya perjanjian diperlukan empat syarat:

- a. Sepakat mereka yang mengikatkan dirinya;
- b. Kecakapan untuk membuat suatu perikatan;
- c. Suatu hal tertentu;
- d. Suatu sebab yang halal.

Jika keempat unsur itu dipenuhi, maka pasal 1338 KUH Perdata menetapkan bahwa:

- a. Perjanjian berlaku sebagai undang-undang bagi para pembuatnya.
- b. Perjanjian itu tidak dapat ditarik kembali selain dengan sepakat kedua-dua pihak, atau karena alasan-alasan yang oleh undang-undang dinyatakan cukup untuk itu.
- c. Perjanjian-perjanjian harus dilaksanakan dengan itikad baik.

Perikatan yang terjadi karena undang-undang merupakan Perikatan yang terjadi tidak karena perjanjian, dapat terjadi antara lain karena perbuatan melanggar hukum, seperti yang dimaksud pasal 1365 KUH Perdata yaitu: “Tiap perbuatan melanggar hukum yang membawa kerugian pada pihak lain, mewajibkan orang yang karena salahnya menerbitkan kerugian itu, mengganti kerugian tersebut”. Gugatan kerugian harus dinyatakan dalam nilai moneter (rupiah).

Unsur-unsur pasal 1365 KUH Perdata adalah:

- a. Harus ada perbuatan melanggar hukum;
 - b. Harus ada kerugian yang diderita;
 - c. Harus ada hubungan yang kausal antara perbuatan melanggar hukum dengan kerugian yang diderita; dan
 - d. Harus ada unsur kesalahan.
- a) Perbuatan Melanggar Hukum

Pengertian melanggar hukum dalam arti sempit adalah suatu perbuatan yang melanggar hak orang lain atau jika orang berbuat bertentangan dengan kewajiban hukumnya sendiri. Sedangkan pengertian melanggar hukum dalam arti luas adalah berbuat atau tidak berbuat yang melanggar hak orang lain, atau bertentangan dengan kewajiban hukum orang yang berbuat itu sendiri atau bertentangan dengan kesusilaan atau sikap hati-hati sebagaimana patutnya dalam lalu lintas masyarakat, terhadap diri atau barang-barang orang lain.

b) Menimbulkan Kerugian

Setiap orang bertanggung jawab tidak saja untuk kerugian yang disebabkan oleh perbuatannya, tetapi juga untuk kerugian yang disebabkan oleh kelalaian atau kurang hati-hatinya (pasal 1366 KUH Perdata). Kerugian yang ditanggung termasuk karena perbuatan orang-orang menjadi tanggungannya atau disebabkan oleh barang-barang yang berada di bawah pengawasannya (pasal 1367 KUH Perdata).

Menurut yurisprudensi, kerugian yang timbul karena perbuatan melanggar hukum, ketentuannya sama dengan kerugian yang timbul karena wanprestasi dalam perjanjian.

c) Hubungan Kausal

Kerugian harus timbul akibat dari perbuatan orang itu, yang meliputi:

- Karena perbuatan melanggar hukum

- Karena kelalaian atau kurang hati-hatinya

d) Unsur Kesalahan

Pengertian kesalahan di sini adalah pengertian hukum perdata, bukan hukum pidana. Kesalahan dalam pasal 1365 KUH Perdata mengandung semua gradasi, dari kesalahan dalam arti disengaja maupun kesalahan yang tidak disengaja.

Kesalahan disini meliputi:

- Karena perbuatannya sendiri
- Karena perbuatan orang-orang yang menjadi tanggungannya
- Barang-barang yang berada dibawah pengawasannya (diuraikan dalam pasal 1367 KUH Perdata)

Dikaitkan dengan pengertian *fraud* yang salah satu cirinya adalah mengandung unsur kesengajaan, maka penyelesaian kerugian melalui gugatan perdata mempunyai cakupan yang lebih luas. Pasal 1365 KUH Perdata merupakan pasal yang sangat penting, sebab pasal ini dapat diterapkan apabila ketentuan/undang-undang/hukum lain tidak mengaturnya.

Untuk mengatur agar seseorang dapat memenuhi kewajibannya dan mempertahankan haknya terhadap orang lain, diperlukan adanya hukum acara. Hukum Acara Perdata pada dasarnya adalah ketentuan hukum yang mengatur cara bagaimana orang yang haknya dirugikan orang lain menuntut keadilan dengan mengajukan gugatan ke pengadilan, mengatur pengadilan memeriksa dan mengadili suatu perkara dan bagaimana melaksanakan keputusan.

Jika dilihat dari syarat-syarat sahnya suatu perjanjian maka dapat dibedakan menjadi dua bagian dari suatu perjanjian, yaitu bagian inti dan bagian bukan inti. Bagian inti (ensensial) adalah bagian yang sifatnya harus ada di dalam perjanjian. Jadi, sifat ini yang menentukan dan menyebabkan perjanjian itu tercipta. Sedangkan bagian bukan inti yaitu terdiri dari *naturalia* dan *aksidentalialia*. *Naturalia* adalah sifat yang dibawa oleh perjanjian, sehingga secara diam-diam melekat pada perjanjian, seperti menjamin tidak ada cacat dalam benda yang akan dijual. *Aksidentalialia* adalah sifat melekat pada perjanjian yang secara tegas diperjanjikan oleh pihak Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Perusahaan.

Secara teori *good corporate governance*, kinerja Akuntan Publik sudah ada peningkatan standar mutu dari profesionalisme seorang akuntan publik, seperti yang dijabarkan pada pasal 1 Undang-Undang Akuntan Publik pasal 2 “Standar Audit adalah acuan hukum yang ditetapkan menjadi ukuran mutu yang wajib dipatuhi oleh akuntan publik dalam pemberian jasanya.” Jelas sudah seperti yang dinyatakan diatas bahwa Standar Audit merupakan suatu acuan hukum dalam hal menetapkan standar mutu dari seorang akuntan publik, dengan adanya Standar Audit ini akuntan

publik dalam segala tindakannya harus didasari pada hukum yang ada didalamnya sehingga dapat mengurangi segala bentuk *fraud* yang mungkin akan dilakukan oleh mereka yang hanya melihat dari segi keuntungan yang akan mereka dapat tanpa memikirkan dampak dari kesalahan.²

Secara hukum, jasa audit seperti yang telah dijelaskan di Undang-Undang Akuntan Publik, seorang akuntan publik menyediakan jasa berupa jasa asuransi yang bertujuan memberikan keyakinan bagi pengguna atas hasil evaluasi atau pengukuran informasi keuangan dan non keuangan berdasarkan suatu kriteria. Bukan rahasia lagi bahwa data keuangan merupakan rahasia dapur bagi setiap perusahaan, klien tentu sangat mengkhawatirkan laporan mereka dilihat oleh lawannya.³

Implikasi selanjutnya adalah bahwa jika hubungan dengan pihak lain diperluas sehingga mencakup kondisi di mana pihak yang menjadi prinsipal atau agen tidak hanya satu kelompok orang yang memiliki kepentingan yang sepenuhnya sama atas entitas yang menjadi obyek hubungan akuntabilitas, maka bentuk dan isi laporan keuangan sebagai laporan akuntabilitas standar bisa dipastikan tidak akan memadai lagi sebagai alat memenuhi kebutuhan akuntabilitas pihak-pihak yang berkepentingan.

Pasal-pasal yang tercantum di dalam Undang-Undang Dasar 1945, baik mengenai warga negara maupun yang mengenai seluruh penduduk memuat hasrat bangsa Indonesia untuk membangun Negara yang bersifat demokratis dan yang hendak menyelenggarakan keadilan sosial dan perikemanusiaan.

Oleh karena itu biasanya perusahaan besar lebih memberikan kepercayaan audit dalam laporan keuangan mereka menggunakan jasa audit KAP yang terkenal. Beberapa perusahaan besar lebih menjatuhkan pilihannya pada KAP asing yang berpengalaman.

Selain itu didalam Undang-Undang Akuntan Publik ini juga dijelaskan adanya pengawasan dari Menteri Keuangan yang mana mencakup pemeriksaan terhadap kertas kerja dan permintaan keterangan untuk memperoleh keyakinan atas kepatuhan dari seorang akuntan publik, KAP dan cabang KAP terhadap Undang-Undang dan Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP). Sehingga menteri keuangan secara langsung membawahi segala tindakan yang dilakukan oleh para akuntan

² I. Nyoman Tjager, S.H., M.A., Drs. F. Antonius Alijoyo, M.M., M.B.A., Humphrey R. Djemat, S.H., LL.M., Mayjen TNI (Purn) Dr. Bambang Soembodo, M.M., M.B.A., *Corporate Governance – Tantangan dan Kesempatan bagi Komunitas Bisnis Indonesia*, PT Prenhallindo, Jakarta

³ Brigham, Eugene dan Joel F. Houston. 2001. *Manajemen Keuangan II*. Jakarta: Salemba Empat, 2001, h.24

publik yang dapat meminimalisir risiko penyelewengan. Ada benarnya jika Ikatan Akuntan juga merasa keberatan dengan isi dari Undang-Undang Akuntan Publik, seperti pada pasal 55A, 55B dan 56. Pasal – pasal ini menjelaskan mengenai sanksi yang diterima oleh akuntan publik apabila melakukan pelanggaran yang mengkaitkan soal etika dan administratif yang seharusnya masuk pada wilayah profesi.⁴

Pasal 28 ayat 2, memerinci benturan-benturan yang akan terjadi terhadap profesi akuntan publik, seperti kepentingan materi dan juga ikatan keluarga. Kehadiran Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, tentang Akuntan Publik, berusaha memberikan jalan keluar dalam mengatasi masalah-masalah hukum yang timbul dalam dunia profesi akuntan publik walaupun mendapat beberapa kritikan keras dari kalangan akademisi terkait pemberian gelar *Certified Public Accountant* (CPA) yang ternyata setiap orang berhak mendapatkannya asal ia lulus di ujian sertifikasi tanpa melihat dia lulusan jurusan apapun.

Tetapi di lain pihak kita juga harus mengakui bahwa negara ini memang membutuhkan pertumbuhan potensi pasar audit demi terciptanya berbagai kantor akuntan publik di Indonesia. Kantor akuntan publik merupakan sebuah organisasi yang bergerak dibidang jasa. Jasa yang diberikan berupa jasa audit operasional, audit kepatuhan, dan audit laporan keuangan.⁵

Akuntan publik dalam menjalankan profesinya diatur oleh kode etik profesi. Di Indonesia dikenal dengan nama Kode Etik Akuntan Indonesia. Di samping itu dengan adanya kode etik, masyarakat akan dapat menilai sejauh mana seorang auditor telah bekerja sesuai dengan standar-standar etika yang telah ditetapkan oleh profesinya. Kinerja auditor merupakan tindakan atau pelaksanaan tugas pemeriksaan yang telah diselesaikan oleh auditor dalam kurun waktu tertentu, dan dengan Putusan MK, makin melegakan profesi Akuntan Publik karena tidak dipidana karena pekerjaan profesi.

2.2. Kewajiban Profesional Dan Etika Kompartemen Akuntan Publik

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik yang berlaku per 1 Januari 2001 terdiri dari lima standar, yaitu:

1. Pernyataan Standar Auditing (PSA) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Auditing (IPSA).

⁴ Drs. Emil S. Tarigan, M.B.A, *Standar Akuntansi Keuangan (Prinsip-Prinsip Akuntansi)*, disampaikan pada *Akuntansi Untuk Praktisi Hukum*, LPLIH Jakarta, Mei 2002.

⁵ Arens dan Loebbecke, 2003 . *Pengantar Audit* , 2003 . h.172

2. Pernyataan Standar Atestasi (PSAT) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Atestasi (IPSAT).
3. Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan Review (PSAR) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan Review (IPSAR).
4. Pernyataan Standar Jasa Konsultasi (PSJK) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Jasa Konsultasi (IPSJK).
5. Pernyataan Standar Pengendalian Mutu (PSPM) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Pengendalian Mutu (IPSM).

Selain kelima standar tersebut masih dilengkapi dengan Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik yang merupakan aturan normal yang wajib dipenuhi oleh akuntan publik, kelima standar profesional di atas merupakan standar teknis yang bertujuan untuk mengatur mutu jasa yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik di Indonesia.

Akuntan Publik secara umum sama dengan profesi lainnya merupakan subjek hukum yang akan terkena sanksi atas kelalaiannya, seperti kegagalan untuk mematuhi standar profesional di dalam kinerjanya. Profesi ini sangat rentan terhadap penuntutan perkara (*lawsuits*) atas kelalaiannya yang digambarkan sebagai sebuah krisis.⁶

Dalam mengukur kinerja auditor, menurut Larkin terdapat empat dimensi personalitas, yaitu kemampuan (*ability*), komitmen profesional, motivasi, dan kepuasan kerja.⁷ Seorang auditor yang mempunyai kemampuan dalam hal auditing maka akan cakap dalam menyelesaikan pekerjaan. Auditor yang komitmen terhadap profesinya maka akan loyal terhadap profesinya seperti yang dipersepsikan oleh auditor tersebut. Motivasi yang dimiliki seorang auditor akan mendorong keinginan individu auditor tersebut untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu untuk mencapai suatu tujuan.

Kinerja KAP yang berkualitas sangat ditentukan oleh kinerja auditor, secara ideal di dalam menjalankan profesinya, seorang auditor hendaknya memperhatikan prinsip dasar *good governance* dalam KAP tersebut. Auditor juga harus menaati aturan etika profesi. Keberhasilan dan kinerja seseorang dalam suatu bidang pekerjaan banyak ditentukan oleh tingkat kompetensi, profesionalisme juga

⁶Huanakala dan Shinneke, *Kewajiban hukum (legal liability) auditor terhadap public pasar modal, artikel*, Media Akuntansi, No.35/September-oktober/2003, Penerbit Intama Artha Indonusa, Jakarta, 2003,h.69

⁷Larkin. *Auditing and Profesionalism*. Jakarta : PT. Intermedia 2000, h. 200

komitmen terhadap bidang yang ditekuninya. Pada era globalisasi saat ini banyak sekali terjadi kasus-kasus hukum yang melibatkan manipulasi akuntansi.

Profesi auditor telah menjadi sorotan masyarakat dalam beberapa tahun terakhir. Mulai dari kasus Enron di Amerika Serikat tahun 2001 yang lalu, yang telah melahirkan Undang-Undang SOX di Amerika Serikat sampai dengan kasus Telkom di Indonesia membuat kredibilitas auditor semakin dipertanyakan. Kasus Telkom tentang tidak diakuinya KAP Eddy Pianto oleh SEC (*Securities Exchange Commission*), dimana SEC tentu memiliki alasan khusus mengapa mereka tidak mengakui keberadaan KAP Eddy Pianto.⁸

Terlebih-lebih tanggung jawab yang dimaksud mengandung hak dan kewajiban hukum terhadap kliennya. Kewajiban hukum auditor dalam pelaksanaan audit apabila adanya tuntutan ke pengadilan yang menyangkut laporan keuangan sebagai berikut:

1. Kewajiban kepada klien (*Liabilities to Client*)
Kewajiban akuntan public terhadap klien karena kegagalan untuk melaksanakan tugas audit sesuai waktu yang disepakati, pelaksanaan audit yang tidak memadai, gagal dalam mencari kesalahan, dan pelanggaran kerahasiaan oleh akuntan publik.
2. Kewajiban kepada pihak ketiga Common Law (*Liabilities to Third party*)
Kewajiban akuntan publik kepada pihak ketiga jika terjadi kerugian pada pihak penggugat karena mengandalkan laporan keuangan yang menyesatkan.
3. Kewajiban Perdata menurut hukum sekuritas federal (*Liabilities under securities laws*)
Kewajiban hukum yang diatur menurut sekuritas federal dengan standar yang ketat.
4. Kewajiban kriminal (*Crime Liabilities*)
Kewajiban hukum yang mengatur akuntan publik di Indonesia secara eksplisit memang sudah ada, sebagaimana tertuang dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), Standar Akuntansi Keuangan (SAK), Peraturan-Peraturan mengenai Pasar Modal atau Bapepam,

⁸Oktorina, Megawati dan Michell Suharli. 2005. *Studi Empiris Terhadap Faktor Penentu Kepatuhan Ketepatan Waktu Pelaporan*. Jurnal Ekonomi dan Bisnis. Vol 5. No. 2. h. 119-132

Undang-Undang Perpajakan dan lain sebagainya yang berkenaan dengan kewajiban hukum akuntan.⁹

Dalam dunia hukum juga dikenal adanya legal audit merupakan suatu uji tuntas dari segi hukum terhadap segala aspek hukum perusahaan. Disini konsultan hukum melakukan kegiatan pemeriksaan secara seksama dari segi hukum terhadap suatu perusahaan untuk memperoleh informasi atau fakta material yang dapat menggambarkan kondisi suatu perusahaan tersebut.¹⁰

Bila sampai ditemukan adanya pelanggaran, kelalaian, ketentuan-ketentuan yang tidak lazim dalam dokumen perusahaan maupun ditemukan informasi atau fakta lain yang secara material dapat menimbulkan risiko bagi perusahaan, maka konsultan hukum wajib memberitahukannya.

Legal audit dilakukan dengan:

1. Pemeriksaan menyeluruh atas dokumen perusahaan. Pemeriksaan ini meliputi Anggaran Dasar perusahaan (beserta segala perubahannya), notulen rapat (RUPS dan lain-lain), komposisi saham dan permodalan, direksi dan dewan komisaris (apakah punya masalah hukum / tidak), ijin-ijin dan persetujuan yang harus dimiliki perusahaan, aset perusahaan (misalnya sertifikat tanah), asuransi (bila perusahaan terlibat dalam perjanjian asuransi), ketenagakerjaan (apakah perusahaan memenuhi ketentuan yang ada), perjanjian-perjanjian material yang mengikat perusahaan (dengan supplier, klien dan lain-lain), pemeriksaan atas perkara yang melibatkan perusahaan (bila ada) dan laporan keuangan dan *management letter* serta dokumen pajak perusahaan (bekerjasama dengan auditor keuangan). Selain pemeriksaan atas dokumen, konsultan hukum juga dapat melakukan *site visit* maupun tanya jawab dengan berbagai komponen perusahaan.
2. Setelah segala pemeriksaan tuntas, konsultan hukum akan membuat laporan pendapat hukum (*legal opinion*) yang menjadi salah satu dokumen yang disyaratkan bila perusahaan mau melakukan *go public*. Disarankan agar Perseroan Terbatas (PT) yang hendak menjalani legal

⁹Saleh, Rachmad dan Susilowati. 2004. *Studi Empiris Ketepatan Waktu Pelaporan Keuangan Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Jakarta*. Jurnal Bisnis Strategi. Vol.13. 2004h. 67-80.

¹⁰Ropaun Rambe dan Tandry LD, 2011, *Panduan Due Diligence (Legal Audit, Legal Opinion, Legal Reasoning)*, CV Varia Advokat, Jakarta, 2011, h. 25

audit memastikan bahwa perusahaannya mematuhi semua peraturan dan mempunyai dokumen yang lengkap.

Kewajiban hukum auditor bisa saja terkait dengan kompetensi dan independensi yang dimiliki oleh auditor sering kali diragukan oleh SEC (*Securities Exchange Commission*), dimana kompetensi dan independensi merupakan dua karakteristik yang harus dimiliki oleh auditor. Berdasarkan kasus-kasus yang akan dibahas di bab selanjutnya, secara mendasar perlu ada pemahaman bahwa eksternal auditor menjadi pihak yang harus turut bertanggung jawab terhadap merebaknya kasus-kasus manipulasi akuntansi. Posisi akuntan publik sebagai pihak independen yang memberikan opini kewajaran terhadap laporan keuangan serta profesi auditor yang merupakan profesi kepercayaan masyarakat juga mulai banyak dipertanyakan apalagi setelah didukung oleh bukti semakin meningkatnya tuntutan hukum terhadap kantor akuntan.

Padahal profesi akuntan mempunyai peranan penting dalam penyediaan informasi keuangan yang handal bagi pemerintah, investor, kreditor, pemegang saham, karyawan, debitur, juga bagi masyarakat dan pihak-pihak lain yang berkepentingan. Selain itu, timbulnya kasus-kasus hukum menimbulkan pertanyaan bagi banyak pihak terutama terhadap tata kelola perusahaan atau yang lebih dikenal dengan *corporate governance* yang sekali lagi mengakibatkan terungkapnya kenyataan bahwa mekanisme *good corporate governance* yang baik belum diterapkan.

Menurut Sunarsip bahwa terjadinya krisis ekonomi di Indonesia disebabkan oleh tata kelola yang buruk (*bad governance*) pada sebagian besar pelaku ekonomi (publik dan swasta). Lebih lanjut Sunarsip menyatakan bahwa peran profesi akuntan selama ini masih belum optimal dalam mewujudkan *good governance*.¹¹ Oleh karena itu, tuntutan terhadap terwujudnya *good governance* (tata kelola yang baik) sangat diperlukan, baik oleh perusahaan bisnis manufaktur maupun non-manufaktur termasuk KAP sendiri.

Dalam hal ini auditor harus lebih diberdayakan agar mempunyai kontribusi yang lebih besar dalam mewujudkan *good governance* tersebut, antara lain dengan pemahaman *good governance* yang lebih baik, pengetahuan akan hukum bisnis, dan keahlian dalam menganalisis kondisi mendatang yang lebih baik sehingga opini yang dihasilkan akan sangat aktual dan terpercaya. Aturan yang mengacu prinsip

¹¹ Sunarsip, 2004 *Dasar-Dasar Keuangan Publik (Buku Teks)* diterbitkan oleh Lembaga Pengkajian Keuangan Publik dan Akuntansi Pemerintah, Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan, Departemen Keuangan

good governance tidak hanya akan mencegah skandal tetapi juga bisa mendongkrak kinerja korporat.¹²

Laporan keuangan menyediakan berbagai informasi yang diperlukan sebagai sarana pengambilan keputusan baik oleh pihak internal maupun pihak eksternal perusahaan. Namun, di era persaingan yang sangat ketat seperti sekarang ini, perusahaan dan profesi auditor sama-sama dihadapkan pada tantangan-tantangan yang berat. Mereka sama-sama harus mempertahankan eksistensinya di peta persaingan dengan perusahaan kompetitor atau rekan seprofesinya. Perusahaan menginginkan *Unqualified Opinion* sebagai hasil dari laporan audit, agar performancenya terlihat bagus di mata publik sehingga ia dapat menjalankan operasinya dengan lancar.

Menurut Chow dan Rice manajemen perusahaan berusaha menghindari opini wajar dengan pengecualian karena bisa mempengaruhi harga pasar saham perusahaan dan kompensasi yang diperoleh manajer. Namun, laporan keuangan yang diaudit adalah hasil proses negosiasi antara auditor dengan klien.¹³ Disinilah auditor berada dalam situasi yang dilematis, di satu sisi auditor harus bersikap independen dalam memberikan opini mengenai kewajaran laporan keuangan yang berkaitan dengan kepentingan banyak pihak, namun di sisi lain dia juga harus bisa memenuhi tuntutan yang diinginkan oleh klien yang membayar *fee* atas jasanya agar kliennya puas dengan pekerjaannya dan tetap menggunakan jasanya di waktu yang akan datang.

Hal tersebut membuktikan bahwa Auditor pun sangat diperlukan sebagai pertanggung jawaban kinerja perusahaan. Demikian pula para investor dalam mempertimbangkan serta bahkan memutuskan kebijakan investasinya, para penasihat keuangan ataupun investasi dalam memberikan arahan pada para investo terhadap keadaan dan prospek dari perusahaan tersebut.

Era pasar bebas memberikan dampak pada persaingan bisnis yang semakin ketat yang dirasakan oleh para pelaku bisnis. Hal itu seringkali memaksa para pelaku bisnis untuk bersinggungan dengan masalah etika dan mengabaikan profesionalisme suatu profesi demi mencapai tujuannya. Profesionalisme suatu profesi mensyaratkan tiga hal utama yang harus dipunyai oleh setiap anggota profesi tersebut, yaitu berkeahlian, berpengetahuan dan berkarakter.¹⁴

¹²Ropaun Rambe dan Tandry LD, 2011 op.cith. 36

¹³Chow, Chee W. dan Rice, Steven. 1982. *Qualified Audit Opinion and Auditor Changes. The Accounting Review* . Volume II (April): h. 326-335

¹⁴Agoes, Sukrisno dan I Cenik Ardana, . *Etika Bisnis dan Profesi*, Edisi Revisi, Salemba Empat, 2013, Jakarta. h.21

Ketiga hal tersebut mutlak dimiliki oleh setiap anggota profesi, sehingga profesionalisme profesi dapat diakui oleh masyarakat. Berkeahlian dan berpengetahuan dalam profesi akuntansi berkenaan dengan bagaimana seorang auditor memiliki keahlian dalam menjalankan profesinya. Auditor harus telah menjalani pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup dalam praktik akuntansi dan teknik auditing. Karakter menunjukkan keperibadian seorang profesional, yang diantaranya diwujudkan dalam sikap dan tindakan etisnya. Sikap dan tindakan etis auditor sangat menentukan posisinya di dalam masyarakat pemakai jasa profesionalnya.¹⁵

Secara hukum, profesi akuntansi memang telah mengalami perkembangan dan mendapat banyak pengakuan dari berbagai kalangan seperti dunia usaha, pemerintah, dan masyarakat luas. Hal ini disebabkan karena makin meningkatnya kesadaran masyarakat akan pentingnya jasa auditor. Meskipun demikian, masyarakat belum sepenuhnya menaruh kepercayaan terhadap profesi akuntansi. Banyak masalah yang terjadi pada berbagai kasus bisnis yang melibatkan profesi akuntansi. Sorotan yang diberikan kepada profesi ini disebabkan oleh berbagai faktor, diantaranya praktik-praktik profesi yang mengabaikan standar akuntansi bahkan etika profesi.¹⁶ Pengaturan hukum suatu profesi menjadi topik pembicaraan yang sangat penting dalam masyarakat sekarang ini. Terjadinya pelanggaran hukum oleh Auditor di Indonesia menyadarkan masyarakat untuk mengutamakan perilaku etis, dimana selama ini perilaku etis sering diabaikan.

Selain hukum ada juga diperlukan adanya etika yang menjadi kebutuhan penting bagi semua profesi yang ada agar tidak melakukan tindakan yang penyimpangan hukum. Semua profesi dituntut untuk berperilaku etis yaitu bertindak sesuai dengan moral dan nilai-nilai yang berlaku. Setiap kelompok profesional tentunya memiliki kode etik perilaku yang disebut etika profesional. Hal ini menunjukkan bahwa kaum profesional adalah orang-orang yang memiliki tolak ukur perilaku yang berada diatas rata-rata. Disatu pihak ada tuntutan dan tantangan yang sangat berat, tetapi di lain pihak ada suatu kejelasan mengenai pola perilaku yang baik dalam rangka kepentingan masyarakat.¹⁷

Untuk mendukung profesionalisme auditor, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dan Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) mengeluarkan suatu standar profesi yang memuat seperangkat prinsip-prinsip moral tentang perilaku profesional yaitu

¹⁵Arens, Alvin A.; Elder, Randal J.; dan Beasley, Mar L S. 2003. *Auditing and Assurance Services*. 9th edition. New Jersey, 2003. Prentice-Hall. h. .39

¹⁶Agoes, Sukrisno dan I Cenik Ardana, *Etika Bisnis dan Profesi*, Edisi Revisi, Salemba Empat, 2013, Jakarta. h. 159

¹⁷R.Rizal Isnanto, ST, MM, MT, *Buku Etika Profesi*, 2009 Semarang: h.7

kode etik Akuntan Indonesia yang mengatur hubungan antara akuntan dengan para klien, antara akuntan dengan sejawatnya dan antara profesi dengan masyarakat.¹⁸ Dalam Kode Etik Akuntan Indonesia disebutkan bahwa tujuan profesi akuntansi adalah memenuhi tanggung jawabnya dengan standar profesionalisme tertinggi, mencapai tingkat kinerja tertinggi dengan orientasi kepada kepentingan publik. Ikatan Akuntansi Indonesia telah berupaya untuk melakukan penegakan etika profesi bagi auditor. Namun, perilaku tidak etis dari para auditor masih tetap ada. Krisis moral dalam dunia bisnis yang sangat fenomenal membuat profesi akuntansi menjadi sorotan masyarakat.

Di Indonesia kasus-kasus serupa juga terjadi, misalnya kasus audit PT. Telkom oleh KAP Eddy Pianto & Rekan.¹⁹ Pada kasus ini telah terjadi pelanggaran kode etik dan praktik persaingan tidak sehat antar KAP. KAP Drs. Hadi Sutanto & Rekan (yang mengaudit Laporan Keuangan PT. Telkom Tahun Buku 2002) tidak bersedia terasosiasi dengan pekerjaan audit KAP Eddy Pianto untuk menghindari risiko yang dapat merugikan, jika terasosiasi dengan pekerjaan audit KAP Eddy Pianto dan menolak hasil auditnya untuk diacu dalam pekerjaan audit KAP Eddy Pianto dalam Form 20-F (laporan tahunan mengenai transisi emiten swasta asing yang diserahkan kepada United States Securities and Exchange Commission (US SEC) bagi perusahaan *go public*) PT. Telkom karena keraguan kelayakan hak berpraktek KAP Eddy Pianto dihadapan US SEC.

Kejadian tersebut diatas, dianggap melanggar kode etik karena KAP Drs. Hadi Sutanto dan Rekan tidak memiliki kewenangan untuk menilai kualifikasi KAP lainnya (Eddy Pianto) untuk berpraktek dihadapan US SEC. Hal ini jelas menggambarkan persaingan yang tidak sehat antar KAP. Kejadian tersebut tidak hanya merugikan KAP Eddy Pianto tapi juga merugikan PT. Telkom, sebagai pengguna jasa audit terpaksa harus mengeluarkan tambahan waktu, tenaga, dan biaya yang seharusnya tidak perlu dikeluarkan bila proses pelaksanaan audit berjalan normal.²⁰

Jika terjadi pelanggaran laporan keuangan maka setiap auditor sebenarnya sudah didukung dengan pengetahuan, pemahaman hukum dan dapat menerapkan etika secara memadai dalam melaksanakan tugasnya sebagai seseorang yang

¹⁸Ikatan Akuntan Indonesia. 2012. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat

¹⁹<http://hafidzpamungkas.blogspot.co.id/2013/10/normal-0-false-false-false-en-us-x-none.html> diakses 10 Maret 2016

²⁰<http://hafidzpamungkas.blogspot.co.id/2013/10/normal-0-false-false-false-en-us-x-none.html> diakses 10 Maret 2016

profesional. Sikap auditor yang profesional maka akan mampu menghadapi problema hukum yang muncul dari dirinya sendiri dan dari pihak eksternal.

Profesi Audit ini dilakukan karena profesi audit aktivitasnya tidak terlepas dari aktivitas bisnis keuangan yang menuntut mereka untuk bekerja secara profesional sehingga harus memahami dan menerapkan hukum dan etika dalam bisnis. Bertolak dari kasus-kasus di atas dan kemudian dihubungkan dengan terjadinya krisis ekonomi di Indonesia, auditor seolah menjadi profesi yang paling bertanggung jawab. Peran pentingnya dalam masyarakat bisnis, auditor independen bahkan kerap dituduh sebagai pihak yang paling besar tanggung jawabnya atas kemerosotan perekonomian Indonesia. Keadaan dan situasi kontekstual ini memancing saya mengkaji secara ilmiah profesionalisme auditor mengingat besarnya tanggung jawab yang diemban dalam masyarakat bisnis. Auditor yang bekerja di dalam suatu instansi ataupun entitas lainnya dapat dibagi kedalam beberapa jenjang atau hirarki, dimana tanggung jawab dan wewenang pada masing-masing level tersebut berbeda satu dengan yang lainnya.

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 dan tanggung jawabnya akan semakin besar pula. Adanya perbedaan dalam tugas dan tanggung jawab ini menyebabkan konflik dan dilema etis yang dihadapi juga berbeda-beda. Auditor yang memiliki jabatan yang tinggi akan menghadapi konflik dan dilema etis yang lebih besar dari pada auditor yang memiliki jabatan yang rendah.²¹

2.3. Perbuatan Melawan Hukum dan Tindakan Wanprestasi Akuntan Publik Pasca Putusan MK Nomor 84 Tahun 2011

Tampaknya Putusan MK Nomor 84 Tahun 2011, hanya menyangkut proses dan ruang lingkup pidana dari Akuntan Publik, karena dari sisi hukum perdata profesi akuntan Publik dapat melakukan perbuatan wanprestasi, kegagalan dalam pemenuhan kewajiban dalam perusahaan, 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, tetap saja memberikan peluang konsekuensi penghukuman bagi pihak yang telah

²¹ Tarigan, Malem Ukur dan Mawarni, Erka. 2009. *Hirarki Jabatan di Kantor Akuntan Publik Terhadap Persepsi Auditor Dalam Pelaksanaan EtikaProfesi*, .Jurnal Akuntansi, Volume 9, Nomor 3, September 2009 :h. 245

melakukan tindakan wanprestasi ataupun melawan hukum tersebut untuk membayar seluruh kerugian dari pihak-pihak yang dirugikan.

Beberapa kasus hukum yang terjadi yang dialami sebelum ada putusan MK antara lain Pemerintah melalui Menteri Keuangan RI sejak awal September 2009 telah menetapkan pemberian sanksi pembekuan izin usaha kepada Akuntan Publik (AP) dan Kantor Akuntan Publik (KAP), diantaranya adalah:

1. AP Drs. Basyiruddin Nur yang dikenakan sanksi melalui Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Nomor 1093/KM.1/2009 tanggal 2 September 2009. Kemudian AP Drs Basyiruddin Nur, telah dikenakan sanksi pembekuan selama tiga bulan karena yang bersangkutan belum sepenuhnya mematuhi Standar Auditing (SA) dan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dalam pelaksanaan audit umum atas laporan keuangan konsolidasian PT. Datascrip dan anak perusahaan tahun buku 2007. Menteri Keuangan menilai hal itu berpotensi berpengaruh cukup signifikan terhadap laporan auditor independen
2. AP Drs. Hans Burhanuddin Makarao yang dikenakan sanksi melalui KMK Nomor 1124/KM.1/2009 tanggal 9 September 2009. Yang bersangkutan dikenakan sanksi pembekuan selama tiga bulan karena belum sepenuhnya mematuhi SA-SPAP dalam pelaksanaan audit umum atas laporan keuangan PT. Samcon tahun buku 2008, yang dinilai berpotensi berpengaruh cukup signifikan terhadap Laporan Auditor Independen.
3. AP Drs. Dadi Muchidin melalui KMK Nomor 1140/KM.1/2009 tanggal 4 September 2009. Yang bersangkutan dikenakan sanksi pembekuan selama tiga bulan karena KAP Drs. Dadi Muchidin telah dibekukan sehingga sesuai dengan ketentuan Pasal 71 ayat (3) Peraturan Menteri Keuangan bahwa izin AP Pemimpin KAP dibekukan apabila izin usaha KAP dibekukan.
4. KAP Drs. Dadi Muchidin melalui KMK Nomor 1103/KM. 1/2009 tanggal 4 September 2009, dengan sanksi pembekuan selama tiga bulan karena KAP tersebut telah dikenakan sanksi peringatan sebanyak 3 (tiga) kali dalam jangka waktu 48 (empat puluh delapan) bulan terakhir. Bahkan sampai saat ini, KAP Drs. Dadi Muchidin masih melakukan pelanggaran berikutnya, yaitu tidak menyampaikan laporan tahunan KAP tahun takwin 2008.
5. KAP Matias Zakaria melalui KMK Nomor: 1117/KM.1/2009 tanggal 7 September 2009, selama tiga bulan karena KAP tersebut telah dikenakan sanksi peringatan sebanyak 3 (tiga) kali dalam jangka waktu 48 (empat

- puluh delapan) bulan terakhir. Sampai saat ini, KAP Drs. Matias Zakaria masih juga melakukan pelanggaran berikutnya yaitu tidak menyampaikan laporan tahunan KAP tahun 2007 dan 2008.
6. KAP Drs. Soejono melalui KMK Nomor 1118/KM.1/2009 tanggal 7 September 2009, selama tiga bulan karena KAP tersebut telah dikenakan sanksi peringatan sebanyak 3 (tiga) kali dalam jangka waktu 48 (empat puluh delapan) bulan terakhir. Dilaporkan sampai saat ini, KAP Drs. Soejono masih juga melakukan pelanggaran berikutnya yaitu tidak menyampaikan laporan tahunan KAP tahun takwin 2005 hingga 2008.
 7. Menteri Keuangan juga menetapkan sanksi untuk KAP Drs. Abdul Azis B. melalui KMK Nomor 1119/KM.1 /2009 tanggal 7 September 2009, selama tiga bulan karena KAP tersebut telah dikenakan sanksi peringatan sebanyak tiga kali dalam jangka waktu 48 (empat puluh delapan) bulan terakhir. Sampai saat ini KAP Drs. Abdul Azis juga melakukan pelanggaran berikutnya yaitu tidak menyampaikan laporan tahunan KAP tahun takwin 2005, 2007, dan 2008.
 8. KAP Drs. M. Isjwara melalui KMK Nomor 1120/KM.1/2009 tanggal 7 September 2009, selama tiga bulan, karena KAP tersebut telah dikenakan sanksi peringatan sebanyak tiga kali dalam jangka waktu 48 (empat puluh delapan) bulan terakhir. KAP Drs. M. Isjwara sampai saat ini masih juga melakukan pelanggaran berikutnya yaitu tidak menyampaikan laporan tahunan KAP tahun takwin 2007 dan 2008.

Melihat beberapa kasus hukum yang terjadi selama ini baik sebelum atau sesudah munculnya kasus nasional dan internasional adalah kasus Enron di Amerika Serikat berdampak kepada timbulnya krisis kepercayaan publik terhadap profesi akuntan publik. Akuntan publik banyak mendapat sorotan dari masyarakat yang menganggap para akuntan telah bersekongkol melakukan tindak manipulasi informasi untuk kepentingan sekelompok masyarakat, dengan mengorbankan kepentingan masyarakat banyak. Informasi keuangan yang disajikan oleh pihak manajemen merupakan tanggung jawab pihak manajemen sepenuhnya. Informasi yang hanya bersifat sepihak dari manajemen akan cenderung untuk banyak mengandung bias mengingat informasi tersebut dihasilkan dari lingkungan yang dilingkupi oleh banyak kepentingan.

Profesi Akuntan Publik kehadirannya untuk memberikan penilaian atas keandalan (*reliability*) informasi akuntansi yang disajikan perusahaan dalam laporan keuangan. Untuk itulah maka pengujian oleh akuntan publik diperlukan guna menetralkan bias yang melekat pada informasi tersebut, sehingga laporan yang telah dinyatakan wajar oleh akuntan publik akan berisi informasi yang *reliable*.

Adanya perbedaan antara apa yang diharapkan oleh pemakai laporan keuangan dengan apa yang sesungguhnya menjadi tanggung jawab auditor menimbulkan adanya suatu perbedaan yang disebut *expectation gap*. Auditor di dalam melaksanakan audit harus sesuai dengan *standar auditing* yang berlaku umum sementara itu para pemakai laporan keuangan memiliki keyakinan bahwa auditor menjamin akurasi laporan keuangan dan menjamin kelangsungan hidup perusahaan. Keyakinan yang dimiliki oleh para pemakai laporan keuangan nantinya cenderung akan menjadi masalah ketika opini yang dikeluarkan oleh auditor pada kenyataannya tidak sesuai dengan kondisi yang ada di perusahaan. Hukum sangat peka dengan ragam kepercayaan pemakai laporan keuangan terhadap akuntan karena ketidakmampuannya mendekati harapan publik, yang akan berakibat adanya tuntutan dan gugatan terhadap kewajiban hukum profesi akuntan publik yang dianggap telah melakukan kesalahan di dalam memberikan opini.

Prinsip Akuntansi (*Accounting Principles*) sebagai dalil atau doktrin untuk mengawasi suatu sistem atau aktivitas tertentu yang telah diterima kebenarannya. Prinsip akuntansi bukan merupakan kebenaran yang hakiki dalam bidang akuntansi, karena pada hakekatnya akuntansi selalu berkembang dan selalu berubah sesuai dengan perkembangan dan perubahan nilai-nilai yang terjadi di masyarakat.

Prinsip akuntansi dibutuhkan dalam kondisi yang selalu berubah, mengingat akuntansi tidak membuat diskriminasi dengan menyelenggarakan aktivitas-aktivitas yang secara khusus diarahkan untuk memenuhi pihak tertentu, akan tetapi informasi yang disajikan adalah relevan dengan kepentingan dan memuaskan berbagai pihak yang menggunakannya. Bila informasi keuangan yang disajikan tidak memenuhi kepuasan berbagai pihak berarti laporan keuangan tersebut sebagai media penyampaian informasi telah gagal. Oleh karena itu penggunaan prinsip akuntansi menjadi sangat penting agar ada kesamaan dalam hal cara, metode, prosedur tertentu untuk menghasilkan informasi yang relevan, bersifat netral, dan dapat diperbandingkan.

Laporan keuangan organisasi merupakan salah satu sarana untuk memenuhi akuntabilitas yang dituntut oleh para pihak yang berkepentingan (*stakeholders*) guna menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan bermanfaat bagi sejumlah besar pemakai dalam pengambilan keputusan ekonomi. Oleh karena laporan keuangan memiliki peranan penting dalam pengambilan keputusan ekonomi, maka laporan keuangan yang disajikan oleh entitas bisnis diharapkan memiliki jaminan kebenaran atau kewajiban.

Auditing bagi perusahaan merupakan hal yang cukup penting karena memberikan pengaruh besar dalam kegiatan perusahaan yang bersangkutan. Pada awal perkembangannya auditing hanya dimaksudkan untuk mencari dan

menemukan kecurangan serta kesalahan, kemudian berkembang menjadi pemeriksaan laporan keuangan untuk memberikan pendapat atas kebenaran penyajian laporan keuangan perusahaan dan juga menjadi salah satu faktor dalam pengambilan keputusan.

Seiring berkembangnya perusahaan, fungsi audit semakin penting dan timbul kebutuhan dari pemerintah, pemegang saham, analis keuangan, bankir, investor, dan masyarakat untuk menilai kualitas manajemen dari hasil operasi dan prestasi para manajer. Untuk mengatasi kebutuhan tersebut, timbul audit manajemen sebagai sarana yang terpercaya dalam membantu pelaksanaan tanggung jawab mereka dengan memberikan analisis, penilaian, rekomendasi terhadap kegiatan yang telah dilakukan.

2.4. Pasal 58 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tidak konsisten dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 dan Standar Profesional Akuntan Publik

Pasal 58 Undang-Undang Akuntan Publik bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 16 tahun 2000 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan khususnya pasal 28 ayat 11 yang menyatakan: “buku-buku, catatan-catatan, dokumen dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain wajib disimpan selama 10 tahun di Indonesia, yaitu di tempat kegiatan atau di tempat tinggal wajib pajak orang pribadi atau ditempat kedudukan bagi wajib pajak badan.” Hal ini diperkuat lagi oleh Standar Auditing Seksi 339 paragraf 8 mengatur bahwa auditor harus menerapkan prosedur memadai untuk menjaga keamanan kertas kerja dan harus menyimpannya sekurang kurangnya 10 tahun, sehingga dapat memenuhi kebutuhan prakteknya dan ketentuan-ketentuan yang berlaku mengenai penyimpanan dokumen.

Dengan demikian jelaslah pasal 58 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tidak konsisten dengan Undang-Undang Nomor 16 tahun 2000 dan Standar Profesional Akuntan Publik. Pasal 18 Undang-Undang Nomor 5 tahun 2011 memuat persyaratan untuk mendapatkan izin usaha KAP, begitu juga pasal 20 memuat persyaratan untuk mendapatkan izin pendirian cabang KAP, pasal 6 persyaratan untuk mendapatkan izin menjadi Akuntan Publik, pasal 7 persyaratan untuk mendapatkan izin menjadi Akuntan Publik asing, jelas tidak pada tempatnya. Persyaratan seperti ini cukup dimuat dalam Peraturan Menteri Keuangan, karena jika dimuat dalam undang-undang akan menimbulkan kesulitan apabila terjadi penambahan atau pengurangan persyaratan, maka undang undang harus direvisi terlebih dahulu.

Sedangkan mengubah undang-undang bukan pekerjaan mudah karena harus melalui DPR, memakan waktu yang relatif panjang, dana yang besar sehingga tidak memenuhi prinsip efisiensi. Ketentuan pidana yang dimuat dalam pasal 55, 56, dan 57 Undang-Undang Nomor 5 tahun 2011 dirasakan kurang pas untuk dimuat dalam undang-undang Akuntan Publik mengingat sanksi bagi pelaku tindak pidana telah diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP). Hal ini menimbulkan kesan adanya intervensi terhadap KUHP. Pengaturan sanksi pidana sebagaimana diatur dalam pasal tersebut akan berakibat timbulnya aturan ganda, aturan yang tumpang-tindih, dan berpotensi menimbulkan multi tafsir atas suatu permasalahan yang pada akhirnya dapat menimbulkan ketidakpastian dalam penegakan hukum.

Pasal 58 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, tidak konsisten dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 dan Standar Profesional Akuntan Publik. Ketentuan pidana tidak perlu dimuat dalam Undang-Undang Akuntan Publik karena sudah ada KUHP. Apalagi Konsekuensi Yuridis dari dianutnya paham Negara hukum, maka di dalam Undang-Undang Dasar 1945 telah ditegaskan pula mengenai pengakuan dan perlindungan hukum terhadap hak-hak warga negara dan penduduknya.

Kepastian, ketertiban dan perlindungan hukum dalam lalu lintas hukum pada umumnya memerlukan alat bukti yang menentukan dengan jelas hak dan kewajiban seseorang sebagai subyek hukum dalam masyarakat. Dalam kaitan dengan pembuktian kepastian hak dan kewajiban hukum seseorang dalam masyarakat dapat diawali dengan pembuatan suatu kontrak, yang melahirkan sebuah bukti tertulis atau otentik. Hal ini berkaitan dengan kedudukan akuntan publik untuk melakukan suatu pekerjaan pemeriksaan, maka akuntan publik akan mengeluarkan hasil pemeriksaan berupa laporan auditan yang didalamnya berisi pula opini-opini atau pendapat tentang kondisi keuangan dan kondisi perusahaan yang diperiksanya.

Pada hakekatnya sebagai sebuah bukti tertulis yang merupakan suatu akta, akan memuat kebenaran formal sesuai dengan apa yang diberitahukan kepada akuntan Independen. Demikian, para akuntan independen mempunyai kewajiban untuk memasukkan bahwa apa yang termuat dalam laporan auditan auditor independen sungguh-sungguh telah dimengerti dan sesuai dengan kehendak para pihak, memberikan akses informasi, termasuk akses terhadap peraturan perundang-undangan yang terkait bagi para pihak penanda tangan. Sebagai tenaga profesional yang cukup mengerti dan memahami tentang profesinya, maka pengusaha dan para investor juga masyarakat menggantungkan harapannya pada hasil pemeriksaan akuntan publik ini, untuk dapat menentukan langkah dalam mengambil keputusan bisnisnya. Hal ini selaras dengan adanya persepsi dalam masyarakat bahwa suatu laporan keuangan yang sudah diaudit oleh akuntan publik berarti telah diperiksa

seluruh dokumennya sehingga perusahaan tersebut dianggap sehat. Dalam arti bahwa apa yang telah disebut dalam laporan keuangan yang memberikan informasi kecakapan suatu perusahaan,²²

Profesi Akuntan Publik merupakan suatu profesi yang jasa utamanya adalah jasa attestasi/asuransi. Hasil pekerjaan Akuntan Publik yang digunakan secara luas oleh publik sebagai salah satu pertimbangan penting dalam pengambilan keputusan. Profesi Akuntan Publik memiliki peranan sangat penting dalam mendukung terwujudnya perekonomian yang sehat, efisien, dan transparan. Dalam menjalankan profesinya, Akuntan Publik mengemban kepercayaan masyarakat untuk memberikan opini atas laporan keuangan.

2.5. Tanggung Jawab Akuntan Publik

Tanggung jawab Akuntan Publik terletak pada opini atau pernyataan pendapatnya atas laporan atau informasi keuangan suatu entitas sanksi tidak terlalu memberatkan dan merugikan akuntan publik sebagai sebuah profesi. Sanksi pidana diberikan ditujukan agar kelompok masyarakat yang bernama profesi audit itu harus memiliki tanggung jawab yang jelas, termasuk tanggung jawab keadilan bila akuntan publik tersebut berlaku tidak adil. Ketentuan tentang sanksi hukum sangat perlu diperhatikan sehubungan dengan pelaksanaan jasa akuntan publik, karena dalam kegiatan yang dilakukan oleh akuntan publik memiliki implikasi kepada publik.

Ketentuan sanksi hukum terhadap pemalsu profesi akuntan publik, diharapkan dapat mencegah adanya praktik pemalsuan sangat marak baik berupa pemalsuan dengan modus menggunakan nama akuntan publik asli dengan menerbitkan laporan palsu, maupun dengan memalsu yang seolah-olah adalah akuntan publik. Sanksi pidana dikenakan pada akuntan publik yang melakukan manipulasi, membantu melakukan manipulasi, dan atau memalsukan data. Selain itu, 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 sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana semestinya dalam rangka pemeriksaan oleh pihak yang berwenang.

Sanksi pidana dikenakan kepada setiap pihak yang memberikan pernyataan tidak benar atau memberikan dokumen palsu atau yang dipalsukan untuk mendapatkan atau memperpanjang izin akuntan publik, dan atau mendapatkan izin

²²Pusat Pengkajian Hukum. *Telaah conflict of interest dalam praktek perusahaan dan profesional*, Newsletter No.49/XIII/Juni/2002, h.23

usaha kantor akuntan publik atau izin pendirian cabang kantor akuntan publik. Serta, kepada pihak yang bukan akuntan publik tetapi menjalankan profesi akuntan publik.

Dengan telah dilakukannya proses audit oleh sebuah akuntan publik, maka perusahaan dan para investor menjadikan laporan audit tersebut sebagai dasar pengambilan keputusan dalam proses pengembangan bisnisnya. “Di banyak Negara para investor masih mengharapkan bahwa setiap laporan keuangan yang sampai ditangan mereka diaudit oleh professional yang tidak memihak pada perusahaan (independent). Demikian pula tentang prospektus perusahaan telah diteliti dan diperiksa. Mengandalkan semua itu mereka baru berani memutus untuk membeli atau tidak membeli.”²³

Tujuan dari Undang-Undang Akuntan Publik ini adalah untuk melindungi kepentingan publik, mendukung perekonomian yang sehat, efisien, dan transparansi, memelihara integritas profesi AP, meningkatkan kompetensi dan kualitas profesi AP, melindungi kepentingan profesi AP sesuai dengan standard dan kode etik profesi.

Secara spesifik, dalam undang-undang tersebut disebutkan bahwa tujuan dibentuknya undang-undang ini adalah untuk melindungi kepentingan publik, mendukung perekonomian yang sehat, efisien dan transparan, memelihara integritas profesi akuntan publik, meningkatkan kompetensi dan kualitas profesi akuntan publik, serta melindungi kepentingan profesi akuntan publik sesuai dengan standar dan kode etik profesi.

Undang-undang akuntan publik yang terdiri atas 16 bab dan 62 pasal, berisi ketentuan umum, terutama yang menjelaskan definisi akuntan publik. Bab yang lain berbicara tentang pengaturan mengenai bidang jasa profesi akuntan publik, pengaturanyang berkenaan dengan akuntan publik yang antara lain mengatur ketentuan - ketentuan mengenai perijinan, perpanjangan ijin, ijin akuntan publik asing, penghentian pemberian jasa untuk sementara waktu, pengunduran diri, dan tidak berlakunya ijin.

Dampak nyata dari penerapan Undang-Undang ini adalah akuntan publik wajib berhati-hati dalam melaksanakan penugasan dan memberikan opininya. Hal ini disebabkan adanya aturan pidana bagi pelaku tindak pidana yang tercantum dalam Undang-Undang Akuntan Publik. Dengan demikian akuntan publik akan terpacu untuk bertindak secara lebih profesional dan independen dalam menjalankan profesinya. Di sisi yang lain penerapan sanksi pidana dalam Undang-Undang Akuntan Publik juga dimaksudkan untuk melindungi profesi akuntan publik, yaitu dengan adanya kepastian hukum berkaitan dengan adanya rumusan-rumusan yang

²³Emmy Yuhassarie. *Komite Audit Charter Status dan Liability*, Newsletter No.53/Juni/2003, h.1

jelas tentang bentuk bentuk yang termasuk dalam kategori tindakan pidana yang dilakukan oleh akuntan publik.

Setidaknya dengan adanya undang-undang ini dapat meminimalisir akuntan publik gadungan atau palsu untuk dapat beroperasi di wilayah Indonesia dengan leluasa. Terkait dengan *International Accounting Standards*, yang lebih dikenal sebagai *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, merupakan standar tunggal pelaporan akuntansi berkualitas tinggi dan kerangka akuntansi berdasarkan prinsip yang meliputi penilaian profesional yang kuat dengan *disclosures* yang jelas dan transparan mengenai substansi ekonomis transaksi, penjelasan hingga mencapai kesimpulan tertentu, dan akuntansi terkait transaksi tersebut. Dengan demikian, pengguna laporan keuangan dapat dengan mudah membandingkan informasi keuangan entitas antar negara di berbagai belahan dunia.

Dampaknya, dengan mengadopsi IFRS berarti mengadopsi bahasa pelaporan keuangan global yang akan membuat suatu perusahaan dapat dimengerti oleh pasar global. Suatu perusahaan akan memiliki daya saing yang lebih besar ketika mengadopsi IFRS dalam laporan keuangannya. Tidak mengherankan, banyak perusahaan yang telah mengadopsi IFRS mengalami kemajuan yang signifikan saat memasuki pasar modal global.

Negara kita Indonesia, konvergensi IFRS dengan Pedoman Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) merupakan hal yang sangat penting untuk menjamin daya saing nasional. Perubahan tata cara pelaporan keuangan dari *Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*, PSAK, atau lainnya ke IFRS berdampak sangat luas. IFRS akan menjadi aspek kompetensi wajib-baru bagi akuntan publik, penilai (appraiser), akuntan manajemen, regulator dan akuntan pendidik.

Liberalisasi jasa akuntan se-ASEAN dalam kerangka AFTA 2015, tampaknya bukanlah masalah yang mudah bagi keprofesian. Persaingan ketat dengan akuntan-akuntan negara tetangga pada medan tersebut, bukanlah persoalan mudah, bila merujuk posisi kekuatan dalam peta ASEAN. Kita masih kalah dari segi jumlah. Tak sedikit pula yang menyangsikan kualitas kompetensi akuntan Indonesia bila dibandingkan dengan akuntan-akuntan dari Malaysia, Singapura, dan Filipina.

Berdasarkan data Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai (PPAJP) Kementerian Keuangan jumlah akuntan publik di Indonesia juga tidak kalah memprihatinkan dibandingkan dengan negara tetangga. Dengan hanya bermodal 1.000 orang akuntan publik pada tahun 2012, Indonesia tertinggal jauh dengan Malaysia (2.500 akuntan publik), Filipina (4.941 akuntan publik), dan Thailand (6.000 akuntan publik). Padahal Indonesia adalah negara yang besar, dengan perkembangan ekonomi yang mengesankan dan sumberdaya alam melimpah, sehingga dibutuhkan banyak akuntan berkualitas untuk mengawal pembangunan

ekonomi agar semakin efisien dan efektif dengan kekuatan integritas, transparansi, dan akuntabilitas.

AFTA (*ASEAN Free Trade Area*) atau yang lebih dikenal dengan perdagangan bebas di Negara ASEAN. *Event* ini akan dilaksanakan tepatnya ditahun 2015. Menghadapi *event* ini, Tenaga akuntan Indonesia seperti yang dipaparkan diatas akan mengahdapi tantangan yang cukup berat, hal ini disebabkan karena kualitas dan kesiapan akuntan asing di negara-negara ASEAN sudah lebih memadai, sedangkan negara kita Indonesia masih harus memperbaiki dan memantapkan sektor keprofesian di tingkat nasional. Bila ditahun 2015 Indonesia masih kekurangan tenaga profesi akuntan Publik, maka bukanlah hal yang mustahil posisi ini akan diisi oleh akuntan warga negara asing.

Dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, juga sudah dicantumkan secara jelas bahwa profesi Akuntan Publik Asing dapat berkiperah di negara Indonesia berdasarkan ketentuan yang sudah ditetapkan. Andai jumlah Akuntan Publik pun sudah memadai namun tidak diiringi dengan kualitas yang bersaing seperti penguasaan bahasa asing, dan standar akuntansi internasional (IFRS) maka bisa jadi Akuntan Publik dari Indonesia akan kalah bersaing dengan Akuntan Publik asing dari negara-negara ASEAN. Pangsa pasar Indonesia akan banyak dikuasai AP Asing, perusahaan-perusahaan besar akan lebih memilih AP Asing, yang jauh lebih menguasai standar akuntansi internasional dan lebih berkualitas.

Dengan melihat kondisi seperti ini, Indonesia diharapkan mampu mencetak tenaga ahli Akuntan Publik yang lebih matang dan berkualitas. Ditetapkannya Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, juga mampu menambah dan melahirkan Akuntan Publik yang bertaraf Internasional, yang mampu menguasai IFRS sebagai standar pelaporan internasional.

Kasus kasus hukum terkait Independensi akuntan publik akhir-akhir ini menjadi semakin nyata hingga menyebabkan terjadinya kebangkrutan dan skandal korporasi di berbagai perusahaan di dunia seperti kasus Enron dan KAP Arthur Anderson di Amerika serta Kimia Farma di Indonesia. Hal ini dikarenakan kurang adanya sikap independen pada akuntan publik yang melakukan audit pada laporan keuangan. Padahal laporan keuangan merupakan aspek penting dalam perusahaan untuk menarik investor agar tertarik untuk berinvestasi pada suatu perusahaan dan sebagai landasan dasar yang dapat digunakan dalam pengambilan keputusan oleh pihak pengguna informasi.

Akuntan Publik merupakan pihak yang dipercaya oleh masyarakat untuk memeriksa dan memberikan pendapatnya atas laporan keuangan yang diperiksa secara periodik. Akuntan Publik yang melakukan proses audit harus mempunyai sikap independensi pada dirinya. Independensi adalah suatu sikap tidak mudah

dipengaruhi oleh pihak manapun dan tidak tergantung pada orang lain saat auditor mengemukakan pendapatnya tidak didasari tekanan pihak lain. Auditor independen dituntut untuk mengutamakan kepentingan masyarakat, bertanggung jawab pada profesinya dan obyektif terhadap pekerjaannya.

Akuntan Publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik.

Ada tiga aspek yang mencakup independensi yaitu independensi *in fact* (fakta), *in appearance* (penampilan) dan *in competence* (keahlian). *Independensi in fact* merupakan kemampuan auditor untuk bersikap bebas, jujur, dan obyektif dalam penugasan audit. *Independensi in appearance* adalah independensi yang dipandang dari pihak-pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan yang diaudit yang mengetahui hubungan auditor dengan kliennya. Auditor yang tidak independen dianggap mempunyai hubungan tertentu terhadap klien. *Independensi in competence* adalah independensi yang dilihat dari sudut keahlian atau kompetensinya.

Independensi bagi seorang auditor eksternal merupakan salah satu faktor penting untuk menghasilkan jasa audit yang berkualitas. Independensi audit artinya sikap auditor dalam melakukan uji audit dan evaluasi hasil audit sampai dengan menghasilkan laporan audit yang berkualitas, auditor tidak mendapat tekanan dari pihak lain. Sikap independen auditor tidak hanya dijalankan dalam pekerjaan lapangan akan tetapi juga mengatur adanya perencanaan atas aktivitas yang dilakukan dalam proses audit. Materialitas tidak hanya mempengaruhi profesionalisme auditor tetapi juga dapat mempengaruhi independensi auditor. Materialitas terhadap independensi auditor akan mempengaruhi opini yang dikeluarkan atas pemeriksaan laporan keuangan.

Teori 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 obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Carey dalam Mautz mendefinisikan independensi akuntan publik dari segi integritas dan hubungannya dengan pendapat akuntan atas laporan keuangan. Independensi meliputi:

1. Kepercayaan terhadap diri sendiri yang terdapat pada beberapa orang profesional. Hal ini merupakan bagian integritas profesional.
2. Merupakan istilah penting yang mempunyai arti khusus dalam hubungannya dengan pendapat akuntan publik atas laporan keuangan. Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak

dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.²⁴

Independensi akuntan publik merupakan dasar utama kepercayaan masyarakat pada profesi akuntan publik dan merupakan salah satu faktor yang sangat penting untuk menilai mutu jasa audit. Independensi akuntan publik mencakup dua aspek, yaitu:

1. Independensi sikap mental

Independensi sikap mental berarti adanya kejujuran di dalam diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta-fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak di dalam diri akuntan dalam menyatakan pendapatnya.

2. Independensi penampilan.

Independensi penampilan berarti adanya kesan masyarakat bahwa akuntan publik bertindak independen sehingga akuntan publik harus menghindari faktor-faktor yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan kebebasannya. Independensi penampilan berhubungan dengan persepsi masyarakat terhadap independensi akuntan publik.

3. Independensi praktisi (*practitioner independence*)

Selain independensi sikap mental dan independensi penampilan, Mautz mengemukakan bahwa independensi akuntan publik juga meliputi independensi praktisi (*practitioner independence*) dan independensi profesi (*profession independence*). Independensi praktisi berhubungan dengan kemampuan praktisi secara individual untuk mempertahankan sikap yang wajar atau tidak memihak dalam perencanaan program, pelaksanaan pekerjaan verifikasi, dan penyusunan laporan hasil pemeriksaan. Independensi ini mencakup tiga dimensi, yaitu independensi penyusunan program, independensi investigatif, dan independensi pelaporan.

4. Independensi profesi (*profession independence*)

Independensi profesi berhubungan dengan kesan masyarakat terhadap profesi akuntan publik.

²⁴Carey,P., and R. Simnett.2006. *Audit Partner tenure and Quality*. The Accounting Review 81,pp. h. 653-678

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:

1. Ikatan keuangan dan usaha dengan klien
2. Jasa-jasa lain selain jasa audit yang diberikan klien
3. Lamanya hubungan kantor akuntan publik dengan klien.²⁵

Sedangkan menurut independensi akuntan publik dipengaruhi oleh faktor:

1. Persaingan antar akuntan publik
2. Pemberian jasa konsultasi manajemen kepada klien
3. Ukuran KAP
4. Lamanya hubungan antara KAP dengan klien

Dari faktor-faktor yang mempengaruhi independensi tersebut di atas bahwa independensi dapat dipengaruhi oleh ikatan keuangan dan usaha dengan klien, jasa-jasa lain yang diberikan auditor selain audit, persaingan antar KAP dan ukuran KAP. Seluruh faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik tersebut adalah ditinjau dari independensi dalam penampilan.

1. Integritas dan objektivitas

Kode etik Akuntan Indonesia pasal 1 ayat 2 menyebutkan bahwa “Setiap anggota harus mempertahankan integritas dan objektivitas dalam melaksanakan tugasnya”. Secara lebih khusus untuk profesi akuntan publik, Kode Etik Akuntan Indonesia pasal 6 ayat 1 menyebutkan bahwa seorang akuntan publik harus mempertahankan sikap independen. Ia harus bebas dari semua kepentingan yang bisa dipandang tidak sesuai dengan integritas maupun objektivitasnya, tanpa tergantung efek sebenarnya dari kepentingan itu. Selanjutnya dinyatakan dalam Peraturan Nomor 1 bahwa setiap anggota harus mempertahankan integritas dan objektivitas dalam melakukan tugasnya. Dengan mempertahankan integritas ia akan bertindak jujur, tegas, tanpa pretensi. Dengan mempertahankan objektivitas ia akan bertindak adil, tanpa

²⁵Lavin, D..*Perception of The Independence of The Auditor*.The Accounting Review, New York, 2010, h. 80

dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadi.

Objektivitas berarti tidak memihak dalam melaksanakan semua jasa. Sebagai contoh, asumsikan seorang auditor yakin bahwa piutang usaha mungkin tak tertagih, tetapi kemudian menerima pendapat manajemen tanpa mengevaluasi kolektibilitas secara independen. Auditor telah mendelegasikan pertimbangannya dan karenanya kehilangan objektivitas. Sekarang misalkan seorang akuntan publik sedang menyiapkan SPT untuk sebuah klien, dan sebagai penasihat klien, menganjurkan klien itu untuk mengadakan pengurangan pada SPT-nya yang menurutnya sah, dengan sejumlah pendukung tetapi tidak lengkap. Ini bukan merupakan pelanggaran baik atas objektivitas ataupun integritas karena dapat diterima seorang akuntan publik menjadi penasihat klien untuk perpajakan dan jasa manajemen. Jika akuntan publik ini menganjurkan klien untuk mengadakan pengurangan tanpa pendukung sama sekali, tetapi hanya karena sedikit kemungkinannya akan diketahui oleh kantor inspeksi pajak, maka berarti telah terjadi pelanggaran. Pelanggaran itu adalah salah pernyataan atas fakta sehingga integritas akuntan publik itu ternoda. Bebas dari pertentangan kepentingan berarti tidak adanya hubungan yang dapat mengganggu objektivitas dan integritas. Misalnya, tidak layak bagi auditor, yang juga seorang pengacara, untuk membela klien dalam perkara pengadilan. Pengacara adalah pembela klien, sedangkan auditor harus bersikap tidak memihak.

2. Standar Umum

Setiap anggota harus menaati standar-standar berikut dan setiap interpretasinya yang dibuat oleh lembaga-lembaga yang ditunjuk oleh Dewan Kode Etik Akuntan Publik

3. Kompetensi profesional.

Hanya melaksanakan jasa-jasa profesional yang dirasa mampu diselesaikan oleh pegawai atau kantor akuntan publiknya dengan kompetensi profesional, kemahiran profesional. Mempergunakan kemahiran profesi dengan seksama dalam melaksanakan jasa profesional. Perencanaan dan pengawasan. Merencanakan dengan cermat dan mengawasi pelaksanaan jasa profesional.

Data relevan yang mencukupi. mendapatkan data relevan yang mencukupi guna mendapatkan dasar yang layak untuk membuat

kesimpulan atau memberi rekomendasi dalam kaitan dengan jasa profesional yang dilakukan.

4. Ketaatan pada Standar

Seorang anggota yang melaksanakan audit, review, kompilasi, bantuan manajemen, perpajakan atau jasa profesional lainnya harus taat pada standar yang dikeluarkan oleh lembaga-lembaga yang ditetapkan oleh Dewan.

5. Prinsip Akuntansi. Seorang anggota tidak dibenarkan:

- 1) Menyatakan pendapat atau menyetujui bahwa laporan keuangan dan data keuangan lain dari satuan usaha yang diauditnya disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum; atau
- 2) Menyatakan bahwa dia tidak mengetahui setiap modifikasi yang material yang telah dilakukan pada setiap laporan dan data dalam rangka memenuhi prinsip-prinsip akuntan yang berlaku umum, jika laporan atau data demikian menyimpang dari prinsip akuntansi yang ditetapkan oleh badan perumus yang ditunjuk oleh Dewan untuk menyusun prinsip yang mempunyai dampak material terhadap keseluruhan laporan atau data.

Akan tetapi, jika dia mampu menunjukkan bahwa dalam keadaan tersebut terdapat penyimpangan atas isi laporan atau data, yang dapat menyebabkan laporan keuangan tersebut dapat menyesatkan, dia harus menjelaskan di dalam laporannya mengenai penyimpangan tersebut, akibat yang akan menyertainya, dan sepanjang dianggap praktis, dan alasan-alasan mengapa terjadinya pernyataan yang menyesatkan jika tetap berpegang pada prinsip yang berlaku.

Di Indonesia terdapat aturan mengenai Kecakapan Profesional, pasal 2 dan Pasal 3 yang berbunyi sebagai berikut:

- a) Seorang anggota harus melaksanakan tugasnya sesuai dengan standar teknis dan profesional yang relevan.
- b) Jika seorang anggota mempekerjakan staf dan ahli lainnya untuk pelaksanaan tugas profesionalnya, ia harus menjelaskan kepada mereka, keterikatan akuntan pada kode etik, dan ia tetap bertanggung jawab atas pekerjaan tersebut secara keseluruhan. Ia juga berkewajiban untuk bertindak sesuai dengan kode etik, jika ia memilih ahli lain untuk memberi saran atau bila merekomendasikan ahli lain itu kepada kliennya.
- c) Setiap anggota harus meningkatkan kecakapan profesionalnya, agar mampu memberikan manfaat optimum dalam pelaksanaan tugasnya.
- d) Setiap anggota harus menolak setiap penugasan yang tidak akan dapat diselesaikannya.

Dalam Pernyataan Etika Profesi Nomor 2, tentang Kecakapan Etika Profesional dinyatakan, Anggota harus memperhatikan standar teknik profesi dan etika berupaya terus untuk meningkatkan kemampuan, kualitas pelayanan dan pelaksanaan tanggung jawab profesional untuk mendapatkan kemampuan anggota yang baik.

1. Kecakapan (*due care*) mengharapkan anggota melaksanakan tanggung jawab profesional dengan kecakapan dan ketekunan. Hal ini memperlihatkan suatu kewajiban dalam pengadaan dan pelayanan yang profesional untuk mendapatkan kemampuan anggota yang memperhatikan kepentingan utama dari setiap pelayanan/jasa yang diadakan dan konsisten dengan tanggung jawab profesi bagi masyarakat.
2. Kemampuan atau kompetensi didapatkan dari perpaduan pendidikan dan pengalaman. Dimulai dengan penguasaan pendidikan umum bagi penunjukkan sebagai auditor independen. Pemeliharaan kemampuan mengharapkan suatu komitmen untuk mempelajari dan meningkatkan kemampuan profesional. Ini merupakan tanggung jawab anggota. Dalam semua penugasan dan tanggung jawabnya, setiap anggota harus berusaha mencapai tingkat kemampuan yang menjamin bahwa kualitas pelayanan anggota telah sesuai dengan tingkat profesional yang dituntut oleh standar profesi
3. Kemampuan adalah suatu pencapaian dan pemeliharaan suatu tingkat pengertian dan pengetahuan yang dapat memungkinkan anggota memberikan pelayanan dengan cakap dan baik. Hal ini membuat suatu pembatasan terhadap kemampuan anggota. Setiap anggota bertanggung jawab menilai kemampuan mereka, mengevaluasi apakah pendidikan, pengalaman dan pertimabangannya cukup untuk suatu bentuk tanggung jawab yang dimaksudkan.
4. Semua anggota harus tekun dalam melaksanakan tanggung jawab terhadap klien, pekerjaan dan masyarakat. Ketekunan membuat suatu pelayanan yang tepat dan teliti secara keseluruhan dan memperhatikan standar profesi yang dapat dipakai dan etika.
5. Kecakapan Profesional meminta anggota merencanakan dan mengawasi dengan cukup aktivitas profesional untuk pertanggung jawaban mereka.²⁶

Pernyataan Etika Profesi Nomor 3, Pengungkapan Informasi Rahasia Klien, menyatakan:

²⁶Pernyataan Etika Profesi No. 2 tentang *Kecakapan Etika Profesional*

- a) Yang dimaksud dengan dikehendaki oleh standar profesi, hukum atau negara adalah, kewajiban anggota dalam mematuhi panggilan sidang atau tuntutan pengadilan. Setiap anggota tidak boleh menghalangi atau menghindari pelaksanaan review dari anggota lainnya yang berwenang atau ditunjuk oleh IAI dan instansi lainnya yang mempunyai otoritas untuk itu. Setiap anggota tidak boleh menghindari atau menghalangi penyelidikan Dewan Pertimbangan Profesi terhadap keadaan – keadaan yang ada.
- b) Anggota Dewan Pertimbangan Profesi atau *Reviewer* tidak boleh memanfaatkan atau mengungkapkan informasi klien kecuali atas tuntutan hukum atau pengadilan.
- c) Anggota yang mereview sehubungan dengan pembelian, penjualan atau merger dari seluruh atau bagian sebuah perusahaan harus melakukan pencegahan yang diperlukan (*appropriate precautions*). Contoh: membuat *Written Confidentially Agreement* (perjanjian tertulis untuk merahasiakan informasi yang diterima).
- d) Auditor boleh mengungkapkan nama-nama pemberi tugas kepada pihak lain tanpa meminta ijin dari pemberi tugas, kecuali bila pengungkapan nama tersebut mengungkapkan rahasia informasi atas pemberi tugas. Contoh: Pengungkapan nama pemberi tugas yang sedang mengalami kesulitan keuangan.
- e) Anggota yang menjadi auditor independen tidak boleh memberikan inside information kepada pihak lain mengenai pemberi tugas yang go public.
- f) Auditor terdahulu harus bersedia memperlihatkan *audit workingpapers* sebelumnya kepada auditor pengganti, berdasarkan permintaan pemberi tugas.
- g) Auditor independen dapat menggunakan jasa tenaga ahli lainnya, namun harus melakukan pencegahan untuk menjamin tidak adanya informasi rahasia pemberi tugas terungkap dalam menggunakan tenaga ahli lainnya tersebut.
- h) Auditor independen yang menarik diri dari penugasannya karena menemukan pelanggaran terhadap undang-undang dan peraturan pemerintah harus memperhatikan aspek hukum atas status dan kewajibannya bial auditor penggantinya ingin mengetahui alasan penarikan diri auditor independen tersebut. Auditor independen tersebut juga dapat menganjurkan pada auditor independen penggantinya untuk meminta ijin kepada pemberi tugas untuk dapat mendiskusikan segala

masalah yang ada pada pemberi tugas secara bebas antara auditor independen sebelumnya dengan penggantinya.²⁷

Akuntan publik atau auditor independen dalam tugasnya mengaudit perusahaan klien memiliki posisi yang strategis sebagai pihak ketiga dalam lingkungan perusahaan klien yakni ketika akuntan publik mengemban tugas dan tanggung jawab dari manajemen untuk mengaudit laporan keuangan perusahaan yang dikelolanya. Dalam hal ini manajemen ingin supaya kinerjanya terlihat selalu baik dimata pihak eksternal perusahaan terutama pemilik. Akan tetapi disisi lain, pemilik menginginkan supaya auditor melaporkan dengan sejujurnya keadaan yang ada pada perusahaan yang telah dibiayainya.

Dalam hal ini materialitas dapat menimbulkan dorongan bagi auditor untuk tidak memperhatikan standar profesi yang telah ditetapkan. Evaluasi materialitas dari potensi salah saji yang dihasilkan dari suatu pembatasan lingkup lebih sulit daripada evaluasi laporan yang tidak sesuai dengan GAAP.²⁸ Materialitas merupakan besarnya nilai yang dihilangkan atau salah saji informasi akuntansi yang dilihat dari keadaan yang melingkupinya, dapat mengakibatkan perubahan atas atau pengaruh terhadap pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan terhadap informasi tersebut, karena adanya penghilangan atau salah saji itu.²⁹

Hal tersebut senada dengan pertimbangan lahirnya undang-undang tentang akuntan publik, dimana dikatakan bahwa jasa akuntan publik merupakan jasa yang digunakan dalam pengambilan keputusan ekonomi dan berpengaruh secara luas dalam era globalisasi yang memiliki peran penting dalam mendukung perekonomian nasional yang sehat dan efisien serta meningkatkan transparansi dan mutu informasi dalam bidang keuangan.

Dengan demikian, proses pemeriksaan audit, juga termasuk memeriksa seluruh dokumen-dokumen yang berhubungan dengan kontrak atau kerjasama – kerjasama yang dilakukan oleh perusahaan yang bersangkutan, dokumen yang berhubungan dengan kewenangan para pejabat perusahaan dalam melakukan transaksi, serta dokumen-dokumen lain yang menunjang jalannya operasional perusahaan yang bersangkutan.

Di sektor mikro atau ditingkat perusahaan, kontrak terjadi pada berbagai lini, misalnya saja untuk melakukan pengangkatan dewan komite audit di suatu perusahaan, diperlukan adanya sebuah kesepakatan para pihak untuk memangku

²⁷Pernyataan Etika Profesi No. 3: *Pengungkapan Informasi Rahasia Klien*,

²⁸Elder, *Ibid.* 2011 h.21

²⁹Mulyadi, *Ibid.* 2013 .h.69

jabatan tersebut dan melaksanakan tanggung jawab sesuai dengan lingkup tugasnya. Demikian pula ketika sebuah perusahaan membutuhkan jasa profesional sebuah akuntan publik, maka kontrak antara pihak pengguna jasa dalam hal ini perusahaan yang bersangkutan dengan pihak akuntan publik akan dimulai dengan ditandai adanya kesepakatan kedua belah pihak untuk melaksanakan hak dan kewajibannya.

Dalam melaksanakan profesinya seorang akuntan publik atau akuntan independen atau auditor diharapkan mampu dengan teliti dan dengan keahliannya untuk dapat memberikan opini yang tidak menyesatkan dalam laporan auditannya dengan memperhatikan semua aspek hukum yang terjadi dalam perusahaan yang sedang diperiksa laporan keuangan dan kondisi perusahaannya.

Namun demikian, ternyata tidak semua akuntan publik mampu melaksanakan kewajiban profesionalnya dengan baik, mengingat masih banyak terjadi persoalan-persoalan sehubungan dengan laporan keuangan auditan yang ternyata menyesatkan para penggunanya. Hal ini tidak hanya merugikan pihak pengguna laporan keuangan, tetapi juga mengakibatkan turunnya kepercayaan masyarakat pada entitas yang menggunakan jasa akuntan publik yang bersangkutan serta turunnya kredibilitas profesi akuntan publik.

Dalam kenyataannya, Kasus Enron merupakan pencorengan wajah terhadap profesi yang diandalkan oleh banyak calon investor ini. Pembahasan dan pengkajian masalah yang berhubungan dengan profesi akuntan, khususnya yang berhubungan dengan tanggung jawab hukum dalam hal ini tanggung gugat akuntan publik menjadi sangat relevan, mengingat jasa profesi akuntan ini berperan penting dalam mendukung perekonomian nasional yang sehat dan efisien melalui peningkatan transparansi dan mutu informasi dalam bidang keuangan.

Berkaitan dengan fakta-fakta tersebut diatas yang berhubungan dengan tanggung jawab akuntan publik atau auditor, memang belum ada peraturan perundangan yang mengatur secara spesifik tentang tanggung jawab hukum akuntan publik, terutama tentang tanggung gugat profesi ini. Walaupun sementara ini disimpulkan bahwa seorang auditor bukanlah penanggung jawab atau penjamin laporan keuangan, mengingat laporan keuangan merupakan hasil kerja dari pihak manajemen perusahaan dan manajemenlah yang bertanggung jawab atas laporan keuangan yang dibuatnya.

Selain itu, "tanggung jawab auditor atas laporan audit terbatas pada pernyataan pendapatnya atas Laporan Keuangan tersebut" jadi ketika tidak terdapat kelalaian dalam pelaksanaan tugas karena telah dilakukan sesuai dengan standar profesi dan standar auditing yang menjadi pedoman dalam pelaksanaan audit, maka hal-hal yang dituduhkan bukan lagi menjadi tanggung jawab akuntan atau auditor.

Hal ini menjadi sebuah bahan kajian, mengingat penegakan hukum yang berkeadilan berpedoman pada pelaksanaan prinsip pengenaan akan sanksi hukum yang dapat diterapkan baik kepada individu maupun kepada lembaganya atau kantornya, apabila terbukti bahwa opini-opini yang dikeluarkan oleh jasa profesional mengandung penyesatan dan adanya unsur kelalaian, maka tanggung gugat sebenarnya dapat diterapkan pada profesi akuntan publik. Dalam hal terdapat kelalaian yang melibatkan para profesional sehingga mengeluarkan suatu opini atau pernyataan yang dapat menyesatkan para pengguna laporan keuangan auditannya, maka tanggung gugat dapat diterapkan berdasarkan Pasal 1365 KUH Perdata.

Tanggung gugat sendiri sebenarnya merupakan konsekuensi dari setiap perbuatan yang dilakukan oleh setiap individu, dalam tatanan masyarakat hukum, setiap tindakan atau perbuatan tidak akan lepas dari tanggung gugat. Pada dasarnya segala sesuatu yang dikerjakan seseorang baik dengan sengaja maupun tidak sengaja, pada akhirnya harus dapat dimintakan tanggung jawab dan tanggung gugat, terlebih yang berkaitan dengan tugas dan kewajiban dari seorang yang profesional, seperti seorang akuntan publik, tanggung gugat merupakan bentuk profesionalisme sebagai wujud komitmen terhadap pelaksanaan tugas jabatannya.

Kata tanggung gugat banyak disama artikan dengan tanggung jawab, namun sebenarnya istilah ini dapat dibedakan. Tanggung jawab yang bersifat umum responsibility dan tanggung jawab hukum liability, dapat juga dilihat dalam kamus hukum *Black's law dictionary* yang membedakan kedua kata tersebut. Tanggung jawab disebut *responsibility* sedangkan tanggung gugat disebut *liability* diartikan sebagai *condition of being responsible for a possible or actual loss, penalty, evil, expense or burden, condition which creates a duty to performact immediately or in the future.*³⁰

Istilah tanggung gugat *aansprakelijkheid* menurut M.A Moegni Djojodirdjo mempunyai arti sama dengan pertanggung jawaban atau pertanggung gugat.³¹ Namun di kalangan para penegak hukum di lembaga peradilan umum rupa-rupanya juga belum ada kesamaan tentang penanganan tanggung jawab hukum pada profesi ini, hal ini dapat kita lihat bahwa dalam Undang-Undang Akuntan Publik pun belum mengatur hal-hal secara khusus tentang tanggung jawab dan tanggung gugat atas laporan audit yang diterbitkan oleh auditor independen.

³⁰ Henry Campbell Black, *Black's Law Dictionary*, Minn-West Publishing co, St. Paul, 1990, h. 914

³¹ M.A Moegni Djojodirdjo, *Perbuatan Melawan Hukum Tanggung gugat (aansprakelijkheid) untuk Kerugian Yang disebabkan Perbuatan Melawan Hukum*, Pradnya Paramita, Jakarta, 1982, h. 13

Perkembangan dunia usaha dewasa ini telah menjelaskan betapa kebutuhan akan audit semakin meningkat, dunia usaha yang semakin terbuka dimana kepemilikan terhadap entitas usaha yang terdiri dari saham dan investasi berbagai pihak. Terpisahnya antara pemilik dan pengelola (*manajemen*) mengharuskan laporan yang disajikan oleh pengelola entitas usaha kepada pemilik (*owner*) diperiksa kebenaran dan keseuaiannya dengan aturan dan ketentuan-ketentuan yang ada. Dalam teori agensi dinyatakan bahwa pelaporan keuangan yang rutin adalah salah satu cara pemilik dapat mengawasi kinerja manajernya. Pelaporan yang baik akan meningkatkan reputasi manajer dan reputasi yang baik akan berujung pada kompensasi yang lebih tinggi karena biaya agensi diminimalisir jika pemilik mengakui bahwa laporan akuntansi yang disajikan terpercaya.

Prinsip Dasar Hukum Ekonomi juga sangat mempengaruhi sepak terjang Laporan Keuangan Perusahaan yang dinamis dan tangguh di masa datang dengan memperhatikan:

1. Prinsip Standar Minimum (*Minimum Standards*)

Prinsip ini menyatakan adalah kewajiban negara untuk sedikitnya memberikan jaminan perlindungan kepada pedagang atau pengusaha asing dan harta miliknya.

2. Prinsip Perlakuan Yang Sama (*identical treatment*)

Dewasa ini prinsip ini lebih dikenal dengan istilah resiprositas (*reciprocity*) perlakuan yang sama demikian biasanya tertuang dalam suatu perjanjian baik yang sifatnya multilateral maupun bilateral.

Prinsip ini merupakan prinsip fundamental dalam GATT. Prinsip ini tampak pada *Preamble* GATT dan berlaku dalam perundingan-perundingan tarif yang didasarkan atas dasar timbale balik dan saling menguntungkan kedua belah pihak.

3. Prinsip perlakuan Nasional (*National Treatment*)

Prinsip ini mensyaratkan suatu Negara untuk memperlakukan hukum yang sama yang diterapkan terhadap barang-barang, jasa-jasa atau modal asing yang telah memasuki pasar dalam negerinya dengan hukum yang diterapkan terhadap produk-produk atau jasa-jasa yang dibuat di dalam negeri.

Banyak profesional akuntansi dan hukum percaya bahwa penyebab utama tuntutan hukum terhadap kantor akuntan publik adalah kurangnya pemahaman pemakai laporan keuangan tentang perbedaan antara kegagalan bisnis dan kegagalan audit, dan antara kegagalan audit, dan risiko audit.

Berikut ini definisi mengenai kegagalan bisnis, kegagalan audit dan risiko audit menurut Loebbecke dan Arens yaitu:

1. Kegagalan bisnis adalah kegagalan yang terjadi jika perusahaan tidak mampu membayar kembali utangnya atau tidak mampu memenuhi harapan para investornya, karena kondisi ekonomi atau bisnis, seperti resesi, keputusan manajemen yang buruk, atau persaingan yang tak terduga
2. Kegagalan audit adalah kegagalan yang terjadi jika auditor mengeluarkan pendapat audit yang salah karena gagal dalam memenuhi persyaratan-persyaratan standar auditing yang berlaku umum.
3. Risiko audit adalah risiko dimana auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan disajikan dengan wajar tanpa pengecualian, sedangkan dalam kenyataannya laporan tersebut disajikan salah secara material.³²

Bila di dalam melaksanakan audit, akuntan publik telah gagal mematuhi standar profesinya, maka besar kemungkinannya bahwa *business failure* juga dibarengi oleh *audit failure*. Dalam hal yang terakhir ini, akuntan publik harus bertanggung jawab. Sementara, dalam menjalankan tugasnya, akuntan publik tidak luput dari kesalahan. Menurut Toruan kegagalan audit yang dilakukan dapat dikelompokkan menjadi *ordinary negligence*, *gross negligence*, dan *fraud*. *Ordinary negligence* merupakan kesalahan yang dilakukan akuntan publik, ketika menjalankan tugas audit, dia tidak mengikuti pikiran sehat (*reasonable care*).

Dengan kata lain setelah mematuhi standar yang berlaku ada kalanya auditor menghadapi situasi yang belum diatur standar. Dalam hal ini auditor harus menggunakan “*common sense*” dan mengambil keputusan yang sama seperti seorang (typical) akuntan publik bertindak. Sedangkan *gross negligence* merupakan kegagalan akuntan publik mematuhi standar profesional dan standar etika. Standar ini minimal yang harus dipenuhi. Bila akuntan publik gagal mematuhi standar minimal (*gross negligence*) dan pikiran sehat dalam situasi tertentu (*ordinary negligence*), yang dilakukan dengan sengaja demi motif tertentu maka akuntan publik dianggap telah melakukan *fraud* yang mengakibatkan akuntan publik dapat dituntut.

Sebagian besar profesional akuntan setuju bahwa bila suatu audit gagal mengungkapkan kesalahan yang material dan oleh karenanya dikeluarkan jenis pendapat yang salah, maka kantor akuntan publik yang bersangkutan harus diminta mempertahankan kualitas auditnya.

Jika auditor gagal menggunakan keahliannya dalam pelaksanaan auditnya, berarti terjadi kegagalan audit, dan kantor akuntan publik tersebut atau perusahaan

³²Arens, Alvin A. James L. Loebbecke, 2008. *Auditing Pendekatan Terpadu*, Terjemahan oleh Amir Abadi Yusuf, Buku Dua, Edisi Indonesia, Salemba Empat, Jakarta h.787

asuransinya harus membayar kepada mereka yang menderita kerugian akibat kelalaian auditor tersebut. Kesulitan timbul bila terjadi kegagalan bisnis, tetapi bukan kegagalan audit. Sebagai contoh, jika sebuah perusahaan bangkrut, atau tidak dapat membayar hutangnya, maka umumnya pemakai laporan keuangan akan mengklaim bahwa telah terjadi kegagalan audit, khususnya bila laporan audit paling akhir menunjukkan bahwa laporan itu dinyatakan secara wajar.

Lebih buruk jika terdapat kegagalan bisnis dan laporan keuangan yang kemudian diterbitkan salah saji, para pemakai akan mengklaim auditor telah lalai sekalipun telah melaksanakannya sesuai dengan standar auditing yang berlaku umum. Akuntan publik bertanggung jawab atas setiap aspek tugasnya, termasuk audit, pajak, konsultasi manajemen, dan pelayanan akuntansi, sehingga jika benar-benar terjadi kesalahan yang diakibatkan oleh pihak akuntan publik dapat diminta pertanggung jawabannya secara hukum.

Beberapa faktor utama yang menimbulkan kewajiban hukum bagi profesi auditor:

- a. meningkatnya kesadaran pemakai laporan keuangan akan tanggung jawab Akuntan.
- b. meningkatnya perhatian pihak-pihak yang terkait dengan pasar modal sehubungan dengan tanggung jawab untuk melindungi kepentingan investor.
- c. bertambahnya kompleksitas audit yang disebabkan adanya perubahan lingkungan yang begitu pesat diberbagai sektor bisnis, sistem informasi.
- d. kesediaan kantor akuntan publik untuk menyelesaikan masalah hukum diluar pengadilan, untuk menghindari biaya yang tinggi.³³

Pemahaman terhadap hukum tidaklah mudah mengingat pemahaman tersebut menuntut suatu kesadaran dari perilaku-perilaku yang terlibat di dalamnya dan juga adanya kemungkinan interpretasi yang berbeda-beda terhadap keberadaan suatu hukum. Hal ini juga yang terjadi pada profesi akuntan publik dimana perilaku-perilaku yang terlibat terkadang kurang memahami secara benar apa yang telah menjadi kewajiban yang nantinya akan mempunyai konsekuensi terhadap hukum. Suatu pemahaman yang baik terhadap hukum akan membawa profesi akuntan publik minimal ke dalam praktek-praktek yang sehat, yang dapat meningkatkan performance dan kredibilitas publik yang lebih baik. Sebaliknya apabila akuntan publik kurang memahaminya pada iklim keterbukaan di era reformasi seperti sekarang ini maka akan dapat membawa perkembangan fenomena ke dalam konteks

³³Arens, Alvin A. James L. Loebbecke, 2008. *Auditing Pendekatan Terpadu*, Terjemahan oleh Amir Abadi Yusuf, Buku Dua, Edisi Indonesia, Salemba Empat, Jakarta h.786

yang lebih luas pada publik yang sudah mulai berani melakukan tuntutan hukum terhadap berbagai profesi termasuk profesi akuntan publik.

2.6 Kewajiban Hukum Auditor

Auditor secara umum sama dengan profesi lainnya merupakan subjek hukum dan peraturan lainnya. Auditor akan terkena sanksi atas kelalaiannya, seperti kegagalan untuk mematuhi standar profesional di dalam kinerjanya. Profesi ini sangat rentan terhadap penuntutan perkara (*lawsuits*) atas kelalaiannya yang digambarkan sebagai sebuah krisis.³⁴

Palmrose menjelaskan bahwa litigasi terhadap kantor akuntan publik dapat merusak citra atau reputasi bagi kualitas dari jasa-jasa yang disediakan kantor akuntan publik tersebut.³⁵ Menurut Rachmad Saleh AS dan Saiful Anuar Syahdan tanggung jawab profesi akuntan publik di Indonesia terhadap kepercayaan yang diberikan publik seharusnya akuntan publik dapat memberikan kualitas jasa yang dapat dipertanggung jawabkan dengan mengedepankan kepentingan publik yaitu selalu bersifat obyektif dan independen dalam setiap melakukan analisa serta berkompeten dalam teknis pekerjaannya. Tanggung jawab yang dimaksud mengandung kewajiban hukum terhadap kliennya.³⁶

Keberadaan perangkat hukum yang mengatur akuntan publik di Indonesia sangat dibutuhkan oleh masyarakat termasuk kalangan profesi untuk melengkapi aturan main yang sudah ada. Hal ini dibutuhkan agar disatu sisi kalangan profesi dapat menjalankan tanggung jawab profesionalnya dengan tingkat kepatuhan yang tinggi, dan disisi lain masyarakat akan mempunyai landasan yang kuat bila sewaktu-waktu akan melakukan penuntutan tanggung jawab profesional terhadap akuntan publik.

Kewajiban hukum bagi seorang akuntan publik adalah bertanggung jawab atas setiap aspek tugasnya sehingga jika memang terjadi kesalahan yang diakibatkan oleh kelalaian pihak auditor, maka akuntan publik dapat dimintai pertanggung jawaban secara hukum baik secara perdata, pidana dan administrasi.

³⁴Huakanala dan Shinneke., 2004., *Auditor Judgement Dan Resiko Audit.*, Majakah Akuntansi., h.69

³⁵Huakanala dan Shinneke., *Ibid*

³⁶Rachmad Saleh AS dan Saiful Anuar Syahdan (Media akuntansi, 2003)

2.7. Kasus Hukum Kantor Akuntan Publik dalam Laporan Keuangan

Beberapa contoh kasus yang menyangkut permasalahan hukum bagi profesi auditor, misalnya kasus yang terjadi di pasar modal di Indonesia dan kasus yang terjadi di USA. Kasus dugaan penggelembungan nilai (*mark up*) yang dilakukan oleh PT. Kimia Farma dimana laba perusahaan pada tahun 2001 dicatat sebesar Rp 132 Milyar padahal sebenarnya hanya Rp 99,594 Milyar. Laporan adanya indikasi *mark up* tersebut diberikan sendiri oleh pihak auditor yang mengaudit dari laporan keuangan perseroan tahun 2001 tersebut. Bapepam akhirnya menjatuhkan sanksi denda Rp 500 juta Kepada PT. Kimia Farma Tbk, dan kepada auditornya sebesar Rp 100 juta.³⁷

Dalam kasus PT. Bank Lippo Tbk, pihak manajemen dinilai teledor dengan menyatakan laporan keuangan *unaudited* sebagai *audited*. Seharusnya begitu mengetahui ada perbedaan dalam laporan keuangan manajemen langsung mengoreksinya dan mengumumkan kepada publik. Pada kasus ini Bapepam memberikan sanksi denda administratif sebesar Rp 2,5 milyar bagi PT. Bank Lippo Tbk untuk kesalahan penempatan kata *audited* dan Rp 3,5 juta bagi akuntan publiknya untuk keterlambatan menyampaikan laporan penting.³⁸

Pada tahun 1983 Giant Store membeli perusahaan Rosenblum dengan pertukaran saham. Nilai saham ditentukan berdasarkan laporan keuangan Giant Store yang telah diaudit oleh kantor akuntan publik. Pemilik Rosenblum menuntut auditor dengan dasar kelalaian untuk menemukan penipuan, yang menyebabkan saham diterima dengan harga yang sebenarnya lebih rendah. Pembelaan auditor adalah bahwa penuntut tidak mempunyai hubungan. Kasus diselesaikan oleh Pengadilan Tinggi New Jersey dengan keuntungan pada pihak penuntut. Dalam putusannya itu, pengadilan menyatakan bahwa auditor mempunyai tugas bagi semua orang yang seharusnya sudah dapat diketahui sebagai pemakai laporan keuangan, karena mereka menggantungkan laporan keuangan tersebut untuk tujuan bisnis mereka.³⁹

Dalam kasus ESM Government Securites vs Alexander Grart & Co (1986), manajemen mengatakan kepada partner KAP yang mengaudit ESM bahwa laporan keuangan tahun lalu yang telah diaudit mengandung kesalahan yang material. Daripada mengikuti standar yang berlaku *partner* setuju untuk tidak mengungkapkannya dalam tahun berjalan. Tetapi situasi memburuk, dan bahkan,

³⁷Huakanala dan Shinneke., *op.cit.*,h. .37

³⁸Huakanala dan Shinneke., *op.cit.*h. : 50-59

³⁹Arens, Alvin A., dan James K. Loebbecke, 2000. *Auditing An Integrated Approach*, Alih Bahasa Amir Abadi Jusuf, Eighth, Jilid 1, Prentice – Hall International, Inc, New York. h.789

menimbulkan kerugian lebih dari Rp 600 milyar. Partner disalahkan karena tindakan kriminal yang melindungi penipuan dan harus menjalani hukuman penjara selama 12 tahun.

Berdasarkan contoh-contoh kasus di atas yang merupakan realitas praktik yang pernah terjadi di lapangan terbukti bahwa setiap auditor yang melakukan pelanggaran dapat dituntut secara hukum sebagai bentuk pertanggung jawaban atas audit yang dilakukannya. *Expectation gap* antara masyarakat dan profesi akuntan publik memang nyatanya semakin lebar. Satu sisi masyarakat harus memahami posisi dan fungsi akuntan dan sisi lain akuntan harus bisa menjawab segala tuntutan masyarakat. Sosialisasi atas jenis-jenis jasa dan batasan tanggung jawab akuntan publik kepada masyarakat adalah hal yang mutlak harus dilakukan.

Masyarakat juga harus menyadari bahwa laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen dan akuntan hanya bertanggung jawab atas opini yang dikeluarkan dalam aspek-aspek yang material pada penugasan general audit. Akuntan Publik bertanggung jawab atas setiap aspek tugasnya sehingga jika memang terjadi kesalahan yang diakibatkan oleh kelalaian pihak auditor, maka akuntan publik dapat dimintai pertanggung jawaban secara hukum sebagai bentuk kewajiban hukum auditor dan di dalam prakteknya terbukti bahwa setiap auditor yang melakukan pelanggaran dapat dituntut secara hukum sebagai bentuk pertanggung jawaban atas audit yang dilakukannya.

Tanggung jawab hukum auditor semakin berat, namun hal ini bukanlah isyarat untuk menjadi panik. Auditor hanya bertanggung jawab atas opini mengenai laporan keuangan dan opini tersebut harus mempunyai bobot integritas dan kompetensi profesional berdasarkan standar yang telah ditetapkan. Jadi *legal liability* bukanlah ancaman bagi auditor tetapi lebih merupakan tantangan untuk bekerja lebih profesional dan independen.

Perlunya perangkat hukum yang pasti guna mengatur akuntan publik di Indonesia untuk melengkapi aturan main yang sudah ada. Hal ini dibutuhkan agar disatu sisi kalangan profesi dapat menjalankan tanggung jawab profesionalnya dengan tingkat kepatuhan yang tinggi, dan disisi lain masyarakat akan mempunyai landasan yang kuat bila sewaktu-waktu akan melakukan penuntutan tanggung jawab profesional terhadap akuntan publik

2.8. Prinsip Dasar Etika Profesi Dari Auditor

Seorang auditor yang memiliki komitmen pada profesi akan melakukan pekerjaan audit sesuai dengan kode etik profesi akuntan publik dan standar auditing. Berikut ini adalah prinsip dasar etika profesi, yaitu:

1. Prinsip Integritas

Prinsip integritas mewajibkan setiap praktisi untuk tegas, jujur, dan adil dalam hubungan profesional dan hubungan bisnisnya. Praktisi tidak boleh terkait dalam laporan, komunikasi atau informasi lainnya yang diyakininya terdapat:

- a. Kesalahan yang material atau pernyataan yang menyesatkan.
- b. Pernyataan atau informasi yang diberikan secara tidak hati-hati.
- c. Penghilangan atau penyembunyian yang dapat menyesatkan atas informasi yang seharusnya diungkapkan.

2. Prinsip Objektivitas

Prinsip obyektivitas mengharuskan praktisi untuk tidak membiarkan subyektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak dari pihak-pihak lain mempengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya. Praktisi mungkin dihadapkan pada situasi yang dapat mengurangi objektivitasnya. Karena beragamnya situasi tersebut tidak mungkin untuk mendefinisikan setiap situasi tersebut. Setiap praktisi harus menghindari setiap hubungan yang bersifat subjektif atau yang dapat mengakibatkan pengaruh yang tidak layak terhadap pertimbangan profesionalnya.

3. Prinsip Kompetensi serta Sikap Kecermatan dan Kehati-hatian

Profesional Prinsip kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional mewajibkan serta praktisi untuk:

- a. Memelihara pengetahuan dan keahlian profesional yang dibutuhkan untuk menjamin pemberian jasa profesional yang kompeten kepada klien atau pemberi kerja.
- b. Menggunakan kemahiran profesionalnya dengan seksama sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya. Setiap praktisi wajib memelihara pengetahuan dan keahlian profesionalnya pada suatu tingkatan yang dipersyaratkan secara berkesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa profesional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan terkini dalam praktik, perundang-undangan, dan metode pelaksanaan pekerjaan. Setiap praktisi harus bertindak profesional dan sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya.⁴⁰

⁴⁰(Standart Profesi Akuntan Publik, 2011):

4. Prinsip Kerahasiaan

Setiap praktisi wajib menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan hubungan bisnisnya, serta tidak boleh mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ketiga tanpa persetujuan klien atau pemberi kerja, kecuali jika terdapat kewajiban untuk mengungkapkan sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan lainnya yang berlaku. Informasi rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis tidak boleh digunakan oleh praktisi untuk keuntungan pribadinya atau pihak ketiga.

5. Prinsip Perilaku Profesional

Setiap praktisi wajib mematuhi hukum dan peraturan yang berlaku dan harus menghindari semua tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

2.9. Standar Auditing

Standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntansi Indonesia terdiri dari sepuluh standar auditing yang terbagi menjadi tiga kelompok yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.⁴¹

1. Standar Umum Standar umum berhubungan dengan kualifikasi auditor dan kualitas pekerjaan auditor. Standar umum terdiri atas tiga standar yaitu:

a. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor.

Dalam melaksanakan audit untuk sampai pada suatu pernyataan pendapat, auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya, yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit. Untuk memenuhi persyaratan sebagai seorang profesional, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup. Pelatihan ini harus secara memadai mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum. Asisten junior, yang baru masuk ke dalam karier auditing harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan mendapatkan supervisi memadai dan review atas pekerjaannya dari atasannya yang lebih berpengalaman. Sifat dan luasnya supervisi dan *review* terhadap hasil pekerjaan tersebut harus meliputi keanekaragaman praktik yang

⁴¹Yusuf, Haryono. 2005. *Dasar – Dasar Akuntansi*. Yogyakarta : Akademi Akuntansi YKPN , h.34

luas. Auditor independen yang memikul tanggung jawab akhir atas suatu perikatan, harus menggunakan pertimbangan matang dalam setiap tahap pelaksanaan supervisi dan dalam *review* terhadap hasil pekerjaan dan pertimbangan-pertimbangan yang dibuat asistennya. Pada gilirannya, para asisten tersebut harus juga memenuhi tanggung jawabnya menurut tingkat dan fungsi pekerjaan mereka masing-masing.

- b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.

Standar ini mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (dibedakan dalam hal ia berpraktik sebagai auditor intern). Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapa pun, sebab bagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya. Namun, independensi dalam hal ini tidak berarti seperti sikap seorang penuntut dalam perkara pengadilan, namun lebih dapat disamakan dengan sikap tidak memihaknya seorang hakim. Auditor mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan (paling tidak sebagian) atas laporan auditor independen, seperti calon-calon pemilik dan kreditur.

- c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

Standar ini menuntut auditor independen untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran profesional dengan kecermatan dan keseksamaan menekankan tanggung jawab setiap profesional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaannya tersebut. Selanjutnya dalam seksi ini dibahas tanggung jawab auditor dalam hubungannya dengan pekerjaan audit. Seorang auditor harus memiliki tingkat keterampilan yang umumnya dimiliki oleh auditor pada umumnya dan harus menggunakan keterampilan tersebut dengan kecermatan dan

keseksamaan yang wajar. Para auditor harus ditugasi dan disupervisi sesuai dengan tingkat pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan sedemikian rupa sehingga mereka dapat mengevaluasi bukti audit yang mereka periksa.

2. Standar Pekerjaan Lapangan Standar pekerjaan lapangan berhubungan dengan pelaksanaan audit di tempat bisnis klien atau di lapangan.
 - a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya. Agar audit dapat berjalan dengan efisien dan efektif maka audit harus direncanakan dengan sebaik-baiknya. Perencanaan audit meliputi pengembangan strategi menyeluruh pelaksanaan dan lingkup audit yang diharapkan. Sifat, luas, dan saat perencanaan bervariasi sesuai dengan ukuran dan kompleksitas satuan usaha, pengalaman mengenai satuan usaha, dan pengetahuan tentang bisnis satuan usaha. Supervisi mencakup pengarahan usaha asisten yang terkait dalam pencapaian tujuan audit dan penentuan apakah tujuan tersebut tercapai. Unsur supervisi adalah memberikan instruksi kepada asisten, mereview pekerjaan yang dilaksanakan, dan menyelesaikan perbedaan pendapat di antara staf audit kantor akuntan. Luasnya supervisi yang memadai bagi suatu keadaan tergantung pada banyak faktor, termasuk kompleksitas masalah dan kualifikasi orang yang melaksanakan audit.
 - b. Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan. Struktur pengendalian intern pada perusahaan klien merupakan faktor penting dalam suatu audit. Sebagai contoh, apabila struktur pengendalian intern pada perusahaan klien dirancang dengan baik dan dilaksanakan secara efektif akan mengamankan aset klien dan menghasilkan data yang dapat dipercaya. Sebaliknya, apabila pengendalian tidak efektif akan memungkinkan terjadinya penyelewengan dan penyalahgunaan kekayaan perusahaan dan melahirkan informasi keuangan yang tidak bisa dipercaya. Oleh karena itu sangatlah penting bagi auditor untuk memahami struktur pengendalian intern agar dapat merencanakan audit yang efektif dan efisien.
 - c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit. Tujuan akhir dari standar pekerjaan lapangan adalah agar

auditor memperoleh dasar yang layak (*reasonable basis*) untuk menyatakan suatu pendapat tentang laporan keuangan klien.

Untuk memenuhi standar ini diperlukan pertimbangan profesional, baik dalam menentukan jumlah (cukup) maupun kualitas (kompeten) bukti yang diperlukan untuk mendukung pendapat auditor. Sebagian besar pekerjaan akuntan publik dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan terdiri dari usaha untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti audit. Ukuran keabsahan (validitas) bukti tersebut untuk tujuan audit tergantung pada pertimbangan auditor. Dalam hal ini bukti audit berbeda dengan bukti hukum yang diatur secara tegas oleh peraturan yang ketat. Bukti audit sangat bervariasi pengaruhnya terhadap kesimpulan yang ditarik oleh auditor dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan yang diauditnya. Ketepatan sasaran, objektivitas, ketepatan waktu, dan keberadaan audit lain yang menguatkan kesimpulan, seluruhnya berpengaruh terhadap kompetensi bukti.

3. Standar Pelaporan Dalam melaporkan hasil audit, auditor harus memenuhi empat standar pelaporan.
 - a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Standar pelaporan pertama mengharuskan auditor menggunakan prinsip akuntansi yang berlaku umum sebagai kriteria yang ditetapkan yang digunakan untuk mengevaluasi asersi-asersi dalam laporan keuangan manajemen. Istilah prinsip akuntansi berlaku umum yang digunakan dalam standar pelaporan pertama dimaksudkan meliputi tidak hanya prinsip dan praktik akuntansi tetapi juga metode penerapannya.
 - b. Laporan auditor harus menunjukkan keadaan yang didalamnya prinsip akuntansi tidak secara konsisten diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dalam hubungannya dengan prinsip akuntansi yang diterapkan dalam periode sebelumnya. Standar ini mengharuskan auditor untuk secara eksplisit menyebutkan dalam laporannya keadaan yang di dalamnya prinsip akuntansi tidak diterapkan secara konsisten dalam laporan keuangan periode sekarang dalam hubungannya dengan periode sebelumnya. Tujuan standar pelaporan ini adalah untuk memberikan jaminan bahwa jika daya banding laporan keuangan di antara dua periode dipengaruhi secara material oleh perubahan prinsip akuntansi, auditor akan mengungkapkan perubahan tersebut dalam laporannya.

- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit. Standar ini menyangkut pengungkapan informatif yang memadai dalam laporan keuangan atas hal-hal material. Hal-hal tersebut mencakup bentuk, susunan dan isi laporan keuangan serta catatan atas laporan keuangan, yang meliputi istilah yang digunakan, rincian yang dibuat, penggolongan unsur dalam laporan keuangan, dan dasar-dasar yang digunakan untuk menghasilkan jumlah yang dicantumkan dalam laporan keuangan. Standar ini akan berpengaruh terhadap laporan akuntan hanya apabila pengungkapan yang dibuat oleh manajemen tidak memadai. Dalam keadaan demikian, auditor diharuskan untuk mencantumkan pengungkapan yang diperlukan dalam laporan auditor.
- d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal yang nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan auditor, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikulnya. Standar pelaporan keempat mengharuskan auditor untuk menyatakan suatu pendapat atas laporan keuangan sebagai keseluruhan, atau pernyataan bahwa pendapat demikian tidak dapat diberikan. Pada umumnya auditor bisa memberikan satu pendapat dari beberapa alternatif pendapat.

2.10. *Audit Report Lag*

Audit report lag adalah jangka waktu antara tanggal penutupan tahun buku sampai dengan tanggal opini pada laporan auditor independen.⁴² Lamanya waktu penyelesaian audit terhitung mulai dari tanggal penutupan tahun buku sampai dengan tanggal diterbitkannya laporan audit disebut *audit report lag*.⁴³ Audit report lag inilah yang dapat mempengaruhi ketepatan informasi yang dipublikasikan,

⁴² Subekti, Imam. dan N.W. Widiyanti. (2004). Faktor-Faktor Yang Berpengaruh Terhadap Audit Delay di Indonesia. Simposium Nasional Akuntansi VII, h. 991-1002

⁴³ Cristina Widya Utami, 2008. *Manajemen Barang Dagangan dalam Bisnis Ritel*. Publishing Bayumedia, Malang , h.45

sehingga akan berpengaruh terhadap tingkat ketidakpastian keputusan yang berdasarkan informasi yang dipublikasikan.⁴⁴

Menurut Abdula semakin panjang waktu yang dibutuhkan di dalam mempublikasikan laporan keuangan tahunan sejak akhir tahun buku suatu perusahaan milik klien, maka semakin besar pula kemungkinan informasi tersebut bocor kepada investor tertentu atau bahkan bisa menyebabkan *insider trading* dan rumor-rumor lain di bursa saham.⁴⁵ Apabila hal ini sering terjadi maka akan mengarahkan pasar tidak dapat lagi bekerja dengan maksimal.

Dengan demikian, regulator harus menentukan suatu regulasi yang dapat mengatur batas waktu penerbitan laporan keuangan yang harus dipenuhi pihak emiten. Tujuannya untuk tetap menjaga reliabilitas dan relevansi suatu informasi yang dibutuhkan oleh pihak pelaku bisnis di pasar modal. Ketepatan waktu penyusunan atau pelaporan suatu laporan keuangan perusahaan bisa berpengaruh pada nilai laporan keuangan tersebut.

Keterlambatan informasi akan menimbulkan reaksi negatif dari pelaku pasar modal. Informasi laba yang dihasilkan perusahaan dijadikan sebagai salah satu dasar pengambilan keputusan untuk membeli atau menjual kepemilikan yang dimiliki oleh investor. Artinya, informasi yang dipublikasikan tersebut akan menyebabkan kenaikan atau penurunan harga saham.⁴⁶

2.11. Komite Audit

Berdasarkan keputusan Ketua Bapepam dan LK Nomor Kep-643/BL/2012, Komite Audit adalah komite yang dibentuk oleh dan bertanggung jawab kepada Dewan Komisaris dalam membantu melaksanakan tugas dan fungsi Dewan Komisaris. Emiten atau Perusahaan Publik wajib memiliki Komite Audit. Komite Audit bertindak secara independen dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya. Anggota Komite Audit diangkat dan diberhentikan oleh Dewan Komisaris. Struktur dan keanggota komite audit adalah sebagai berikut:

Komite Audit paling kurang terdiri dari 3 (tiga) orang anggota yang berasal dari Komisaris Independen dan Pihak dari luar Emiten atau Perusahaan Publik. Komite Audit diketuai oleh Komisaris Independen, Komisaris Independen wajib memenuhi persyaratan sebagai berikut:

⁴⁴ Anoraga, Pandji dan Piji Kartika, 2008. *Pengantar Pasar Modal*, Cetakan Ketiga, Rineka Cipta, Jakarta, h. 81

⁴⁵ Abdullah, Faisal, 2005. *Manajemen Perbankan*, Cetakan Ketiga, UMM Press, Malang, h.14

⁴⁶ Ibid h.29

- a. bukan merupakan orang yang bekerja atau mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk merencanakan, memimpin, mengendalikan, atau mengawasi kegiatan Emiten atau Perusahaan Publik tersebut dalam waktu 6 (enam) bulan terakhir;
- b. tidak mempunyai saham baik langsung maupun tidak langsung pada Emiten atau Perusahaan Publik tersebut;
- c. tidak mempunyai hubungan Afiliasi dengan Emiten atau Perusahaan Publik, anggota Dewan Komisaris, anggota Direksi, atau Pemegang Saham Utama Emiten atau Perusahaan Publik tersebut; dan
- d. tidak mempunyai hubungan usaha baik langsung maupun tidak langsung yang berkaitan dengan kegiatan usaha Emiten atau Perusahaan Publik tersebut.

Persyaratan Keanggotaan Komite Audit berdasarkan keputusan Ketua Bapepam dan LK Nomor: Kep-643/BL/2012 adalah sebagai berikut:

1. Anggota komite audit wajib memiliki integritas yang tinggi, kemampuan, pengetahuan, pengalaman sesuai dengan bidang pekerjaannya, serta mampu berkomunikasi dengan baik.
2. Anggota komite audit wajib memahami laporan keuangan, bisnis perusahaan khususnya yang terkait dengan layanan jasa atau kegiatan usaha Emiten atau Perusahaan Publik, proses audit, manajemen risiko, dan peraturan perundang-undangan di bidang Pasar Modal serta peraturan perundang-undangan terkait lainnya
3. Anggota komite audit wajib mematuhi kode etik Komite Audit yang ditetapkan oleh Emiten atau Perusahaan Publik.
4. Anggota komite audit bersedia meningkatkan kompetensi secara terus menerus melalui pendidikan dan pelatihan.
5. Anggota komite audit wajib memiliki paling kurang satu anggota yang berlatar belakang pendidikan dan keahlian di bidang akuntansi dan/atau keuangan.
6. Anggota komite audit bukan merupakan orang dalam Kantor Akuntan Publik, Kantor Konsultan Hukum, Kantor Jasa Penilai Publik atau pihak lain yang memberi jasa assurance, jasa non-assurance, jasa penilai dan/atau jasa konsultasi lain kepada Emiten atau Perusahaan Publik yang bersangkutan dalam waktu 6 (enam) bulan terakhir.
7. Anggota komite audit bukan merupakan orang yang bekerja atau mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk merencanakan, memimpin, mengendalikan, atau mengawasi kegiatan Emiten atau

Perusahaan Publik tersebut dalam waktu 6 (enam) bulan terakhir kecuali Komisaris Independen.

8. Anggota komite audit tidak mempunyai saham langsung maupun tidak langsung pada Emiten atau Perusahaan Publik.
9. Dalam hal anggota, Komite Audit memperoleh saham Emiten atau Perusahaan Publik baik langsung maupun tidak langsung akibat suatu peristiwa hukum, maka saham tersebut wajib dialihkan kepada pihak lain dalam jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan setelah diperolehnya saham tersebut.
10. Anggota komite audit tidak mempunyai hubungan Afiliasi dengan anggota Dewan Komisaris, anggota Direksi, atau Pemegang Saham Utama Emiten atau Perusahaan Publik tersebut.
11. Anggota komite audit tidak mempunyai hubungan usaha baik langsung maupun tidak langsung yang berkaitan dengan kegiatan usaha Emiten atau Perusahaan Publik tersebut. Masa tugas anggota Komite Audit tidak boleh lebih lama dari masa jabatan Dewan Komisaris sebagaimana diatur dalam Anggaran Dasar dan dapat dipilih kembali hanya untuk satu periode berikutnya.

Dalam menjalankan fungsinya, Komite Audit memiliki tugas dan tanggung jawab antara lain sebagai berikut (Keputusan Ketua Bapepam dan LK Nomor Kep-643/BL/2012):

1. Melakukan penelaahan atas informasi keuangan yang akan dikeluarkan Emiten atau Perusahaan Publik kepada publik dan/atau pihak otoritas antara lain laporan keuangan, proyeksi, dan laporan lainnya terkait dengan informasi keuangan Emiten atau Perusahaan Publik.
2. Melakukan penelaahan atas ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berhubungan dengan kegiatan Emiten atau Perusahaan Publik
3. Memberikan pendapat independen dalam hal terjadi perbedaan pendapat antara manajemen dan Akuntan atas jasa yang diberikannya
4. Memberikan rekomendasi kepada Dewan Komisaris mengenai penunjukan Akuntan yang didasarkan pada independensi, ruang lingkup penugasan, dan fee.
5. Melakukan penelaahan atas pelaksanaan pemeriksaan oleh auditor internal dan mengawasi pelaksanaan tindak lanjut oleh Direksi atas temuan auditor internal.

6. Melakukan penelaahan terhadap aktivitas pelaksanaan manajemen risiko yang dilakukan oleh Direksi, jika Emiten atau Perusahaan Publik tidak memiliki fungsi pemantau risiko di bawah Dewan Komisaris.
7. Menelaah pengaduan yang berkaitan dengan proses akuntansi dan pelaporan keuangan Emiten atau Perusahaan Publik.
8. Menelaah dan memberikan saran kepada Dewan Komisaris terkait dengan adanya potensi benturan kepentingan Emiten atau Perusahaan Publik.
9. Menjaga kerahasiaan dokumen, data dan informasi Emiten atau Perusahaan Publik.

Dalam melaksanakan tugasnya Komite Audit mempunyai wewenang sebagai berikut (Keputusan Ketua Bapepam dan LK nomor Kep-643/BL/2012):

1. Mengakses dokumen, data, dan informasi Emiten atau Perusahaan Publik tentang karyawan, dana, aset, dan sumber daya perusahaan yang diperlukan.
2. Berkomunikasi langsung dengan karyawan, termasuk Direksi dan pihak yang menjalankan fungsi audit internal, manajemen risiko, dan Akuntan terkait tugas dan tanggung jawab Komite Audit.
3. Melibatkan pihak independen di luar anggota Komite Audit yang diperlukan untuk membantu pelaksanaan tugasnya (jika diperlukan), dan
4. Melakukan kewenangan lain yang diberikan oleh Dewan Komisaris.

Komite Audit mengadakan rapat secara berkala paling kurang satu kali dalam 3 (tiga) bulan. Rapat Komite Audit hanya dapat dilaksanakan apabila dihadiri oleh lebih dari 1/2 (satu per dua) jumlah anggota. Keputusan rapat Komite Audit diambil berdasarkan musyawarah untuk mufakat. Setiap rapat Komite Audit dituangkan dalam risalah rapat, termasuk apabila terdapat perbedaan pendapat (dissenting opinions), yang ditandatangani oleh seluruh anggota komite audit yang hadir dan disampaikan kepada Dewan Komisaris. Komite Audit wajib membuat laporan kepada dewan komisaris atas setiap penugasan yang diberikan.

Komite audit wajib membuat laporan tahunan pelaksanaan kegiatan komite audit yang diungkapkan dalam laporan tahunan emiten atau perusahaan publik. Emiten atau perusahaan publik wajib menyampaikan kepada Bapepam dan LK informasi mengenai pengangkatan dan pemberhentian komite audit dalam jangka waktu paling lama 2 (dua) hari kerja setelah pengangkatan atau pemberhentian. Informasi mengenai pengangkatan dan pemberhentian komite audit wajib dimuat dalam laman (website) bursa dan/atau laman (website) emiten atau perusahaan publik.

2.12. *Return on Assets*

Ang menyatakan bahwa rasio profitabilitas menunjukkan keberhasilan perusahaan didalam menghasilkan keuntungan.⁴⁷ Profitabilitas suatu perusahaan mencerminkan tingkat efisiensi yang dicapai oleh suatu operasional perusahaan.⁴⁸ Dasar pemikiran bahwa tingkat keuntungan digunakan sebagai salah satu cara untuk menilai keberhasilan efektivitas perusahaan, tentu saja berkaitan dengan hasil akhir dari berbagai kebijakan dan keputusan perusahaan yang telah dilaksanakan oleh perusahaan dalam periode berjalan *Return on assets* (ROA) biasanya disebut sebagai hasil dari pengembalian atas jumlah aset.

Rasio ini mengukur efektivitas pemakaian total sumber daya oleh perusahaan. ROA sebagai rasio laba terhadap aset juga merupakan indikator kunci pada produktivitas. Perusahaan yang berhasil mempunyai laba yang relatif besar dibandingkan perusahaan yang kurang maju.⁴⁹ Sebaliknya, jika perusahaan melaporkan laba yang tinggi maka perusahaan berharap laporan keuangan auditan dapat diselesaikan secepatnya sehingga good news tersebut segera dapat disampaikan kepada para investor dan pihak-pihak yang berkepentingan lainnya.

2.13. *Debt To Total Assets*

Perusahaan yang mempunyai rasio utang tinggi akan mengakibatkan besarnya jumlah utang dibandingkan dengan aset yang dimiliki perusahaan. Hal ini perusahaan diduga terancam tidak dapat memenuhi kewajiban pembayaran utang pada waktunya.⁵⁰ *Debt to asset ratio* adalah rasio yang membandingkan antara total pinjaman dengan aset. Meningkatnya *debt to assets ratio* disebabkan oleh meningkatnya total utang (*debt*) dan meningkatnya *total assets*, tetapi peningkatan total utang lebih besar daripada peningkatan total aset. Rasio ini dapat digunakan

⁴⁷Ang, Robert. *Buku Pintar Pasar Modal Indonesia*. Jakarta: Mediasof Indonesia. 2007, h.64

⁴⁸Agus Sartono. *Manajemen keuangan teori, dan aplikasi*. Yogyakarta : BPFE Yogyakarta 2001, h.28

⁴⁹Hamilton, S. dan N. L. Chervany (1981). "Evaluating Information System Effectiveness - Part I: Comparing Evaluation Approaches." MIS Quarterly.

⁵⁰Aisyah .2008.*Penerapan Model Pembelajaran NHT Dengan Bantuan Problem Posing Untuk Meningkatkan Aktivitas Dan Hasil Belajar Akuntansi siswa kelas XI SMA Purwareja T.P. 2007/2008*. Jurnal Pendidikan Volume 30 Edisi 03. Halaman 30 . Padang : Universitas Negeri Padang Press <http://www.smu-net.com/main> diakses 28 Maret 2016

sebagai indikator kesehatan suatu perusahaan. Oleh karena itu rasio ini bisa mempengaruhi *audit report lag*.⁵¹

Kepercayaan masyarakat kepada akuntan publik dalam mengaudit suatu laporan keuangan sangat besar, dari profesi akuntan publik inilah masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas dan tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh klien, penilaian ini merupakan salah satu hal yang harus dipertimbangkan auditor sebelum menerima suatu penugasan audit.

Anggota KAP harus selalu mempertahankan sikap independensi dalam memberikan jasa profesional yang diatur dalam SPAP oleh IAI, karena jika seorang auditor tidak dapat mempertahankan independensinya maka hal tersebut akan merusak kepercayaan masyarakat dan reputasinya sebagai auditor akan terancam. Sebelum audit atas laporan keuangan dilaksanakan, auditor perlu mempertimbangkan dalam menerima atau menolak penugasan audit dari calon kliennya.

Dalam menerima suatu perikatan, seorang auditor harus memiliki tanggung jawab profesional terhadap publik, yaitu berupa independensi, integritas, dan objektivitas, tanggung jawab terhadap klien yaitu melakukan audit dengan kompetensi dan profesionalisme yang tinggi, serta tanggung jawab terhadap rekan lain seprofesi yaitu mengembangkan kehidupan profesi dan kemampuan melayani publik.⁵²

Profesi akuntan publik juga bertanggung jawab untuk menaikkan tingkat keandalan laporan keuangan perusahaan, pentingnya audit laporan keuangan dilakukan karena pihak yang berkepentingan baik di dalam maupun di luar perusahaan menginginkan transparansi mengenai laporan keuangan perusahaan yang mereka miliki, sehingga nantinya dapat menjadi informasi yang berguna dan menjadi dasar pengambilan keputusan. Terdapat hubungan antara profesi akuntan publik dengan manajemen perusahaan serta pihak lain di luar perusahaan seperti investor dan kreditor, dimana hubungan tersebut memiliki kepentingan yang berbeda.

Akuntan publik sebagai profesi yang memberikan jasa assurance kepada masyarakat memiliki kualifikasi tertentu yaitu keahlian lain seperti perpajakan, penilaian aset, konsultan manajemen, dan sebagainya, serta kualitas pribadi yang

⁵¹Shulthoni, Moch. 2012. *Determinan Audit Delay Dan Pengaruhnya Terhadap Reaksi Investor (Studi Empiris Pada Perusahaan Yang Listing Di Bei Tahun 2007-2008)*. Jurnal Akuntansi Dan Ekonomi Bisnis, Vol. 1 No. 1 Tahun 2012.

⁵²Nisa, Vida Fikratun. 2013. *Analisis Faktor Eksternal dan Internal yang Mempengaruhi Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit*. Semarang: Universitas Diponegoro, h.34.

tinggi. Seiring jalannya waktu, kepercayaan masyarakat terhadap auditor semakin menurun dengan timbulnya skandal akuntansi yang menyebabkan keruntuhan pada beberapa perusahaan, dimana melibatkan peran dan posisi akuntan publik.

Skandal akuntansi yang terjadi telah menyeret profesi akuntan publik terkait dengan kompetensi yang dimilikinya, skandal akuntansi terjadi ketika para akuntan publik tidak melaksanakan tugasnya sesuai dengan standar dan kode etik profesi yang telah ditetapkan dimana auditor dianggap ikut andil dalam memberikan informasi yang salah dan menyebabkan banyak pihak mengalami kerugian materi.⁵³

Di dunia terdapat *Bank of Credit and Commerce International (BCCI), Enron Corporation, World Com, Xerox Corporation, Tyco International, Kanebo Limited, Merck, Waste Management, Parmalat, Healthy South Corporation, AIG, Satyam Computer Service, dan Olympus*, merupakan perusahaan dengan skandal akuntansi terbesar di dunia pada tahun 2001-2011 yang melibatkan peran akuntan publik.

Di Indonesia, terdapat keterlibatan 10 KAP dalam praktik kecurangan keuangan, dimana KAP tersebut ditunjuk untuk mengaudit laporan keuangan bank dan hasilnya menunjukkan bahwa laporan keuangan tersebut sehat dan bebas dari salah saji material. Tetapi saat krisis, bank tersebut mengalami kebangkrutan karena kinerja keuangannya yang sangat buruk, sehingga terungkap bahwa 10 KAP tersebut melakukan praktik kecurangan akuntansi. Selain itu, perusahaan besar seperti PT. Kimia Farma dan PT. Surya Intrindo Makmur juga melakukan kecurangan akuntansi yang melibatkan profesi akuntan publik.

Dengan adanya skandal akuntansi, potensi risiko yang akan dihadapi oleh KAP akan semakin tinggi, risiko tersebut dapat berupa risiko klien, risiko audit, dan risiko bisnis auditor.⁵⁴ Risiko bisnis klien muncul saat klien gagal dalam mencapai tujuannya yang berhubungan dengan keandalan laporan keuangan, efisiensi dan efektivitas operasi, serta peraturan hukum yang berlaku.⁵⁵

Sebagian besar auditor ingin mendapatkan klien baru dan mempertahankan klien lama namun sikap hati-hati harus diterapkan sebelum menerima dan mempertahankan klien tersebut, karena kantor akuntan publik tidak diperkenankan untuk menerima setiap calon klien begitu saja, sehingga auditor harus mengevaluasi terlebih dahulu apakah penerimaan atau melanjutkannya sebagai klien akan

⁵³Siregar, Baldrick, Bambang Supripto, Dody Hapsoro, Eko Widodo, Frasto Biyanto. (2013). *Akuntansi Manajemen*. Jakarta: Salemba Empat. h.54

⁵⁴Ibid. h.49

⁵⁵Arens A., Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley, 2006. *Auditing dan Jasa Assurance : Pendekatan Integrasi* (Alih Bahasa: Herman Wibowo), Jilid 1, Edisi Keduabelas, Penerbit Erlangga, Jakarta. h.39

menambah risiko bisnis auditor maupun merusak reputasi dan citra kantor akuntan publik. Risiko audit berhubungan dengan risiko yang terjadi dalam hal auditor, tanpa disadari, tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material.⁵⁶

Untuk mengatasi risiko-risiko yang ada, akuntan publik harus memiliki sikap profesionalisme dan mewaspadai setiap penugasan yang diberikan oleh klien. Dalam pelaksanaan audit, KAP harus melakukan proses manajemen risiko yang baik dalam memberikan keputusan penerimaan dan penolakan klien, proses manajemen risiko yang baik dapat mengurangi risiko bisnis KAP dalam menghadapi tuntutan hukum di masa yang akan datang dari akibat penugasan audit. KAP diwajibkan untuk membuat dokumentasi yang menjelaskan tanggung jawab auditor apabila terjadi risiko salah saji material dalam laporan keuangan yang telah diauditnya.⁵⁷

Selain risiko-risiko juga terdapat kompetensi auditor yang dapat mempengaruhi keputusan penerimaan klien KAP. Dalam Standar Profesional Akuntan Publik SA Seksi 210 menyebutkan bahwa “Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan kecukupan teknis yang memadai”. Dengan adanya kompetensi auditor dapat mendeteksi kekeliruan yang terjadi ketika melaksanakan penugasan audit. Hal yang perlu dipertimbangkan auditor sebelum memutuskan untuk menerima atau menolak suatu penugasan audit antara lain gambaran umum mengenai klien dan usahanya, sistem pengendalian internal usahanya, ruang lingkup dan pemeriksaan, dan anggaran waktu yang dibutuhkan.⁵⁸

Dalam penelitian sebelumnya, beberapa akuntan senior pernah mengalami menolak klien, alasannya adalah secara umum klien tersebut tidak memenuhi syarat karena mengandung risiko bisnis yang sangat besar. Apabila penugasan tersebut diterima, mungkin akan menyebabkan masalah atau kesulitan bagi seorang akuntan. Dengan demikian, KAP dituntut untuk lebih selektif dalam menerima penugasan audit oleh klien.

Profesi akuntan publik dikenal masyarakat dari jasa audit yang disediakan bagi pemakai laporan keuangan. Perkembangan profesi akuntan publik di suatu negara adalah sejalan dengan berkembangnya perusahaan dan berbagai bentuk badan hukum perusahaan di negara tersebut. Jika perusahaan yang berkembang

⁵⁶(IAI, 2011).

⁵⁷Johnstone, K. M. 2000. Client Acceptance Decisions: *Simultaneous Effect of Client Business Risk, Audit Risk, Auditor Business Risk, and Risk Adaptation*. Auditing: A Journal of Practice & Theory 19 (Spring): h.81

⁵⁸Adisaputro, Gunawan dan Yunita Anggarini, 2007. *Anggaran Bisnis*, Cetakan Pertama, Penerbit UPP STIMYKPN, Yogyakarta. h.59

masih berskala kecil dan masih menggunakan modal pemilik sendiri untuk membelanjai usahanya, jasa audit yang disediakan oleh profesi auditor belum diperlukan oleh perusahaan tersebut. Asal-usul Profesi ini berdiri masih dipertanyakan oleh para ahli, namun sejalan dengan makin luasnya perkembangan perekonomian membuat para pemilik modal untuk menyajikan kelayakan/kebenaran laporan keuangan atau laporan pertanggung jawaban dari para pengelola dana. Disinilah peran auditor mulai dibutuhkan sebagai pihak independen yang bertugas untuk memeriksa kelayakan tersebut.⁵⁹

Di Indonesia, profesi auditor mengalami perkembangan yang signifikan sejak awal tahun 1970-an dengan adanya perluasan kredit perbankan kepada perusahaan. Bank-bank ini mewajibkan nasabah yang menerima kredit dalam jumlah tertentu untuk menyerahkan secara periodik laporan keuangan yang telah diaudit oleh akuntan publik (auditor). Umumnya perusahaan-perusahaan di Indonesia baru memerlukan jasa audit oleh profesi auditor jika kreditor mewajibkan mereka menyerahkan laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor sehingga keandalan atas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen dapat dipertanggung jawabkan. Auditor merupakan salah satu profesi yang mempunyai derajat keahlian pada suatu spesialisasi bidang tertentu. Profesi auditor diakui sebagai suatu keahlian bagi perusahaan dan ikatan profesinya.

Profesi auditor mempunyai kedudukan yang unik dibandingkan dengan profesi lain. Seorang auditor dalam melaksanakan audit bukan semata hanya untuk kepentingan klien, melainkan juga untuk pihak lain yang berkepentingan terhadap laporan keuangan auditan. Profesi ini mendapatkan kepercayaan dari klien memberikan bukti-bukti mengenai kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh klien.⁶⁰

Sehubungan dengan posisi tersebut maka auditor dituntut untuk dapat mempertahankan kepercayaan yang telah mereka dapatkan dari klien dan pihak ketiga, kepercayaan ini harus senantiasa ditingkatkan dengan didukung suatu keahlian audit dan pemahaman terhadap profesi auditor sehingga mereka akan selalu berupaya melaksanakan tugasnya secara konsisten. Profesi auditor akan selalu berhadapan dengan dilema yang mengakibatkan seorang auditor berada pada dua pilihan yang bertentangan. Sebagai contoh dalam proses auditing, seorang auditor akan mengalami suatu dilema ketika tidak terjadi kesepakatan dengan klien mengenai beberapa aspek dan tujuan pemeriksaan. Apabila auditor memenuhi

⁵⁹Harahap, Sofyan Safri, . *Teori Akuntansi*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta ,2005, h.95

⁶⁰Murtanto & Gudono, . *Identifikasi Karakteristik Keahlian Audit*, Jurnal Riset Akuntansi Indonesia.1999, H.67

tuntutan klien berarti akan melanggar standar dan etika profesi, tetapi apabila tidak memenuhi tuntutan klien maka dikhawatirkan akan berakibat pada penghentian penugasan oleh klien. Karena pertimbangan profesional berlandaskan pada nilai dan keyakinan individu, kesadaran moral memainkan peran penting dalam pengambilan keputusan akhir. Bersamaan dengan munculnya kesadaran tentang pentingnya pengembangan dan kesadaran etik auditor, muncul sejumlah penelitian akademis yang mencurahkan perhatiannya pada masalah ini.

Variabel personalitas (*locus of control* dan komitmen profesi) mengacu pada sikap dan keyakinan individual, sedangkan *cognitive style* (kesadaran etis) mengacu pada cara atau metode dimana individu menerima, menyimpan, memproses dan mentransformasikan informasi kedalam tindakannya. Individu dengan tipe personalitas yang sama bisa memiliki *cognitive style* yang berbeda, sehingga perilakunya juga bisa berbeda. Selanjutnya juga disebutkan bahwa kedua aspek ini berhubungan dekat dengan keberhasilan maupun kegagalan auditor dalam menjalankan tugasnya. Tugas auditor salah satunya mendeteksi kecurangan laporan keuangan baik yang disengaja maupun yang tidak disengaja.

Dalam tanggung jawab ini auditor sering terjadi perbedaan persepsi dengan klien yang pada beberapa kasus menyebabkan auditor digugat ke pengadilan. Untuk mengurangi perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan dan auditor, pada tahun 1988 *Auditing Standards Board* (ASB) mengeluarkan *Statement on Auditing Standards (SAS)* Nomor 53 tentang pedoman mengenai tanggung jawab mendeteksi untuk mendeteksi kekeliruan (*error*) dan ketidak beresan (*irregularities*) dalam audit laporan keuangan.

Karena sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan, auditor hanya bisa memperoleh keyakinan yang memadai, bukan absolut, bahwa salah saji material dalam laporan keuangan dapat terdeteksi. Pelaksanaan audit tidak diharapkan untuk mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan yang disebabkan oleh kolusi, penyembunyian (*concealment*) atau karena pertimbangan manfaat biaya yang melekat pada proses audit.⁶¹

Sehingga jelas bahwa tanggung jawab auditor dibatasi oleh konsep materialitas (*materiality*) dan keyakinan memadai (*reasonable assurance*). Dalam melakukan pengambilan keputusan mengenai hasil laporan keuangan yang diaudit seorang auditor harus sesuai dengan hasil laporan yang dilakukan. Bukan berdasarkan tekanan dari beberapa pihak/klien. Sehingga dalam penyampaian hasil laporan keuangan perilaku individu sangat berperan penting terutama dalam menyikapi suatu dilema.

⁶¹McConnell, J.J., H. Servaes. 1990. *Additional Evidence on Equity Ownership and Corporate Value*. *Journal of Financial Economics* 27, 1990, h. 595-612

Perilaku individu disini meliputi tiga hal, antara lain:

1. *Locus of Control (LOC)* adalah persepsi seseorang terhadap keberhasilan maupun kegagalan ketika melakukan kegiatan dalam hidupnya yang dihubungkan dengan faktor eksternal individu. Faktor-faktor tersebut meliputi nasib, keberuntungan, kesehatan, pengalaman kerja dan lingkungan kerja serta dihubungkan dengan faktor internal mencakup kemampuan kerja dan tindakan kerja yang berhubungan kegagalan atau keberhasilan individu yang bersangkutan.
2. Komitmen Profesi, merupakan loyalitas individu terhadap profesinya, dalam telaah empiris pengambilan keputusan etis menyatakan bahwa salah satu determinan penting perilaku pengambilan keputusan etis adalah faktor secara unik berhubungan individu pembuat keputusan.⁶² Faktor individual meliputi ciri pembawaan lahir (sex, umur, kebangsaan, dan sebagainya) dari proses sosialisasi dan pengembangan manusia. Sehingga dapat dikatakan komitmen profesi merupakan determinan terpenting dalam proses pengambilan keputusan dalam dilema etis.⁶³
3. Kesadaran etis, yang merupakan tanggapan atau penerimaan seseorang terhadap peristiwa yang bertentangan dengan moral melalui proses yang kompleks, individu tersebut dapat memutuskan apa yang harus dilakukan seorang auditor dalam situasi tertentu. Sehingga dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan diperlukan kehati-hatian dan harus sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP).

Berdasarkan hal tersebut maka *Locus of Control*, Komitmen Profesi dan Kesadaran Etis akan berperan penting terhadap pembuatan keputusan mengenai laporan keuangan yang teliti bebas dari kecurangan.

2.14. Pemeriksaan Perseroan dan Pengertian Audit Pemeriksaan Perseroan Terbatas

Diatur dalam Bab IX Pasal 138-141 Undang-Undang Perseroan Terbatas, dilakukan hasil pemeriksaan audit internal, bertujuan untuk mendapatkan data atau keterangan mengenai terdapatnya dugaan bahwa suatu perseroan telah melakukan perbuatan melawan hukum yang merugikan pemegang saham atau pihak ketiga; atau

⁶²Bontis, Keow, dan Richardson. 2000. “*Intellectual Capital and Bussines Perfomance in Malaysian Industries*”. *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 1 No. 1, h. 85-100

⁶³Muawanah, Umi dan Nur Indriantoro. 2001. *Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit: Peran Locus of Control, Komitmen Profesi dan Kesadaran Etis*. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol. 4 No. 2 h. 133-150

jika anggota direksi maupun dewan komisaris melakukan perbuatan melawan hukum yang merugikan perseroan atau pemegang saham atau pihak ketiga.

Berdasarkan ketentuan tersebut, apabila ada dugaan tentang adanya perbuatan melawan hukum yang dilakukan perseroan atau anggota direksi maupun dewan komisaris yang merugikan perseroan, pemegang saham atau pihak lain dapat meminta kepada Pengadilan agar dilakukan pemeriksaan terhadap perseroan. Tujuan utama dari pemeriksaan perseroan adalah mendapatkan data atau keterangan tentang dugaan perbuatan melawan hukum.

Data atau keterangan yang dicari dan diperoleh dari hasil pemeriksaan itu, untuk dijadikan sebagai bukti yang dapat memperjelas tentang benar atau tidaknya dugaan perbuatan melawan hukum yang dilakukan perseroan atau anggota direksi dan dewan komisaris tersebut.

Dalam memohonkan pemeriksaan perseroan, Undang-Undang Perseroan Terbatas mengatur syarat-syarat yang harus dipenuhi dalam memohon pelaksanaan pemeriksaan perseroan.

Syarat-syarat tersebut antara lain:

- a. Ada dugaan perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh perseroan, anggota direksi atau dewan komisaris, hukum tidak membenarkan mengajukan permintaan pemeriksaan terhadap perseroan secara sewenang-wenang. Pemeriksaan perseroan harus didukung oleh dugaan yang kuat yang ditarik dari peristiwa, hal atau kejadian yang dilakukan perseroan, anggota direksi atau dewan komisaris. Membenarkan pengajuan pemeriksaan terhadap perseroan tanpa didukung alat bukti permulaan atau paling tidak indikasi konkrit tentang adanya unsur perbuatan melawan hukum dalam suatu peristiwa dapat menghancurkan atau mengganggu kelancaran pengurusan perseroan dalam rangka mencapai tujuan dan maksud yang ditetapkan dalam anggaran dasar.⁶⁴
- b. Yang diduga melakukan perbuatan melawan hukum adalah perseroan, anggota direksi atau dewan komisaris, jika yang diduga melakukan perbuatan melawan hukum terhadap perseroan adalah pemegang saham atau pihak ketiga, tidak dapat dijadikan landasan mengajukan permintaan pemeriksaan terhadap perseroan. Syarat kedua dapat terpenuhi jika yang melakukan perbuatan melawan hukum dan menimbulkan kerugian bagi pemegang saham atau pihak ketiga harus terdiri dari perseroan, direksi atau dewan komisaris dalam rangka melaksanakan kegiatan perseroan. Yang dimaksud dengan tindakan perseroan yang merugikan pemegan

⁶⁴M. Yahya Harahap, S. H., *Hukum Perseroan Terbatas*, Sinar Grafika, Jakarta 2009, h. 527- 530

saham atau pihak ketiga merupakan tindakan yang dibuat atas nama perseroan sebagai subjek hukum yang menimbulkan kerugian bagi pemegang saham atau pihak ketiga.

Ditinjau dari segi hukum perdata, terdapat beberapa tanggung jawab yang melekat pada diri setiap perseroan sebagai badan hukum yang terpisah dan berbeda dari pemegang saham dan pengurus. Tanggung jawab itu terdiri dari tanggung jawab kontraktual perseroan dan tanggung jawab perbuatan melawan hukum perseroan terhadap pihak ketiga.

- c. Merugikan pemegang saham, perseroan atau pihak ketiga Dalam mengajukan permohonan pemeriksaan terhadap perseroan, pemohon harus mengemukakan fakta konkrit kerugian yang dialaminya atau yang diderita perseroan atau pihak ketiga.
- d. Permintaan data atau keterangan secara langsung ditolak perseroan Dalam Pasal 138 ayat (4) Undang-Undang Perseroan Terbatas, dijelaskan bahwa permohonan pemeriksaan terhadap perseroan baru dapat diajukan setelah pemohon terlebih dahulu meminta data atau keterangan kepada perseroan dalam RUPS, dan perseroan tidak memberikan data atau keterangan tersebut.⁶⁵

Dalam penjelasan pasal tersebut dijelaskan bahwa sebelum mengajukan permohonan, Pemohon telah meminta secara langsung kepada perseroan mengenai data atau keterangan yang dibutuhkannya. Dalam hal perseroan menolak atau tidak memperhatikan permintaan tersebut, memberi hak kepada yang bersangkutan mengajukan permohonan pemeriksaan terhadap perseroan. Pasal 138 ayat (3) Undang-Undang Perseroan Terbatas menjelaskan pihak yang memiliki *legal standing* mengajukan permohonan pemeriksaan pada perseroan terdiri dari:

- a) Satu Pemegang Saham atau lebih dengan syarat mewakili 1/10 (satu persepuluh) bagian dari jumlah seluruh saham dengan hak suara;
- b) Pihak lain yang memiliki legal standing mengajukan permohonan pemeriksaan dengan syarat peraturan perundangan sendiri yang memberi hak itu kepada yang bersangkutan seperti Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) bagi Badan Usaha Milik Negara (BUMN) atau Otoritas Jasa Keuangan (OJK) bagi perusahaan yang bergerak di bidang pasar modal dan perbankan serta didasarkan pada perjanjian antara pihak lain itu dengan perseroan, dimana dalam klausul perjanjian itu memberi wewenang kepadanya untuk mengajukan permohonan pemeriksaan pada perseroan;

⁶⁵M. Yahya Harahap, *op.cit* , h. 527- 530

- c) Kejaksaan juga dapat mengajukan pemeriksaan pada perseroan dengan syarat untuk kepentingan umum. Ketiga pihak diatas diberikan wewenang untuk mengajukan pemeriksaan pada perseroan tetapi syarat untuk meminta data dan keterangan terlebih dahulu kepada perseroan hanya berlaku bagi pemegang saham saja.

Syarat tersebut tidak berlaku pada kejaksaan dan pihak lain, oleh karena itu kejaksaan dan pihak lain dapat langsung mengajukan permohonan pemeriksaan perseroan tanpa harus terlebih dahulu meminta data atau keterangan dari perseroan secara langsung.⁶⁶

Pasal 139 ayat (1) mengatur bahwa Ketua Pengadilan Negeri dapat menolak atau mengabulkan permohonan pemeriksaan pada perseroan. Ketua Pengadilan dapat menolak permohonan pemeriksaan perseroan apabila permohonan tidak didasarkan atas alasan yang wajar dan/atau permohonan tidak dilakukan dengan itikad baik. Berdasarkan teknik yustisial, penolakan atas permohonan pemeriksaan perseroan didasarkan pada prinsip hukum pembuktian yang mengajarkan bahwa permohonan dapat ditolak apabila pemohon tidak dapat membuktikan dalil permohonannya.

Jika dikaitkan dengan ketentuan pasal 139 Undang-Undang Perseroan Terbatas tersebut maka penolakan permohonan oleh Ketua Pengadilan Negeri dikarenakan pemohon tidak dapat membuktikan adanya dugaan perbuatan melawan hukum yang dilakukan perseroan, direksi atau dewan komisaris. Atau sebaliknya, Ketua Pengadilan Negeri menemukan fakta atau dapat membuktikan permohonan yang diajukan diselubungi dengan itikad tidak baik misalnya permohonan diajukan hanya sekedar untuk mengganggu kegiatan perseroan.

Dalam Pasal 139 ayat (3) Undang-Undang Perseroan Terbatas dijelaskan apabila Ketua Pengadilan Negeri mengabulkan permohonan maka pengabulan permohonan dituangkan dalam penetapan yang berisi:

- a) Mengabulkan permohonan pemeriksaan terhadap perseroan;
- b) Mengangkat ahli (paling banyak 3 (tiga) orang) untuk melakukan pemeriksaan terhadap perseroan;
- c) Menetapkan jangka waktu pemeriksaan paling lambat 90 (Sembilan puluh) hari terhitung sejak tanggal penetapan;
- d) Memerintahkan ahli membuat dan menyampaikan Laporan Hasil Pemeriksaan kepada Ketua Pengadilan dalam jangka waktu tertentu, tidak boleh lewat dari 90 hari;

⁶⁶M. Yahya Harahap, *op.cit*, h. 527- 530

e) Menetapkan atau menentukan biaya pemeriksaan.⁶⁷

Mengenai ahli, dalam penjelasan pasal 139 ayat (3) ahli adalah orang yang mempunyai keahlian dalam bidang yang akan diperiksa. Dalam teori dan praktek hukum, ahli adalah orang yang memiliki pengetahuan atau pengalaman khusus di bidang tertentu, sehingga orang itu benar-benar memiliki kompetensi dalam bidang tersebut. Keahlian khusus yang dimilikinya bisa dalam bentuk kecakapan, yang diperoleh dari pendidikan atau latihan maupun hasil pengalaman.

Salah satu bentuk pemeriksaan pada perseroan adalah dengan melaksanakan audit pada perseroan. Seorang auditor sebagai pelaksana audit dapat digolongkan sebagai ahli yang dapat ditunjuk untuk melakukan pemeriksaan perseroan seperti yang dimaksud dalam pasal 139 Undang-Undang Perseroan Terbatas. Audit merupakan suatu kegiatan yang memiliki tujuan yang sama dengan tujuan dilaksanakannya pemeriksaan bagi perseroan.

Berdasarkan definisi – definisi tersebut, dapat ditarik suatu hubungan dilihat berupa karakteristik atau ciri-ciri audit. Karakteristik tersebut mencakup tiga ciri dasar sebagai berikut:

1. Auditing merupakan suatu proses penilaian;
2. Penilaian tersebut dilakukan terhadap informasi, kondisi, operasi, dan/atau pengendalian;
3. Penilaian harus dilakukan secara objektif oleh pihak yang kompeten dan independen.

Secara umum audit adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Berdasarkan definisi tersebut dapat ditemukan unsur-unsur penting dari kegiatan audit, antara lain:

- a. Suatu proses sistematis. Auditing merupakan suatu proses sistematis, yaitu berupa suatu rangkaian langkah atau prosedur yang logis, bererangka dan terorganisasi. Auditing dilaksanakan dengan suatu urutan langkah yang direncanakan, terorganisasi dan bertujuan.
- b. Untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif. Proses sistematis tersebut ditujukan untuk memperoleh bukti yang mendasari pernyataan yang dibuat oleh individu atau badan usaha, serta untuk mengevaluasi tanpa memihak atau berprasangka terhadap bukti-bukti

⁶⁷M. Yahya Harahap, *op.cit* ,h. 527- 530

tersebut. Sebagai contoh, suatu badan usaha membuat suatu pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi yang disajikan dalam laporan keuangan dan auditor melakukan audit atas pernyataan tersebut.

Dalam auditnya, auditor tersebut melakukan proses sistematis untuk memperoleh bukti-bukti yang menjadi dasar pernyataan yang disajikan oleh badan usaha tersebut dalam laporan keuangannya, dan mengevaluasinya secara objektif, tidak memihak baik kepada pemberi kerja (manajemen) maupun kepada pihak ketiga (pemakai hasil audit).

- c. Pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi. Yang dimaksud dengan pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi adalah proses akuntansi.⁶⁸ Akuntansi merupakan proses pengidentifikasian, pengukuran dan penyampaian informasi ekonomi yang dinyatakan dalam satuan uang. Proses akuntansi ini menghasilkan suatu pernyataan yang disajikan dalam laporan keuangan yang umumnya terdiri dari empat laporan keuangan pokok yaitu neraca, laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas dan laporan arus kas.
- d. Menetapkan tingkat kesesuaian. Unsur lain dari proses audit adalah untuk menetapkan tingkat kesesuaian. Pengumpulan bukti mengenai pernyataan dan evaluasi terhadap hasil pengumpulan bukti bertujuan untuk menetapkan kesesuaian pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Tingkat kesesuaian antara pernyataan dengan kriteria tersebut kemungkinan dapat dikuantifikasikan dan dapat pula bersifat kualitatif. Auditing yang dilakukan oleh auditor independen menggunakan pernyataan yang bersifat kualitatif dalam menyatakan kesesuaian antara kriteria dengan pernyataan yang dihasilkan oleh proses akuntansi. Sebagai contoh, auditor independen memberikan pernyataan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh suatu perusahaan adalah wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
- e. Unsur lain dari audit adalah adanya kriteria yang telah ditetapkan. Kriteria atau standar yang dipakai sebagai dasar untuk menilai pernyataan (yang berupa hasil proses akuntansi) dapat berupa:
 - 1) Peraturan yang telah ditetapkan oleh suatu badan legislatif;
 - 2) Anggaran atau ukuran prestasi lain yang ditetapkan oleh manajemen;
 - 3) Prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia (*generally accepted accounting principles*).

⁶⁸Mulyadi, *Auditing* Buku I

Umumnya, auditor yang bekerja di instansi pajak, di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) serta Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menggunakan kriteria undang-undang yang merupakan produk badan legislatif Negara, prinsip akuntansi umum di Indonesia atau peraturan-peraturan yang dikeluarkan oleh pemerintah dalam melaksanakan audit atas laporan pertanggung jawaban keuangan instansi pemerintah, perusahaan swasta, BUMN dan BUMD serta proyek pemerintah. Auditor yang bekerja sebagai auditor internal di suatu perusahaan akan menggunakan kriteria anggaran atau tolak ukur kinerja lain dalam melakukan audit sedangkan auditor independen menggunakan kriteria prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia dalam menilai laporan keuangan yang disajikan oleh perusahaan.

- f. Penyampaian Hasil. Penyampaian hasil audit sering disebut dengan atestasi yang dilakukan secara tertulis dalam bentuk laporan audit (audit report). Atestasi dalam bentuk laporan tertulis ini dapat menaikkan atau menurunkan tingkat kepercayaan pemakai informasi keuangan. Jika auditor independen menyatakan bahwa laporan keuangan hasil audit adalah wajar, maka pemakai laporan keuangan tersebut akan mempercayai informasi yang tercantum dalam laporan tersebut sebaliknya pemakai informasi akan tidak percaya jika hasil audit menyatakan tidak wajar.
- g. Unsur terakhir dalam sebuah audit adalah adanya pemakai yang berkepentingan. Dalam dunia bisnis pemakai yang berkepentingan terhadap laporan audit adalah para pemakai informasi keuangan seperti pemegang saham, manajemen, kreditur, calon investor dan kreditur serta kantor urusan pajak.

Sukrisno Agoes menyebutkan tiga jenis auditing yang umum dilaksanakan.

Ketiga jenis audit tersebut yaitu:

1. Operasional Audit (Pemeriksaan Operasional/Manajemen). Operasional atau manajemen audit merupakan pemeriksaan atas semua atau sebagian prosedur dan metode operasional atau organisasi untuk menilai efisiensi, efektivitas dan ekonomisasinya. Audit operasional dapat menjadi alat manajemen yang efektif dan efisien untuk meningkatkan kinerja perusahaan. Hasil dari audit operasional berupa rekomendasi-rekomendasi perbaikan bagi manajemen sehingga audit jenis ini lebih merupakan konsultasi manajemen.
2. *Compliance Audit* (Audit Ketaatan). *Compliance Audit* merupakan pemeriksaan untuk mengetahui apakah prosedur dan aturan yang telah

ditetapkan otorisasi berwenang sudah ditaati oleh personel di organisasi tersebut. Audit ini biasanya ditugaskan oleh otorisasi berwenang yang telah menetapkan prosedur / peraturan dalam perusahaan sehingga hasil audit jenis ini tidak untuk dipublikasikan tetapi untuk intern manajemen.

3. *Financial Audit* (Audit atas Laporan Keuangan). Pemeriksaan atas laporan keuangan merupakan evaluasi kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen secara keseluruhan dibandingkan dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku umum.⁶⁹

Dalam pengertiannya apakah laporan keuangan secara umum merupakan informasi yang dapat ditukar dan dapat diverifikasi lalu telah disajikan sesuai dengan kriteria tertentu. Umumnya kriteria yang dimaksud adalah standar akuntansi yang berlaku umum seperti prinsip akuntansi yang umum. Hasil audit atas laporan keuangan adalah opini auditor.

Sedangkan berdasarkan kelompok atau pelaksana audit, audit dibagi empat jenis, yaitu:

1. Auditor Ekstern / Independen bekerja untuk kantor akuntan publik yang statusnya di luar struktur perusahaan yang mereka audit. Umumnya auditor ekstern menghasilkan laporan atas financial audit.
2. Auditor Intern. Auditor Intern bekerja untuk perusahaan yang mereka audit. Laporan audit manajemen umumnya berguna bagi manajemen perusahaan yang diaudit. Oleh karena itu tugas internal auditor biasanya adalah audit manajemen yang termasuk jenis compliance audit.
3. Auditor Pajak. Auditor Pajak bertugas melakukan pemeriksaan ketaatan wajib pajak yang diaudit berdasarkan undang-undang perpajakan yang berlaku.
4. Auditor Pemerintah. Tugas auditor pemerintah adalah menilai kewajaran informasi keuangan yang disusun oleh instansi pemerintah.⁷⁰ Sering juga audit atas ketaatan pada peraturan yang dikeluarkan pemerintah. Audit yang dilaksanakan oleh pemerintah dapat dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atau Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP).

⁶⁹Sukrisno Agoes., *Auditing (Pemeriksaan Internal) oleh Kantor Akuntan Publik* Jilid I, (Jakarta : Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2004) h. 10-13.

⁷⁰Ibid, h. 15

2.15. Pengaturan Pelaksanaan Audit dalam Peraturan Perundang-undangan di Indonesia

Pelaksanaan audit bagi perseroan telah diatur dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia. Kewajiban bagi perseroan untuk melakukan audit tersebar dalam berbagai peraturan perundang-undangan di Indonesia. Berdasarkan hal tersebut dalam penelitian ini akan dibahas pengaturan tentang pelaksanaan Audit yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 40, Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995, tentang Pasar Modal dan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003, tentang Badan Usaha Milik Negara.

Pengaturan Audit Dalam Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas. Pengaturan audit dalam Undang-Undang Perseroan Terbatas ditemukan dalam kaitannya dengan laporan tahunan perseroan. Mengenai laporan tahunan perseroan diatur pada Pasal 66 ayat (2) Undang-Undang Perseroan Terbatas yang menjelaskan bahwa laporan tahunan merupakan dokumen perusahaan yang terdiri dari:

- 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;⁷¹
- 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;

Berdasarkan ketentuan diatas dapat dilihat bahwa hal-hal yang harus dimuat dalam sebuah laporan tahunan adalah hal-hal yang berkaitan dengan segala sesuatu yang dilakukan oleh organ pelaksana kegiatan perseroan yang dalam hal ini adalah direksi perseroan dan dewan komisaris perseroan sehingga dengan kata lain laporan

⁷¹Frans Satrio Wicaksono,SH, *Tanggung Jawab Pemegang Saham, Direksi, dan Komisaris Perseroan Terbatas*. (Malang : Visimedia : 2009), h.65

tahunan merupakan dokumen perusahaan yang berisikan segala keadaan ataupun aktivitas perusahaan selama satu tahun buku.

Yang dimaksud dengan dokumen perusahaan menurut Pasal 1 angka (2) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1997, tentang Dokumen Perusahaan adalah data, catatan dan atau keterangan yang dibuat dan atau diterima oleh perusahaan dalam rangka pelaksanaan kegiatannya, baik tertulis diatas kertas atau sarana lain maupun terekam dalam bentuk corak apapun yang dapat dilihat, dibaca atau didengarkan.

Menurut Pasal 2 undang-undang tersebut dokumen perusahaan terdiri dari dokumen keuangan dan dokumen lainnya. Dokumen Keuangan terdiri dari:

a. Catatan

Catatan adalah setiap tulisan yang berisi keterangan mengenai hak dan kewajiban serta hal-hal lain yang berkaitan dengan kegiatan usaha suatu perusahaan. Pasal 3 dan Pasal 5 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1997. Catatannya berupa neraca tahunan perhitungan laba rugi tahunan, rekening, dan jurnal transaksi harian.

b. Bukti pembukuan

Bukti pembukuan adalah dokumen keuangan yang berupa warkat-warkat yang digunakan sebagai dasar pembukuan yang mempengaruhi perubahan kekayaan, utang dan modal.

c. Data pendukung administrasi keuangan

Data pendukung administrasi keuangan terdiri atas data pendukung yang merupakan bagian dari bukti pembukuan dan yang tidak merupakan bagian dari bukti pembukuan.

Menurut penjelasan Pasal 7 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1997, tentang Dokumen Perusahaan yang termasuk data pendukung yang merupakan bagian dari bukti pembukuan misalnya adalah surat perintah kerja, surat kontrak atau surat perjanjian. Sedangkan data pendukung yang bukan merupakan bagian dari bukti pembukuan misalnya adalah rekening harian atau rekening antar kantor. Sedangkan menurut Pasal 4 Undang-Undang Nomor 8 tahun 1997, dokumen lainnya terdiri atas data atau setiap tulisan yang berisi keterangan yang mempunyai nilai guna bagi perusahaan meskipun tidak terkait langsung dengan dokumen keuangan.

Yang termasuk kedalam dokumen lainnya perusahaan antara lain risalah Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS), laporan tahunan, akta pendirian perusahaan, akta otentik lainnya yang masih mengandung kepentingan hukum tertentu dan nomor pokok wajib pajak.⁷² Pasal 6 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1997. Dalam Pasal 66 ayat (1) Undang-Undang Perseroan Terbatas, mengatur

⁷²Abdulkadir Muhammad, *Hukum Perusahaan Indonesia* cetakan ketiga revisi, (Bandung: PT.Citra Aditya Bakti, 2006) h. 72.

mengenai mekanisme penyampaian laporan keuangan oleh direksi kepada RUPS. Direksi merupakan pihak yang bertugas dan berkewajiban membuat laporan tahunan perseroan 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. Laporan tahunan yang telah dibuat oleh direksi serta ditelaah oleh dewan komisaris 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, menegaskan 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. Sehubungan dengan pembuatan laporan tahunan oleh direksi berdasarkan Pasal 66 ayat (1) 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 68 ayat (1) Undang-Undang Perseroan Terbatas mengatur kewajiban direksi untuk menyerahkan laporan keuangan yang merupakan bagian dari laporan tahunan 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.50.000.000.000,00 (lima puluh 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), 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. Berdasarkan penjelasan pasal tersebut dapat diketahui bahwa laporan keuangan yang tidak benar atau menyesatkan adalah laporan keuangan yang dibuat tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya dari aktiva, kewajiban, modal dan usaha perseroan baik karena kekeliruan ataupun kecurangan yang dilakukan direksi sebagai pembuat laporan keuangan.

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.

Tanggung jawab pembuatan laporan keuangan yang benar dan tidak menyesatkan pada dasarnya merupakan tanggung jawab direksi sebagai pengurus perseroan. Jika dalam suatu laporan keuangan ditemukan informasi yang tidak benar ataupun menyesatkan dikarenakan keliru atau kecurangan pengurus perseroan, maka pengurus perseroan wajib bertanggung jawab atas kerugian yang dialami pihak lain akibat laporan keuangan yang tidak benar atau menyesatkan tersebut. Direksi sebagai pengurus perseroan secara tanggung renteng wajib bertanggung jawab atas kerugian yang timbul kecuali anggota direksi dapat membuktikan kerugian itu bukan karena kesalahannya. Pasal 97 Undang-Undang Perseroan Terbatas, mengatur tentang anggota direksi yang dapat dibebaskan dari tanggung jawab untuk tanggung renteng atas kerugian apabila anggota direksi tersebut dapat membuktikan kekeliruan atau kesalahan yang terjadi bukan karena kesalahannya.

Akuntan publik sebagai auditor yang melaksanakan permintaan audit atas laporan keuangan memiliki peran dalam menemukan kekeliruan ataupun kecurangan yang ada di dalam laporan keuangan yang disajikan. Berdasarkan ketentuan dalam Undang-Undang Perseroan Terbatas, telah dijelaskan tentang kewajiban melakukan audit terhadap laporan tahunan dan/atau laporan keuangan perseroan yang tergolong

kedalam kelompok perseroan yang laporan tahunannya wajib diaudit oleh akuntan publik atau auditor independen sebelum disahkan dalam RUPS. Timbulnya kewajiban Direksi untuk menyerahkan laporan keuangan perseroan kepada akuntan publik ini dibenarkan dengan asumsi bahwa kepercayaan masyarakat tidak boleh dikecewakan selain itu hal tersebut juga berguna bagi perseroan yang mengharapkan dana dari pasar modal serta untuk menemukan apakah laporan keuangan tersebut telah disajikan dengan benar dan tidak menyesatkan sehingga mencegah pemegang saham atau pihak ketiga mengalami kerugian.

Dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995, tentang Pasar Modal Pasal 69 ayat (1) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995, tentang Pasar Modal menyatakan laporan keuangan yang disampaikan kepada Bapepam wajib disusun berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Penjelasan Pasal 69 ayat (1) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995, tentang Pasar Modal tersebut berlaku umum bahwa prinsip standar akuntansi yang berlaku umum adalah Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) dan praktik akuntansi lainnya yang lazim di pasar modal. Bapepam sebagai regulator kegiatan di pasar modal melalui Keputusan Kepala Bapepam tentang Peraturan Nomor VIII.G. tentang pedoman penyajian Laporan Keuangan. Laporan keuangan dalam ketentuan ini adalah sesuai dengan pengertian laporan keuangan yang termuat dalam SAK yang diterbitkan oleh IAI, yaitu meliputi: Neraca, Laporan Laba Rugi, Laporan Saldo Laba, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan, Laporan Lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan.

Hal-hal mengenai bentuk, isi dan persyaratan dalam penyajian laporan keuangan yang tidak diatur dalam peraturan ini, harus mengikuti Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dan ketentuan akuntansi yang lazim berlaku di Pasar Modal. Dalam melindungi investor dari ketidakakuratan data atau informasi, Bapepam telah mengeluarkan beberapa peraturan yang berhubungan dengan kebenaran data disajikan emiten baik dalam laporan tahunan maupun dalam laporan keuangan emiten.

Disamping itu juga termasuk juga *schedule* dan informasi tambahan yang berkaitan dengan laporan tersebut, misalnya informasi keuangan segmen industri dan geografis serta pengungkapan pengaruh perubahan harga. Laporan keuangan secara berkala penting bagi investor, mengingat laporan ini terdiri dari neraca, laporan laba rugi, laporan saldo laba, laporan arus kas, catatan atas laporan keuangan dan lain-lain. Berdasarkan laporan-laporan tersebut dapat disusun evaluasi untuk *cash flow* yang akan datang dan selanjutnya membuat estimasi nilai saham.

Ketentuan-ketentuan yang telah dikeluarkan oleh Bapepam antara lain:

- a. Peraturan Nomor VIII.G.2/Keputusan Ketua Bapepam Nomor Kep-38/PM/1996, tentang Laporan Tahunan. Peraturan ini berlaku bagi perusahaan yang sudah melakukan penawaran umum dan perusahaan publik dimana mmewajibkan perusahaan-perusahaan tersebut untuk menyampaikan laporan tahunannya kepada Bapepam 14 (hari) sebelum RUPS dilaksanakan. Dalam peraturan ini juga mewajibkan perusahaan untuk membuat laporan keuangan yang sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku serta telah diaudit oleh akuntan yang terdaftar di Bapepam.
- b. Peraturan Nomor X.K.1/Keputusan Bapepam Nomor Kep-86/PM/1996, tentang Keterbukaan Informasi yang Harus Segera Diumumkan Kepada Publik. Peraturan ini mengatur bahwa setiap perusahaan publik atau emiten yang pernyataan pendaftarannya telah menjadi efektif, harus menyampaikan kepada Bapepam dan mengumumkan kepada masyarakat secepat mungkin, paling lambat akhir hari kerja ke-2 (kedua) setelah keputusan atau terjadinya suatu peristiwa, informasi atau fakta material yang mungkin dapat mempengaruhi nilai efek perusahaan atau keputusan investasi pemodal.
- c. Peraturan No. X.K.2/Keputusan Ketua Bapepam Nomor 36/PM/2003, tentang Kewajiban Penyampaian Laporan Keuangan Berkala. Peraturan ini mengatur tentang kewajiban perusahaan untuk melaporkan laporan keuangannya disertai laporan akuntan baik laporan keuangan tahunan dan laporan keuangan tengah tahunan.
- d. Peraturan No.X.K.4/Keputusan Ketua Bapepam Nomor:27/PM/2003, tentang Laporan Realisasi Penggunaan Dana Hasil Penawaran Umum. Peraturan ini menjelaskan tentang Emiten yang Pernyataan Pendaftarannya telah efektif wajib menyampaikan laporan realisasi penggunaan dana hasil Penawaran Umum kepada Bapepam. Realisasi penggunaan dana hasil Penawaran Umum tersebut wajib pula dipertanggung jawabkan pada Rapat Umum Pemegang Saham.
- e. Peraturan Nomor X.K.5/Keputusan Ketua Bapepam Nomor Kep-46/PM/1998, tentang Keterbukaan Informasi Bagi Emiten atau Perusahaan Publik yang Dimohonkan Pernyataan Pailit. Peraturan ini menjelaskan tentang emiten atau perusahaan publik yang gagal atau tidak mampu menghindari kegagalan untuk membayar kewajibannya terhadap pemberi pinjaman yang tidak terafiliasi, maka emiten atau perusahaan publik wajib menyampaikan laporan mengenai hal tersebut kepada Bapepam dan bursa efek dimana efek emiten atau perusahaan publik

- tercatat secepat mungkin, paling lambat akhir hari kerja ke-2 (kedua) sejak emiten atau perusahaan publik mengalami kegagalan atau mengetahui ketidakmampuan menghindari kegagalan dimaksud.
- f. Keputusan Ketua Bapepam Nomor Kep-29/PM/2004 atau Peraturan Nomor IX.I.5. tentang Pembentukan dan Pedoman Pelaksanaan Kerja Komite Audit. Dalam peraturan ini dijelaskan bahwa komite audit dibentuk oleh dewan komisaris dalam rangka membantu tugas dan fungsi dewan komisaris. Salah satu syarat menjadi komite audit adalah adanya pemahaman yang memadai tentang laporan keuangan dan salah satu anggota komite audit harus memiliki latar belakang akuntansi. Tugas dan tanggung jawab komite audit salah satunya adalah melakukan penelaahan atas informasi yang disediakan direksi untuk menjadi masukan bagi dewan komisarin antara lain laporan keuangan, proyeksi dan informasi keuangan.
 - g. Peraturan Nomor VIII.A.1/Keputusan Ketua Bapepam Nomor Kep-34/PM/2003, tentang Pendaftaran Akuntan yang Melakukan Kegiatan Di Pasar Modal. Akuntan merupakan salah satu profesi pendukung kegiatan di pasar modal. Akuntan yang dapat melakukan kegiatan di pasar modal haruslah terlebih dahulu terdaftar di Bapepam dan memenuhi persyaratan sebagaimana diatur dalam peraturan ini. Salah satu syarat bagi akuntan untuk dapat melakukan kegiatan di pasar modal adalah berkedudukan sebagai rekan pada Kantor Akuntan Publik.
 - h. Peraturan Nomor VIII.A.2/Keputusan Ketua Bapepam, Nomor Kep-20/PM/2002, tentang Independensi Akuntan yang Memberikan Jasa Audit Di Pasar Modal. Dalam peraturan ini seorang akuntan dalam memberikan penilaian atau pendapat diwajibkan untuk senantiasa independen. Seorang akuntan dinyatakan tidak independen salah satunya apabila mempunyai kepentingan keuangan baik langsung maupun tidak langsung dengan klien yang bersifat material seperti investasi keuangan dengan klien.
 - i. Peraturan Nomor X.J.1/Keputusan Ketua Bapepam Nomor Kep-79/PM/1996 tentang Laporan Kepada Bapepam oleh Akuntan. Akuntan yang memeriksa Laporan Keuangan Emiten, Bursa Efek, Lembaga Kliring dan Penjaminan, Lembaga Penyimpanan dan Penyelesaian, dan Pihak lain yang melakukan kegiatan di Pasar Modal wajib menyampaikan pemberitahuan yang sifatnya rahasia kepada Bapepam selambat-lambatnya dalam waktu 3 (tiga) hari kerja sejak ditemukan adanya hal-hal sebagai berikut:

- a) Pelanggaran yang dilakukan terhadap ketentuan dalam Undang-undang Pasar Modal dan atau peraturan pelaksanaannya;
- b) Hal-hal yang dapat membahayakan keadaan keuangan lembaga dimaksud atau kepentingan para nasabahnya. Selain oleh Bapepam, dalam hal regulasi dan pengawasan aktifitas di pasar modal setelah terbitnya Undang-Undang Nomor 21 Tahun 2011, tentang Otoritas Jasa Keuangan (OJK) maka kewenangan memberikan pengaturan dan pengawasan di bidang pasar modal menjadi tugas dari OJK. Dalam Pasal 6 Undang-Undang Nomor 21 Tahun 2011 tersebut dijelaskan bahwa tugas dari Otoritas Jasa Keuangan adalah melaksanakan tugas pengaturan dan pengawasan terhadap jasa keuangan di sektor perbankan, pasar modal, perasuransian, dana pensiun, lembaga pembiayaan dan lembaga keuangan lainnya.

Terkait dengan peraturan yang dikeluarkan oleh Bapepam dalam pelaksanaan kegiatan di pasar modal, dalam Pasal 70 Undang-Undang Otoritas Jasa Keuangan, dijelaskan bahwa Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995, tentang Pasar Modal dan peraturan pelaksanaannya yang dikeluarkan oleh Bapepam dinyatakan masih berlaku sepanjang tidak bertentangan dan diganti berdasarkan Undang-Undang Otoritas Jasa Keuangan tersebut. Dalam kegiatan di pasar modal, Otoritas Jasa Keuangan (OJK) telah mengeluarkan Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 2/POJK.04/2013, tentang pembelian kembali saham yang dikeluarkan oleh emiten atau perusahaan publik dalam kondisi pasar yang berfluktuasi secara signifikan. Aturan tersebut disusun dengan tujuan untuk memberikan kemudahan bagi Emiten atau Perusahaan Publik dalam melakukan aksi korporasi, pembelian saham kembali tanpa melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

2.16. Audit Di BUMN

Berdasarkan Pasal 52 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003, tentang Badan Usaha Milik Negara (BUMN) disebutkan bahwa ketentuan lebih lanjut mengenai rencana jangka panjang, rencana kerja dan anggaran perusahaan, laporan tahunan dan perhitungan tahunan Perusahaan Umum (Perum) diatur dengan Keputusan Menteri. Dasar hukum yang mengatur secara langsung tentang laporan tahunan persero dan perhitungan tahunan Perum tertuang di dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 45 Tahun 2005, tentang Pendirian, Pengurusan, Pengawasan, Dan Pembubaran Badan Usaha Milik Negara. Dalam Pasal 39 ayat (1) sampai dengan ayat (4) disebutkan bahwa:

- 1) Direksi wajib menyiapkan laporan berkala yang memuat pelaksanaan Rencana Kerja dan Anggaran Perusahaan;
- 2) Laporan berkala sebagaimana dimaksud pada ayat (1), meliputi laporan triwulanan dan laporan tahunan;
- 3) Selain laporan berkala sebagaimana dimaksud pada ayat (2), Direksi sewaktu-waktu dapat pula memberikan laporan khusus kepada Komisaris dan/atau RUPS untuk Persero atau kepada Dewan Pengawas dan/atau Menteri untuk Perum;
- 4) Ketentuan lebih lanjut mengenai laporan triwulanan dan laporan khusus diatur dengan Peraturan Menteri. Pasal 40 menyebutkan bahwa isi dan mekanisme penyampaian serta pengesahan laporan tahunan Persero diatur sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang perseroan terbatas.

Berdasarkan ketentuan Pasal 40 tersebut dijelaskan bahwa terkait isi dan mekanisme penyampaian laporan tahunan BUMN yang berbentuk persero diatur dalam Pasal 66-69 Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas. Bagi persero, laporan tahunan dibuat oleh direksi kemudian disampaikan kepada RUPS paling lambat 6 (enam) bulan setelah tahun buku perseroan berakhir yang sekurang-kurangnya berisi:

- a. Laporan keuangan;
- b. Laporan mengenai kegiatan perseroan;
- c. Laporan pelaksanaan tanggung jawab sosial dan lingkungan;
- d. Rincian masalah yang timbul selama tahun buku yang mempengaruhi kegiatan perseroan. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 45 Tahun 2005 Tentang Pendirian, Pengurusan, Pengawasan, Dan Pembubaran Badan Usaha Milik Negara Pasal 66 ayat (2) Undang-Undang Perseroan Terbatas;
- e. Laporan mengenai tugas pengawasan yang telah dilaksanakan dewan komisaris;
- f. Nama anggota direksi dan dewan komisaris;
- g. Gaji dan tunjangan bagi anggota direksi dan dewan komisaris;
- h. Laporan keuangan disusun berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan;

Sedangkan dalam Pasal 41 mengatur tentang mekanisme pelaporan tahunan BUMN yang berbentuk Perum serta mengatur tentang hal-hal yang wajib dicantumkan di dalam Laporan Tahunan Perum sebagai berikut:

- a. Dalam waktu 5 (lima) bulan setelah tahun buku Perum ditutup, Direksi wajib menyampaikan laporan tahunan kepada Menteri untuk memperoleh pengesahan.

- b. Laporan tahunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), memuat sekurang-kurangnya:
- a) Perhitungan tahunan yang terdiri dari neraca akhir tahun buku yang baru lampau dan perhitungan laba rugi dari tahun buku yang bersangkutan serta penjelasan atas dokumen tersebut.
 - b) Neraca gabungan dan perhitungan laba rugi gabungan dari perusahaan yang tergabung dalam satu grup, disamping neraca dan perhitungan laba rugi dari masing-masing perusahaan tersebut.
 - c) Laporan mengenai keadaan dan jalannya Perum, serta hasil yang telah dicapai.
 - d) Kegiatan utama Perum dan perubahan selama tahun buku.
 - e) Rincian masalah yang timbul selama tahun buku yang mempengaruhi kegiatan Perum.
 - f) Nama anggota Direksi dan Dewan Pengawas dan Peraturan Pemerintah Nomor 45 Tahun 2005 Pasal 41 ayat (1) dan (2).
 - g) Gaji dan tunjangan lain bagi anggota Direksi dan honorarium serta tunjangan lain bagi anggota Dewan Pengawas.

Pasal 42 ayat (1) dan ayat (2) mengatur tentang pihak yang menandatangani laporan tahunan Perum tersebut serta juga mengatur tentang alternatif lainnya apabila terhadap Pasal 42 ayat (1) dan (2) berbunyi sebagai berikut:

- 1) Laporan tahunan Perum ditandatangani oleh semua anggota Direksi dan Dewan Pengawas, dan disampaikan kepada Menteri:
- 2) Dalam hal ada anggota Direksi atau Dewan Pengawas tidak menandatangani laporan tahunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), maka harus disebutkan alasannya secara tertulis.

Bagi Persero, berdasarkan ketentuan Pasal 67 Undang-Undang Perseroan Terbatas dijelaskan bahwa semua anggota direksi dan anggota dewan komisaris wajib menandatangani laporan tahunan. Dalam penjelasan Pasal 67 Undang-Undang Perseroan Terbatas, disebutkan bahwa penandatanganan laporan tahunan oleh anggota direksi dan dewan komisaris merupakan bentuk pertanggung jawaban dalam melaksanakan tugasnya.

Pengaturan tentang pembuatan laporan tahunan BUMN yang berbentuk Perum harus sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan diatur pada Pasal 43 ayat (1) dan ayat (2) menyebutkan hal-hal sebagai berikut

- 1) Perhitungan tahunan Perum sebagaimana dimaksud dalam Pasal 41 ayat (2) huruf a, dibuat sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan.

- 2) Dalam hal Standar Akuntansi Keuangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dapat dilaksanakan sebagaimana mestinya, maka harus diberikan penjelasan serta alasannya.

Berdasarkan uraian diatas diketahui bahwa bagi BUMN baik yang berbentuk persero maupun perum diwajibkan untuk membuat laporan tahunan atau laporan keuangan yang sesuai dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku. Untuk memastikan apakah suatu laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan standar akuntansi keuangan, salah satu upaya yang dapat dilakukan adalah dengan melakukan audit terhadap laporan keuangan.

Kewajiban untuk melakukan audit bagi BUMN baik yang berbentuk Persero maupun Perum diatur dalam Pasal 44 ayat (1) sampai dengan ayat (4) yang menyebutkan hal-hal sebagai berikut:

- 1) Direksi wajib menyerahkan perhitungan tahunan kepada auditor eksternal yang ditunjuk oleh RUPS untuk Persero dan Menteri untuk Perum untuk diperiksa.
- 2) Laporan atas hasil pemeriksaan auditor eksternal sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disampaikan secara tertulis kepada RUPS untuk Persero dan Menteri untuk Perum untuk disahkan.
- 3) Dalam hal kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dipenuhi, pengesahan perhitungan tahunan tidak dapat dilakukan.
- 4) Perhitungan tahunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) setelah mendapat pengesahan RUPS untuk Persero dan Menteri untuk Perum diumumkan dalam surat kabar harian.

Pasal 44 ayat (1) sampai dengan ayat (4), Pasal 45 ayat (1) sampai dengan ayat (3) menyebutkan hal-hal sebagai berikut

- 1) Persetujuan laporan tahunan dan pengesahan perhitungan tahunan Perum dilakukan oleh Menteri.
- 2) Dalam hal dokumen perhitungan tahunan yang disediakan ternyata tidak benar dan atau menyesatkan, anggota Direksi dan Dewan Pengawas secara tanggung renteng bertanggung jawab terhadap pihak yang dirugikan.
- 3) Anggota Direksi dan Dewan Pengawas dibebaskan dari tanggung jawab sebagaimana dimaksud pada ayat (2) apabila terbukti keadaan tersebut bukan karena kesalahannya. Pasal 46 ayat (1) menyebutkan Pengesahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44 ayat (2), membebaskan Direksi, Komisaris dan Dewan Pengawas dari tanggung jawab terhadap segala sesuatunya yang termuat dalam perhitungan tahunan tersebut.

BUMN yang sebagian besar atau seluruh modalnya dimiliki oleh negara melalui penyertaan secara langsung dari kekayaan negara yang dipisahkan. Dalam Pasal 71 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003, tentang Badan Usaha Milik Negara tentang pemeriksaan eksternal dijelaskan bahwa pemeriksaan laporan keuangan perusahaan oleh auditor eksternal bagi BUMN dengan bentuk Persero ditetapkan oleh RUPS sedangkan bagi perum ditetapkan oleh menteri. Artinya setelah laporan tahunan baik perum ataupun persero disahkan oleh Menteri ataupun RUPS, maka pengurus terbebas dari tanggung jawab terhadap segala sesuatu yang dimuat dalam laporan tahunan.

Pasal 71 tersebut juga menjelaskan bahwa BPK berwenang melakukan pemeriksaan BUMN sesuai dengan ketentuan peraturan Pasal 45 ayat (1) sampai dengan ayat (3). Menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006, tentang Badan Pemeriksa Keuangan merupakan lembaga negara yang bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Pasal 6 ayat (1) menjelaskan tugas BPK adalah memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara. BUMN baik yang berbentuk persero maupun perum yang seluruh modalnya atau sebagian besar modalnya terdiri dari keuangan negara yang dipisahkan tentu menjadi salah satu objek bagi BPK dalam menjalankan tugasnya.

Undang-Undang BUMN juga mengatur tentang pemeriksaan laporan keuangan yang dilaksanakan auditor BPK. Hal ini disebabkan tugas BPK sebagai pemeriksa pengelolaan keuangan negara untuk menjamin bahwa keuangan atau kekayaan negara yang ditempatkan di BUMN telah dilaksanakan dengan sebaik-baiknya sesuai dengan peraturan yang berlaku. Berdasarkan ketentuan yang telah dibahas dari peraturan di atas diketahui bahwa Undang-Undang Perseroan Terbatas sebagai aturan pokok pelaksanaan kegiatan perusahaan di Indonesia telah mewajibkan pembuatan laporan keuangan sebagai bagian dari laporan tahunan dibuat laporan keuangan sebagai bagian dari laporan tahunan perusahaan merupakan dokumen perusahaan yang sangat penting keberadaannya.

Khususnya laporan keuangan, dimana pembuatannya harus berdasarkan standar akuntansi yang diterima umum di Indonesia merupakan dokumen yang berisi tentang informasi penting dan materil yang dapat mempengaruhi pihak Kantor Akuntan Publik dan Perusahaan yang berkaitan dengan suatu perusahaan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006, tentang Badan Pemeriksa Keuangan, berdasarkan standar akuntansi yang diterima umum serta mewajibkan bagi perusahaan tertentu untuk menyampaikan laporan tahunan kepada auditor independen untuk diaudit.

Pembuatan laporan tahunan atau laporan keuangan perusahaan oleh direksi dan kemudian disampaikan kepada akuntan publik untuk diaudit merupakan bentuk pertanggung jawaban direksi sebagai pengelola perusahaan dan menjadi sarana perlindungan pemegang saham Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995, tentang Pasar Modal juga mewajibkan bagi perusahaan yang bergerak di pasar modal untuk melakukan hal yang sama, Bapepam sebagai regulator kegiatan di pasar modal telah mewajibkan perusahaan di pasar modal untuk melaksanakan audit bagi laporan keuangan sebagai bentuk keterbukaan informasi. Bapepam juga telah memberikan aturan yang jelas bagi para pelaku pasar modal untuk melaksanakan audit terhadap laporan keuangannya serta mewajibkan akuntan publik sebagai profesi pendukung pasar modal yang melakukan pemeriksaan terhadap perusahaan di pasar modal untuk melaporkan dengan segera apabila terdapat pelanggaran peraturan yang dilakukan ataupun ditemukannya hal-hal yang membahayakan kondisi keuangan.

Pasal 71 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003, tentang Badan Usaha Milik Negara dengan jelas telah mengatur tentang pemeriksaan eksternal atas laporan keuangan perusahaan yang berbentuk BUMN baik itu persero maupun perum. Pemeriksaan eksternal dilakukan oleh akuntan publik yang ditunjuk dan juga dilakukan oleh BPK, pemeriksaan atau audit atas BUMN dilakukan oleh akuntan publik dan BPK dikarenakan BUMN sebagai badan usaha memiliki modal yang terdiri dari kekayaan atau keuangan negara sehingga perlu perhatian yang khusus dalam penyelenggaraan kegiatan usahanya untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan kekayaan negara yang dapat mengakibatkan kerugian negara.

Selain itu, Peraturan Nomor: X.J.1/Keputusan Ketua Bapepam Nomor: Kep-79/PM/1996 tentang Laporan Kepada Bapepam oleh Akuntan. BUMN sebagai perusahaan terbuka juga tentu memiliki banyak pihak yang berkepentingan atas kondisi keuangannya. Laporan keuangan yang disajikan memiliki peran yang sangat penting bagi para stakeholders BUMN dalam mengambil keputusan yang bersifat ekonomis. Secara umum audit atau pemeriksaan atas laporan keuangan oleh akuntan publik yang diamanatkan oleh undang-undang merupakan salah satu upaya guna menjamin kewajaran dari suatu laporan keuangan.

Kemampuan auditor dalam menilai apakah suatu laporan keuangan yang disajikan telah sesuai dengan hal-hal materil dan kriteria yang ditetapkan secara umum akan meyakinkan pihak Kantor Akuntan Publik dan Perusahaan yang berkepentingan sebelum mengambil keputusan. Bagi perseroan yang bersifat tertutup atau perseroan yang tidak diwajibkan oleh undang-undang untuk diaudit bukan berarti tidak berhak untuk melakukan audit atas laporan keuangannya. Audit laporan keuangan tetap dapat dimintakan kepada auditor independen yang tergabung

dalam sebuah Kantor Akuntan Publik baik oleh direksi perseroan tersebut maupun oleh pemegang sahamnya sebelum disampaikan kepada RUPS.

2.17. Mendeteksi Kecurangan Laporan Keuangan

Pelaksanaan audit terhadap laporan keuangan tersebut penting untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan pengelolaan perseroan yang telah dilakukan oleh direksi. Tugas auditor salah satunya mendeteksi kecurangan laporan keuangan baik yang disengaja maupun yang tidak disengaja.

2.17.1. Memahami Gejala Kecurangan

Seiring dengan perkembangan ekonomi saat ini yang merupakan hasil dari proses pembangunan, telah membuat dunia usaha semakin semarak, kompleks, variatif dan dinamis. Masing-masing perusahaan berusaha untuk menggali segala potensi yang ada agar tetap bertahan dan memenuhi kebutuhan pelanggannya. Namun, seperti juga yang dialami oleh negara-negara maju maupun Negara berkembang, setiap pencapaian kemampuan di bidang ekonomi, cenderung diiringi pula dengan munculnya bentuk-bentuk kejahatan baru, baik di bidang ekonomi maupun sosial.

Para pelaku kejahatan tersebut cenderung untuk mencari dan memanfaatkan berbagai kelemahan yang ada dalam prosedur, tata kerja, perangkat hukum, kelemahan para pegawai maupun pengawasan yang belum sempat dibenahi. Berbagai cara dan usaha telah dilakukan oleh hampir seluruh perusahaan untuk mencegah terjadinya kecurangan baik dengan cara mempromosikan integritas, maupun penerapan sanksi yang sepadan dengan perbuatan yang dilakukannya. Namun, risiko kecurangan tetap mungkin saja terjadi dalam suatu perusahaan. Hal yang menjadi pertanyaan selanjutnya adalah bagaimana menilai kemungkinan masalah demikian muncul.

Dengan memahami gejala kecurangan (*Red Flags*) manajemen dapat mengidentifikasi kondisi kecurangan yang kemungkinan besar akan terjadi atau telah terjadi. Dengan belajar dari kecurangan yang pernah terjadi, maka kecurangan dapat sedini mungkin ditangani oleh manajemen atau internal auditor. Dalam hal ini manajemen dan internal auditor harus “jeli” melihat tanda-tanda atau kecurangan, yaitu antara lain:

- a. Terdapat perbedaan angka laporan keuangan yang mencolok dengan tahun-tahun sebelumnya;
- b. Perbedaan antara Buku Besar dengan Buku Tambahannya;
- c. Perbedaan yang terungkap dari hasil konfirmasi;

- d. Transaksi yang tidak didukung oleh bukti yang memadai;
- e. Transaksi yang tidak dicatat sesuai dengan otorisasi manajemen baik yang khusus maupun yang umum; dan
- f. Terdapat perbedaan kepentingan (*conflict of interest*) pada tugas pekerjaan karyawan.

Tanda awal (*Red Flags*) terjadinya kecurangan sebagai berikut:

1. Situasi pribadi yang mengakibatkan timbulnya tekanan yang tidak diharapkan, seperti dililit hutang, dan menderita sakit berat;
2. Keadaan perusahaan yang mengakibatkan timbulnya tekanan yang tidak semestinya, seperti kesulitan ekonomi, banyaknya hutang, meningkatnya persaingan dan kredit pinjaman yang terbatas;
3. Risiko pengendalian yang spesifik, seperti satu orang menangani semua bagian dari suatu transaksi yang penting, *supervise* yang buruk, penugasan dan tanggung jawab yang tidak jelas.

Selain hal-hal di atas, terdapat kondisi-kondisi tertentu yang dapat menjadi pemicu terjadinya kecurangan dalam suatu perusahaan. Kondisi-kondisi tersebut seperti:

- a. Sistem pengendalian intern yang tidak memadai (*lack of internal control sistem*) seperti manajemen tidak menekankan perlunya peranan internal control, manajemen tidak menindak pelaku *fraud*, para eksekutif menunjukkan sikap hidup kemewahan, internal auditor tidak diberikan kewenangan untuk menyelidiki kegiatan para eksekutif terutama menyangkut pengeluaran yang besar;
- b. Prosedur penerimaan pegawai yang kurang mempertimbangkan kejujuran dan integritas calon pegawai;
- c. Model manajemen dalam perusahaan itu sendiri yang cenderung mengarah pada hal-hal yang korup, kurang efisien, ataupun tidak cakap;
- d. Karyawan yang terlalu banyak problem yang belum terselesaikan, terutama masalah-masalah keuangan seperti banyak hutang-pendapatan rendah, gaya hidup mewah;

2.17.2. Mendeteksi Kecurangan

Dalam melakukan pendeteksian terhadap kecurangan, tentunya tidak dapat dilepaskan dari pengetahuan tentang hal-hal yang menjadi pemicu terjadinya kecurangan dan siapa atau pihak mana yang kemungkinan dapat melakukan kecurangan. Hal ini sangat perlu diketahui oleh pihak yang mendapat tugas untuk melakukan pendeteksian kecurangan, karena dengan mengetahui faktor pemicu terjadinya kecurangan dan siapa atau pihak mana yang dilakukan akan lebih terarah.

Secara umum hal-hal yang menjadi pemicu terjadinya kecurangan baik yang dilakukan oleh seseorang ataupun sekelompok orang dapat dirangkum dalam kata *Gone* (*Gone Theory* yang merupakan singkatan dari *Greed* (Keserakahan), *Opportunity* (Kesempatan), *Need* (Kebutuhan), dan *Exposure* (Pengungkapan). Dua faktor yaitu *Greed* dan *Need* terutama berhubungan dengan individu (pelaku kecurangan), sedangkan *Opportunity* (Kesempatan) dan *Exposure* (Pengungkapan) berhubungan dengan organisasi (korban perbuatan kecurangan).

Dalam pembahasan selanjutnya, faktor-faktor tersebut dikelompokkan ke dalam faktor generik dan faktor individu.

a. Faktor Generik

Faktor ini berada dalam pengendalian organisasi (perusahaan) yang mencakup:

- a) Kesempatan atau adanya peluang bagi pelaku kecurangan (*opportunity*). Kesempatan melakukan kecurangan tergantung pada kedudukan pelaku terhadap obyek kecurangan. Kesempatan untuk melakukan kecurangan tidak dapat dihilangkan secara keseluruhan atau seratus persen. Usaha untuk menghilangkan kesempatan terjadinya kecurangan secara keseluruhan menjadi tidak ekonomis dan tidak produktif selama perusahaan tersebut masih memiliki asset, dimana asset tersebut diperdagangkan, mengalir, dan ada dalam pengendalian pihak lain seperti karyawan, pembeli, dan penjual.
- b) Kemungkinan bahwa kecurangan akan dapat diketahui dan diungkapkan (*exposure*). Kondisi saat ini ada kecenderungan makin tipisnya kepekaan seseorang/sekelompok orang terhadap kecurangan yang terjadi di sekelilingnya. Hal ini mungkin saja dipicu oleh kekhawatiran mereka khususnya berkaitan dengan perlindungan terhadap pihak-pihak yang mengungkapkan terjadinya kecurangan tersebut. Apabila kondisi ini terus terjadi, maka secara logika kecurangan makin merajalela, karena para pelaku kecurangan tersebut merasa bahwa kecurangan apapun yang mereka lakukan tidak ada pihak lain yang berani mengungkapkannya.

Sanksi yang dikenakan kepada pelaku jika tertangkap dan perbuatannya terungkap (*exposure*). Terungkapnya kecurangan belum cukup untuk mencegah terulang kembalinya kejadian tersebut dimasa yang akan datang. Oleh karena itu harus ada saksi atas perbuatan tersebut yang jelas, tegas, dan diterapkan sesuai dengan peraturan yang berlaku. Suatu perusahaan yang ingin

melindungi assetnya harus memiliki kebijakan (*policy*) yang jelas mengenai sifat dan besarnya sanksi terhadap pelaku kecurangan, siapapun yang terlibat kecurangan akan dipecat dan semua kecurangan akan dilaporkan kepada pihak yang berwenang

b. Faktor Individu

Faktor ini melekat pada diri seseorang yang melakukan kecurangan. Secara umum, factor ini dapat dikategorikan menjadi dua yaitu:

- a) Moral yang berhubungan dengan keserakahan (*greed*). Keserakahan berhubungan dengan atribut seseorang. Atribut lainnya yang ada dalam diri manusia seperti kejujuran, integritas, loyalitas dan sebagainya, adalah sulit untuk mengetahui seseorang memiliki atribut serakah ini atau tidak;
- b) Motivasi yang berhubungan dengan kebutuhan (*need*). Salah satu yang menjadi penyebab seseorang atau sekelompok orang melakukan kecurangan adalah berhubungan dengan kebutuhan ekonomi. Disamping itu juga dapat disebabkan oleh adanya perasaan ketidakpuasan atas kebijakan yang ditetapkan oleh manajemen, balas dendam, dan tantangan. Tujuan utama dari pendeteksian kecurangan adalah dalam rangka membantu perusahaan menciptakan suasana sehat dan menguntungkan di dalam lingkungan perusahaan dengan mencegah terjadinya kerugian akibat kecurangan;

Beberapa hal yang perlu diperhatikan dalam mendeteksi kecurangan adalah:

- a. Jangan mengabaikan hal-hal yang jelas. Hal ini untuk menghilangkan kesan bahwa penyelidikan terhadap kecurangan selalu merupakan aktivitas kompleks, padahal dalam prakteknya tidak selalu seperti kesan tersebut di atas. Disamping itu, dalam prakteknya, kebanyakan perbuatan kecurangan meninggalkan jejak yang jelas;
- b. Berikan perhatian pada penyimpangan yang terjadi, jangan selalu mencari penyelesaian yang kompleks, dan mulailah dengan mencari penyelesaian yang paling sederhana;
- c. Lakukan konsentrasi ada titik yang paling lemah dan sederhana di dalam kecurangan;
- d. Pendeeksian dan pencegahan kecurangan merupakan aspek rutin, bukan suatu hal yang hanya dilakukan sekali;
- e. Tujuan utama mendeteksi kecurangan adalah mencegah terjadinya, bukan mendeteksi seluruh kecurangan;
- f. Sumber daya dan kemampuan harus dialokasikan secara khusus untuk melakukan tugas tersebut;

- g. Mendeteksi kecurangan berarti kerja keras;
- h. Kecurangan dapat lolos dari deteksi disebabkan tidak seorangpun ditugaskan untuk itu.

2.17.3 Teknik Mendeteksi Kecurangan

Teknik mendeteksi kecurangan dapat dilakukan dengan dua cara yaitu:

2.17.3.1. *Critical Point Auditing* (CPA)

Setiap perusahaan pasti memiliki titik rawan yang sering digunakan sebagai tempat terjadinya kecurangan. Apabila kecurangan terjadi pada titik tersebut, akan dengan mudah diketahui. Namun, dalam banyak hal keberhasilan suatu kecurangan lebih banyak disebabkan kepandaian pelaku dalam menyembunyikan kegiatannya diantara transaksi-transaksi yang ada. CPA merupakan suatu teknik dimana melalui pemeriksaan atas catatan pembukuan, gejala suatu manipulasi dapat diidentifikasi. Hasilnya berupa gejala atau kemungkinan terjadinya kecurangan yang pada gilirannya mengarah kepada penyelidikan yang lebih rinci. Metode ini dapat digunakan pada setiap perusahaan. Semakin akurat dan komprehensif suatu catatan, maka semakin efektif teknik ini dalam mengetahui gejala kecurangan.

Critical Point Auditing ini adalah:

1. Analisis Tren

Pengujian ini terutama dilakukan atas kewajaran pembukuan pada rekening buku besar dan menyangkut pula pembandingannya dengan data sejenis untuk periode sebelumnya maupun dengan sejenis dari cabang-cabang perusahaan. Data-data yang digunakan biasanya berupa, Rekening Buku Besar, Neraca, dan Anggaran. Pembandingan dengan periode sebelumnya dapat diarahkan untuk mendapatkan gejala manipulasi yang dilakukan oleh pihak internal perusahaan yang melakukan kecurangan dan mendeteksi kemungkinan adanya kerugian kecurangan.

Dampak atas kecurangan yang didasarkan atas analisis rasio dan kinerja adalah hal yang penting untuk diamati lebih lanjut. Seorang pelaku kecurangan tidak dapat menjamin bahwa tindakannya dapat dilakukan terus menerus secara teratur. Pelaku tersebut mungkin cukup agresif, namun jika pengawasan ditingkatkan atau jika prosedur ataupun pengendalian yang efektif diterapkan, kecurangan akan dapat dideteksi. Para pelaku kecurangan tersebut membutuhkan waktu dan usaha untuk menciptakan kesempatan yang baru. Dengan adanya ketidakteraturan dalam kesempatan untuk melakukan kecurangan, maka memberi dampak

terhadap ketidakkonsistenan pelaku kecurangan dalam melakukan kecurangan tersebut akan nampak dalam pembukuan perusahaan.

2. Pengujian Khusus

Pengujian khusus dilakukan terhadap kegiatan-kegiatan yang memiliki risiko tinggi untuk terjadinya kecurangan. Kegiatan-kegiatan tersebut seperti:

a. Pembelian

Kecurangan pembelian umumnya dilakukan dengan cara meninggikan nilai yang terdapat dalam faktur. Dalam setiap kecurangan pembelian, hampir selalu terdapat pengkreditan yang salah pada rekening kreditur. Cara lain yang dilakukan adalah dengan melakukan pembelian fiktif. Hutang yang timbul kemudian dilunasi oleh perusahaan, bukan kepada pemasok, namun kepada pelaku kecurangan. Walaupun rekening dapat dibukukan, namun pelaku kecurangan tidak mampu menyiapkan bukti pendukung yang lengkap. Oleh karena itu, pengujian pertama yang sangat penting adalah untuk meyakinkan keabsahan pemasok.

Langkah-langkah yang dapat digunakan untuk meyakinkan keabsahan tersebut adalah membandingkan data pemasok dengan data karyawan perusahaan, tentang alamat dan nomor teleponnya. Pengujian ini berguna untuk mengetahui apabila karyawan menciptakan pemasok fiktif dengan menggunakan alamat karyawan tersebut atau alamat kerabatnya untuk menerima pengiriman uang dari perusahaan. Juga diteliti nama perusahaan tempat karyawan bekerja sebelumnya. Bandingkan data perusahaan tersebut dengan data rekanan perusahaan. Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui kemungkinan karyawan melakukan kolusi dengan karyawan tempat dia bekerja sebelumnya. Periksa beberapa rekanan yang mengajukan penawaran kepada perusahaan, dan teliti hubungan antara satu dengan yang lainnya. Pengujian ini dimaksudkan untuk mengetahui adanya tender yang hanya diikuti rekanan yang mempunyai keterkaitan satu sama lain.

Teliti faktur pembelian, apabila memenuhi unsur berikut, perlu diteliti lebih lanjut, antara lain:

- 1) Tidak terdapat nomor telepon;
- 2) Faktur pembeliannya bukan faktur asli;
- 3) Faktur tidak dikirim melalui pos;

- 4) Tidak terdapat rincian barang-barang yang dibeli (selain kode barang).
- b. Verifikasi buku besar

Perhatikan rekening hutang yang muncul setelah penunjukan pejabat perusahaan yang baru, khususnya yang menangani pembelian. Tidak jarang, pejabat memilih pemasok yang telah dikenalnya (kemungkinan karena ada hubungan istimewa). Bandingkan buku pembelian tahun berjalan dengan tahun sebelumnya, perhatikan hal-hal berikut ini:

 - a) Rekening-rekening yang dihapuskan;
 - b) Rekening yang baru;
 - c) Kecenderungan (*trend*) yang tidak wajar atas suatu rekening;
 - d) Pengkreditan atas suatu rekening selain dari barang yang diterima dan pendebitan selain kas;
 - e) Periksa tingkat kewenangan pejabat dalam melakukan pembelian dan menyetujui faktur. Perhatian harus diarahkan pada kemungkinan memecah pembelian menjadi beberapa pesanan;
 - f) Lakukan uji-petik terhadap beberapa kontrak, terutama dari pemasok yang barang-barangnya dibeli tanpa ada harga resminya;

Perhatikan hal-hal berikut ini:

- a. Barang dibeli dari pemasok yang bukan merupakan kegiatan bisnisnya;
- b. Pembelian tanpa melalui penawaran yang kompetitif;
- c. Mutu barang dibawah standar;
- d. Adanya perubahan harga dan/atau perpanjangan waktu; dan
- e. Harga kontrak sedikit dibatas atas (plafon anggaran).

Apabila dari hasil pengujian terdapat indikasi adanya kecurangan, langkah berikut harus dilakukan:

- a. Teliti kepemilikan perusahaan yang memenangkan tender;
- b. Teliti kepemilikan perusahaan yang kalah dalam tender; dan
- c. Penjualan dan Pemasaran.

Kecurangan dalam aktivitas ini biasanya dilakukan dengan seolah-olah terjadi penjualan yang diikuti dengan pengiriman barang namun tanpa pendebitan pada rekening debitur. Kebalikan dengan pembelian, verifikasi atas penjualan dilakukan melalui penelitian atas sumber dokumen. Selanjutnya yakinkan bahwa transaksi tersebut dibukukan dalam rekening yang tepat.

Uraian lengkap pengujian yang harus dilakukan adalah sebagai berikut:

- a. Lakukan pengujian terhadap pembeli yang memperoleh harga terendah/memperoleh potongan harga (discount) paling besar;

- b. Teliti saldo piutang yang melampaui plafon kredit;
- c. Teliti pembayaran/pelunasan piutang yang melampaui batas waktu tertentu;
- d. Lakukan analisis atas pesanan penjualan, catatan gudang dan faktur, selanjutnya bandingkan antara ketiganya;
- e. Teliti pengiriman barang contoh ke gudang/cabang atau pengiriman barang kepada pihak ketiga tersebut. Prosedur ini dimaksudkan untuk mendeteksi kemungkinan penyalahgunaan pengiriman barang sampel;
- f. Teliti nota kredit untuk barang-barang yang dikembalikan (diretur) dan bandingkan dengan penerimaan barangnya (di gudang);
- g. Teliti surat menyurat berkaitan dengan transaksi pembelian. Perhatikan keluhan konsumen, seperti kesalahan dalam faktur dan sebagainya. Trasiir keluhan-keluhan tersebut kepada barang yang dipesan, pengiriman barang, dan faktur penjualan;
- h. Teliti catatan pelunasan piutang ke rekening yang bersangkutan. Trasiir ke buku kasnya dan slip pembayaran. Perhatikan perbedaan tanggal, nama pembayar. Prosedur ini dilakukan dalam rangka mendeteksi kemungkinan terjadinya *lapping*.

Persediaan dilakukan dengan Teliti secara detail catatan-catatan persediaan berkaitan dengan hal-hal berikut ini:

- a. Produk yang mempunyai perputaran (*turnover*) paling tinggi;
- b. Produk yang ada dalam persediaan, padahal tidak terdapat dalam persediaan tahun sebelumnya;
- c. Produk yang ada dalam persediaan tahun-tahun lalu, namun tidak tersedia tahun ini;
- d. Semua koreksi atas catatan persediaan yang disebabkan adanya perbedaan pada saat dilakukan stock opname;

Periksa jadwal pelaksanaan stock opname tahun lalu dengan cara:

- a. Meneliti setiap jenis barang dan kaitkan dengan kewajaran persediaan, perputaran dan ruang penyimpanan yang tersedia;
- b. Meneliti catatan kerja pengemudi perusahaan pada saat dilakukan inventarisasi;
- c. Meneliti apakah terdapat pembayaran biaya pengangkutan untuk pihak ketiga pda saat inventarisasi;
- d. Verifikasi kebenaran barang dalam perjalanan;
- e. Teliti debitor yang volume pembeliannya menurun dibandingkan dengan tren normal, terutama yang disebabkan oleh pembatalan pesanan maupun retur penjualan;

- f. Teliti jumlah pembelian yang dilakukan oleh pedagang besar dan dibandingkan dengan jumlah kartu garansi yang dikembalikan oleh konsumen akhir;
- g. Teliti rasio penerimaan terhadap penjualan kredit, piutang ragu-ragu terhadap penjualan;
- h. Dapatkan anggaran biaya untuk setiap pusat biaya, dan lakukan penelitian atas biaya-biaya yang realisasinya masih dibawah 50% pada awal triwulan III namun mencapai lebih dari 90% mendekati akhir tahun.

2.17.3.2. Job Sensitivity Analysis (JSA)

Setiap pekerjaan dalam suatu perusahaan memiliki berbagai peluang/kesempatan untuk terjadinya kecurangan. Hal ini tergantung dari beberapa factor seperti, akses, kemampuan, dan waktu yang tersedia untuk merencanakan dan melaksanakannya. Teknik analisis kepekaan pekerjaan (*job sensitivity analysis*) ini didasarkan pada suatu asumsi, yakni bila seseorang/sekelompok karyawan bekerja pada posisi tertentu, peluang/tindakan negative (kecurangan) apa saja yang dapat dilakukan.

Dengan kata lain, teknik ini merupakan analisis dengan risiko kecurangan dari sudut “pelaku potensial”, sehingga penegahan terhadap kemungkinan terjadinya kecurangan dapat dilakukan mesalnya dengan memperketat pengendalian intern pada posisi-posisi yang rawan kecurangan.

1. Metode Pendekatan

Langkah awal yang dilakukan adalah dengan mengidentifikasi semua posisi pekerjaan di dalam perusahaan yang menjadi obyek pemeriksaan. Oleh karena itu, hal-hal yang perlu diamati dan dipelajari adalah:

- Struktur organisasi;
- Uraian tugas masing-masing pejabat yang ada dalam perusahaan;
- Manual akuntansi dan formulir-formulir yang digunakan;
- Pendelegasian wewenang.

Langkah berikutnya adalah menyiapkan analisis setiap pejabat. Simpulan yang diperoleh dari langkah ini harus dapat menunjukkan spesifikasi setiap pekerjaan dan mencatat perbedaan antara akses yang diperbolehkan dengan akses yang direncanakan. Sebagai contoh, petugas bagian pesanan penjualan tidak diperkenankan memiliki akses terhadap catatan pembelian. Namun kita juga harus mempertimbangkan kondisi nyata dari ruangan yang tersedia dalam perusahaan yang bersangkutan, artinya apabila ruangan petugas bagian penjualan bersama-sama dengan karyawan bagian pembelian, adalah suatu hal yang tidak

realistis menganggap petugas penjualan tersebut tidak mungkin membaca, merubah, atau menyembunyikan catatan.

2. Pengawasan Rutin

Suatu hal yang mudah bagi pelaku kejahatan dalam suatu perusahaan untuk beroperasi, bila mana manajer sibuk dengan tanggung jawab lain. Dalam melakukan pengendalian juga harus diperhatikan hal-hal seperti bawahan lebih pandai dari atasannya, atau bila atasan memiliki bawahan yang mempunyai latar belakang pendidikan yang berbeda.

3. Karakter Pribadi

Karakter pribadi karyawan harus dipertimbangkan. Hal-hal yang harus diperhatikan seperti:

- Kekayaan yang tidak bisa dijelaskan;
- Pola hidup mewah;
- Pegawai yang sering merasa kecewa/tidak puas atas keputusan manajemen/tidak naik-naik pangkat;
- Sifat egois dari karyawan (mementingkan diri sendiri);
- Karyawan yang sering mengabaikan instruksi/prosedur;
- Karyawan yang merasa dianggap paling penting.

4. Tindak Lanjut

Hasil analisis akan memberikan gambaran tentang jenis pekerjaan mana yang mengandung risiko tinggi dan metode *fraud* yang bagaimana yang sebaiknya diterapkan. Pengujian secara detail harus dilakukan guna menentukan apakah kesempatan yang ada telah digunakan.

2.18. Pembahasan Dari Perjanjian Akuntan Publik dan Komisi Etik Profesi

2.18.1. Perjanjian Akuntan Publik dengan Klien

Pengertian perjanjian kalau dilihat dari Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUH Perdata) dalam Buku III dapat dijumpai mengenai perikatan pada umumnya. Perikatan mempunyai pengertian yang lebih luas dari perjanjian karena perikatan dapat berupa perjanjian yang disebut dengan perikatan yang bersumber dari perjanjian.

Disamping itu ada juga perikatan yang bersumber dari undang – undang. Pasal 1313 KUH Perdata menentukan “Suatu persetujuan adalah suatu perbuatan dengan mana satu orang atau lebih mengikat dirinya terhadap satu orang lain atau lebih”. Dari ketentuan pasal ini jelaslah untuk didapatkan adanya suatu perjanjian paling sedikitnya harus ada dua pihak sebagai subyek hukum, dimana masing-masing pihak sepakat untuk mengikat dirinya dalam suatu hal tertentu.

Para sarjana Hukum Perdata pada umumnya berpendapat bahwa definisi perjanjian yang terdapat didalam ketentuan tersebut tidak lengkap dan terlalu luas. Tidak lengkap karena mengenai perjanjian sepihak saja dan dikatakan terlalu luas karena hanya mengenai hal-hal yang mengenai janji kawin yaitu perbuatan didalam lapangan hukum keluarga yang menimbulkan perjanjian juga tetapi bersifat istimewa karena diatur dalam ketentuan sehingga Buku III KUH Perdata secara langsung tidak berlaku dan mencakup perbuatan melawan hukum sedangkan dalam perbuatan melawan hukum tidak ada unsur persetujuan.

Hal tertentu dapat berupa untuk menyerahkan sesuatu, berbuat sesuatu, maupun untuk tidak berbuat sesuatu. Perjanjian boleh dilakukan oleh siapa saja, antara orang yang satu dengan orang yang lain, maupun dilakukan antara orang perseorangan dengan badan hukum perjanjian menganut asas kebebasan berkontrak. Begitu juga hanya dalam praktek/dalam masyarakat, masalah perjanjian sudah sangat lumrah diketahuinya. Bahkan sering dilakukan baik secara tertulis maupun dengan cara lisan. Juga tidak jarang dijumpai perjanjian yang dilakukan secara diam-diam.

Kemudian sehubungan dengan perjanjian R. Subekti memberikan definisi, perjanjian adalah “Suatu peristiwa dimana seorang berjanji kepada seorang lain atau dimana dua orang itu berjanji untuk melaksanakan suatu hal”.⁷³ Uraian itu memberikan ketegasan, bahwa bagi pihak Kantor Akuntan Publik dan Perusahaan yang melakukan perikatan mempunyai keterikatan untuk berbuat sesuatu yang masing-masing kepentingan yang telah disepakati. Ini berarti tiap-tiap pihak yang melakukan perikatan itu harus bertanggung jawab terhadap hak pihak yang lain. kuatnya perikatan itu, ditunjukkan dengan adanya hukum untuk menuntut pihak lain yang melalaikan kewajibannya sebagai suatu upaya hukum menjamin hak pihak Kantor Akuntan Publik dan Perusahaan dalam peristiwa perikatan.⁷⁴

Dengan diadakannya suatu perjanjian maka pihak Kantor Akuntan Publik dan Perusahaan yang berjanji harus tunduk kepada hal-hal yang telah diperjanjikan. Semua perjanjian harus dilakukan dengan etika baik dan tidak boleh dilakukan secara bertentangan dengan asas kepatutan dan keadilan. Lain halnya dengan perjanjian yang diberikan oleh Yahya Harahap dikatakan: “Perjanjian adalah suatu hubungan hukum kekayaan/harta benda antara dua orang atau lebih yang

⁷³Mariam Darus Badruzaman, 2005, *KUH Perdata Buku III Hukum Perikatan dengan Penjelasan*, PT, Alumni Bandung, h.89

⁷⁴R.Soebeke, 1989, *Hukum Perjanjian*, Cet.IV. Pen. Internusa, Jakarta, h.1

memberikan kekuatan hak pada satu orang untuk memperoleh prestasi dan sekaligus mewajibkan pada pihak lain untuk menunaikan prestasi”.⁷⁵

Dari pengertian ini unsur perjanjian harus adanya hubungan hukum menyangkut hukum kekayaan antara dua orang atau lebih yang memberikan hak pada suatu pihak yang meletakkan kewajiban dipihak lain. Dengan demikian perjanjian ini biasa disebut perjanjian sepihak. Disamping perjanjian sepihak juga dikenal dengan perjanjian timbal balik dalam perjanjian ini masing-masing pihak sama-sama mempunyai hak dan kewajiban secara timbal balik. Pengertian itu ditunjukkan pula, bahwa terdapat adanya hak bagi pihak Kantor Akuntan Publik dan Perusahaan yang lain, yang melakukan perjanjian, disamping kewajibannya.

Untuk menjamin kekuatan perjanjian itu, maka dikatakan bahwa perjanjian yang merupakan kesepakatan berlaku sebagai Undang-undang bagi mereka yang melakukan perjanjian. Kalau telusuri maka dari perikatan dan perjanjian, maka didalamnya terdapat makna adanya persetujuan, jadi tidak akan ada perikatan, bila tidak ada kesepakatan sebagai wujudnya. Bila berbicara tentang hak dan kewajiban, maka hal itu akan membawa suatu konsekuensi hukum bagi pihak Kantor Akuntan Publik dan Perusahaan, dalam bagian ini menjelaskan tentang perjanjian kredit perbankan pada umumnya seperti yang telah dikemukakan terlebih dahulu tentang perjanjian yang akan dikaji dari segi pengertiannya.

Sedangkan R. Setiawan, Mengutip pendapat sarjana yang bernama Pitlo menjelaskan pengertian perikatan: ”Perikatan adalah suatu hubungan hukum yang bersifat harta kekayaan antara dua atau lebih atas dasar pihak yang satu (kreditur) berhak atas suatu prestasi (debitur) dan pihak lain berkewajiban (debitur) atas suatu prestasi”.⁷⁶

Berdasarkan pendapat diatas, dapat diketahui adanya beberapa kesamaan bahwa perjanjian mengandung pengertian suatu pernyataan kesepakatan antara dua pihak atau bersama-sama melakukan dan untuk tidak melakukan sesuatu yang mengandung hak dan kewajiban diantara mereka serta sepakat untuk menerima akibat bila mereka tidak memenuhi persyaratan masing-masing.

Dari uraian diatas, maka pernyataan dalam perjanjian pada hakekatnya terdapat tiga hal pokok yaitu:

- a. Hak salah satu pihak merupakan kewajiban pihak lain yaitu pihak yang mempunyai hak, adalah menerima hasil dari kewajiban pihak lainnya misalnya dalam perjanjian perbankan, kewajiban pihak perbankan adalah menyalurkan sejumlah uang untuk diserahkan kepada debitur sebagai

⁷⁵M. Yahya Harahap, 1986, *Segi – segi Hukum Perjanjian*, Cet. II, pen. Alumni Bandung, h.6

⁷⁶R.Setiawan, 1986, *Pokok – pokok Hukum Perikatan*, Bina Cipta, Jakarta h.2.

uang pinjamannya. Dan jumlah yang dipinjam sesuai dengan perjanjian, adalah hak debitur untuk mendapatkan pelayanan menerima pinjaman dari perbankan.

- b. Kewajiban pihak lainya merupakan hak pihak yang satu yaitu kewajiban debitur untuk membayar hutangnya dan penerimaan kembali angsuran pinjaman merupakan hak perbankan sebagai debitur termasuk didalamnya hak perbankan terhadap barang yang dijadikan jaminan terhadap sejumlah uang yang dipinjam.
- c. Kesepakatan yang dimaksud dalam hal ini adalah dimaksudkan bahwa materi perjanjian yang menetapkan bahwa bila terjadi situasi yang menyebabkan timbul perselisihan antara pihak Kantor Akuntan Publik dan Perusahaan, dapat ditempuh jalan damai dan jalan lain malalui prosedur hukum dan peraturan – peraturan perundang-undangan. Dikatakan mereka telah menyepakati pula akibat sebagai sanksi yang harus diterima

Syarat Sahnya Perjanjian Buku III KUH Perdata selain mengatur mengenai perikatan yang timbul dari perjanjian juga mengetur perikatan yang timbul dari undang-undang. Dalam KUH Perdata terdapat aturan umum yang berlaku untuk semua perjanjian dan aturan khusus yang berlaku hanya untuk perjanjian tertentu yang namanya sudah diberikan undang-undang. Untuk sahnya perjanjian harus memenuhi 4 syarat seperti yang ditegaskan didalam pasal 1320 KUH Perdata, yang menyatakan sebagai berikut:

- a. Sepakat mereka yang mengikatkan diri sepakat dengan sendirinya mengandung pemahaman bahwa kedua belah pihak melakukan perjanjian dengan penuh kesadaran dan tanpa adanya paksaan dari siapapun disamping itu karena dalam keadaan mampu untuk melakukan perjanjian dalam arti mereka dalam keadaan sehat rohani yaitu dipandang mampu secara yuridis (hukum).
- b. Kecakapan untuk membuat suatu perikatan dalam melakukan suatu perjanjian kedua belah pihak harus cakap untuk itu, sedangkan orang yang berada dibawah pengapuan, dibawah umur, orang sakit jiwa tidak cakap untuk membuat suatu perjanjian. Jadi jelas diantara persyaratan tersebut harus dipenuhi oleh pihak Kantor Akuntan Publik dan Perusahaan , karena ada kondisi seseorang menurut hukum dinyatakan tidak cakap untuk melaksanakan perbuatan hukum.
- c. Suatu hal tertentu perjanjian ini harus menentukan jenis objek yang diperjanjikan, Suatu perjanjian yang dibuat berdasarkan kesepakatan

dengan saling menguntungkan dan dalam perjanjian kedua belah pihak menganggap baik sehingga tidak ada yang dirugikan.

- d. Suatu sebab yang halal suatu sebab yang halal maksudnya yaitu apa yang diperjanjikan itu harus bebas dari unsur-unsur yang dianggap tidak benar bila dipandang menurut hukum, agama maupun norma-norma lainnya. Perjanjian yang telah disepakati dalam keadaan tidak tersangkut dalam peristiwa hukum yang menjadi hak orang lain, suatu yang diperjanjikan harus bebas dari unsur-unsur yang dianggap tidak benar bila dipandang menurut hukum, agama maupun norma-norma lainnya.⁷⁷

Berdasarkan undang-undang dan peraturan tersebut maka syarat suatu perjanjian sangat diperlukan dan ditentukan oleh berbagai keadaan yang ditentukan berdasarkan hukum, seperti syarat syahnya suatu perjanjian kejelasan benda atau perbuatan yang diperjanjikan serta mereka dalam keadaan cakap untuk melakukan persetujuan dan perjanjian menurut ketentuan-ketentuan yang berlaku seperti keadaan senyatanya dari pihak yang melakukan perjanjian yang merupakan kondisi obyektif, bahwa mereka diakui secara hukum dan memenuhi aturan serta norma lainnya sesuai dengan agama norma adat dan norma susila lainnya yang berlaku dimana perjanjian itu dilakukan.

Lahirnya Perjanjian Berdasarkan pada pasal 1320 KUH Perdata tentang asas konsensualisme, maka suatu perjanjian itu lahir dan terjadi mulai saat terjadinya kesepakatan atau persetujuan kedua belah pihak terhadap apa yang menjadi pokok dalam perjanjian yang telah dibuat. Sepakat adalah suatu persesuaian paham dan kehendak antara pihak Kantor Akuntan Publik dan Perusahaan tersebut. Apa yang oleh pihak yang satu adalah dikehendaki pula oleh pihak yang lain. Sehingga kedua kehendak itu bertemu satu sama lain. Menurut ajaran haruslah dipegang tentang adanya suatu persesuaian kehendak antara kedua belah pihak. Apabila kedua kehendak itu berselisih maka tak dapatlah lahir suatu perjanjian.⁷⁸

Berakhirnya Perjanjian Berakhirnya perjanjian atau hapusnya perjanjian dan sering disebut hapusnya persetujuan, berarti menghapus semua pernyataan kehendak yang telah dituangkan dalam persetujuan bersama antara pihak kreditur dengan debitur.

Sesuai dengan pasal 1381 KUH Perdata bahwa hapusnya perjanjian disebabkan karena:

⁷⁷ R. Subekti, 1995, *Aneka Perjanjian*, Cetakan ke tujuh, Penerbit Alumni Bandung, h. 98.

⁷⁸ Munir Fuady, 2008, *Pengantar Hukum Bisnis*, Bandung, PT Citra Aditya Bakti, h.14-16.

- a. Karena pembayaran. Perjanjian hapus karena pembayaran apabila pihak debitur telah melunasi pinjamannya seluruhnya baik yang sudah jatuh tempo maupun pinjaman yang masih berjalan.
- b. Karena pembaharuan hutang. Diakibatkan karena pihak debitur melakukan pembaharuan hutangnya dengan melunasi pinjaman terdahulu untuk membuat perjanjian baru apakah pinjaman debitur masih tersisa atau sudah lunas dengan membuat perjanjian baru.
- c. Karena kompensasi. Perjanjian hapus karena pihak debitur melakukan kompensasi dari sisa hutangnya untuk membuat hutang yang baru. Akibat dari hutang yang baru pihak debitur membuat perjanjian baru, sedangkan perjanjian yang lama tidak berlaku lagi.
- d. Karena konfusi atau percampuran hutang. Percampuran hutang terjadi akibat dari debitur dan kreditur mempunyai kedudukan yang sama, dimana debitur menjadi ahli waris dari kreditur jika kreditur meninggal dunia
- e. Karena penghapusan hutang. Perjanjian hapus karena penghapusan hutang oleh pihak kreditur disebabkan debitur tidak mampu membayar hutang-hutangnya meskipun telah memperhitungkan barang-barang yang dimiliki oleh debitur tidak cukup untuk melunasi pinjamannya.
- f. Karena pernyataan tidak sah atau terhapus. Hal ini disebabkan karena pernyataan yang dibuat oleh pihak debitur maupun kreditur tidak sesuai dengan perjanjian.
- g. Karena daluwarsa. Salah satu sebab hapusnya perjanjian ialah dengan lampau waktu atau kadaluwarsa atau perjanjian yang dibuat oleh kedua belah pihak sudah habis masa berlakunya.

2.18.2. Prestasi dan Wanprestasi

Pengertian Mengenai pengertian prestasi dalam KUH Perdata diatur dalam pasal 1234 KUH Perdata yaitu berupa:

- a. Memberikan sesuatu;
- b. Berbuat sesuatu; dan
- c. Tidak berbuat sesuatu.

Dalam setiap perjanjian masing-masing pihak diwajibkan untuk memenuhi apa yang menjadi isi dari perjanjian atau pihak Kantor Akuntan Publik dan Perusahaan wajib untuk memenuhi prestasinya. Prestasi ini dapat berupa memberikan sesuatu, berbuat sesuatu atau tidak berbuat sesuatu. Apabila isi dari

perjanjian yang telah disepakati tidak dipenuhi oleh salah satu pihak, maka hal ini menimbulkan wanprestasi.⁷⁹

Menurut A. Ridwan Halim, yang dimaksud dengan “Wanprestasi adalah kelalaian suatu pihak dalam memenuhi kewajibannya terhadap pihak lain yang seharusnya ditunaikannya berdasarkan perikatan yang telah dibuat”.⁸⁰ Menurut Abdulkadir Muhammad wanprestasi berasal dari istilah aslinya dalam bahasa Belanda “wanprestatie” artinya tidak memenuhi kewajiban yang telah ditetapkan dalam perikatan baik perikatan yang timbul karena perjanjian maupun perikatan yang timbul karena undang-undang.⁸¹

Tidak dipenuhinya kewajiban itu ada 2 kemungkinan alasan, yaitu:

- a. Karena kesalahan debitur baik karena kesengajaan maupun karena kelalaian.
- b. Karena keadaan memaksa (*force majeure*) jadi diluar kemampuan debitur maka Debitur tidak bersalah.

Sedangkan R. Subekti membagi wanprestasi menjadi 4 yaitu:

1. Tidak melakukan apa yang disanggupi akan dilakukannya;
2. Melaksanakan apa yang dijanjikannya tetapi tidak sebagaimana dijanjikan;
3. Melakukan apa yang dijanjikan tetapi terlambat;
4. Melakukan sesuatu yang menurut perjanjian tidak boleh dilakukannya.

Untuk mengetahui sejak kapan seseorang melakukan wanprestasi dapat diperhatikan apakah dalam perjanjian itu ditentukan tenggang waktu pelaksanaan pemenuhan prestasi ataulah tidak. Bila dalam perjanjian itu ditentukan batas waktu pemenuhan prestasi maka pemenuhan prestasi harus sudah dilakukan sebelum batas waktu itu lewat, Tapi bila dalam perjanjian tidak ditentukan batas waktu pemenuhan prestasinya maka perlu untuk memperingatkan pihak lainnya guna memenuhi prestasinya itu. Peringatan ini dilakukan secara tertulis dengan surat perintah atau sejenisnya yang berisi agar pihak yang belum memenuhi prestasinya agar segera atau pada waktu tertentu memenuhi prestasinya.

Bila setelah mendapatkan peringatan ia tetap tidak memenuhi prestasinya, ia dapat dinyatakan telah melakukan wanprestasi. Di dalam kenyataan untuk menentukan saat debitur tidak memenuhi perikatan, karena seringkali ketika mengadakan perjanjian pihak-pihak tidak memenuhi waktu untuk melaksanakan perjanjian tersebut. Bahkan di dalam perikatan dimana waktu untuk melaksanakan

⁷⁹M. Yahya Harahap, *Op. Cit.*, h.107

⁸⁰A. Ridwan Halim, 1982, *Hukum Dalam Tanya Jawab*, Gahlia Indonesia, Jakarta, h.158

⁸¹Abdulkadir Muhammad, 1982, *Hukum Perikatan*, Alumni, Bandung, h.20

prestasi itupun ditentukan, cidera janji tidak terjadi dengan sendirinya. Yang mudah untuk menentukan saat debitur tidak memenuhi perikatan ialah perikatan untuk tidak berbuat sesuatu.⁸²

Berarti bilamana salah satu pihak yang terikat dalam perikatan tersebut melakukan suatu perbuatan atau tidak menepati pelaksanaan pemenuhan prestasi sesuai dengan waktu yang ditentukan. Memang dengan tidak tepat pada waktunya debitur belum juga melaksanakan prestasinya sudah dianggap lalai, tetapi ada pelaksanaan prestasi yang tidak ditentukan secara pasti bagaimana nantinya mempersoalkan tidak tepat waktu dalam perjanjian. Jadi ketentuan pertama menentukan seseorang berada dalam keadaan wanprestasi, setelah lebih dahulu melalui proses pernyataan lalai atau in gebreкке stelling sedangkan yang kedua dengan tidaknya seseorang itu berprestasi tentang tidak sepatutnya ia sudah dianggap wanprestasi tanpa persyaratan lalai.⁸³

Menurut M. Yahya Harahap yang mendasari pendapat diatas adalah sebagai berikut: Dengan melaksanakan prestasi dengan tidak sepatutnya berarti Debitur tidak sungguh-sungguh atau tidak sepenuh hati memelihara perjanjian sehingga tindakan debitur selanjutnya disebut wanprestasi yang tidak sepatutnya, itu positif beralasan sekali untuk mengurangi beban kreditur dengan jalan menghapus kewajiban atau kelalaian. Hanya wanprestasi negatif yang disebabkan keterlambatan pelaksanaan sejalan in gebreкке stelling diwajibkan.

Mariam Darus Badruzaman, menyebutkan bahwa ada tiga bentuk wanprestasi yaitu:

1. Debitur sama sekali tidak berprestasi Dalam hal ini debitur tidak perlu dinyatakan lalai oleh kreditur, karena dalam hal ini diharapkan debitur dapat berprestasi percumalah memberi dorongan kepada debitur agar melaksanakan perikatan yang ia tidak mampu melaksanakannya. Jadi dalam debitur sama sekali tidak berprestasi, pernyataan lalai tidak diperlukan karena disini debitur memang betul-betul sudah tidak berkemampuan sekali untuk melaksanakan prestasinya.
2. Debitur salah berprestasi Dalam hal debitur berprestasi salah, apakah debitur dinyatakan lalai lebih dahulu oleh kreditur agar nantinya iada dapat menuntut pembatalan perikatan dengan tambahan ganti rugi, biaya atau bunga.

⁸² Mariam Darus Badruzaman, 2001, *Kompilasi Hukum Perikatan*, PT. Citra Aditya Bakti Bandung h.18.

⁸³ Ibid h.18.

3. Debitur terlambat berprestasi Disini berarti tidak berprestasinya debitur tepat pada waktunya yang disepakati dengan kreditur akan tetapi debitur berprestasi lebih dari waktunya.

R. Subekti, dalam bukunya tentang hukum perjanjian menguraikan bahwa wanprestasi (Kelalaian dan kealpaan) seorang debitur dapat berupa empat macam yaitu:

- a. Tidak melakukan apa yang disanggupi akan dilakukannya;
- b. Melaksanakan apa yang dijanjikan tetapi tidak sebagaimana dijanjikan;
- c. Melakukan apa yang dijanjikan tetapi terlambat;
- d. Melakukan sesuatu yang menurut perjanjian tidak boleh diakukannya.⁸⁴

2.18.3. Pihak Pihak (Akuntan Publik dan Perusahaan)

Pengertian Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik Departemen Keuangan Republik Indonesia dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 memberikan definisi mengenai Akuntan Publik ialah “Akuntan Publik telah memperoleh izin dari Menteri untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan ini”.

Pasal 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 tahun 2011, tentang Akuntan Publik memberikan definisi bahwa “Akuntan Publik ialah Seseorang yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam Undang-Undang ini”. Penjelasan dalam Pasal 64 ayat (1) Undang-Undang Pasar Modal bahwa Akuntan Publik ialah Akuntan yang telah memperoleh izin dari Menteri dan terdaftar di Bapepam. Penjelasan dalam Pasal 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011, tentang Akuntan Publik bahwa “Kantor Akuntan Publik yang selanjutnya disingkat KAP, ialah Badan Usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan peraturan Perundang-undangan yang mendapatkan izin usaha berdasarkan Undang-Undang”.

Perkembangan Standar Profesional Akuntan Publik Dalam tahun 1972, untuk pertama kalinya Ikatan Akuntan Indonesia berhasil menerbitkan norma Pemeriksaan Akuntan, yang disahkan dalam kongres ke III Ikatan Akuntan Indonesia. Norma Pemeriksaan Akuntan tersebut mencakup tanggung jawab akuntan publik, unsur-unsur norma pemeriksaan akuntan antara lain meliputi; pengkajian dan penilaian pengendalian intern, bahan pembuktian 33 dan penjelasan informatif serta pembahasan mengenai peristiwa laporan khusus dan berkas pemeriksaan.

Pada tanggal 19 April 1986, Norma Pemeriksaan Akuntan yang telah diteliti dan disempurnakan oleh Tim Pengesahan, disahkan oleh Pengurus Pusat Ikatan

⁸⁴ Mariam Darus Badruzaman *Ibid*, h.19

Akuntan Indonesia sebagai norma pemeriksaan yang berlaku efektif untuk penugasan pemeriksaan atas laporan keuangan yang diterima setelah tanggal 31 Desember 1986.

Perizinan Akuntan Publik Izin Akuntan publik dikeluarkan oleh Menteri Keuangan dan berlaku selama 5 tahun (dapat diperpanjang). (1) Akuntan untuk mendapatkan izin menjadi Akuntan Publik sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) seseorang memenuhi syarat sebagai berikut:

- a. Memiliki sertifikat tanda lulus ujian profesi akuntan publik yang sah;
- b. Berpengalaman praktik memberikan jasa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3;
- c. Berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;
- d. Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP);
- e. Tidak pernah dikenai sanksi administrative berupa pencabutan izin akuntan publik;
- f. Tidak pernah dipidana yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap karena melakukan tindak pidana kejahatan yang diancam dengan pidana penjara 5 tahun atau lebih;
- g. Menjadi anggota Asosiasi Profesi Akuntan Publik yang ditetapkan oleh Menteri; dan
- h. Tidak berada dalam pengampunan;

Ketentuan lebih lanjut mengenai persyaratan dan tata cara perizinan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diatur dalam Peraturan Menteri.

2.19. Lembaga Alternatif Penyelesaian Sengketa Bagi Akuntan Publik Menjadi Pintu Masuk Penyelesaian Perselisihan Jasa Keuangan

Pintu terbuka penyelesaian sengketa profesi Akuntan Publik dengan Klien Jasa Keuangan, karena pasca putusan MK nomor 84 Tahun 2011, sangat tidak mudah memidanakan Akuntan Publik, maka dengan jalur non pengadilan sangat diharapkan mampu menyelesaikan sengketa. Dalam rangka memberikan perlindungan konsumen di sektor jasa keuangan, OJK telah mengeluarkan Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 1/POJK.04/2013 tentang Lembaga Alternatif Penyelesaian Sengketa yang bertujuan untuk memberikan perlindungan terhadap konsumen sesuai amanat Undang-undang Nomor 21 Tahun 2011, tentang Otoritas Jasa Keuangan.

Adapun latar belakang pembentukan Lembaga Alternatif Penyelesaian Sengketa adalah seringnya tidak tercapai kesepakatan antara Konsumen dengan Lembaga Jasa Keuangan, karena itu diperlukan Lembaga Alternatif Penyelesaian Sengketa yang

mampu menyelesaikan persengketaan dengan cepat, murah, adil, dan efisien, baik dengan mediasi para pihak, negosiasi, konsiliasi, konsultasi dan dengan mengupayakan *win – win solution* bagi para pihak