

## BAB III

### PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA LAPORAN KEUANGAN TERHADAP AKUNTAN PUBLIK DAN PIHAK KLIEN

Pengungkapan temuan laporan keuangan dari Akuntan Publik adalah aspek yang paling penting dalam laporan keuangan. Pengungkapan temuan memberikan pemahaman yang mudah tentang isi laporan bagi pengguna untuk membuat keputusan yang tepat. Semua teori yang dijelaskan di bab awal sudah diujikan dan dihubungkan dengan problema yang ada, sehingga Akuntan Publik tidak diperlakukan semena-mena dan dikriminalisasikan.

Sanksi pidana pada Pasal 55 dan 56 justru merugikan profesi Akuntan Publik, sebab sebagai profesi yang sangat sensitif terhadap kepercayaan publik, jangankan sanksi pencabutan izin atau pembekuan izin, pemberitaan negatif tentang Akuntan Publik saja yang belum tentu benar pun akan meruntuhkan nasib Akuntan Publik yang bersangkutan, oleh karena itu putusan MK merupakan, sarana menghentikan kriminalisasi para Akuntan Publik, namun hal ini juga tidak mudah, karena putusan Mahkamah Konstitusi, tidak mudah juga dijalankan/diaplikasikan.

#### 3.1. Membebaskan Laporan Keuangan Dari Kejahatan Keuangan

Dengan menggunakan teori pertanggungjawaban pidana yang dalam bahasa asing disebut sebagai “*toereken-baarheid*”, (*criminal liability*) atau “*criminal responsibility*”<sup>166</sup>, pertanggungjawaban pidana ini dimaksudkan untuk menentukan seseorang Akuntan Publik dalam menjalankan profesinya dapat dipertanggungjawabkan atas pidananya atau tidak terhadap tindakan yang dilakukan itu.<sup>167</sup>

Dengan demikian, seseorang mendapatkan pidana tergantung dua hal, yakni (1) harus ada perbuatan yang bertentangan dengan hukum, atau dengan kata lain, harus ada unsur melawan hukum jadi harus ada unsur objektif, dan (2) terhadap pelakunya ada unsur kesalahan dalam bentuk kesengajaan dan atau kealpaan, sehingga perbuatan yang melawan hukum tersebut dapat dipertanggungjawabkan kepadanya jadi ada unsur subjektif.

---

<sup>166</sup> Moeljatno, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Cetakan ke Sembilan, Penerbit Rineka Cipta, Jakarta, 2015

<sup>167</sup> S.R Sianturi, *Asas-Asas Hukum Pidana Indonesia dan Penerapannya*, Cet. IV, Alumni Ahaem-Pateheam, Jakarta, 1996, h. 245.

Terjadinya pertanggungjawaban pidana karena telah ada tindak pidana/perbuatan yang dilakukan oleh seseorang. Untuk itulah peran Majelis Kode Etik Profesi harus dapat mencegah secara internal, pekerjaan Laporan Keuangan Akuntan Publik dapat dicegah masuk ranah perbuatan pidana.

Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku umum di Indonesia. Auditor bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan. Laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen, namun seringkali profesi Akuntan Publik dikriminalisasikan, karena Laporan Keuangan.

Tanggung jawab auditor adalah untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Persyaratan profesional yang dituntut auditor independen adalah orang yang memiliki pendidikan dan pengalaman berpraktik sebagai auditor independen. Dalam mengamati standar auditing yang ditetapkan IAI, auditor independen harus menggunakan pertimbangannya dalam menentukan prosedur audit yang diperlukan sesuai dengan keadaan, sebagai basis memadai bagi pendapatnya. Auditor independen juga bertanggung jawab terhadap profesinya, tanggung jawab untuk mematuhi standar profesi yang diterima oleh para praktisi rekan seprofesinya. Seksi ini berlaku efektif tanggal 1 Agustus 2001.

Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, 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. Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor independen sangat penting bagi perkembangan profesi Akuntan Publik. Profesi akuntan publik telah menetapkan dalam Kode Etik Akuntan Indonesia, agar anggota profesi menjaga dirinya dari kehilangan persepsi independensi dari masyarakat.

Otoritas Jasa Keuangan (dahulu disebut Bapepam) juga dapat menetapkan persyaratan independensi bagi auditor yang melaporkan tentang informasi keuangan yang diserahkan kepada badan tersebut, yang mungkin berbeda dengan yang ditentukan oleh IAI. Auditor harus mengelola praktiknya dalam semangat persepsi independensi dan aturan yang ditetapkan untuk mencapai derajat independensi dalam melaksanakan pekerjaannya. Untuk menekankan independensi auditor dari manajemen, penunjukan auditor dibanyak perusahaan dilaksanakan oleh dewan komisaris, rapat umum pemegang saham, atau komite audit.

Laporan keuangan prospektif dapat ditujukan untuk “penggunaan umum” atau “penggunaan terbatas”. Penggunaan umum laporan keuangan prospektif adalah penggunaan laporan oleh pihak-pihak yang tidak melakukan negosiasi secara langsung dengan pihak yang bertanggung jawab, misalnya, dalam suatu pernyataan penawaran obligasi atau saham. Penggunaan terbatas laporan keuangan prospektif adalah penggunaan laporan keuangan prospektif oleh pihak yang bertanggung jawab itu sendiri atau oleh pihak yang bertanggung jawab dan pihak ketiga yang melakukan negosiasi secara langsung dengan pihak yang bertanggung jawab.

Kompilasi laporan keuangan prospektif merupakan jasa profesional yang mencakup:

- a. Merakit, menurut kebutuhan, laporan keuangan prospektif berdasarkan berdasarkan asumsi pihak yang bertanggung jawab;
- b. Melaksanakan prosedur kompilasi yang diharuskan; dan
- c. Menerbitkan laporan kompilasi.

Pemeriksaan Terhadap Laporan Keuangan Prospektif harus transparan dan Pemeriksaan terhadap laporan keuangan prospektif merupakan jasa profesional yang mencakup:

- a. Menilai penyusunan laporan keuangan prospektif;
- b. Menilai hal-hal yang mendasari asumsi;
- c. Menilai penyajian laporan keuangan prospektif mengenai kesesuaiannya dengan panduan penyajian laporan keuangan prospektif;
- d. Menerbitkan laporan pemeriksaan.

Penerapan prosedur yang disepakati terhadap laporan keuangan prospektifakuntan dapat melaksanakan perikatan atestasi prosedur yang disepakati atas laporan keuangan prospektif dengan syarat berikut ini:

1. Akuntan adalah independen;
2. Akuntan dan pemakai tertentu sepakat atas prosedur yang dilaksanakan atau harus dilaksanakan oleh akuntan;
3. Pemakai tertentu memikul tanggung jawab atas kecukupan prosedur yang disepakati untuk memenuhi tujuan mereka;
4. Laporan keuangan prospektif mencakup ringkasan aumsi signifikan;
5. Laporan keuangan prospektif yang diterapi prosedur yang disepakati dapat diestimasi atau diukur secara masuk akal dan konsisten;
6. Kriteria yang harus dipakai dalam penentuan temuan disepakati antara akuntan dnegan pemakai tertentu;
7. Prosedur yang diterapkan terhadap laporan keuangan porspektif diharapkan menghasilkan temuan yang secara masuk akal konsisten dengan menggunakan kriteria tersebut;

8. Bukti yang berkaitan dengan laporan keuangan prospektif yang diterapi prosedur yang disepakati diharapkan ada untuk menyediakan dasar yang memadai untuk menyatakan temuan dalam laporan akuntan;
9. Jika berlaku, suatu penjelasan batas materialitas yang disepakati untuk tujuan pelaporan;
10. Penggunaan laporan harus dibatasi hanya bagi pemakai tertentu;

Untuk memenuhi persyaratan bahwa akuntan dan pemakai tertentu sepakat tentang prosedur yang dilaksanakan atau harus dilaksanakan dan bahwa pemakai tertentu tersebut memikul tanggung jawab terhadap kecukupan prosedur yang disepakati untuk tujuan mereka, biasanya akuntan harus berkomunikasi secara langsung dengan dan memperoleh pengakuan dari setiap pemakai tertentu.

Jika laporan akuntan mengenai kompilasi, review, atau pemeriksaan atas laporan keuangan historis dimasukkan dalam dokumen yang memuat laporan keuangan prospektif yang diserahkan akuntan, ia harus memeriksa, melakukan kompilasi, atau menerapkan prosedur yang telah disepakati terhadap laporan keuangan prospektif, kecuali jika:

- a. Laporan keuangan prospektif diberi tanda "anggaran";
- b. Cakupan anggaran tersebut tidak melampaui akhir tahun fiskal berjalan;
- c. Anggaran tersebut disajikan sebagai perbandingan dengan laporan keuangan interim historis untuk tahun berjalan.

Jika laporan kompilasi, *review* atau pemeriksaan akuntan atas laporan keuangan historis dimasukkan dalam suatu dokumen yang dibuat oleh klien yang berisi laporan keuangan prospektif, akuntan tidak boleh mengizinkan namanya dihubungkan dengan dokumen tersebut, kecuali jika

- a. Akuntan Publik telah memeriksa, melakukan kompilasi, atau menerapkan prosedur yang telah disepakati terhadap laporan keuangan prospektif dan laporannya disertakan pada laporan tersebut;
- b. Laporan keuangan prospektif disertai dengan suatu petunjuk oleh pihak yang bertanggung jawab atau akuntan bahwa akuntan belum melakukan jasa itu atas laporan keuangan prospektif dan bahwa akuntan tidak memikul tanggung jawab terhadapnya; atau
- c. Akuntan lain telah memeriksa, melakukan kompilasi, atau menerapkan prosedur yang telah disepakati terhadap laporan keuangan prospektif dan laporannya dimasukkan dalam dokumen tersebut.

Dalam penugasan audit, auditor independen bertanggung jawab untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Seksi 202 Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik mengharuskan anggota Ikatan Akuntan Indonesia yang berpraktik sebagai auditor independen mematuhi standar auditing,

jika berkaitan dengan audit atas laporan keuangan. Kantor akuntan publik juga harus mematuhi standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dalam pelaksanaan audit.

Oleh karena itu, kantor akuntan publik harus membuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian penugasan audit dengan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Sifat dan luasnya kebijakan dan prosedur pengendalian mutu yang ditetapkan oleh kantor akuntan publik tergantung atas faktor-faktor tertentu, seperti ukuran kantor akuntan publik, tingkat otonomi yang diberikan kepada karyawan dan kantor-kantor cabangnya, sifat praktik, organisasi kantornya, serta pertimbangan biaya-manfaat, seperti termaktub di dalam SPM Seksi 100 (PSPM No. 01) Sistem Pengendalian Mutu Kantor Akuntan Publik .

Standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia berkaitan dengan pelaksanaan penugasan audit secara individual; standar pengendalian mutu berkaitan dengan pelaksanaan praktik audit kantor akuntan public secara keseluruhan. Oleh karena itu, standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dan standar pengendalian mutu berhubungan satu sama lain, dan kebijakan dan prosedur pengendalian mutu yang diterapkan oleh kantor akuntan publik berpengaruh terhadap pelaksanaan penugasan audit secara individual dan pelaksanaan praktik audit kantor akuntan publik secara keseluruhan.

Pengaturan Standar Laporan Keuangan Dalam Perseroan Terbatas Laporan keuanganyang dihasilkan melalui jalannya sistem akuntansi merupakan representasi manajemen perusahaan, yang memegang tanggung jawab utama untuk memberikan gambaran mengenai kondisi keuangan serta kinerja perusahaan. Laporan keuangan menyajikan informasi yang dibutuhkan berbagai pihak seperti pemerintah, rakyat, pemegang saham, penanam modal baik asing maupun dalam negeri dan para kreditur untuk pengambilan keputusan-keputusan yang harus dilakukan dengan cepat berdasarkan informasi yang memadai. Laporan keuangan yang akan disajikan harus terlebih dahulu diaudit sebelum dikonsumsi oleh publik. Dengan laporan keuangan diharapkan dapat diambil keputusan-keputusan yang tepat dan strategis.

168

Perkembangan pasar modal menjadikan pelaporan keuangan perusahaan publik menjadi bagian yang sangat penting dalam aktivitas pasar modal sehubungan dengan penerapan prinsip keterbukaan, yaitu hak-hak para pemegang saham yang harus diberi informasi dengan benar dan tepat pada waktunya mengenai perusahaan agar dapat ikut berperan serta dalam pengambilan keputusan mengenai perubahan-

---

<sup>168</sup>Mahmul Siregar, “*Pengantar Akuntansi Untuk Perusahaan*”, Bahan kuliah Akuntansi Untuk Ahli Hukum

perubahan yang mendasar atas perusahaan, dan turut memperoleh bagian dari keuntungan perusahaan guna mengakomodir kepentingan investor. Laporan keuangan adalah hasil akhir dari proses akuntansi yang ditujukan untuk memberikan informasi yang berguna bagi pengambil keputusan atas perusahaan.

Menurut PSAK Nomor 1 Standar Akuntansi Keuangan (SAK), kegunaan laporan keuangan dalam suatu perusahaan adalah sebagai alat pertanggungjawaban dalam penyebaran informasi oleh pengurus (direksi) kepada pemilik atau kepada publik. Laporan keuangan yang lengkap terdiri dari 5 komponen yaitu : neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Laporan keuangan merupakan informasi yang sangat dibutuhkan dalam pengambilan keputusan.

Laporan keuangan didefinisikan oleh Kieso, Weygandt dan Warfield sebagai berikut : *Financial statement are the principal means through which financial information is communicated to those outside an enterprise. These statements provide firm's history quantified in money terms.* Adapun definisi Laporan Keuangan Menurut Hartanto, Laporan Keuangan merupakan hasil akhir dari proses akuntansi, yang meliputi neraca, perhitungan laba rugi, laporan perubahan posisi keuangan serta catatan atas laporan keuangan.

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

1. Pasal 66 ayat (1) UUPT mengatur mengenai mekanisme penyampaian laporan keuangan oleh direksi kepada Rapat Umum Pemegang Saham (selanjutnya di sebut RUPS). Direksi bertugas 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.
2. Pasal 66 ayat (2) UUPT mengatur apa saja yang harus dimuat dalam laporan tahunan. Laporan tahunan tersebut harus memuat:
  - a. Laporan keuangan yang terdiri atas sekurang-kurangnya neraca akhir tahun buku yang baru lampau dalam perbandingan dengan tahun buku sebelumnya, laporan laba rugi dari tahun buku yang bersangkutan, laporan arus kas, dan laporan perubahan ekuitas, serta catatan atas laporan keuangan tersebut;
  - b. Laporan mengenai kegiatan perseroan;
  - c. Laporan pelaksanaan tanggung jawab social dan lingkungan;

- d. Rincian masalah yang timbul selama tahun buku yang mempengaruhi kegiatan usaha perseroan;
  - e. Laporan mengenai tugas pengawasan yang telah dilaksanakan oleh dewan komisaris selama tahun buku yang baru lampau;
  - f. Nama anggota direksi dan anggota dewan komisaris;
  - g. Gaji dan tunjangan bagi anggota direksi dan gaji atau honorarium dan tunjangan bagi anggota dewan komisaris perseroan untuk tahun yang baru lampau.<sup>169</sup>
3. Sehubungan dengan pembuatan laporan tahunan berdasarkan Pasal 66 ayat (2) maka dalam Pasal 66 ayat (3) memerintahkan kepada direksi untuk menyusun laporan keuangan berdasarkan standar akuntansi keuangan.
- Yang dimaksud dengan “Standar Akuntansi Keuangan” menurut penjelasan Pasal 66 ayat (3) adalah standar yang ditetapkan oleh Organisasi Profesi Akuntansi Indonesia yang diakui pemerintah Republik Indonesia.
4. Pasal 66 ayat (4) UUPT 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.
5. Pasal 67 ayat (1) UUPT mengatur penandatanganan laporan tahunan. Laporan tahunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 66 ayat (1) ditandatangani oleh semua anggota direksi dan semua anggota dewan komisaris yang menjabat pada tahun buku yang bersangkutan dan disediakan di kantor perseroan sejak tanggal panggilan RUPS untuk dapat diperiksa oleh pemegang saham.
- Pada Pasal 67 ayat (3) UUPT 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.
6. Pasal 68 ayat (1) UUPT mengatur kewajiban direksi untuk menyerahkan laporan keuangan perseroan kepada akuntan publik untuk diaudit, apabila:

---

<sup>169</sup>Frans Satrio Wicaksono, op.cit.h.28

- 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 asset 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) UUPT, jumlah ini bisa dikurangi. Namun pengurangan besarnya jumlah nilai tersebut ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah (PP).
  - f. Diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.
7. Pasal 69 ayat (1) UUPT memuat ketentuan tentang persetujuan laporan tahunan termasuk pengesahan laporan keuangan serta laporan tugas pengawasan dewan komisaris yang dilakukan oleh RUPS

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

Perusahaan yang sudah *go public* sudah pasti ada laporan keuangan yang teraudit, sehingga dalam melindungi investor dari ketidakakuratan data atau informasi, Bapepam telah mengeluarkan beberapa peraturan yang berhubungan dengan kereablean data yang disajikan emiten baik dalam laporan tahunan maupun 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. Disamping itu juga termasuk juga skedul 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:

1. Peraturan Nomor VIII.G.2/Keputusan Ketua Bapepam Nomor Kep-38/PM/1996 tentang Laporan Tahunan.
2. Peraturan Nomor X.K.1/Keputusan Bapepam Nomor Kep-86/PM/1996 tentang Keterbukaan Informasi yang Harus Segera Diumumkan Kepada Publik.
3. Peraturan Nomor X.K.2/Keputusan Ketua Bapepam Nomor 36/PM/2003 tentang Kewajiban Penyampaian Laporan Keuangan Berkala.
4. Peraturan Nomor X.K.4/Keputusan Ketua Bapepam Nomor 27/PM/2003 tentang Laporan Realisasi Penggunaan Dana Hasil Penawaran Umum.
5. 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.
6. Keputusan Ketua Bapepam Nomor Kep-29/PM/2004 atau Peraturan Nomor IX.I.5. tentang Pembentukan dan Pedoman Pelaksanaan Kerja Komite Audit.
7. Peraturan Nomor VIII.A.1/Keputusan Ketua Bapepam Nomor Kep-34/PM/2003 tentang Pendaftaran Akuntan yang Melakukan Kegiatan Di Pasar Modal.
8. Peraturan Nomor: VIII.A.2/Keputusan Ketua Bapepam Nomor Kep-20/PM/2002 tentang Independensi Akuntan yang Memberikan Jasa Audit Di Pasar Modal.
9. Peraturan Nomor X.J.1/Keputusan Ketua Bapepam Nomor Kep-79/PM/1996 tentang Laporan Kepada Bapepam oleh Akuntan.

### **3.2. Kedudukan Hukum Auditor Independen**

Dalam ketentuan pasal 68 UUPT diatur tentang laporan keuangan perseroan yang wajib untuk diaudit oleh akuntan publik yang apabila tidak dilaksanakan mengakibatkan laporan keuangan serta laporan tahunan perseroan tersebut tidak dapat disahkan oleh RUPS.

Perseroan yang tidak memenuhi kriteria yang dimaksud dalam pasal 68 UUPT tersebut bukan berarti tidak boleh untuk menyampaikan laporan keuangannya kepada akuntan publik untuk diaudit, perseroan dapat mengaudit laporan keuangannya dengan tujuan untuk menjamin transparansi dan akuntabilitas

keuangannya sebagai bentuk pertanggungjawabannya kepada stakeholder-nya.

Menurut Mulyadi, audit adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif 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.<sup>170</sup>

Oleh karena itu Auditor mempunyai kedudukan yang sangat kuat dalam membangun perusahaan yang sehat dan mendapat nilai kepercayaan tinggi dari para *stakeholder*. Ada dua istilah yang menunjuk pada pertanggungjawaban dalam kedudukan hukum subyek hukum dalam kamus hukum, yaitu *liability* dan *responsibility*. *Liability* merupakan istilah hukum yang luas yang menunjuk hampir semua karakter risiko atau tanggung jawab, yang pasti, yang bergantung atau yang mungkin meliputi semua karakter hak dan kewajiban secara aktual atau potensial seperti kerugian, ancaman, kejahatan, biaya atau kondisi yang menciptakan tugas untuk melaksanakan undang-undang.

*Responsibility* berarti hal yang dapat dipertanggungjawabkan atas suatu kewajiban, dan termasuk putusan, ketrampilan, kemampuan dan kecakapan meliputi juga kewajiban bertanggung jawab atas undang-undang yang dilaksanakan. Dalam pengertian dan penggunaan praktis, istilah *liability* menunjuk pada pertanggungjawaban hukum, yaitu tanggung gugat akibat kesalahan yang dilakukan oleh subyek hukum, sedangkan istilah *responsibility* menunjuk pada pertanggungjawaban politik.<sup>171</sup>

Orang yang melakukan audit disebut dengan auditor. Auditor dapat dikelompokkan menjadi tiga golongan utama yaitu:

1. Auditor Independen merupakan auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat kliennya. Untuk berpraktik sebagai auditor independen, seseorang harus memenuhi persyaratan pendidikan tertentu, telah mendapat gelar akuntan dan mendapat izin praktik dari Menteri keuangan. Auditor Independen lazim disebut dengan Akuntan Publik.
2. Auditor Pemerintah merupakan auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintah atau yang pertanggungjawaban keuangannya

---

<sup>170</sup>Mulyadi, *Pemeriksaan Akuntan*, Edisi 3, (Yogyakarta: Bagian Penerbitan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN, 1990), h. 4

<sup>171</sup>Ridwan H.R., *Hukum Administrasi Negara*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2006, h. 335-337

ditujukan kepada pemerintah. Meskipun terdapat banyak auditor yang bekerja di instansi pemerintah, namun umumnya yang disebut auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) serta instansi pajak.

3. Auditor Intern adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan baik negara maupun swasta yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi.<sup>172</sup>

Lazimnya, audit dilakukan satu kali dalam setahun, yaitu untuk Laporan Keuangan akhir tahun atau Laporan tahunan Perusahaan, misalnya per 31 Desember dan untuk periode Januari-Desember. Perusahaan dapat saja melakukan audit untuk setiap bulannya atau setiap triwulan atau per kwartal apabila diperlukan. Namun demikian, pada umumnya perusahaan hanya melakukan audit pada akhir tahun saja mengingat audit harus dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (Audit Independen) yang merupakan pihak ketiga yang independen, yang artinya pelaksanaan audit setiap kalinya memerlukan biaya. Selain audit terhadap Laporan Keuangan perseroan, terdapat beberapa jenis audit lainnya karena pada umumnya audit digolongkan menjadi tiga golongan yaitu

- a) Audit Laporan Keuangan, merupakan audit yang dilakukan oleh auditor terhadap laporan keuangan yang disajikan untuk menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut;
- b) Audit Kepatuhan merupakan audit yang bertujuan untuk menentukan apakah yang diaudit sesuai dengan kondisi atau peraturan tertentu. Hasil audit kepatuhan umumnya dilaporkan kepada pihak yang berwenang membuat kriteria;
- c) Audit operasional, merupakan audit yang bertujuan untuk mengevaluasi kinerja, mengidentifikasi kesempatan untuk peningkatan dan membuat rekomendasi untuk perbaikan atau tindakan lebih lanjut.<sup>173</sup> Selain dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) sebagai auditor independen, audit juga bisa dilakukan secara internal, yang berarti dilakukan oleh perusahaan sendiridengan mempekerjakan seorang akuntan yang ditugaskan khusus untuk melakukan audit atau pemeriksaan secara berkala atas pembukuan yang dilakukan perusahaan.

---

<sup>172</sup>Ibid, h. 28

<sup>173</sup>Ibid, hal 32

Dengan cara demikian, perusahaan memperoleh manfaat dalam hal adanya kepastian bahwa perusahaan telah melakukan pencatatan atas seluruh transaksi yang terjadi dengan cara yang benar dan sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK), sehingga dengan demikian, manajemen perusahaan memiliki data laporan keuangan yang lebih dapat dipercaya tingkat akurasinya, untuk keperluan pengambilan keputusan.

Pelaksanaan audit oleh auditor khususnya oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) telah diatur melalui Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, tentang Akuntan Publik. Adapun yang menjadi dasar penyusunan Undang-Undang Akuntan Publik tersebut jika dilihat berdasarkan penjelasannya adalah sebagai berikut:

- a. Melindungi kepentingan publik;
- b. Mendukung perekonomian yang sehat, efisien, dan transparan;
- c. Memelihara integritas profesi Akuntan Publik;
- d. Melindungi kepentingan Profesi Akuntan Publik sesuai dengan standar dan kode etik profesi;
- e. Memberikan landasan hukum yang lebih kuat bagi publik, regulator, dan profesi akuntan publik;
- f. Menegaskan keberadaan jasa Akuntan Publik yang telah diakui dalam beberapa peraturan perundang-undangan di Indonesia;
- g. Mengatur profesi Akuntan Publik dengan peraturan perundang-undangan setingkat Undang-undang merupakan praktek lazim di negara lain;
- h. Adanya tuntutan masyarakat terhadap integritas dan profesionalisme Akuntan Publik;
- i. Adanya perkembangan lingkungan sosial, seperti teknologi dan liberalisasi perdagangan jasa, yang mempengaruhi profesi Akuntan Publik.

Auditor independen atau akuntan publik memiliki peran penting guna mencegah terjadinya rekayasa atau kesalahan direksi dalam menyajikan laporan tahunan. Auditor atau akuntan publik dengan kemampuannya dapat mengetahui kewajaran dari sebuah laporan keuangan dan laporan tahunan yang dibuat oleh direksi. Selain untuk mengetahui kewajaran laporan keuangan perseroan, Auditor juga hendaknya tidak bekerja sama dengan direksi dalam menyajikan laporan keuangan yang salah.

### 3.3. Perlindungan Hukum Terhadap Pihak-Pihak Yang Dirugikan Dengan Adanya Misleading Statement Penyampaian Laporan Keuangan Yang Menyesatkan.

Oleh Direksi Kepercayaan dan kredibilitas pasar merupakan hal utama yang harus tercermin dari keberpihakan sistem hukum pada kepentingan pihak-pihak seperti investor dari perbuatan-perbuatan yang dapat menghancurkan kepercayaan investor misalnya dengan adanya misleading statement dalam penyampaian laporan keuangan yang menyesatkan oleh direksi. Keberpihakan hukum kepada pihak-pihak yang dirugikan dengan adanya perbuatan-perbuatan yang melanggar prinsip GCG tersebut dapat dilihat dari penegakan hukum pasar modal oleh otoritas pasar modal yakni Bapepam di dalam menangani pelanggaran dan kejahatan di Pasar Modal.

Dengan adanya penegakan hukum, kepastian hukum akan terjamin. Penegakan hukum tidak semata-mata bermakna secara yuridis, tetapi juga mengandung maksud pembinaan. Penegakan hukum yang konsisten terhadap direksi yang melakukan pelanggaran peraturan diharapkan menjadi pendorong bagi direksi untuk selalu mematuhi ketentuan dan mempertimbangkan kehati-hatian dalam melakukan usahanya. Hal ini juga diharapkan akan meningkatkan kredibilitas pasar modal di mata pihak-pihak yang terlibat seperti investor sekaligus sebagai tanggung jawab direksi yang berkewajiban terhadap manajemen perusahaan.

Penegakan hukum tidak boleh terlepas dari kerangka keadilan, karena kalau tidak penegakan hukum malah akan menjadi *counterproductive*, yang pada gilirannya akan menjadi bumerang bagi perkembangan pasar modal di Indonesia. Bagi pihak-pihak yang terlibat dalam penanaman modal (pemegang saham) atau investor sebaiknya membekali dirinya dengan pemahaman yang mencukupi sebelum mengambil keputusan untuk melakukan transaksi efek. Prospektus dan laporan berkala dan insidental menjadi pedoman bagi investor untuk dapat melihat dan mempertimbangkan pengambilan keputusannya.<sup>174</sup>

Undang-Undang Pasar Modal (UUPM) di Pasal 82 ayat (2) merupakan bentuk perlindungan dari dua sisi. :

1. Bapepam mempunyai kapasitas untuk menegakkan peraturan perundang-undangan di bidang pasar modal yang berkaitan dengan transaksi yang mengandung benturan kepentingan adalah transaksi yang mengandung perbedaan kepentingan ekonomis antara perusahaan di satu pihak dengan pihak direksi, komisaris, atau pemegang saham di lain pihak. Transaksi yang demikian mungkin dilakukan atau difasilitasi oleh direksi berdasarkan kekuasaannya. transaksi benturan kepentingan tertentu.

---

<sup>174</sup>Irsan Nasaruddin, Op.cit.h.254

Penegakan hukum atas pelanggaran terhadap ketentuan mengenai benturan kepentingan tertentu merupakan tindakan represif. Artinya, perbuatan telah terjadi kemungkinan kerugian pun telah dialami.

2. Sedangkan penerapan prinsip keterbukaan dan pemberdayaan pemegang saham independen di dalam proses pengambilan keputusan merupakan sarana hukum untuk mencegah terjadi transaksi benturan kepentingan tertentu yang biasa menguntungkan pihak-pihak tertentu sekaligus merugikan perseroan. Penerapan prinsip keterbukaan dan pemberdayaan pemegang saham independen merupakan sarana preventif.

Tindakan preventif jauh lebih baik. Namun, pemegang saham perlu memahami dan menggunakan haknya untuk melindungi kepentingan secara proaktif. Memang UUPT menyebutkan direksi dan juga komisaris bertanggung jawab secara terbatas sepanjang tindakan tersebut berada dalam wewenangnya. Namun, pertanggungjawaban dapat dimintakan kepada pengurus jika tindakan pengurus tersebut merupakan tindakan di luar kewenangannya yang merupakan bertentangan dengan ketentuan, dan tindakan itu menimbulkan kerugian bagi perseroan. UUPT dan UUPM dapat digunakan oleh pemegang saham independen untuk mengambil tindakan represif dengan mengajukan tuntutan secara perdata ke pengadilan negeri terhadap direksi atau komisaris yang lalai atau melakukan tindakan yang merugikan perseroan (UUPT Pasal 97 ayat 6 dan 7, Pasal 101, dan UUPM Pasal 111).

UUPT menganut asas direksi dan komisaris tidak bisa berlindung di balik perseroan atas suatu kerugian, jika kerugian tersebut nyata-nyata merupakan keputusan direksi dan komisaris. Karena sebagai pengurus perusahaan, direksi mempunyai kekuasaan.<sup>175</sup>

Kekuasaan tersebut bisa saja dipergunakan secara tidak tepat karena kesengajaan atau kelalaian dalam kaitannya dengan benturan kepentingan transaksi tertentu. Menurut UUPT Pasal 97 ayat 6, dalam hal terjadi kelalaian atau kesalahan direksi atau komisaris atas transaksi yang mempunyai benturan kepentingan yang menyebabkan kerugian bagi perseroan, pemegang saham minoritas dapat mengajukan gugatan perdata atas nama perseroan kepada pengadilan negeri terhadap Direksi atau Komisaris.

Kemudian pemegang saham tersebut mewakili paling sedikit 1/10 bagian dari jumlah seluruh pemegang saham dengan hak suara dapat mengajukan permohonan untuk mendapatkan penetapan Pengadilan negeri agar diberikan kewenangan untuk melakukan RUPS dalam rangka transaksi yang mengandung

---

<sup>175</sup>Irsan Nasaruddin, *Ibid.* h. 255

benturan kepentingan, apabila direksi lalai dan komisaris melalaikan meminta persetujuan pemegang saham melalui RUPS.

Karena telah melampaui 30 hari sejak tanggal permintaan melakukan pemanggilan RUPS (Pasal 79 ayat 5 UUPT). Atau pemegang saham dapat meminta direksi dan komisaris untuk diperiksa dan dimintakan keterangan sehubungan dengan tindakannya yang merugikan perseroan. Atau tindakan lain yang dapat dilakukan oleh pemegang saham adalah meminta direksi dan komisaris perseroan untuk diperiksa dan dimintakan keterangannya sehubungan dengan adanya perbuatan melawan hukum direksi yang merugikan pihak ketiga (Pasal 110 UUPT) jika terbukti bersalah atau lalai, pemegang saham dapat mengadakan RUPS untuk mengganti direksi dan komisaris. Kalau terbukti melanggar, pemegang saham dapat menuntut ganti rugi kepada direksi dan komisaris atas kerugian perseroan terbuka yang diakibatkan oleh tindakan direksi dan komisaris perseroan (UUPT Pasal 97 ayat 6 Pasal 101, dan UUPM Pasal 111).

Selain itu, Bapepam secara tidak langsung berupaya agar pemegang saham mengetahui dan mempergunakan hak di dalam melindungi kepentingannya menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku. UUPT mendorong pemegang saham dan investor untuk aktif memantau perkembangan dan kegiatan perseroan. UUPT pun memberikan perlindungan kepada pemegang saham minoritas seperti dalam Pasal 54 ayat (1), 55, 66 ayat (2), 67, 110 ayat (3), 117 ayat (1) huruf b.

Pemegang saham berhak untuk meminta pertanggungjawaban direksi secara perdata, jika kebijakan direksi malah merugikan Perseroan. Pemegang saham minoritas berhak untuk mendapatkan keterangan dan laporan yang transparansi. Jika ia tidak setuju dengan kebijakan Perseroan, atau pemegang saham independen berhak untuk ikut menentukan kebijakan Perseroan melalui Rapat Umum Pemegang saham berkenaan dengan transaksi yang mengandung benturan kepentingan tertentu.

UUPM dan peraturan pelaksanaannya memotivasi pemegang saham untuk aktif dan memantau, memutuskan kebijakan perseroan. Pelanggaran keterlambatan dan kelalaian meminta persetujuan pemegang saham diancam hukuman administratif dan denda yang cukup besar. Bapepam selalu berusaha untuk menyempurnakan dan mengejar perkembangan di pasar modal guna memberikan perlindungan kepada pemegang saham, namun begitu, pada akhirnya sumber daya manusialah yang menjadi faktor penentu tegak tidaknya peraturan-peraturan yang ada.

Kedewasaan dan kematangan para investor dalam melakukan aktivitas di bidang pasar modal terus menerus dituntut, jangan terlalu rentan terhadap rumor dan isu yang diciptakan oleh pihak-pihak yang tidak bertanggung jawab, serta semakin terlatih dalam menganalisis risiko investasi dan membaca hal-hal yang semula tidak

.dapat diprediksi menjadi sesuatu yang dapat diolah dan mampu mengambil keputusan yang tepat dan aman.

### 3.4. Prinsip Keterbukaan Dalam Penyampaian Laporan Keuangan.

Dalam Pasal 1 angka 25 UUPM disebutkan bahwa, "Prinsip keterbukaan adalah pedoman umum yang mensyaratkan emiten, perusahaan publik, dan pihak lain yang tunduk pada undang-undang ini untuk menginformasikan kepada masyarakat dalam waktu yang tepat seluruh informasi material mengenai usahanya atau efeknya yang dapat berpengaruh terhadap keputusan pemodal terhadap efek dimaksud dan atau harga efek tersebut."

Adapun tujuan utama Perseroan Terbatas adalah mengatur prinsip keterbukaan atau penyediaan atau informasi fakta dan untuk mencegah perbuatan curang dalam perdagangan saham. Prinsip keterbukaan tersebut menjadi persoalan inti di pasar modal dan sekaligus merupakan jiwa pasar modal itu sendiri. Keterbukaan tentang fakta material sebagai jiwa pasar modal didasarkan pada keberadaan prinsip keterbukaan yang memungkinkan tersedianya bahan pertimbangan bagi investor, sehingga ia secara rasional dapat mengambil keputusan untuk melakukan pembelian atau penjualan saham.<sup>176</sup>

Dalam pasar modal ada pelanggaran-pelanggaran terhadap prinsip keterbukaan. Salah satu bentuk pelanggaran tersebut yaitu pernyataan menyesatkan atau *misleading information* yang mengakibatkan terciptanya gambaran suatu kondisi yang berlainan dengan keadaan yang sebenarnya, sehingga menyesatkan para pengguna laporan keuangan, terutama para investor atau pemegang saham perusahaan publik. *Misrepresentation* kerap terjadi dalam Laporan Keuangan, sehingga lahirlah suatu Laporan keuangan yang menyesatkan atau sering disebut dengan *misleading financial statement*, yang bersifat manipulatif.

Pernyataan menyesatkan ini dampaknya sangat merugikan serta bertentangan dengan hakikat utama prinsip keterbukaan dalam pasar modal, yaitu perlindungan terhadap publik atau para investor.<sup>177</sup> Prinsip keterbukaan harus ditegakan, karena pelanggaran terhadap prinsip keterbukaan dapat menyebabkan informasi yang diterima investor adalah informasi yang menyesatkan. Pengaturan

---

<sup>176</sup><http://peraturan.lk-bapepam>, *Perlindungan Investor Dalam Pasar Modal*, diakses pada tanggal 05 Januari 2016.

<sup>177</sup>Bismar Nasution (1), "Kepentingan Pasar Modal Dalam Rancangan Perubahan Undang-Undang Kepailitan", Makalah disampaikan pada lokakarya Mengenai Rancangan Perubahan Undang-Undang Kepailitan, kerjasama antara Dirjen Pembinaan BUMN, Jakarta Stock Exchange, Pascasarjana USU, Fakultas Hukum UI dan University of South Carolina, Medan 7 Desember, 2001.



pelaksanaan prinsip keterbukaan dalam UUPM telah memuat ketentuan mengenai larangan perbuatan yang menyesatkan.

Dalam aspek keterbukaan akan diukur integritas pelaku pasar dalam menjalankan kewajiban transparansi sebagai salah satu prinsip dalam *good corporate governance* (GCG) dalam penyelenggaraan usaha perusahaan.

Dalam konteks pertanggungjawaban perusahaan sehubungan dengan perlindungan investor, investor membutuhkan informasi yang material dan relevan sehubungan dengan perusahaan untuk melindungi hak-hak investor. Bapepam diberikan kewenangan serta tanggung jawab yang demikian besar oleh Undang-Undang Pasar Modal di Indonesia.

Akan memberikan sanksi kepada pelaku pasar modal yang melanggar prinsip keterbukaan. Prinsip keterbukaan dapat melindungi kepentingan para pemain saham dan juga merupakan wujud keadilan bagi semua pihak yang membutuhkannya di Pasar Modal. Transparansi yang menurut hukum dilakukan oleh manajemen antara lain adalah laporan tahunan. Transparansi merupakan salah satu persyaratan untuk melakukan *good corporate governance*. Tidak mudah merumuskan apa yang dimaksudkan dengan konsep ini dan dalam praktek tidak ditafsirkan sama. Akuntansi menyebutnya dengan istilah disclosure atau pengungkapan.<sup>178</sup>

Sebenarnya undang-undang hanya menyebutkan beberapa informasi yang wajib disampaikan kepada RUPS tanpa memberikan sampai seberapa jauh transparansi yang harus dibuat. Mungkin transparansi yang menyangkut perhitungan tahunan atau laporan keuangan merupakan pedoman yang paling jelas yang dimaksud oleh transparansi, karena perhitungan tahunan dibuat berdasarkan pedoman yang cukup jelas yaitu standar akuntansi keuangan. Transparansi bukan berarti bahwa perusahaan harus memberikan apa saja, perusahaan juga mempunyai rahasia yang tidak dapat begitu saja dapat disampaikan kepada pihak ketiga. Pihak manajemen harus mengetahui batasbatas di mana informasi yang konfidensial dan informasi yang harus disebarluaskan.<sup>179</sup>

Peraturan pelaksanaan prinsip keterbukaan di Pasar Modal Indonesia telah memuat ketentuan-ketentuan mengenai larangan perbuatan menyesatkan tersebut, baik dalam prospektus maupun dalam pengumuman di media massa yang berhubungan dengan penawaran umum. Disamping itu, ketentuan larangan perbuatan menyesatkan, telah menetapkan sanksi berupa ancaman pidana penjara

---

<sup>178</sup>Ibid

<sup>179</sup>Moenaf H. Regar, *Pembahasan Kritis Aspek Manajemen & Akuntansi UUPM 2007*, (Jakarta: Penerbit Pustaka Quantum, 2008), h.18.

paling lama sepuluh tahun dan denda paling banyak lima belas miliar rupiah terhadap pelanggaran atas perbuatan-perbuatan tersebut.

Pada dasarnya ada 3 jenis informasi utama yang perlu diketahui oleh para perantara perdagangan efek, pedagang efek, dan investor. Informasi diperlukan untuk mengetahui kondisi perusahaan yang telah menjual efek dan perilaku efek perusahaan tersebut di bursa. Ketiga informasi adalah:

1. informasi pertama yang bersifat fundamental;
2. informasi yang berkaitan dengan masalah teknis; dan
3. informasi yang berkaitan dengan faktor lingkungan.

Dalam hal pelaksanaan prinsip keterbukaan yang *full and fair* tersebut, penyampaian informasinya haruslah memperhatikan doktrin hukum yang mempunyai karakteristik yuridis sebagai berikut:

- a. Prinsip ketinggian derajat akurasi informasi;
- b. Prinsip ketinggian derajat kelengkapan informasi;
- c. Prinsip keseimbangan antara efek negatif kepada emiten di satu pihak dan di pihak lain efek positif kepada publik, jika dibukanya informasi tersebut.

Keterbukaan informasi ada juga yang sering dilarang, yaitu:

1. Memberikan informasi yang salah sama sekali;
2. Memberikan informasi yang setengah benar;
3. Memberikan informasi yang tidak lengkap;
4. Sama sekali diam terhadap fakta atau informasi material.

Sementara contoh dari informasi yang tidak perlu bahkan tidak boleh *didisclose* adalah sebagai berikut:

- a. Informasi yang belum matang untuk *didisclose*. Misalnya sebuah perusahaan pertambangan menemukan sumur baru yang belum begitu pasti.
- b. Informasi, yang apabila *didisclose* akan dimanfaatkan oleh pesaing-pesaingnya sehingga merugikan perusahaan tersebut.
- c. Informasi yang memang bersifat rahasia. Ini yang sering disebut rahasia perusahaan. Misalnya jika ada kontrak dengan pihak ketiga, tetapi dalam kontrak tersebut ada klausula yang menyatakan bahwa apa-apa yang ada dalam kontrak tersebut adalah bersifat rahasia di antara pihak tersebut.

Dalam Keputusan Bapepam Nomor Kep-86/PM/1996 tentang Keterbukaan Informasi yang Harus Segera Diumumkan Kepada Publik (Peraturan Nomor X.K.1). Antara lain ditentukan bahwa apabila terjadi kejadian atau fakta material, maka haruslah melaporkan kepada Bapepam, dan mengumumkannya kepada masyarakat selambat-lambatnya pada hari kerja ke dua setelah kejadian tersebut.

Contoh-contoh informasi atau fakta material tersebut adalah sebagai berikut:

1. Merger, konsolidasi, pembelian saham, atau pembentukan usaha patungan;
2. Pemecahan saham atau pembagian deviden saham;
3. Pendapatan dan deviden yang luar biasa sifatnya;
4. Perolehan atau kehilangan kontrak penting;
5. Produk atau penemuan baru yang berarti;
6. Perubahan dalam pengendalian atau perubahan penting dalam manajemen;
7. Pengumuman pembelian kembali atau pembayaran efek yang bersifat utang;
8. Penjualan tambahan efek kepada masyarakat atau secara terbatas yang material jumlahnya;
9. Pembelian atau kerugian penjualan aktiva yang material;
10. Perselisihan tenaga kerja yang relatif penting;
11. Tuntutan hukum terhadap perusahaan, dan atau direktur dan komisaris perusahaan;
12. Pengajuan tawaran untuk pembelian efek perusahaan lain;
13. Penggantian akuntan yang mengaudit perusahaan;
14. Penggantian wali amanat;
15. Perubahan tahun fiskal perusahaan.<sup>180</sup>

Pengungkapan yang akurat dan tepat waktu serta transparansi mengenai semua hal yang penting bagi kinerja perusahaan, kepemilikan, serta para pemegang kepentingan. Dalam pengambilan keputusan direksi dan dewan komisaris senantiasa berupaya mengetengahkan keterbukaan kepada stakeholders dengan empat karakteristik yaitu relevan, *reliable*, *comparable*, dan *understandibility*.

Prinsip ini diwujudkan antara lain adalah:

1. Mengembangkan sistem informasi akuntansi yang berbasiskan standar akuntansi;
2. Mengembangkan informasi teknologi dan sistem manajemen informasi untuk menjamin adanya pengukuran kinerja yang memadai dan proses pengambilan keputusan yang efektif oleh Dewan Komisaris dan direksi;
- 3 Mengumumkan jabatan yang kosong secara terbuka.

Selain itu ada beberapa hal yang harus diungkapkan dalam prinsip keterbukaan antara lain:

---

<sup>180</sup>Munir Fuady., *Pasar Modal Modern (Tinjauan Hukum) Buku Kesatu*.Bandung :Penerbit Citra Aditya Bakti,2001 , h.178.

1. *Financial and operating result* Laporan keuangan yang sudah diaudit adalah sumber informasi untuk memonitor kinerja keuangan perusahaan untuk meletakkan dasar bagi penilaian aset sekuritas. Diskusi manajemen dan analisis operasi kadang juga menyertai laporan keuangan pengungkapan hal-hal diatas akan bermanfaat bagi investor. .
2. Tujuan perusahaan Tujuan perusahaan harus disosialisasikan kepada lingkungan bisnis, dan masyarakat umum. Informasi ini mungkin penting bagi investor dan pengguna lainnya untuk mengevaluasi hubungan perusahaan dengan komunitas tempat mereka beroperasi dan langkah-langkah yang akan diambil perusahaan untuk mencapai tujuannya.
3. Kepemilikan saham Salah satu hak investor adalah mendapatkan informasi tentang struktur kepemilikan perusahaan hingga hak-hak pemilik perusahaan. Pengungkapan yang diperlukan adalah data pemegang saham mayoritas, hak-hak voting khusus, persetujuan pemegang saham, dan lain-lain.
4. Isu-isu material yang berkenaan dengan kepegawaian dan pihak-pihak yang berkepentingan lainnya.<sup>181</sup>

Setiap informasi yang diungkapkan harus diaudit terlebih dahulu agar mempunyai standar kualitas yang tinggi, audit harus dilaksanakan oleh auditor independen untuk memberikan informasi yang independen bagi pihak eksternal. Jalur penyebaran informasi harus mencerminkan keadilan, ketepatan waktu dan efisien biaya agar informasi relevan.

### **3.5. Kewajiban Penerapan *Good Corporate Governance* (GCG) dalam Mekanisme Laporan Keuangan.**

*Good corporate governance* merupakan langkah yang penting dalam membangun kepercayaan pasar (*market confidence*) dan mendorong arus investasi internasional yang lebih stabil dan bersifat jangka panjang. Pengertian mengenai tata kelola perusahaan atau *Good Corporate Governance* dilihat dari pendapat beberapa pakar atau literatur, antara lain:

1. Amin Wijaya Tunggal : “tata kelola perusahaan merupakan sistem yang mengatur ke arah mana kegiatan usaha akan dilaksanakan, termasuk membuat sasaran yang akan di capai, untuk apa sasaran tersebut perlu dicapai, serta ukuran keberhasilannya.” “*Corporate governance* adalah sistem yang mengatur, mengelola, dan mengawasi proses pengendalian usaha menaikkan nilai saham, sekaligus sebagai bentuk perhatian kepada

---

<sup>181</sup>Ibid.h.181

*stakeholders*, karyawan, kreditor dan masyarakat sekitar. *Good Corporate Governance* berusaha menjaga keseimbangan diantara pencapaian tujuan ekonomi dan tujuan masyarakat.”<sup>182</sup>

2. *Forum For Corporate Governance in Indonesia*: “*Corporate governance* adalah seperangkat peraturan yang mengatur hubungan antara pemegang saham, pengurus (pengelola) perusahaan, pihak kreditor, pemerintah, karyawan, serta para pemegang kepentingan intern dan ekstern lainnya yang berkaitan dengan hak-hak dan kewajiban mereka atau dengan kata lain suatu sistem yang mengatur dan mengendalikan perusahaan.” Dengan demikian, *corporate governance* berarti seperangkat aturan yang dijadikan acuan manajemen perusahaan dalam mengelola perusahaan secara baik, benar, dan penuh integritas, serta membina hubungan dengan para *stakeholders*, guna mewujudkan visi, misi, tujuan, dan sasaran perusahaan yang telah ditetapkan, baik dalam jangka pendek maupun dalam jangka panjang.<sup>183</sup>

*Good Corporate Governance* adalah perangkat yang maksudnya pengurusan yang baik untuk memperhatikan kepentingan semua *stakeholders*. Seperti diketahui kepentingan *stakeholders* (yaitu pihak-pihak yang mempunyai kepentingan pada perseroan) cukup banyak dan beraneka ragam, tidak sama bahkan dalam beberapa hal dapat bertentangan antara yang satu dengan yang lain, dan *stakeholders* yang paling utama adalah pemilik perseroan atau pemegang saham. *Good Corporate Governance* (selanjutnya disebut GCG) meliputi semua aspek mengenai pelaksanaan manajemen perusahaan yang tujuannya antara lain tanggungjawab sesuai dengan fungsinya dengan cara memberikan pelayanan yang terbaik bagi konsumen maupun semua pihak yang mempunyai kepentingan dalam perusahaan (*stakeholders*).

Inti konsep ini menekankan kepada transparansi (*transparency*), pertanggungjawaban (*accountability*) dan keadilan (*fairness*). Namun hal ini tidak seharusnya diartikan terbatas kepada ketiga masalah tersebut. Konsep ini bukan suatu peraturan, tetapi adalah perangkat etik yang menjadi panutan pelaksana dalam perusahaan yang didasarkan atas kesadaran perusahaan dengan saksi yang dibuat sendiri. Konsep GCG ini mengemuka di Amerika pada tahun 1980-an, ketika muncul skandal pengambilalihan (*take over*) dan management buyout yang merisaukan pemegang saham.<sup>184</sup>

---

<sup>182</sup>Amin wijaya Tunggal, *Komite Audit*, Jakarta :Harvarindo,2003 ,h.9

<sup>183</sup>Johannes Ibrahim, *Hukum Organisasi Perusahaan*, Bandung : Refika Aditama,2006 ,h.70

<sup>184</sup>Moenaf H. Regar, *Op.cit*, h.9-10

Manajemen perusahaan yang diberi mandat oleh pemegang saham tidak mengelola perusahaan dengan baik, berbagai penyalahgunaan wewenang oleh manajemen untuk kepentingan pribadi terjadi tanpa tata kelola perusahaan yang baik atau yang lebih populer disebut GCG (*Good Corporate Governance*) adalah suatu proses dan struktur yang digunakan untuk meningkatkan keberhasilan perusahaan, dan akuntabilitas perusahaan guna mewujudkan atau meningkatkan nilai perusahaan dalam jangka panjang dengan memperhatikan kepentingan stakeholders berlandaskan peraturan perundang-undangan, moral dan etika memperhatikan kepentingan pemegang saham.

Melihat situasi dan kondisi yang demikian, kalangan aktivis dan pemerhati masalah perusahaan mulai merumuskan suatu sistem agar para manajer perusahaan bertanggung jawab (*accountable*) kepada pemegang saham dan pihak-pihak yang berhubungan dengan kegiatan perusahaan (*stakeholders*). Di Indonesia, perekonomian modern yang telah mempengaruhi perekonomian nasional, menuntut adanya pemisahan manajemen dan pengelolaan perusahaan dari kepemilikan perusahaan. Hal tersebut sejalan dengan *agency theory* yang menekankan pentingnya pemegang saham sebagai pemilik perusahaan untuk menyerahkan pengelolaan perusahaannya tersebut ke tenaga-tenaga profesional, yang bertugas untuk kepentingan dan memiliki keleluasaan dalam menjalankan manajemen perusahaan.

Dalam konsep ini, pemegang saham hanya bertugas mengawasi dan memonitor jalannya perusahaan yang dikelola oleh manajemen pengelola, serta mengembangkan sistem insentif bagi manajemen pengelola untuk memastikan bahwa tenaga-tenaga profesional yang ditunjuk bekerja demi kepentingan perusahaan. Namun perlu disadari pula bahwa pengelolaan perusahaan dengan cara tersebut memiliki segi negatif. Keleluasaan yang dimiliki oleh manajemen pengelola perusahaan dapat disalahgunakan sehingga mengakibatkan kondisi dimana pengelola perusahaan memaksimalkan keuntungan bagi dirinya dengan beban dan biaya yang harus ditanggung oleh pemegang saham. *Corporate governance* yang baik diakui membantuengebalkan perusahaan dari kondisi-kondisi yang tidak menguntungkan.<sup>185</sup>

Dalam banyak hal *corporate governance* yang baik telah terbukti juga meningkatkan kinerja korporat sampai 30% diatas tingkat kembalian (*rate of return*) yang normal. *Corporate governance* yang baik merupakan langkah yang penting dalam membangun Perkembangan perekonomian juga mengakibatkan semakin banyaknya perusahaan yang bergantung pada modal ekstern yang berasal dari *equity*

---

<sup>185</sup>[http://www.researchgate.net/publication/42354405\\_Pengaturan Standar Laporan Keuangan Perusahaan Publik](http://www.researchgate.net/publication/42354405_Pengaturan_Standar_Laporan_Kuangan_Perusahaan_Publik), diakses pada tanggal 15 Maret 2016.

*capital*, dan pinjaman, yang dibutuhkan untuk pembiayaan kegiatan-kegiatan usahanya, melakukan investasi dan mengembangkan usahanya.

Untuk kepentingan tersebut, perusahaan perlu memberikan kepastian kepada pemegang saham dan penyandang dana ekstern, bahwa dana-dana tersebut digunakan secara tepat dan efisien, serta manajemen pengelola yang ditunjuk oleh perusahaan bertindak yang terbaik untuk kepentingan perusahaan. Kepastian yang dimaksud hanya dapat diberikan apabila perusahaan menerapkan prinsip-prinsip dasar dalam GCG, karena dengan tercapainya GCG perusahaan dapat menciptakan lingkungan kondusif terhadap pertumbuhan usahanya yang efisien dan berkesinambungan, kepercayaan pasar (*market confidence*) dan mendorong arus investasi internasional yang lebih stabil dan bersifat jangka panjang.<sup>186</sup>

1. Kewajaran (*Fairness*) Prinsip-prinsip dasar dan utama dalam *Good Corporate Governance* (GCG) adalah Perlakuan yang sama kepada pemegang saham, terutama kepada pemegang saham minoritas dan pemegang saham asing, dengan keterbukaan informasi yang penting serta melarang pembagian untuk pihak sendiri dan perdagangan saham oleh orang dalam (*insider trading*).
2. Transparansi dan Keterbukaan (*Disclosure dan Transparency*) Pengungkapan yang akurat dan tepat pada waktunya serta transparansi mengenai semua hal yang penting bagi kinerja perusahaan, kepemilikan, serta para pemegang kepentingan (*stakeholders*). Dalam pengambilalihan keputusan direksi dan Dewan Komisaris senantiasa berupaya menyetengahkan keterbukaan kepada stakeholders dengan lima karakteristik yaitu *comprehensive, relevan, friendly, reliable, comparable*.
3. Akuntabilitas (*Accountability*) Yaitu kejelasan fungsi, pelaksanaan dan pertanggungjawaban manajemen perusahaan sehingga pengelolaan perusahaan terlaksana secara efektif dan ekonomis.
4. Responsibilitas (*Responsibility*) Peranan pemegang saham harus diakui sebagaimana ditetapkan oleh hukum dan kerja sama yang aktif antara perusahaan serta para pemegang kepentingan dalam menciptakan kekayaan, lapangan kerja dan perusahaan yang sehat dan perusahaan yang sehat dari aspek keuangan. Ini merupakan tanggung jawab korporasi sebagai anggota masyarakat yang tunduk kepada hukum dan bertindak dengan memperbaiki kebutuhan masyarakat sekitar.<sup>187</sup>

---

<sup>186</sup>Ibid.

<sup>187</sup>Johannes Ibrahim, *Hukum Organisasi Perusahaan*, Bandung : Refika Aditama, 2006, h.97

Dilihat dari kebutuhan dunia usaha akan kepercayaan investor yang menuntut adanya *corporate governance* berdasarkan prinsip-prinsip dan praktik-praktik yang diterima secara internasional (*international best practice*) maka terbentuknya komite nasional mengenai kebijakan *corporate governance* di bulan Agustus 1999 merupakan tonggak penting dalam sejarah perkembangan GCG di Indonesia.

Selain prinsip-prinsip yang terdapat dalam GCG terdapat juga unsur-unsur didalamnya yaitu:

1. Pemegang saham dan Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS);
2. Komisaris dan Direksi;
3. Komite Audit;
4. Sekretaris Perusahaan;
5. Manajer dan Karyawan;
6. Auditor Eksternal;
7. Auditor Internal;
8. Stakeholders lainnya.

Salah satu prinsip utama bagi terwujudnya GCG adalah akuntabilitas. Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan mendefinisikan akuntabilitas sebagai berikut: "akuntabilitas didefinisikan sebagai perwujudan kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik."<sup>188</sup>

Aspek yang terkandung dalam pengertian akuntabilitas adalah bahwa publik mempunyai hak untuk mengetahui kebijakan-kebijakan yang diambil oleh pihak yang mereka beri kepercayaan. Aspek yang terkandung kewajiban untuk menyajikan dan melaporkan segala kegiatan terutama di bidang administrasi keuangan kepada pihak yang berkepentingan. Akuntabilitas hal yang penting yang harus dicapai dan dipenuhi oleh perusahaan. Karena laporan keuangan merupakan gambaran dari keseluruhan aktifitas perusahaan pada suatu periode akuntansi, dan merupakan informasi yang sangat dibutuhkan oleh *stakeholders*, maka laporan keuangan benar-benar harus dapat dipertanggungjawabkan.

Jika suatu laporan keuangan tidak dapat dipertanggungjawabkan, dapat diambil dugaan adanya penyelewengan.<sup>189</sup>

---

<sup>188</sup>Ibid.h.101

<sup>189</sup>*Penerapan Prinsip GCG dalam mekanisme laporan keuangan*, [http://www.bapepam.go.id/bapepamlk/siaran\\_pers/PDF/Naskah%20Siaran%20Pers%2030%20Tahun%20PMI.pdf](http://www.bapepam.go.id/bapepamlk/siaran_pers/PDF/Naskah%20Siaran%20Pers%2030%20Tahun%20PMI.pdf), diakses pada tanggal 05 Maret 2016



1. Integritas keuangan Penerapan konsep GCG dalam laporan keuangan yang akuntabel adalah laporan keuangan yang memenuhi tiga unsur yaitu: Integritas keuangan mencerminkan keterpaduan dan kejujuran penyajian laporan keuangan. Agar laporan keuangan dapat diandalkan, kualitas informasi yang terkandung didalamnya harus menjamin bahwa informasi wajar, bebas dari kesalahan dan bias. Jika seseorang tergantung pada informasi, sangat penting bagi informasi tersebut untuk dilaporkan secara jujur, fenomena yang dimaksudkandari kejujuran penyajian adalah bahwa benar harus ada hubungan atau kecocokan antara angka dan deskripsi akuntansi dan sumber-sumbernya.

Untuk memastikan integritas keuangan dalam laporan keuangan, organisasi memerlukan beberapa cara untuk memastikannya, melalui pengujian dan pemeriksaan laporan keuangan baik oleh pihak eksternal maupun pihak internal organisasi, menyediakan sistem pengawasan pengelolaan organisasi dan sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber daya secara efektif dan efisien. Integritas keuangan terdiri atas:

- a. Laporan keuangan dapat diuji oleh pihak independen;
  - b. Keseragaman bentuk laporan keuangan;
  - c. Sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber-sumber daya secara efisien;
  - d. Sistem pengawasan yang dapat mengawasi pengelolaan perusahaan.<sup>190</sup>
2. Pengungkapan laporan keuangan Informasi yang diungkapkan dalam laporan keuangan harus dapat dipahami oleh mereka yang mempunyai pengetahuan yang memadai mengenai aktivitas bisnis dan ekonomi. Hal ini membutuhkan suatu pengungkapan data keuangan serta informasi lainnya secara tepat.<sup>191</sup> Menurut Skinner ada beberapa hal yang harus diperhatikan agar laporan keuangan disebut sebagai *full disclosure*, antara lain:
    - 1) Penjelasan tentang metode dan kebijakan akuntansi khususnya untuk penerapan metode akuntansi yang memerlukan pertimbangan metode itu hanya untuk entitas yang dilaporkan atau apabila ada beberapa alternatif metode yang dapat digunakan;

---

<sup>190</sup>Prinsip Keterbukaan Dalam Penyampaian Laporan Keuangan, <http://bapepam.go.id/arsasi.wordpress.com/category/lap.keu/> //, diakses pada tanggal 29 Maret 2016

<sup>191</sup>Johannes Ibrahim, Op.cit, h.105

- 2) Informasi tambahan untuk membantu melakukan analisis investasi atau menunjukkan hak dari beberapa pihak yang memiliki klaim kepada perusahaan yang dilaporkan;
- 3) Perubahan kebijaksanaan akuntansi dengan tahun sebelumnya atau metode penerapannya dan pengaruh perubahan tersebut;
- 4) Transaksi yang berasal dari pihak yang mempunyai hak mengontrol perusahaan atau dimana perusahaan mempunyai hubungan istimewa dengan perusahaan yang dilaporkannya;
- 5) Aktiva atau kewajiban yang masih bersifat kontingensi dan yang mengandung komitmen tertentu;
- 6) Transaksi keuangan atau transaksi yang bukan operasional yang terjadi setelah tanggal neraca yang memberikan pengaruh material terhadap posisi keuangan perusahaan sebagaimana disajikan dalam laporan keuangan akhir tahun.<sup>192</sup>

Adapun dasar pengungkapan informasi dalam laporan keuangan adalah PSAK, "Laporan keuangan harus menyajikan secara wajar posisi keuangan, kinerja keuangan, perubahan ekuitas, dan arus kas perusahaan dengan menerapkan PSAK secara benar disertai pengungkapan yang diharuskan PSAK dalam catatan atas laporan keuangan. Informasi lain tetap diungkapkan untuk menghasilkan penyajian yang wajar walaupun pengungkapan tersebut tidak diharuskan oleh PSAK." pengelola organisasi harus mentaati semua peraturan perundangan yang ada, hal ini untuk mendorong pelaksanaan prinsip akuntabilitas, manajemen organisasi bertanggung jawab atas penyusunan dan penyajian laporan keuangan organisasi.

Dalam penyusunan dan penyajian tersebut manajemen harus berpedoman pada standar akuntansi keuangan yang menentukan prinsip-prinsip akuntansi yang harus diterapkan untuk aktiva, utang, pendapatan dan biaya, yang akan dilaporkan sedemikian rupa, sehingga laporan keuangan dirugikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, dengan adanya standar laporan keuangan Informasi yang disajikan dapat dibedakan ke dalam dua jenis, yaitu: informasi finansial dan informasi nonfinansial.

Informasi finansial adalah informasi yang tertuang dalam neraca, laporan rugi laba, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas, yang

---

<sup>192</sup>*Prinsip Keterbukaan Dalam Penyampaian Laporan Keuangan*, <http://bapepam.go.id/arsasi.wordpress.com/category/lap.keu/> //, diakses pada tanggal 29 Juni 2016 pukul 20.35wib

kesemuanya itu merupakan komponen laporan keuangan. Penyusunan dan penyajian laporan keuangan disusun berdasarkan PSAK dan Peraturan Bapepam Nomor VIII.G.7. tentang Pedoman Penyajian Laporan keuangan. Informasi Nonfinansial merupakan bagian tak terpisahkan dari informasi finansial dimana tujuan dari pengungkapan informasi nonfinansial ini adalah meningkatkan nilai tambah dari manfaat laporan keuangan.

3. Ketaatan terhadap peraturan perundangan diharapkan laporan keuangan organisasi dapat lebih mudah dipahami, memiliki relevansi dan daya tahan yang tinggi.
  - a. kelengkapan laporan keuangan;
  - b. penerapan konsep aktual;
  - c. batas akhir penyampaian laporan keuangan kepada RUPS;
  - d. metode dalam penyajian laporan arus kas.

Dengan dilaksanakan ketiga unsur tersebut dengan baik akan menghasilkan suatu informasi yang dapat diandalkan dalam pengambilan keputusan. Informasi tersebut akan tercantum dalam laporan keuangan yang merupakan media pertanggungjawaban Dewan Direksi kepada *stakeholders* atas sumber daya dan keuangan yang dipercayakan kepadanya.

### **3.6. Laporan Keuangan Audit Perusahaan Yang Wajar**

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 kewajaran.

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 tanggungjawab mereka dengan memberikan analisis, penilaian, rekomendasi terhadap kegiatan yang telah dilakukan.

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 sepaik 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.

### **3.7. Bantuan Hukum Terhadap Auditor Independen Terkait Laporan Keuangan**

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

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

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

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

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. Oleh karena itu diperlukan jasa profesional untuk menilai kewajaran informasi keuangan yang disajikan oleh pihak manajemen. Jasa profesi inilah yang dilakukan oleh auditor independen. Disinilah letak peran penting profesi akuntan publik. Profesi ini hadir untuk memberikan penilaian atas keandalan (*reliability*) informasi akuntansi yang disajikan perusahaan dalam laporan keuangan.

Untuk itulah maka pengujian oleh akuntan publik diperlukan guna menetralsisir 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. Disinilah mulai hilang 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. Untuk melihat lebih jauh permasalahan mengenai kewajiban hukum (*legal liability*) bagi profesi

auditor, maka kewajiban hukum (*legal liability*) bagi profesi auditor dengan melakukan pendekatan hukum yang berlaku.

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

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

Namun pembelaan hukum akan diupayakan karena hukuman administrasi yang dilakukan telah membuat para klien menurun kepercayaannya, sehingga penting ada pembelaan hukum. Hukuman yang bersifat administratif tersebut walaupun diakui merupakan suatu hukuman yang cukup berat bagi eksistensi dan masa depan dari seorang Akuntan Publik ataupun KAP, ternyata masih belum menjawab penyelesaian permasalahan ataupun resiko kerugian yang telah diderita oleh anggota masyarakat, sebagai akibat dari penggunaan hasil audit dari Akuntan Publik.

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 pertanggungjawabannya secara hukum. Beberapa faktor utama yang menimbulkan kewajiban hukum bagi profesi audit diantaranya adalah

1. Meningkatnya kesadaran pemakai laporan keuangan akan tanggung jawab akuntan publik;
2. Meningkatnya perhatian pihak-pihak yang terkait dengan pasar modal sehubungan dengan tanggung jawab untuk melindungi kepentingan investor;
3. Bertambahnya kompleksitas audit yang disebabkan adanya perubahan lingkungan yang begitu pesat diberbagai sektor bisnis, sistem informasi, dsb;

4. Kesiediaan kantor akuntan publik untuk menyelesaikan masalah hukum diluar pengadilan, untuk menghindari biaya yang tinggi.

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 di mana perilaku-perilaku yang terlibat terkadang kurang memahami secara benar apa yang telah menjadi kewajiban yang nantinya akan mempunyai konsekuensi 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 yang lebih luas pada publik yang sudah mulai berani melakukan tuntutan hukum terhadap berbagai profesi termasuk profesi akuntan publik.

Kewajiban Hukum Auditor adalah:

1. Kewajiban kepada klien (*Liabilities to Client*). Kewajiban Akuntan Publik terhadap klien karena kegagalan untuk melaksanakan tugas audit sesuai waktu yang disepakati, pelaksanaan audit yang tidak memadai, gagal menemui kesalahan, dan pelanggaran kerahasiaan oleh akuntan publik;
2. Kewajiban kepada pihak ketiga menurut 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 timbul sebagai akibat kemungkinan akuntan publik disalahkan karena tindakan kriminal menurut undang-undang.

Sedangkan kewajiban hukum yang mengatur akuntan publik di Indonesia secara eksplisit memang belum ada, akan tetapi secara implisit hal tersebut sudah ada seperti tertuang dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), Standar Akuntansi Keuangan (SAK), Peraturan-Peraturan mengenai Pasar Modal atau Bapepam, UU Perpajakan dan lain sebagainya yang berkenaan dengan kewajiban hukum akuntan.



Perbuatan melawan hukum di Indonesia secara normatif selalu merujuk ketentuan Pasal 1365 KUH Perdata. Rumusan norma dalam pasal ini unik, tidak seperti ketentuan-ketentuan pasal lainnya. Perumusan norma Pasal 1365 KUH Perdata lebih merupakan struktur norma dari substansi ketentuan hukum yang sudah lengkap. Ini mengakibatkan substansi ketentuan Pasal 1365 KUH Perdata senantiasa memerlukan materialisasi di luar KUH Perdata.

Perbuatan melawan hukum lahir karena adanya prinsip bahwa barang siapa melakukan perbuatan yang membawa kerugian kepada orang lain mewajibkan orang yang karena salahnya mengganti kerugian tersebut. Hal mana dapat dilihat dalam Pasal 1365 KUH Perdata yang menentukan bahwa tiap perbuatan melawan hukum yang mengakibatkan kerugian pada orang lain, mewajibkan orang yang melakukan perbuatan tersebut untuk mengganti kerugian. Suatu perbuatan melawan hukum dan dapat dimintakan pertanggungjawabannya untuk membayar ganti rugi apabila memenuhi unsur-unsur sebagai berikut:

1. Unsur Perbuatan
2. Unsur Melawan Hukum
3. Unsur Kesalahan
4. Unsur Kerugian
5. Adanya Hubungan Kausal antara Perbuatan dan Kerugian.<sup>193</sup>

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.

*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.

Berdasarkan pembahasan rumusan masalah, akuntan publik bertanggung jawab atas setiap aspek tugasnya sehingga jika memang terjadi kesalahan yang

---

<sup>193</sup> Krisnadi Nasution, *Penerapan Prinsip Tanggung Jawab Pengangkut Terhadap Penumpang Bus Umum*, Jurnal Mimbar Hukum, Universitas Gajah Mada, Volume 26 Nomor 1, Februari 2014, h. 57-58

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.

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.

Menurut Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2011, tentang Bantuan Hukum Negara, menjamin hak konstitusional setiap orang untuk mendapatkan pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum sebagai sarana perlindungan hak asasi manusia. Negara bertanggung jawab terhadap pemberian bantuan hukum bagi semua orang sebagai perwujudan akses terhadap keadilan. Bantuan Hukum adalah jasa hukum yang diberikan oleh Pemberi Bantuan Hukum secara cuma-cuma kepada Penerima Bantuan Hukum. Penerima Bantuan Hukum adalah orang atau kelompok orang miskin. Pemberi Bantuan Hukum adalah lembaga bantuan hukum atau organisasi kemasyarakatan yang memberi layanan Bantuan Hukum berdasarkan undang-undang ini.

Tujuan Bantuan Hukum Menjamin dan memenuhi hak bagi Penerima Bantuan Hukum untuk mendapatkan akses keadilan, mewujudkan hak konstitusional segala warga negara sesuai dengan prinsip persamaan kedudukan di dalam hukum, menjamin kepastian penyelenggaraan Bantuan Hukum dilaksanakan secara merata di seluruh wilayah Negara Republik Indonesia; dan Mewujudkan peradilan yang efektif, efisien, dan dapat dipertanggungjawabkan.

Penerima Bantuan Hukum berhak; mendapatkan Bantuan Hukum hingga masalah hukumnya selesai dan/atau perkaranya telah mempunyai kekuatan hukum tetap, selama Penerima Bantuan Hukum yang bersangkutan tidak mencabut surat kuasa; Mendapatkan Bantuan Hukum sesuai dengan Standar Bantuan Hukum dan/atau Kode Etik Advokat; dan Mendapatkan informasi dan dokumen yang

berkaitan dengan pelaksanaan pemberian Bantuan Hukum sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Kewajiban Penerima Bantuan Hukum Menyampaikan bukti, informasi, dan/atau keterangan perkara secara benar kepada Pemberi Bantuan Hukum; Membantu kelancaran pemberian Bantuan Hukum

Prosedur Bantuan Hukum syarat dan tata cara pemberian bantuan hukum persyaratan pemberi bantuan hukum berbadan hukum; terakreditasi; memiliki kantor atau sekretariat yang tetap; memiliki pengurus, dan memiliki program bantuan hukum. Jenis Layanan Bantuan Hukum Pemberian Bantuan Hukum Meliputi;Litigasi, Nonlitigasi meliputi Masalah Hukum Perdata, Hukum Pidana, Dan Hukum Tata Usaha Negara.

### **3.8. Perlindungan Hukum Terhadap Klien Tentang Laporan Keuangan Yang Diaudit**

Laporan Keuangan yang diaudit bisa saja terjadi kesalahan, dan Undang-Undang Akuntan Publik memberikan perlindungan hukum terhadapnya. Bisa saja terjadi misalkan ada Laporan Keuangan yang menyesatkan atau misleading information disebabkan adanya *misrepresentation maupun omission*. *Misrepresentation* dapat terjadi apabila ada pernyataan yang secara jelas tidak sesuai dengan fakta.

Artinya, pernyataan tersebut tidak benar sesuai dengan fakta dan terdapat suatu gambaran yang salah atau gambaran yang diterima oleh investor tersebut menciptakan suatu kondisi yang berlainan dengan keadaan yang sebenarnya, seperti perbuatan-perbuatan yang memberikan gambaran yang salah terhadap kualitas emiten, manajemen, potensi ekonominya, saham-saham yang ditawarkan atau fakta material.

Oleh sebab itu *misrepresentation* adakalanya disebut juga dengan *misstatement* yaitu suatu perbuatan yang membuat pernyataan yang salah, khususnya berkaitan dengan data-data internal yang dapat menyesatkan bagi investor.<sup>194</sup> Dengan demikian pelanggaran Prinsip Keterbukaan dalam bentuk "pernyataan menyesatkan" harus dipertanggungjawabkan secara hukum.

Pasal 93 UUPM mengenai larangan pernyataan menyesatkan menyebutkan; Setiap pihak dilarang, dengan cara apapun, membuat pernyataan atau memberi keterangan yang secara material tidak benar atau menyesatkan sehingga

---

<sup>194</sup>Bismar Nasution, *Peraturan Keterbukaan Laporan Keuangan Perusahaan Publik, Disampaikan pada seminar Nasional Sehari tentang Pengelolaan Perusahaan Publik yang dilaksanakan oleh Lembaga Pengembangan Sektor Publik, Jakarta tanggal 21 Agustus 2003*

mempengaruhi harga Efek di Bursa Efek apabila pada saat pernyataan dibuat atau keterangan diberikan:

- a. Pihak yang bersangkutan mengetahui atau sepatutnya mengetahui bahwa pernyataan atau keterangan tersebut secara material tidak benar atau menyesatkan; atau
- b. Pihak yang bersangkutan tidak cukup berhati-hati dalam menentukan kebenaran material dari pernyataan atau keterangan tersebut.<sup>195</sup>

Pernyataan yang menyesatkan dapat mengarah pada tindakan penipuan. Dalam pandangan hukum pasar modal pelanggaran peraturan prinsip keterbukaan dikategorikan sebagai penipuan (*fraud*). Hal ini juga didukung oleh Barry. A.K. Rider yang menyatakan bahwa "*sun light is the best disinfectant and electric light the best policeman*". Dengan perkataan lain, Rider menyatakan "*more disclosure will inevitably discourage wrongdoing and abuse*".<sup>196</sup>

Direksi bertanggung jawab secara renteng terhadap penyampaian laporan keuangan yang menyesatkan. Dalam peraturan Badan Pengawas Pasar Modal yaitu Peraturan Nomor VIII.G.11 Tentang Tanggung Jawab Direksi Atas Laporan Keuangan dalam Angka 4, disebutkan direksi emiten atau perusahaan publik secara tanggung renteng bertanggung jawab atas pernyataan yang dibuat berdasarkan peraturan ini termasuk kerugian yang mungkin ditimbulkan.

Dalam tanggung jawab direksi atas laporan keuangan yang disampaikan kepada Bapepam, direksi membuat surat pernyataan berdasarkan Formulir Lampiran 1 Peraturan Bapepam Nomor VIII.G.11. surat pernyataan itu menyatakan bertanggung jawab atas penyusunan dan penyajian laporan keuangan perusahaan yang disusun berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku yang umum, bertanggung jawab atas laporan keuangan yang tidak memuat fakta material atau informasi yang tidak benar, dan bertanggung jawab atas sistem pengendalian intern dalam perusahaan.

### **3.9. Program Legal Audit Dalam Kejahatan Laporan Keuangan**

Program Kerja Legal Audit adalah serangkaian teknik dan prosedur audit yang disusun secara sistematis yang akan dilaksanakan untuk mengumpulkan bukti-bukti dalam rangka menguji hipotesis yang telah ditetapkan. Dalam menyusun program kerja audit maka auditor harus memperhatikan tujuan dari audit dan kewenangan yang dimiliki oleh para auditor. Jika auditor mendapat kesulitan untuk

---

<sup>195</sup>Republik Indonesia, *Undang-undang tentang Pasar Modal*, UU No. 8 tahun 1995, LN No. 64 tahun 1995

<sup>196</sup>Lihat Bismar Nasution, *Keterbukaan dalam Pasar Modal*, Op.Cit, Hal 11.

melaksanakan teknik atau prosedur audit tertentu maka dia harus mencari teknik atau prosedur alternatif yang dapat digunakan untuk mencapai tujuan yang sama.

Berdasarkan program kerja pemeriksaan maka auditor dapat memperkirakan susunan tim audit. Pada umumnya, dalam suatu audit investigatif sebuah tim akan terdiri dari:

1. Seorang penyelia audit atau audit supervisor;
2. Seorang ketua tim audit atau audit team leader;
3. Seorang atau beberapa orang anggota tim audit, tergantung kepada seberapa luas ruang lingkup pemeriksaan audit investigatif. Untuk audit dengan skala pekerjaan yang besar dan membutuhkan banyak auditor maka dapat dibentuk subsub tim yang menangani penugasan tertentu dari audit secara keseluruhan. Pada kasus tertentu, tim audit dapat dibantu dengan para ahli yang mempunyai pengetahuan atau kemampuan profesional di bidang tertentu, misalnya untuk penghitungan besarnya kerugian negara.

Dalam rangka membuktikan hipotesis yang telah ditetapkan, auditor dapat melaksanakan teknik-teknik audit berikut ini:

1. Meminta dan menganalisis dokumen, baik dokumen yang berbentuk fisik maupun non-fisik;
2. Wawancara, baik wawancara biasa maupun wawancara mendalam;
3. Melaksanakan pemeriksaan fisik dan observasi lapangan;
4. Mengakses data dan informasi dari perangkat, sistem atau basis data tertentu;
5. Melakukan konfirmasi;
6. Melaksanakan tinjauan analitikal;
7. Melaksanakan pengintaian;
8. Melakukan pengambilan gambar atau suara. Setiap bentuk teknik audit memiliki keunggulan sekaligus kelemahan tersendiri sehingga seorang auditor harus secara tepat memilih teknik audit yang akan digunakan sesuai dengan kebutuhan pelaksanaan audit dan kewenangan yang dimiliki auditor.

Dokumen-dokumen tertulis yang secara langsung maupun tidak langsung menunjukkan adanya kecurangan atau kejahatan merupakan bukti-bukti yang sangat penting dalam audit, penyelidikan, penyidikan, penuntutan maupun pemeriksaan di pengadilan. Namun demikian, kemampuan auditor untuk memperoleh dokumen-dokumen tertulis yang dibutuhkan sangat dipengaruhi oleh kewenangan yang dimiliki oleh seorang auditor.

Jika seorang auditor tidak memiliki kewenangan untuk meminta secara langsung dokumen-dokumen tertulis yang dibutuhkannya, maka auditor tersebut harus mencari sumber-sumber data dan informasi lain atau menggunakan teknik audit alternatif untuk memperoleh data dan informasi yang dibutuhkan dengan tetap memperhatikan ketentuan-ketentuan hukum yang berlaku. Dokumen-dokumen tertulis dapat menjadi bukti langsung (*direct evidence*) atau tidak langsung (*circumstantial evidence*) dari suatu kecurangan atau kejahatan.

Dokumen tertulis akan menjadi bukti langsung jika dokumen tersebut memuat informasi yang secara langsung menunjukkan adanya suatu kecurangan atau kejahatan. Termasuk dalam pengertian bukti langsung adalah keputusan pejabat pemerintah yang menyimpang dari ketentuan yang berlaku atau cek yang diterima pejabat pemerintah berkaitan dengan suatu penyuaipan.

Sementara itu, bukti tidak langsung adalah dokumen-dokumen yang jika dihubungkan dengan dokumen yang lain akan membentuk suatu rangkaian yang menunjukkan adanya kecurangan atau kejahatan. Sesuai dengan ketentuan hukum di Indonesia, bukti langsung dapat menjadi bukti surat sementara bukti tidak langsung dapat menjadi bukti petunjuk. Seorang auditor tidak memiliki kewenangan untuk menyita suatu dokumen.

Dengan demikian terdapat risiko hilangnya dokumen-dokumen penting yang didapatkan di dalam audit dan dapat dijadikan bukti adanya kecurangan atau kejahatan dalam penyelidikan dan penyidikan. Dalam kondisi seperti ini maka auditor dapat meminta salinan dokumen tersebut dengan pernyataan bahwa salinan tersebut sama dengan dokumen yang bersangkutan. Selain itu auditor dapat meminta pernyataan dari orang yang bertanggung jawab terhadap keberadaan dokumen tersebut dan juga atasannya bahwa mereka mengakui keberadaan dokumen tersebut, bertanggung jawab penuh terhadap dokumen tersebut serta akan menyimpan dan menjaga dokumen tersebut dengan sebaik-baiknya.

Pemeriksaan fisik dan observasi lapangan adalah pemeriksaan langsung yang dilakukan oleh seorang auditor untuk mengetahui kondisi sesungguhnya dari suatu obyek yang diperiksa. Dalam audit investigatif yang berkaitan dengan bidang pemeriksaan fisik dan observasi lapangan bisa dilakukan terhadap suatu area yang terdeforestasi. Pemeriksaan atau observasi seperti itu dapat memberikan keyakinan kepada auditor bahwa kerusakan hutan memang sudah terjadi dan luas kerusakan hutan dapat dihitung secara lebih pasti.

Dengan tambahan foto dan rekaman video serta berita acara pemeriksaan atau observasi, auditor dapat meyakinkan pihak lain mengenai hasil pemeriksaan atau observasi yang dilakukannya, auditor dapat mengakses data dan informasi dari

perangkat, sistem atau basis data tertentu dengan menggunakan mekanisme forensik komputer.

Selain dokumen-dokumen tertulis, bukti-bukti elektronik atau bukti digital dalam bentuk surat elektronik (*electronic mail*), layanan pesan singkat (*short message service/sms*) atau dokumen yang tersimpan di dalam perangkat, sistem atau basis data tertentu merupakan bukti-bukti yang dapat digunakan dalam audit, penyelidikan, penyidikan, penuntutan dan pemeriksaan di pengadilan. Mengingat karakteristik bukti elektronik atau bukti digital yang mudah rusak maka pengambilan bukti tersebut harus dilakukan oleh seseorang yang memiliki keahlian forensik komputer sesuai dengan mekanisme yang berlaku.

Auditor dapat melakukan konfirmasi yaitu mengajukan pertanyaan secara lisan atau tertulis kepada pihak ketiga mengenai suatu data atau informasi untuk meyakinkan kebenaran atas data atau informasi tersebut. Dokumentasi audit Auditor yang melaksanakan audit harus mendokumentasikan hasil auditnya di dalam kertas kerja audit. Kertas kerja ini akan di-*review* oleh ketua tim dan penyelia audit dan dikumpulkan serta disusun secara sistematis di dalam suatu tempat penyimpanan dokumen.

Segera setelah selesai melaksanakan audit maka Ketua Tim Audit menyusun laporan audit investigatif. Laporan audit yang disusun harus memperhatikan ketentuan penyusunan laporan audit investigatif berikut ini.

1. Akurat dalam arti bahwa seluruh materi laporan misalnya menyangkut kecurangan atau kejahatan yang terjadi serta informasi penting lainnya, termasuk penyebutan nama, tempat atau tanggal adalah benar sesuai dengan bukti-bukti yang sudah dikumpulkan;
2. Jelas dalam arti bahwa laporan harus disampaikan secara sistematis dan setiap informasi yang disampaikan mempunyai hubungan yang logis. Sementara itu, istilah-istilah yang bersifat teknis harus dihindari dan kalau tidak bisa dihindari harus dijelaskan secara memadai;
3. Tidak memihak dalam arti bahwa laporan tidak mengandung bias atau prasangka dari auditor yang menyusun laporan atau pihak-pihak lain yang dapat mempengaruhi auditor. Laporan hanya memuat fakta-fakta dan tidak memuat opini atau pendapat pribadi auditor.

Kecurangan dalam bidang akuntansi yang paling sering terjadi ialah kejahatan kerah putih (*white-collar crime*) atau yang lebih dikenal dengan sebutan korupsi. Kejahatan ini dilakukan oleh seseorang yang memiliki kedudukan dan jabatan penting di lingkungan organisasinya. Dimana, dengan memanfaatkan semua yang ia punya, maka akan memberikannya kemudahan untuk melakukan kecurangan tersebut tanpa dicurigai oleh siapa pun.

Di Indonesia, seluruh kalangan masyarakat telah menilai korupsi sudah menjadi sebagai suatu budaya dalam kehidupan sehari-hari yang disebabkan oleh mulai banyaknya kasus – kasus korupsi yang mulai diungkap oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) yang melibatkan banyak pihak dari semua kalangan, baik dari tingkatan desa hingga pemerintah pusat.

Namun kecurangan (*fraud*) bidang akuntansi bukan hanya soal korupsi saja, namun lebih luas lagi seperti pengambilan aset secara ilegal dan bahkan dalam penyusunan laporan keuangan sekalipun dapat ditemui kecurangan (*fraud*) yang biasa disebut salah saji yang akan menyesatkan secara material atau signifikan. Dalam hal ini, laporan keuangan menyajikan aset atau pendapatan yang lebih tinggi dari yang sebenarnya (*asset/revenue overstatements*) dan menyajikan aset atau pendapatan lebih rendah dari yang sebenarnya (*asset/revenue understatements*).

Kecurangan (*fraud*) terjadi baik pada sektor pemerintahan maupun pada sektor swasta tanpa terkecuali. Di sektor pemerintah misalnya adanya praktik mark up dalam proyek-proyek yang dikerjakan oleh pemerintah yang dilakukan oleh para pejabat dan yang paling sering ialah bisnis plat merah atau bisnis pejabat (penguasa) dan keluarga serta kroni mereka yang menjadi pemasok atau rekanan di lembaga-lembaga pemerintah dan di dunia bisnis sekalipun.

Pada sektor swasta kecurangan (*fraud*) yang sering terjadi, antara lain melalui pembayaran gaji karyawan yang dilakukan pemalsuan jumlah gaji sampai membuat adanya karyawan fiktif, pembayaran kembali biaya – biaya yang sudah dibayar dan penyajian laporan keuangan yang tidak sesuai dengan kenyataannya, sehingga menyesatkan bagi pihak – pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan tersebut.

Penyebab atau akar permasalahan dari kecurangan (*fraud*) dijelaskan secara ringkas melalui ungkapan *fraud by need, by greed, and by opportunity* (kecurangan terjadi karena kebutuhan, karena serakah dan karena ada peluang). Sedangkan menurut Cressey, kecurangan (*fraud*) disebabkan oleh tekanan (*pressure*), persepsi akan adanya peluang (*perceived opportunity*), dan rasionalisasi (*rationalization*). Untuk membantu menyelesaikan masalah kecurangan dalam akuntansi, berkembanglah suatu sub ilmu akuntansi dalam auditing yaitu bidang audit kecurangan (*fraud audit*).

Audit kecurangan terdiri atas dua komponen utama yaitu audit kecurangan yang proaktif (*proactive fraud audit*) dan audit investigatif (*investigative audit*). Untuk proactive fraud audit dilakukan kajian sistem yang bertujuan mengidentifikasi potensi – potensi atau resiko terjadinya *fraud*. Sedangkan investigative audit, bertujuan untuk membuktikan terjadinya kecurangan (*fraud*). *Fraud* adalah kejahatan yang dapat ditangani dengan dua cara, yaitu dengan



mencegah dan mendeteksi *fraud*. Para ahli memperkirakan bahwa *fraud* yang terungkap merupakan bagian kecil dari seluruh *fraud* yang sebenarnya terjadi.

Oleh karena itu, upaya utama seharusnya ialah dengan melakukan pencegahan pada kecurangan (*fraud*). Karena seperti penyakit pada tubuh manusia, maka kecurangan (*fraud*) lebih baik untuk dicegah daripada diobati. Pencegahan terhadap kecurangan (*fraud*) dimulai dengan pengendalian intern, di samping itu dilakukan pencegahan dengan dua konsep penting lainnya untuk mencegah kecurangan (*fraud*) yakni menanamkan kesadaran tentang adanya kecurangan (*fraud awareness*) dan upaya menilai risiko terjadinya kecurangan (*fraud risk assessment*).

Melalui pengendalian intern, *fraud awareness*, dan *fraud risk assessment* setiap perusahaan yang menjalankan atau menerapkannya berharap untuk dapat mencegah, menghilangkan bahkan menekan sedapat mungkin *need dan greed* yang mengawali terjadinya kecurangan (*fraud*) yang dilakukan sejak menerima seseorang sebagai karyawan dan membantu untuk mengurangi unsur karena ada peluang, yang dapat timbul di perusahaan dan membuat peluang bagi karyawan untuk melakukan kecurangan (*fraud*).

PSA 32 (SA 316.05) menetapkan bahwa tanggungjawab auditor dalam kaitannya dengan kekeliruan (*error*) dan ketidakberesan (*irregularities*) adalah sebagai berikut; Menentukan risiko bahwa suatu kekeliruan dan ketidakberesan kemungkinan menyebabkan laporan keuangan berisi salah saji material. Berdasarkan penentuan ini, auditor harus merancang auditnya untuk memberikan keyakinan memadai bagi pendeteksian kekeliruan dan ketidakberesan. Melaksanakan audit dengan seksama dan tingkat skeptisme profesional yang semestinya dan menilai temuannya.

Terdapat dugaan bahwa jika hal tersebut dilaksanakan, maka akan banyak salah saji material yang akan ditemukan. Namun dalam SA 316.08 disebutkan bahwa karena pendapat auditor atas laporan keuangan didasarkan pada konsep keyakinan memadai (*reasonable assurance*), maka laporan keuangan bukanlah suatu jaminan. Dengan demikian kegagalan mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan tidak dengan sendirinya menunjukkan audit tidak dilakukan sesuai dengan *standart auditing*.

Kadang-kadang terjadi, bahwa walaupun audit telah dirancang dan dilaksanakan dengan seksama, namun tidak dapat mendeteksi adanya kecurangan apabila manajemen, karyawan dan pihak ketiga bersekongkol untuk menyesatkan auditor dengan membuat dokumen dan catatan palsu. Auditor berkewajiban untuk mengkomunikasikan setiap ketidakberesan material yang ditemukan selama audit kepada komite audit.

Pada dasarnya, auditor tidak berkewajiban untuk mengungkapkan ketidakberesan material yang ditemukan kepada pihak-pihak di luar klien. Kode Etik Akuntan yang disusun IAI mengharuskan auditor untuk menjaga kerahasiaan kliennya. Biasanya auditor dapat mengungkapkan ketidakberesan hanya apabila hal itu berpengaruh terhadap pendapatnya atas laporan keuangan yang diperiksa. Namun dalam keadaan tertentu di bawah ini, auditor berkewajiban untuk mengungkapkan ketidakberesan yang diketahui dalam auditnya kepada pihak selain klien.

Jika menerima pertanyaan dari auditor pengganti sesuai dengan SA Seksi 315 (PSA No. 16), Komunikasi antara Auditor Pendahulu dengan Auditor Pengganti. Sehingga terjadi suatu jawaban atas permintaan pengadilan dalam suatu perkara pidana. Jika auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan mengandung salah saji karena adanya kekeliruan dan ketidakberesan, maka auditor harus mendesak manajemen klien untuk merevisi laporan keuangan tersebut. Apabila hal ini dipatuhi oleh manajemen, maka auditor bisa menerbitkan laporan bentuk baku dengan pendapat wajar tanpa pengecualian. Namun jika laporan keuangan tidak direvisi, maka auditor hanya dapat memberikan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar.

Jika klien menolak untuk menerima laporan audit yang telah dimodifikasi, maka auditor harus menarik diri dari penugasan dan mengkomunikasikan alasan penarikan dirinya kepada komite audit atau dewan komisaris atau pihak lain yang setara. Fraud dalam perusahaan sebenarnya merupakan tanggungjawab manajemen untuk mencegah dan menghalanginya dengan menyusun suatu lingkungan pengendalian yang positif dan aktivitas pengendalian yang memadai. Namun demikian sesuai harapan masyarakat terhadap peran auditor, sekaligus adanya kemungkinan manajemen melakukan fraud untuk kepentingan pribadinya, maka auditor mempunyai tanggungjawab untuk menemukan dan mengungkapkan kecurangan yang terjadi dalam perusahaan.

Namun demikian tanggung jawab ini sebenarnya masih terbatas untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan. Oleh karena itu, perlu dibedakan antara audit laporan keuangan dan *fraud audit*. Penugasan audit laporan keuangan bertujuan untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.

*Fraud audit* dilakukan dalam penugasan terpisah dari audit atas laporan keuangan yang dilakukan sesuai dengan GAAS. Dalam *fraud audit*, seringkali telah terdapat dugaan terjadinya kecurangan atau suatu kecurangan memang telah ditemukan. Akuntan diberi penugasan untuk mengumpulkan bukti atau untuk

bertindak sebagai saksi ahli dalam kaitannya dengan proses peradilan atas kecurangan tersebut. Auditor tidak diminta untuk memberikan opini mengenai laporan keuangan secara keseluruhan.<sup>197</sup>

Secara umum, kewenangan yang dimiliki Auditor untuk menelusuri aliran hasil kejahatan relatif terbatas. Auditor memiliki sejumlah keterbatasan untuk mengakses data dan informasi yang berkaitan dengan transaksi keuangan yang dimiliki perseorangan atau korporasi yang diduga melakukan kecurangan atau kejahatan. Menurut hukum positif yang berlaku di Indonesia, penelusuran aliran dana yang tersimpan di perbankan hanya dapat dilakukan oleh pejabat pajak, polisi, jaksa atau hakim.

Berdasarkan izin dari Gubernur Bank Indonesia (Pasal 41 dan 42 Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1998, tentang Perbankan), kecuali untuk tindak pidana pencucian uang penyidik, penuntut umum dan hakim dapat meminta keterangan tentang harta kekayaan seseorang kepada PJK (Penyedia Jasa Keuangan = Bank) tanpa memerlukan izin dari Gubernur Bank Indonesia. Sedangkan untuk auditor yang berasal dari BPK/BPKP dapat meminta penelusuran harta kekayaan seseorang kepada PJK melalui PPATK dalam bentuk permintaan informasi sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Kepala PPATK nomor: PER-09/ 1.02.1/ 11/ 2009, tanggal 10 Nopember 2009 tentang Tata Cara Pertukaran Informasi.

### **3.10. Pertanggungjawaban Hukum Direksi Dalam Penyampaian Laporan Keuangan**

Penerapan tanggung jawab secara tanggung renteng bersama sama merupakan kehendak hukum Perseroan Indonesia, yang baru dikenal dalam UUPT 2007. Pada Undang-undang sebelumnya baik pada KUHD dan UUPT 1995, Peraturan Bapepam Kep-40/PM/2003 tanggung jawab direksi atas laporan keuangan adalah prinsip tanggung jawab pribadi yang digantungkan kepada faktor siapa yang melakukan kesalahan, kelalaian atau pelanggaran itu. Tanggung jawab hukumnya, hanya dipikulkan kepada anggota direksi yang melakukannya. Tidak dilibatkan anggota direksi yang lain secara tanggung renteng.

Penerapan yang seperti itu, dikemukakan oleh *Charlesworth and Morse*, dibawah judul *Liability for acts of co-directors*. Beliau mengatakan : “A director is not liable for acts of his co-director if he has no knowledge and in which he has taken no part, as his fellow directors, directors are not his servants or agents to impose liability on him.”

---

<sup>197</sup>Jane Mancino, 1997

Jadi kalau tindakannya Akuntan Publik ada kesalahan, kelalaian, atau pelanggaran itu termasuk dilakukan seorang anggota direksi tanpa sepengetahuan anggota direksi yang lain atau dia tidak ikut ambil bagian atas perbuatan itu, anggota atau co-direksi yang lain tidak ikut bertanggung jawab terhadapnya. Beliau memberi contoh kasus kerugian besar yang dialami sebuah bank atas perluasan *customer* yang tidak wajar (*improperly*). Kerugian besar itu, ditutupi oleh manager dan chairman secara curang dalam rekening pembukuan. Terhadap kasus ini, pengadilan memutuskan co-director tidak ikut bertanggung jawab atas kerugian tersebut, karena tidak ditemukan mereka ikut melakukan kecurangan.<sup>198</sup>

Pasal 97 ayat (4) UUPT menganut prinsip penegakan tanggung jawab secara tanggung renteng terhadap setiap anggota direksi atas kesalahan dan kelalaian pengurusan yang dijalankan anggota direksi yang lain. Namun penerapan prinsip ini dapat disingkirkan oleh anggota direksi yang tidak ikut melakukan kesalahan atau kelalaian, apabila anggota direksi yang bersangkutan “dapat membuktikan” hal-hal sebagai berikut:

- a. Kerugian Perseroan tersebut bukan karena kesalahan atau kelalaiannya;
- b. Telah melakukan dan menjalankan pengurusan Perseroan dengan itikad baik dan kehati-hatian untuk kepentingan Perseroan sesuai dengan maksud dan tujuan Perseroan yang ditetapkan dalam anggaran dasar perusahaan;
- c. Tidak mempunyai benturan kepentingan baik langsung maupun tidak langsung atas tindakan pengurusan yang mengakibatkan kerugian Perseroan;
- d. Telah mengambil tindakan untuk mencegah timbul atau berlanjutnya kerugian tersebut. Menurut penjelasan Pasal 97 ayat (5) huruf d, yang dimaksud dengan “mengambil tindakan untuk mencegah timbul atau berlanjutnya kerugian”, termasuk juga langkah-langkah untuk memperoleh informasi mengenai tindakan pengurusan yang dapat mengakibatkan kerugian antara lain melalui forum rapat direksi.

Syarat-syarat pembebasan yang dimaksud bersifat dalam Pasal 97 ayat (5) bersifat kumulatif dan bukan alternatif. Hal itu disimpulkan dari perumusannya. Antara syarat-syarat huruf a, b, c, dan d, tidak terdapat kata “atau”. Yang ada adalah kata “dan” antara huruf a, b, c, dan d. Bertitik tolak dari fakta perumusan yang disebut diatas, dapat disimpulkan, syarat-syarat tersebut bersifat kumulatif.<sup>199</sup>

---

<sup>198</sup>M. Yahya Harahap, Op.cit, h.388

<sup>199</sup>Moenaf H. Regar, Op.cit. h.128.

### 3.11. Sanksi Terhadap Direksi atas Penyampaian Laporan Keuangan yang Menyesatkan

Kalau begitu supaya seorang anggota direksi dapat terhindar dan bebas dari tanggung jawab secara tanggung renteng atas kesalahan dan kelalaian anggota direksi lain dalam pengurusan Perseroan, anggota direksi yang bersangkutan, harus dapat membuktikan hal-hal yang disebut pada Pasal 97 ayat (5) huruf a, b, c, dan d.

Satu hal saja tidak dapat dibuktikannya, kepadanya harus diterapkan penegakan prinsip tanggung jawab secara tanggung renteng yang ditentukan dalam Pasal 97 ayat (4) UUP. Peraturan pelaksanaan prinsip keterbukaan (*Disclosure*) di pasar modal Indonesia telah memuat ketentuan mengenai larangan perbuatan menyesatkan tersebut, baik dalam prospektus maupun media massa yang berhubungan dengan suatu penawaran umum.

Disamping itu ketentuan larangan perbuatan menyesatkan telah menetapkan sanksi berupa ancaman pidana penjara paling lama 10 (sepuluh) tahun dan denda paling banyak Rp. 15.000.000.000,00 (Lima belas milyar Rupiah) terhadap pelanggaran atas perbuatan-perbuatan tersebut. Namun, peraturan pelaksanaan prinsip keterbukaan yang memuat ketentuan-ketentuan larangan perbuatan menyesatkan tersebut sangat sederhana dan kurang memadai untuk mengatur elemen-elemen perbuatan yang menyesatkan. Sebagai contoh, Pasal 78 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995, tentang pasar modal menentukan, tidak boleh membuat pernyataan fakta material yang salah atau tidak memuat fakta material yang benar.<sup>200</sup>

1. Menggunakan alat-alat, skema atau fasilitas untuk menipu. Larangan yang diatur dalam Pasal 78 ini mirip dengan konsep dalam Rule 10b-5 dan Section 10 (b) *Securities Exchange Act* 1934, yang melarang pernyataan menyesatkan dalam prospektus dengan cara;
2. Membuat pernyataan yang salah mengenai fakta material atau tidak memasukkan fakta material yang diperlukan dalam pernyataan dan dalam penjelasannya tidak menyesatkan;
3. Terlibat dalam tindakan, praktek atau dalam bidang bisnis yang beroperasi atau akan beroperasi sebagai penipuan atas seseorang dalam perdagangan saham.<sup>201</sup>

Larangan lainnya juga dapat dilihat dalam pasal 93 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995, tentang Pasar Modal, yang melarang seseorang yang dengan cara apapun untuk membuat pernyataan atau memberikan keterangan yang secara

<sup>200</sup>Irsan Nasaruddin, Op, cit. h. 255

<sup>201</sup>[http://managementetikabisniskhairi.blogspot.com/2009/10/pasar-modal\\_05.html](http://managementetikabisniskhairi.blogspot.com/2009/10/pasar-modal_05.html) diakses pada tanggal 23 Maret 2016.

material tidak benar atau menyesatkan, yang dapat mempengaruhi harga saham di Bursa Efek, yaitu apabila pada saat pernyataan dibuat atau keterangan diberikan, antara lain;

- a. Pihak yang bersangkutan mengetahui atau sepatutnya mengetahui bahwa pernyataan atau keterangan tersebut secara material tidak benar atau menyesatkan;
- b. Pihak yang bersangkutan tidak cukup berhati-hati dalam menentukan kebenaran material dari pernyataan atau keterangan tersebut. Jika dibuat test perbuatan yang menyesatkan akibat *missrepresentation* dan *omission* berdasarkan elemen-elemen yang terdapat dalam ketentuan pidana, menurut pasal 380 KUHP, yang mengatur “ penyiaran kabar bohong “, maka ketentuan tersebut tidak sesuai dan juga belum cukup.

Oleh karena elemen-elemen ketentuan tindakan kabar bohong dalam KUHP tersebut tidak dapat diterapkan untuk menentukan suatu perbuatan dikatakan sebagai *missrepresentation* dan *omission*. Pasal 380 KUHP menetapkan, pertama, terdakwa hanya dapat dihukum menurut pasal ini, apabila ternyata bahwa kabar yang disiarkan itu adalah kabar bohong.

Yang dianggap sebagai kabar bohong, tidak saja memberitahukan suatu kabar yang kosong, akan tetapi juga menceritakan secara tidak betul tentang suatu kejadian, kedua, menaikkan atau menurunkan harga barang-barang dan sebagainya dengan menyiarkan kabar bohong itu hanya dapat dihukum, bahwa penyiaran kabar bohong itu dilakukan dengan maksud untuk menguntungkan diri sendiri atau orang lain.

Ketentuan mengenai penipuan (anti *fraud*) diIndonesia secara umum telah diatur dalam KUHP dan KUH Perdata. Hal ini dapat dilihat dalam Pasal 390 KUHP yang mengatur tentang ketentuan mengenai kabar bohong, menyatakan bahwa “barangsiapa dengan maksud hendak menguntungkan diri sendiri atau orang lain dengan melawan hak menurunkan atau menaikkan harga barang dagangan, bond atau surat berharga, dengan menyiarkan kabar bohong, dihukum penjara selamanya dua tahun delapan bulan”.<sup>202</sup>

Namun ketentuan in tidak efektif untuk memberikan jaminan hukum bagi investor di pasar modal karena tidak memuat pengaturan keterbukaan wajib, dan tidak mengatur secara spesifik tentang penipuan atau perbuatan curang dalam transaksi saham.<sup>203</sup> Sedangkan sanksi bagi direksi menurut UUPT juga diatur secara khusus dalam Pasal 91-93 UUPT. Pemberhentian direksi diatur dalam Pasal 91,

---

<sup>202</sup>R. Soesilo, Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, (Bogor : Penerbit Politeia,1976) h.232

<sup>203</sup>Bismar Nasution, Keterbukaan dalam Pasar Modal, Op.Cit, h. 65

Pasal 92, dan Pasal 93 UUPT. Ada dua macam pemberhentian anggota direksi, yaitu pemberhentian sementara dan pemberhentian (seterusnya). Anggota direksi yang diberhentikan terlebih dahulu diberikan kesempatan untuk membela diri di depan RUPS.<sup>204</sup>

Pemberhentian sementara yang dimaksud dengan pemberhentian untuk sementara waktu. Karena sifatnya sementara, maka pemberhentian itu nantinya dengan keputusan RUPS dapat berakibat anggota direksi bersangkutan dapat bekerja kembali menjalankan tugasnya atau diberhentikan seterusnya.

Mengenai siapa yang berwenang menjatuhkan keputusan pemberhentian sementara, hal ini tidak selalu dilakukan oleh RUPS, tetapi dapat pula dilakukan oleh Komisaris (Pasal 92 ayat (1) UUPT). Menurut penjelasan Pasal 92 ayat (1) UUPT keputusan pemberhentian sementara dilakukan Komisaris untuk kepentingan perseroan tidak dapat ditunggu sampai diadakan RUPS sebab untuk mengadakan RUPS memerlukan waktu pelaksanaannya.

Keputusan yang dilakukan secara cepat ini sebenarnya bertujuan untuk menyelamatkan perseroan dari suatu kerugian akibat tindakan anggota direksi yang dinilai menyimpang menyimpang dari Pasal 85 ayat (1) UUPT. Berhubung tindakan Komisaris tersebut sifatnya sementara, maka harus secepatnya diadakan RUPS. Untuk itu Pasal 92 ayat (4) menetapkan dalam waktu paling lambat 30 hari setelah tanggal pemberhentian sementara harus diadakan RUPS. Di depan RUPS tersebut anggota direksi yang diberhentikan sementara oleh Komisaris dapat mengajukan pembelaan.

Apabila pembelaan itu dapat diterima oleh RUPS, selanjutnya RUPS akan mencabut keputusan pemberhentian sementara. Anggota direksi yang bersangkutan dengan keputusan RUPS yang mencabut pemberhentian sementara, dapat kembali menjalankan kewajibannya seperti semula. Namun sebaliknya, apabila pembelaan anggota Direksi ditolak, maka RUPS mengeluarkan keputusan pemberhentian (seterusnya) kepada yang bersangkutan.

Untuk menyelenggarakan RUPS untuk kepentingan diatas, yang waktunya sudah ditetapkan paling lambat 30 hari setelah tanggal pemberhentian sementara, bukan tidak mungkin akan menemui kendala terutama tidak tercapainya korum yang hadir dalam RUPS.

Khusus mengenai RUPS yang berhubungan dengan pemberhentian anggota direksi untuk sementara, tidak mengikuti prosedur Pasal 73 ayat UUPT, sebab Pasal 92 ayat (7) UUPT dengan tegas mengatur setelah 30 hari tidak pernah diselenggarakan RUPS, berakibat pemberhentian sementara menjadi batal.

---

<sup>204</sup>Gatot Supramono,SH, *Hukum Perseroan Terbatas*, Penerbit Djambatan : Jakarta,2007,h.91

Pemberhentian (seterusnya) Melalui Pasal 91 ayat (1) UUPT organ tertinggi perseroan dapat sewaktu-waktu mengambil tindakan pemberhentian terhadap anggota direksi.

Pemberhentian itu dengan didasarkan alasan yang jelas. Sudah tentu pemberhentian tersebut ada kaitannya dengan kesalahan yang dilakukan oleh anggota direksi yang bersangkutan. Kesalahan anggota direksi tidak terlepas dari ketentuan Pasal 85 ayat (1) UUPT, bahwa yang bersangkutan tidak dapat menjalankan tugasnya dengan itikad baik dan tidak/kurang bertanggung jawab terhadap kepentingan dan usaha perseroan.

Berhubung menyangkut kesalahan di dalam tugasnya, kepada anggota direksi yang akan diberhentikan mempunyai hak untuk membela diri dalam RUPS. Adanya kesempatan untuk membela diri tersebut dimaksudkan sebagai upaya mencegah tindakan sewenang-wenang dari RUPS karena merupakan organ yang mempunyai kekuasaan tertinggi.

Undang-undang tidak menghendaki anggota direksi akan menjadi korban dari kekuasaan yang dimiliki RUPS. Meskipun diberi kesempatan untuk membela diri, tetapi apabila anggota direksi bersangkutan tidak menghadiri RUPS maka RUPS dapat memberhentikan tanpa kehadirannya.<sup>205</sup>

RUPS tidak perlu menunda guna menunggu pembelaan dari anggota direksi yang akan diberhentikan. Tidak hadirnya anggota direksi tersebut dalam RUPS, dianggap yang bersangkutan tidak menggunakan atau melepaskan haknya untuk membela diri.

Berarti secara tidak langsung ia telah mengakui kesalahannya. Dengan demikian RUPS dapat memberikan keputusan pemberhentian kepada anggota direksi yang tidak hadir tersebut. Dengan pemberhentian itu, maka berakhir sudah masa tugas anggota direksi bersangkutan.

### **3.12. PUTUSAN Nomor 84/PUU-IX/2011 Mahkamah Konstitusi Membatalkan pasal 55 dan 56 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik**

Profesi Akuntan Publik dapat saja dipidana jika tidak ada Putusan Mahkamah Konstitusi. Oleh karena dapat dipidana itulah, maka ikatan profesi Akuntan Publik mengajukan gugatan ke Mahkamah Konstitusi dengan Alasan-Alasan Rasional Yang Menjadi Dasar Permohonan. Temuan temuan antara bunyi Undang-Undang Akuntan Publik dan amar putusan mahkamah Konstitusi,

---

<sup>205</sup>Gatot Supramono, Ibid., h.93.



menggambarkan masih adanya kekaburan hukum dan masih bias untuk para pengguna Undang-Undang dan penegak undang-undang.

Menurut para Akuntan Publik, menyatakan Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Akuntan Publik bertentangan dengan beberapa Pasal Undang-Undang Dasar 1945. Pasal 55 huruf a Undang-Undang Akuntan Publik, yang berbunyi: “Akuntan Publik yang: a. melakukan manipulasi, membantu melakukan manipulasi, dan/atau memalsukan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 30 ayat (1) huruf j; dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah)”, bertentangan dengan Pasal 28 huruf D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945, karena menimbulkan ketidakpastian hukum.

Hal tersebut didasarkan pada alasan-alasan sebagaimana diterangkan berikut ini. Pertama, Pasal 55 huruf a Undang-Undang a quo memuat kata “manipulasi” yang maknanya kabur (*obscur*) karena perbuatan manipulasi tidak dikenal dalam rumusan dasar KUHP sebagai ketentuan pokok dalam hukum pidana. Perbuatan pidana terkait surat yang diatur dalam KUHP adalah pemalsuan surat. Namun demikian ternyata dalam Pasal 55 huruf a Undang-Undang a quo pemalsuan surat pun digunakan secara bersama-sama dalam satu frasa dengan manipulasi yang artinya kedua istilah tersebut seharusnya mempunyai makna yang berbeda.

Pengertian manipulasi dapat ditemukan dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia yang bermakna (1) tindakan untuk mengerjakan sesuatu dengan tangan; (2) perbuatan curang (dengan cara mencari kelemahan peraturan dan sebagainya). Di dalam kamus Sosiologi Antropologi, manipulasi dimaknai sebagai upaya kelompok atau perseorangan untuk mempengaruhi perilaku, sikap, dan pendapat orang lain tanpa orang itu menyadarinya<sup>206</sup>.

Di dalam praktik profesi akuntan publik, manipulasi dalam audit justru dimaknai sebagai hal yang positif. Dalam audit digunakan istilah “*data manipulating*” atau “*data manipulation*” yang bermakna seorang investigator atau auditor menganalisis data yang tersimpan dalam bermacam-macam media penyimpanan data untuk menemukan sesuatu yang dicarinya.<sup>207</sup>

Dengan demikian istilah “manipulasi” telah nyata-nyata menimbulkan ambiguitas maupun multitafsir ketika dihadapkan kepada suatu perbuatan yang disangkakan manipulasi. Ketidakjelasan makna kata manipulasi ini mengakibatkan ketidakpastian hukum yang bertentangan dengan jaminan hak atas kepastian hukum

---

<sup>206</sup>M. Dahlan Yacub Al Barry, *Kamus Sosiologi Antropologi*, Indah Surabaya, 2001, h. 197

<sup>207</sup>Theodorus M. Tuanakotta, *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*, Penerbit Salemba Empat, 2010, Jakarta, h. 484

yang adil sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 huruf D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945. Kriminalisasi seharusnya mempertimbangkan secara mendalam mengenai perbuatan apa yang sepatutnya dipidana; syarat apa yang seharusnya dipenuhi untuk mempersalahkan/mempertanggung jawabkan seseorang yang melakukan perbuatan itu; dan sanksi (pidana) apa yang sepatutnya dikenakan kepada orang itu.

Kriminalisasi dalam Pasal 55 huruf a Undang-Undang a quo memperlihatkan ketidakjelian dalam menimbang dan mengukur antara perbuatan dengan pertanggung-jawaban pidana yang harus diemban. Hal ini terlihat dengan tidak dipertimbangkannya:

- 1) Peran masing-masing subjek hukum antara orang yang melakukan tindak pidana dengan orang yang hanya memberi bantuan. Pasal 55 huruf a Undang-Undang a quo yang tidak membedakan ancaman hukuman bagi pelaku petindak (pleger) dengan yang melakukan pembantuan (medeplichtigheid) tidak harmonis dan berseberangan dengan ketentuan Pasal 55 dan Pasal 56 KUHP. Rumusan yang membantu disamakan dengan pelaku adalah bertentangan dengan ketentuan Pasal 56 KUHP yang seharusnya ancaman pidananya dikurangi sepertiga, namun jika disamakan dengan penyertaan tidak perlu dirumuskan karena setiap perbuatan pidana yang dilakukan lebih dari seorang dengan kualifikasi sama pelaku sudah diatur dalam ketentuan Pasal 55 KUHP sebagai penyertaan. Sedangkan pihak yang menyuruh justru tidak diatur dalam Pasal 55 huruf a Undang-Undang a quo. Dengan demikian Penormaan Pasal 55 huruf a Undang-Undang a quo bertentangan dengan asas-asas hukum pidana yang selalu mempertimbangkan kesalahan faktual (*factual wrongdoer*) dari masing-masing petindak.
- 2) Keseimbangan perbuatan masing-masing petindak dengan akibat yang ditimbulkan. Dalam Pasal 55 huruf a Undang-Undang a quo yang memosisikan orang yang melakukan dan membantu melakukan dengan ancaman pidana yang sama bertentangan dengan asas setiap orang hanya dipertanggungjawabkan terhadap apa yang telah dilakukan. Apalagi delik dalam Pasal 55 huruf a ini merupakan delik formil yang mengatur perbuatan-perbuatan yang dilarang, bukan delik materiil yang melarang akibat dari perbuatan yang dilakukan.<sup>208</sup>
- 3) Tidak dipertimbangkan unsur kesalahan (*mens rea*) dari diri petindak sebagai unsur yang menjadi alas seorang akuntan publik dapat

---

<sup>208</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

dipertanggungjawabkan dalam hukum pidana menyebabkan kerancuan konsep dalam hukum pidana di Indonesia yang membedakan antara perbuatan (*actus reus*) dengan orang yang dipertanggungjawabkan. Terkait dengan ancaman pidana paling lama 5 tahun dan denda paling banyak Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah), ancaman pidana tersebut seharusnya menjaga kesetaraan antara perlindungan masyarakat, kejujuran, keadilan prosedural, dan substantif. Dengan ancaman pidana yang tinggi maka tidak ada kesetaraan antara perlindungan masyarakat, kejujuran, keadilan prosedural, dan substantif.

Akuntan publik akan dalam posisi sub ordinat dan minor akibat kurang adanya perlindungan bagi pelaksanaan profesinya mengingat ancaman hukum yang tinggi. Jika pun benar maksud perumusan Pasal 55 huruf a Undang-Undang Akuntan Publik adalah untuk melindungi kepentingan masyarakat dari kemungkinan pemalsuan atau penipuan yang dilakukan oleh Akuntan, kepentingan masyarakat tersebut telah cukup terlindungi oleh ketentuan KUHP (delik pemalsuan atau pun penipuan), sehingga oleh karenanya ketentuan Pasal 55 huruf a Undang-Undang a quo adalah ketentuan yang berlebihan bahkan fantastis. Dengan demikian Pasal 55 huruf a Undang-Undang a quo menimbulkan ketidakpastian dalam hukum dan bertentangan dengan prinsip *lex certa* yang menjadi prinsip dasar dalam hukum pidana.<sup>209</sup>

Ini bermakna pelanggaran atau bertentangan dengan Pasal 28 huruf D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945 khususnya anak kalimat “kepastian hukum yang adil”. a.2. Pasal 55 huruf a Undang-Undang Akuntan Publik bertentangan dengan Pasal 28 huruf G ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945, karena Pasal a quo telah menciptakan rasa tidak aman atau ketakutan yang amat sangat sehingga para Akuntan Publik merasa tidak bebas menjalankan profesinya untuk berbuat atau tidak berbuat.

Kegiatan audit yang dilakukan oleh Akuntan Publik sangat berhubungan erat dengan penggunaan komputer dimana proses manipulasi data pasti dilakukan, mengingat sifat dan cara kerja program komputer yang terkait dengan proses audit. Dalam bidang komputer, manipulasi data diartikan berupa kegiatan membangkitkan data baru ataupun menurunkan data baru dari data yang sudah ada. Dalam kegiatan tersebut dilakukan pengolahan data dengan melakukan tambah, kurang atau memasukkan data tertentu dalam program komputer untuk kepentingan pengolahan data itu sendiri.

---

<sup>209</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

Jika pengertian manipulasi data dalam Undang-Undang Akuntan Publik a quo diterapkan terhadap pekerjaan profesi akuntan maka seorang auditor dapat saja dituduh melakukan manipulasi data karena menggunakan program komputer untuk mengolah data. Hal inilah yang sesungguhnya membuat seorang Akuntan Publik berada dalam situasi yang terancam ketika melakukan pekerjaannya meskipun hal tersebut telah dilakukan dengan benar. Akuntan Publik dapat dituduh melakukan manipulasi data meskipun yang dilakukan mengikuti program komputer yang merupakan alat kerjanya.<sup>210</sup>

Dengan demikian istilah “manipulasi” yang berkonsekuensi pada pemidanaan telah menciptakan rasa tidak aman atau ketakutan yang amat sangat sehingga para Akuntan Publik merasa tidak bebas menjalankan profesinya untuk berbuat atau tidak berbuat sebagaimana dijamin dalam Pasal 28 huruf G ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945.

Akuntan Publik, yang dengan sengaja melakukan manipulasi, memalsukan, dan/atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan oleh pihak yang berwenang dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah)”. bertentangan dengan Pasal 28 huruf D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945, karena menimbulkan ketidakpastian hukum.<sup>211</sup>

Hal tersebut jelas bertentangan dengan Undang-Undang Dasar 1945 didasarkan pada alasan-alasan berikut ini.

1. Frasa “manipulasi” maknanya tidak jelas dalam hukum pidana sehingga dapat menimbulkan ambiguitas maupun multitafsir ketika dihadapkan kepada suatu perbuatan yang disangkakan sebagaimana argumentasi Akuntan Publik terkait dengan Pasal 55 huruf a Undang-Undang Akuntan Publik.
2. Frasa “menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja” menimbulkan multitafsir karena bentuk dan proses penyusunan kertas kerja sangat bervariasi karena standar pembentukannya (SPAP) hanya bersifat pokok-pokok saja dan penuh dengan *profesional judgment*. Selain itu kertas kerja untuk jasa audit, jasa *review*, dan jasa lainnya sebagai bentuk jasa akuntan publik berbeda-beda kedalaman penyusunannya. Kertas kerja untuk jasa audit harus disusun untuk memperoleh *reasonable assurance* (keyakinan memadai), kertas

---

<sup>210</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

<sup>211</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

kerja untuk jasa review untuk memperoleh limited assurance (keyakinan yang lebih rendah dari reasonable assurance), dan kertas kerja untuk jasa lainnya disusun untuk memperoleh very limited assurance (keyakinan yang lebih rendah dari limited assurance). Dengan demikian menjadikan penyusunan kertas sebagai perbuatan yang dipidana sangat sulit diukur unsur perbuatannya.

3. Frasa “sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan” maknanya kabur/*obscure*. Makna “tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya” tidak memiliki standar yang jelas dan pasti atau sangat subjektif (tergantung “selera” pemeriksa).
4. Frasa “pemeriksaan oleh pihak yang berwenang” maknanya tidak jelas karena dalam penjelasan disebutkan pihak yang berwenang antara lain adalah Menteri, kepolisian, kejaksaan, dan pengadilan. Mengingat kepolisian, kejaksaan, dan pengadilan tidak mempunyai kualifikasi dan kepentingan untuk memeriksa kualitas kertas kerja.<sup>212</sup>

Pasal 55 huruf b Undang-Undang Akuntan Publik bertentangan dengan Pasal 28 huruf G ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945, karena Pasal a quo telah menciptakan rasa tidak aman atau ketakutan yang amat sangat sehingga para Akuntan Publik merasa tidak bebas menjalankan profesinya untuk berbuat atau tidak berbuat. Hal tersebut didasarkan pada alasan-alasan sebagaimana diterangkan berikut ini :

1. Pasal 55 huruf b Undang-Undang a quo yang menyebutkan dengan sengaja melakukan manipulasi, memalsukan, dan/atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja adalah berlebihan mengingat sifat kertas kerja itu sendiri yang bukan merupakan dokumen final. Dengan kata lain karakteristik produk pekerjaan Akuntan Publik adalah suatu opini atau pendapat akuntan publik terhadap suatu laporan keuangan atau informasi keuangan, opini merupakan sebuah bentuk keyakinan memadai (*reasonable assurance*) dan bukan merupakan suatu pernyataan kebenaran absolut atas laporan keuangan atau informasi keuangan.

Dengan kata lain opini atau pendapat dari Akuntan Publik merupakan sebuah professional judgment bukan merupakan legal binding sehingga tidak sepatutnya dilakukan upaya kriminalisasi, apalagi kertas kerjanya. Masalah kriminalisasi dan dekriminalisasi atas suatu perbuatan haruslah sesuai dengan politik kriminal yang dianut oleh

---

<sup>212</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

bangsa Indonesia, yaitu apakah perbuatan tersebut bertentang dengan nilai-nilai fundamental yang berlaku dalam masyarakat dan oleh masyarakat dianggap patut atau tidak patut dihukum dalam rangka menyelenggarakan kesejahteraan masyarakat. Penilaian tercelanya suatu perbuatan sebagai unsur sifat melawan hukum haruslah dinilai dalam pandangan yang objektif, dalam artian apakah perbuatan yang dikriminalisasi dan dianggap melawan hukum tersebut juga merupakan perbuatan yang dicela oleh masyarakat, khususnya orang yang bergelut dalam bidang atau profesi akuntan publik.<sup>213</sup>

Ini bermakna ada over kriminalisasi terhadap beberapa perbuatan khususnya dalam Pasal 55 huruf b Undang-Undang a quo, karena kami beranggapan bahwa "... data atau catatan pada kertas kerja atau ... kertas kerja...", nyata merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari profesi ini dan pelanggaran berupa menghilangkan atau tidak membuat bukanlah suatu sifat melawan hukum dalam hukum pidana (*wederrechtelijkheid*) melainkan pelanggaran administrasi atau sebanyak-banyaknya hanya perbuatan melawan hukum dalam hukum perdata (*onrechtmatigdaad*). Jika dimaksudkan terkait dengan pemalsuan surat maka Undang-Undang Akuntan Publik ini sebagai *lex specialis* justru lebih ringan dari aturan pokoknya, namun jika memang dimaksudkan sebagai sarana pembinaan maka justru aturan ini sangat terasa memberatkan bagi profesi akuntan publik sebagai profesi yang sangat menjunjung tinggi kehormatan etika profesi, karena pelanggaran terhadap etika profesi adalah perbuatan yang sangat tercela secara etis walau tanpa sanksi hukum (pidana).<sup>214</sup>

2. Pembentukan hukum yang mengatur profesi Akuntan Publik semestinya bersumber pada hukum kebiasaan yang berlaku dalam praktik profesi Akuntan Publik. Oleh karena itu, frasa dalam Pasal 55 huruf b, "... menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja...", nyata-nyata merupakan perbuatan etik administratif yang melanggar Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP).

Dengan demikian penyelesaian atau sanksi etik dan administratif lebih tepat sehingga tidak semestinya, berlebihan dan demonstratif. Dalam pendapat para Akuntan Publik, pembentuk Undang-Undang tidak mempertimbangkan perilaku yang terdapat dalam Pasal 55 huruf b Undang-Undang a quo merupakan ranah *private ethics* dan bukan ranah publik. Belum lagi adanya frasa "...tidak dapat digunakan sebagaimana

---

<sup>213</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

<sup>214</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

mestinya...” dalam Pasal 55 huruf b Undang-Undang a quo, mempunyai makna yang tidak jelas (*obscur libel*) karena ukuran tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya sangat multi interpretatif.<sup>215</sup>

Seharusnya, pembentuk Undang-Undang merumuskan secara jelas dan rinci (*asas lex certa atau bestimtheitsgebot*) mengenai perbuatan yang akhirnya dikenakan sanksi pidana. Pembuat Undang-Undang juga harus mendefinisikan dengan jelas tanpa samar-samar (*nullum crimen sine lege stricta*), sehingga tidak ada perumusan yang ambigu dan kabur mengenai perbuatan yang dilarang dan diberikan sanksi. Perumusan yang tidak jelas atau terlalu rumit hanya akan memunculkan ketidakpastian hukum.

Ide dasar pengaturan profesi akuntan yang seharusnya merupakan gagasan penguatan profesi yang bersifat mendasar, yang dijadikan patokan atau orientasi sudut pandang menjadi tereduksi dengan adanya kriminalisasi dalam Pasal 55 huruf b yang menimbulkan rasa takut dalam profesi akuntan. Padahal seharusnya dalam sebuah peraturan seharusnya merupakan konstruksi pikir (*ide*) yang mengarahkan hukum kepada cita-cita yang diinginkan profesi yang bersangkutan in casu profesi akuntan publik. Pasal 55 huruf b a quo bertentangan dengan semangat jaminan dan pemeliharaan kebebasan berprofesi sebagai salah satu esensi mendasar dalam konstitusi. Hal tersebut tampak jelas dalam perdebatan Amandemen Undang-Undang Dasar dalam Rapat ke-3 PAH I BP MPR, 6 Desember 1999. (Lihat Naskah Komprehensif Perubahan Undang-Undang Dasar 1945 Buku VIII, Sekjend dan Kepaniteraan MK, hal.133),<sup>216</sup>

3. Ancaman pidana tidak boleh digunakan apabila hasil sampingan yang ditimbulkan lebih merugikan dibandingkan dengan perbuatan yang akan dikriminalisasi. Dengan kata lain, ancaman pidana tidak boleh dipakai untuk mencapai suatu tujuan yang pada dasarnya dapat dicapai dengan cara lain yang sama efektifnya dengan penderitaan dan kerugian yang lebih sedikit.

Ancaman pidana seharusnya mempertimbangkan keserasian antara hukum dan kompetensi dalam profesi. Dalam hal ini profesionalitas akuntan terancam akibat ketakutan terhadap sanksi sehingga kompetensinya pun akan turun.<sup>217</sup>

---

<sup>215</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

<sup>216</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

<sup>217</sup>Barda Nawawi, Kebijakan Legislatif: h. 45

Penggunaan hukum pidana harus memperhatikan tujuan pembangunan nasional, yaitu mewujudkan masyarakat adil makmur yang merata materiil dan spirituil berdasarkan Pancasila, sehubungan dengan ini maka (penggunaan) hukum pidana bertujuan untuk menanggulangi kejahatan dan mengadakan pengugeran terhadap tindakan penanggulangan itu sendiri, demi kesejahteraan dan pengayoman masyarakat.<sup>218</sup>

Apabila akuntan publik merasa terancam dan tidak dapat menjalankan profesinya secara independen maka bukan penanggulangan kejahatan yang terjadi, tetapi tujuan pembangunan nasional yaitu mewujudkan masyarakat adil makmur yang merata materiil dan spirituil berdasarkan Pancasila yang juga terhambat. Ketentuan Pasal 55 huruf b a quo secara nyata-nyata mengkualifisir profesi Akuntan Publik sebagai profesi yang jahat. Kriminalisasi terhadap profesi ini merupakan masalah besar dan merupakan upaya mengintervensi standar profesi dan profesionalisme sebagai suatu bentuk perilaku jahat.

Bentuk kriminalisasi ini dalam pandangan para Akuntan Publik salah alamat karena yang dapat dikriminalisasi adalah penyalahgunaan profesi yang merupakan bentuk antisipatif terhadap sikap jahat pada perilaku individual secara pribadi yang kebetulan menyandang profesi tertentu. Dengan demikian, perbuatan yang lebih tepat disebut pelanggaran etika sehingga tidak seharusnya diancam sanksi pidana, melainkan cukup sanksi administratif dan sanksi profesi saja.

Kertas kerja merupakan media bantu akuntan publik untuk menyusun laporan atau opini sebagai hasil kerja jasa yang diberikan. Dengan demikian yang paling mengetahui standar penyusunan kertas kerja yang benar (tidak manipulatif, asli dan lengkap) adalah profesi akuntan publik itu sendiri. Ranah kompetensi profesi (etik) ini apabila dibawa ke ranah hukum pidana akan menumbulkan ketidakpastian hukum yang adil.<sup>219</sup>

Aparat penegak hukum dikhawatirkan akan menerapkan hukum secara semena mena (sewenang-wewenang) berdasarkan persangkaannya. Tentunya dibutuhkan keahlian khusus untuk menduga suatu kertas kerja palsu, manipulatif, atau tidak sempurna.

Barda Nawawi dalam buku Kebijakan Legislatif mengatakan bahwa penggunaan hukum pidana harus pula memperhatikan kapasitas atau kemampuan daya kerja dari badan-badan penegak hukum, yaitu jangan sampai ada kelampauan beban tugas (*overbelasting*). Sebagaimana profesi yang lain yaitu dokter dibentuk Majelis Kehormatan Disiplin Kedokteran Indonesia untuk menegakkan disiplin dokter dan dokter gigi, Majelis Pengawas yang berwenang menetapkan dan

---

<sup>218</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

<sup>219</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011



menegakkan Kode Etik Notaris, dan Dewan Kehormatan yang berwenang menegakkan Kode Etik Advokat.

Dengan demikian prosedurnya apabila terjadi dugaan pelanggaran terkait dengan kode etik maupun standar kerja maka lembaga-lembaga tersebut yang akan memeriksanya dari sisi etik. Apabila secara etik dinyatakan bersalah dan terdapat unsur pidana di dalamnya, baru kemudian penyidik menjalankan tugasnya. Hal ini yang tidak ada di dalam Undang-Undang a quo. Keberadaan Komite Profesi Akuntan Publik dalam Undang-Undang a quo tidak lebihnya hanya sebagai lembaga pemberi pertimbangan (Pasal 46 ayat (2) Undang-Undang a quo).<sup>220</sup> Dalam hal ini tampak bahwa politik hukum pengaturan profesi akuntan publik tidak berangkat dari nilai penghormatan atas profesi, namun lebih pada pengaturan profesi agar tunduk pada pemerintah.

Profesi Akuntan Publik sangat mengutamakan kepercayaan pengguna jasa, penggunaan sarana penal seperti yang terdapat dalam Pasal 55 Undang-Undang a quo akan mengancam kelangsungan pelayanan jasa asuransi yang dilakukan oleh Akuntan Publik atau Kantor Akuntan Publik. Akuntan Publik berkeyakinan bahwa apabila suatu saat terjadi proses penyidikan yang disertai penahanan terhadap seorang Akuntan Publik maka keberlangsungan usaha akuntan publik tersebut akan ditinggalkan pengguna jasa walaupun nantinya dalam persidangan bisa dinyatakan tidak bersalah. Untuk lebih menyakinkan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi, bahwa permohonan para Akuntan Publik bukanlah semata-mata didasarkan pada perspektif subjektif dan apriori, melainkan di dasarkan atas pertimbangan rasional objektif dan demi kepentingan banyak orang termasuk rekan sejawat (profesi akuntan publik) yang mengalami keresahan akibat munculnya Undang-Undang a quo.

Maka ada baiknya para Akuntan Publik kutipkan juga pendapat Tia Adityasih, CPA (Ketua Institute Akuntan Publik Indonesia) tanggal 3 Oktober 2011 dalam sebuah acara FGD Undang-Undang Akuntan Publik sebagai berikut: ”.....Dampak Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, tentang Akuntan Publik adalah munculnya perasaan tertekan, stres, dan khawatir bila teringat beratnya sanksi yang diancamkan, khususnya pelanggaran seharusnya ditangani secara etik terlebih dahulu, ternyata langsung diancam sanksi pidana 5 (lima) tahun, serta denda yang bisa mengakibatkan kantor gulung tikar”.<sup>221</sup>

Perkara yang pernah terjadi adalah adanya gugatan Drs. Lauddin Purba seorang akuntan publik terhadap Menteri Keuangan Republik Indonesia akibat adanya Keputusan Menteri Keuangan Nomor 126/KM.1/2009 tentang Pembekuan

---

<sup>220</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

<sup>221</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

Izin Akuntan Publik Drs Lauddin Purba. Berdasarkan Putusan Pengadilan Tata Usaha Negara Jakarta Nomor 67/G/2010/PTUN-JKT gugatan Penggugat dikabulkan dan Keputusan Tergugat dinyatakan batal.

Namun demikian karena profesi akuntan publik merupakan profesi yang bertumpu pada kepercayaan/opini maka meskipun menang gugatan PTUN nya, klien sudah meninggalkannya dan kontrak yang sedang ditangani juga diputus secara sepihak. Dalam konteks kasus hukum yang demikian ini maka ketentuan Pasal 55 khususnya huruf b yang berisi ancaman pidana akan lebih mendekonstruksi lagi profesi ini mengingat penderitaan yang ditimbulkan tidak hanya materiil namun juga psikis dan fisik.<sup>222</sup>

Disinilah harga sebuah kepercayaan sehingga apabila profesi Akuntan Publik selalu dihadapkan dengan hukum pidana maka profesi ini akan menjadi sangat rentan dan orang pun akan enggan menjadi Akuntan Publik. Kondisi demikian akan memperunyam profil jumlah Akuntan Publik di Indonesia yang sangat jauh ketinggalan dari negara-negara lainnya di Asean. Apalagi pada tahun 2015 Indonesia akan menghadapi liberalisasi jasa termasuk jasa akuntan publik untuk kawasan ASEAN (*ASEAN Economic Community*).

Berdasarkan data PPAJP, BPS, dan IAPI tahun 2011 jumlah akuntan publik di Indonesia sejumlah 1.444 orang untuk kurang lebih 234 juta penduduk. Sedangkan di Singapura sebanyak 15.120 akuntan publik untuk kurang lebih 5 juta penduduk, di Philipina sebanyak 15.020 akuntan publik untuk kurang lebih 88 juta penduduk, di Thailand sebanyak 6.070 akuntan publik untuk kurang lebih 66 juta penduduk, di Malaysia sebanyak 2.460 akuntan publik untuk kurang lebih 25 juta penduduk, di Vietnam sebanyak 1.500 akuntan publik untuk kurang lebih 85 juta penduduk. Data tersebut sudah dipaparkan IAPI pada tanggal 24 Agustus 2010 dihadapan Komisi XI DPR.<sup>223</sup>

Pasal 55 huruf b Undang-Undang Akuntan Publik bertentangan dengan Pasal 28I ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945, karena Pasal a quo telah mencipatakan diskriminasi profesi akuntan publik dengan profesi lainnya yang berkaitan dengan pemeriksaan keuangan dan penyajian data. Terhadap profesi wartawan berdasarkan Undang-Undang Nomor 40 Tahun 1999, tentang Pers, tidak memberikan ketentuan pidana bahkan memberikan ancaman pidana bagi orang yang menghalang halangi kerja wartawan.

Profesi notaris berdasarkan Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2004, tentang Jabatan Notaris, diberi mekanisme internal dalam menyelesaikan pelanggaran profesi dan ada ketentuan yang menghalangi penyidik untuk secara langsung

---

<sup>222</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

<sup>223</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

menyidik (menyita) akta. Sedangkan untuk profesi pemeriksa di BPK berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006, tentang Badan Pemeriksa Keuangan, ketentuan pidana tidak terkait dengan mekanisme kerja pemeriksa (auditor) yang dituangkan dalam kertas kerjanya, tetapi lebih kepada pemidanaan atas penyalahgunaan kewenangan (bukan kriminalisasi profesi tetapi kriminalisasi penyalahgunaan profesi).

Pasal 56 Undang-Undang Akuntan Publik yang berbunyi: “Pihak Terasosiasi yang melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 55 dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah)” bertentangan dengan Pasal 28G ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945, karena Pasal a quo telah menciptakan rasa tidak aman atau ketakutan yang amat sangat sehingga Akuntan Publik dan mitra kerjanya merasa tidak bebas menjalankan pekerjaannya untuk berbuat atau tidak berbuat.<sup>224</sup>

Mitra kerja Akuntan Publik sebagai pihak mendukung profesi Akuntan Publik untuk melakukan pelayanan jasa asuransi bagi 29 masyarakat merasa tidak tenang dalam bekerja akibat munculnya perasaan cemas di dalam menjalankan pekerjaannya. Peran mitra Akuntan Publik pada prinsipnya adalah pendukung pekerjaan akuntan publik sehingga keputusan akhir (*final decision*) atas suatu hasil pekerjaan berada pada akuntan publik.

Dengan demikian apabila ancaman hukuman pidana yang “membabi buta” diterapkan pada Akuntan Publik dan akhirnya juga secara “membabi buta” diterapkan sama terhadap mitra Akuntan Publik maka ketentuan yang demikian ini juga tidak wajar atau “naif”. Mitra Akuntan Publik berpendapat Pasal 56 Undang-Undang a quo nyata-nyata keliru memberikan subjek yang menjadi *addressaat norm* dari tindak pidana yang dirumuskan. Akuntan Publik berpendapat bahwa Undang-Undang a quo mengatur mengenai norma-norma yang terkait dengan Akuntan Publik sesuai dengan nomenklatur Undang-Undang a quo, sehingga tidak tepat apabila pihak terasosiasi yang dalam Pasal 1 angka 9 disebutkan “Pihak Terasosiasi adalah Rekan KAP yang tidak menandatangani laporan pemberian jasa, Pegawai yang terlibat dalam pemberian jasa, atau pihak lain yang terlibat langsung dalam pemberian jasa”, sebagai subjek hukum dalam Undang-Undang Akuntan Publik.<sup>225</sup>

Politik hukum pemidanaan yang digunakan dalam ketentuan Pasal 56 Undang-Undang a quo lebih pada penggunaan sarana hukum pidana secara emosional sebagai pembalasan semata-mata. Khususnya terhadap perbuatan sebagaimana diatur pada Pasal 55 huruf b Undang-Undang a quo yang dikenakan

---

<sup>224</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

<sup>225</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

pula pada pihak terasosiasi sangat tidak tepat karena memidana perbuatan yang tidak jelas korban atau kerugiannya. Selain itu, perumusan norma hukum primer dan norma hukum sekunder dalam Pasal 56 Undang-Undang a quo (norma sekunder) secara serta merta merujuk Pasal 55 Undang-Undang a quo (norma primer) mengakibatkan kekaburan makna (obscur libel).

Frasa yang digunakan dalam Pasal 56 Undang-Undang a quo menyebutkan: Pihak Terasosiasi yang melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 55. Sedangkan di Pasal 55 perbuatan-perbuatannya sangat terkait dengan kewenangan eksklusif akuntan publik, bukan Pihak Terasosiasi.<sup>226</sup>

Dengan demikian karakteristik perbuatannya sangat berbeda dan seharusnya perbuatan yang dilarang atau dikategorikan sebagai tindak pidana bagi Pihak terasosiasi dirumuskan tersendiri. Dengan adanya ancaman pidana bagi Pihak Terasosiasi sebagaimana diatur Pasal 56 Undang-Undang a quo sama dengan ancaman pidana bagi Akuntan Publik sebagaimana diatur dalam Pasal 55 Undang-Undang a quo maka bertentangan dengan rasa keadilan mitra Akuntan Publik karena dari sisi tanggung jawab atas suatu perbuatan yang terkait dengan pemberian jasa asuransi, posisi pihak terasosiasi sub ordinasi dari akuntan publik. Dengan demikian sungguh tidak adil apabila ancaman pidananya disamakan.

Pasal 55 dan 56 Undang-Undang Akuntan Publik bertentangan dengan Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945. Pasal a quo telah menimbulkan pembatasan untuk memperoleh manfaat dari ilmu pengetahuan di bidang akuntansi dan auditing serta keuangan demi meningkatkan kualitas hidup akuntan publik sebagaimana dijamin Pasal 28 huruf C ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945. Hal ini diakibatkan ketentuan pidana dalam Pasal a quo sangat represif yang mengakibatkan seorang akuntan takut mengembangkan dirinya sebagai akuntan publik sehingga tidak dapat memperoleh manfaat dari ilmu pengetahuan di bidang akuntansi.<sup>227</sup>

Seharusnya mengingat akuntan publik merupakan suatu profesi maka mengedepankan prinsip *self regulatory system* sebagai perangkat hukum. *Self regulatory system* merupakan keniscayaan dalam masyarakat profesi karena ketaatan profesi terhadap aturan hukum yang berlaku bukan hanya karena semata-mata terdapat hukum negara saja melainkan juga karena ada wujud aturan internal yang manifes dalam standar dan etika profesi.

Dalam Pasal 28 huruf C ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945 yang menyatakan “Setiap orang berhak untuk memajukan dirinya dalam memperjuangkan haknya secara kolektif untuk membangun masyarakat, bangsa dan negaranya”. Frasa

---

<sup>226</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

<sup>227</sup>Risalah Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011

”memperjuangkan haknya secara kolektif” dapat dimaknai bahwa konstitusi menjamin kebebasan dan hak kolektif masyarakat profesi untuk membangun bangsa.

Pasal 55 dan Pasal 56 UU a quo menghambat hak profesi Akuntan Publik dalam membangun masyarakat dengan menebarkan ancaman kriminalisasi tanpa mengakui dan menghormati ranah etik profesi sebagaimana diatur dalam *self regulation* (standar profesional akuntan publik).

Bahwa berdasarkan seluruh argumentasi-argumentasi yang telah dikemukakan di atas oleh para Akuntan Publik, pencantuman sanksi pidana sebagaimana ditentukan oleh Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang a quo dalam perspektif hukum pidana yang humanistik adalah tidak tepat dan irrasional.

Hal demikian ini dapat kita simak dari pendapat pakar hukum pidana Muladi dan Barda Nawawi Arif, menegaskan:

1. Jangan menggunakan hukum pidana dengan secara emosional untuk melakukan pembalasan semata-mata;
2. Hukum pidana hendaknya jangan digunakan untuk memidana perbuatan yang tidak jelas korban atau kerugiannya;
3. Hukum pidana jangan dipakai guna mencapai suatu tujuan yang pada dasarnya dapat dicapai dengan cara lain yang sama efektifnya dengan penderitaan dan kerugian yang lebih sedikit;
4. Jangan menggunakan hukum pidana apabila kerugian yang ditimbulkan oleh pembedaan akan lebih besar daripada kerugian yang diakibatkan oleh tindak pidana yang akan dirumuskan;
5. Hukum pidana jangan digunakan apabila hasil sampingan (*side effect*) yang ditimbulkan lebih merugikan dibanding dengan perbuatan yang akan dikriminalisasikan;
6. Jangan menggunakan hukum pidana, apabila tidak dibandingkan oleh masyarakat secara kuat;
7. Jangan menggunakan hukum pidana, apabila penggunaannya tidak dapat efektif (*unenforceable*);
8. Hukum pidana harus *uniform, unvarying, dan universalistic*; Hukum pidana harus rasional;
9. Hukum pidana harus menjaga keserasian antara *order, legitimation and competence*;
10. Hukum pidana harus menjaga keselarasan antara *social defence, procedural fairness and substantive justice*;
11. Hukum pidana harus menjaga keserasian antara moralitas komunal, moralitas kelembagaan dan moralitas sipil; Penggunaan hukum pidana harus memperhatikan korban kejahatan;

12. Dalam hal-hal tertentu hukum pidana harus mempertimbangkan secara khusus skala prioritas kepentingan pengaturan;
13. Penggunaan hukum pidana sebagai sarana represif harus didayagunakan secara serentak dengan sarana pencegahan yang bersifat *non-penal (prevention without punishment)*;<sup>228</sup>
14. Penggunaan hukum pidana sebaiknya diarahkan pula untuk meredam faktor kriminogen yang menjadi kausa utama tindak pidana.<sup>229</sup>

Mencermati doktrin dan sekaligus rambu-rambu penggunaan hukum pidana dari pakar hukum pidana di atas, komentar Akuntan Publik sungguh luar biasa arif dan bijaksana. Berdasarkan uraian tadi, para Akuntan Publik, memberanikan diri untuk berandai-andai, yaitu andai saja pembentuk Undang-Undang a quo telah membaca advis profesor hukum pidana tersebut, maka pasal-pasal yang berisi sanksi pidana yang tidak rasional itu niscaya tidak akan terjadi.

Bahwa berdasarkan uraian dan alasan yang telah dikemukakan di atas, maka kehadiran Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang a quo tidak saja merugikan kepentingan dan hak konstitusional Akuntan Publik di dalam memperoleh pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil; dan juga hak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu dalam menjalankan profesi sebagai akuntan publik dan pihak terasosiasi.

Oleh karena itu para Akuntan Publik berpendapat bahwa Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang a quo telah bertentangan dengan hak konstitusional Akuntan Publik yang dijamin Undang-Undang Dasar 1945, maka seharusnya MK menyatakan pasal-pasal a quo tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat.

Amar Putusan Mahkamah Konstitusi menyatakan bahwa:

1. Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, tentang Akuntan Publik (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5215) bertentangan secara bersyarat dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (*conditionally unconstitutional*) yakni inkonstitusional sepanjang kata “manipulasi” dalam Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tidak dimaknai “sebagai perbuatan yang didasari oleh niat jahat untuk mencari keuntungan bagi dirinya ataupun pihak lain secara melawan hukum berdasarkan alat bukti permulaan yang cukup”;

---

<sup>228</sup>Muladi dan Barda Nawawi Arif, *Bunga Rampai Hukum Pidana* h.73

<sup>229</sup>Tongat, SH, MHum, *Pidana Seumur Hidup dalam Sistem Hukum Pidana di Indonesia*, UMM press, Malang, 2004, h. 31-32

### 3.13 Urgensi Kode Etik Akuntan Publik

Dengan Putusan MK Nomor 84 Tahun 2011, membuka mata, urgensi Kode Etik Akuntan dapat diberdayakan, dan dioptimalkan. Di tengah dunia persaingan bisnis global dengan realitas yang sangat kompleks sekarang ini, banyak faktor yang perlu dijaga dan dilakukan para pelaku bisnis. Manajemen usaha memerlukan beberapa kompetensi pengembangan skill yang simultan, penguasaan ilmu pengetahuan dan teknologi, pengelolaan organisasi yang dinamis, pengakomodasian aspek-aspek sosial kultural serta beberapa kebijakan lainnya. Salah satu hal yang menarik dalam perkembangan bisnis mutakhir menunjukkan suatu aspek kebutuhan yang harus diterapkan para pelaku bisnis untuk menjaga bisnis tetap langgeng.

Keadilan memberikan kesempatan yang sama bagi semua aktor untuk menjalankan bisnisnya termasuk Profesi Akuntan yang berada di wilayah subsistem bisnis ekonomi yang memerlukan etika guna mengarah pada praktik yang adil dan bertanggungjawab. Salah satu bidang keahlian dalam profesi akuntansi yang sangat rentan terhadap penyalahgunaan adalah akuntan publik. Akuntan publik adalah profesi independen yang memberikan jasa *assurance* dan *non-assurance*.

Suatu tingkatan keyakinan tertentu kepada klien. terdiri dari penugasan atau jasa atestasi (antara lain jasa audit, review, jasa atestasi mengenai SPI, teknologi informasi dll) dan jasa non-atestasi. Jasa non-assurance yang lazim dikenal antara lain jasa konsultansi, akuntansi dan perpajakan. Jasa konsultansi tertentu merupakan bagian dari jasa assurance dan non-assurance, namun bukan bagian dari jasa atestasi.

Mengingat sifat pekerjaannya yang independen, akuntan publik memerlukan tatanan yang memadai guna memberikan tingkatan kepercayaan kepada masyarakat. Penyusunan kode etik bagi akuntan publik merupakan salah satu upayanya.

Dalam konteks Indonesia, Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia merupakan salah satu produk kode etik yang dibuat. Dalam banyak hal, poin-poin yang ada dalam Kode Etik tersebut memang diarahkan untuk menata profesi akuntan publik. Namun demikian, di awal ditegaskan secara eksplisit bahwa kode etik ini juga berlaku untuk bidang keahlian dalam profesi akuntansi yang lain, seperti akuntan manajemen, akuntan pemerintah dan akuntan pendidik: "Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia dimaksudkan sebagai panduan dan aturan bagi seluruh anggota, baik yang berpraktik sebagai akuntan publik, bekerja di lingkungan dunia usaha, pada instansi pemerintah, maupun di lingkungan dunia pendidikan dalam pemenuhan tanggung jawab profesionalnya .

Penyusunan kode etika profesional setiap profesi adalah kebutuhan profesi tersebut terhadap kepercayaan masyarakat tentang mutu jasa yang diserahkan oleh pihak profesi. Setiap profesi yang menyediakan jasanya kepada masyarakat

memerlukan kepercayaan dari masyarakat. Umumnya masyarakat awam tentang pekerjaan yang dilakukan oleh pihak profesi karena kompleksnya pekerjaan yang dilaksanakan oleh profesi.

Kepercayaan masyarakat terhadap mutu jasa akuntan publik akan menjadi lebih tinggi jika profesi tersebut menerapkan standar mutu tinggi terhadap pelaksanaan pekerjaan profesional yang dilakukan oleh anggota profesinya. Profesi Akuntansi memiliki kekhasan tersendiri dalam pelaksanaan profesionalismenya. Salah satu hal yang menonjol adalah penerimaan (*acceptance*) tanggung jawab untuk bertindak dalam rangka kepentingan umum (*public interest*).

Oleh karena itu, tanggungjawab profesional akuntan tidak hanya eksklusif tertuju pada pemuasan kebutuhan klien individual. Di tingkat internasional, IFAC (*International Federation of Accountants*) mengeluarkan IFAC *Code of Ethics for Professional Accountants* pada tahun 2005. Kode etik IFAC ini menjadi salah satu rujukan penting dalam pengembangan kode etik di seluruh dunia. Tujuannya juga linear dengan Kode Etik yang lain, yaitu memperkuat profesi akuntansi serta memberi kontribusi bagi pengembangan perekonomian internasional yang kuat melalui penetapan dan promosi ketaatan pada standar profesional yang berkualitas tinggi. Lebih lanjut, rilis IFAC ini juga mendorong adanya kode etik yang konvergen di seluruh dunia.

Kode Etik IFAC terdiri dari tiga bagian. Part A mengandung prinsip-prinsip dasar etika profesional akuntan dan menyediakan kerangka konseptual penerapannya. Part B dan C berisi ilustrasi bagaimana kerangka konseptual tersebut diaplikasikan dalam situasi tertentu, yaitu dalam praktek publik (Part B) dan dunia bisnis (Part C). Prinsip-prinsip fundamental yang harus dipatuhi akuntan profesional menurut Kode Etika IFAC terdiri dari:

- a) *Integrity*: seorang akuntan profesional wajib bertindak jujur dan straight forward dalam keseluruhan hubungan profesional dan bisnisnya.
- b) *Objectivity*: seorang akuntan profesional tidak boleh bertindak bias, *conflict of interest* atau terpengaruh faktor lainnya untuk mengesampingkan pertimbangan profesi atau bisnis yang semestinya.
- c) *Professional Competence and Due Care*: seorang akuntan profesional wajib menjaga secara berkelanjutan atas professional knowledge and skill pada level yang dipersyaratkan untuk menjamin klien menerima jasa profesional yang kompeten sesuai perkembangan praktik, teknik dan aturan terkini.
- d) *Confidentiality*: seorang akuntan profesional wajib menghormati kerahasiaan informasi dan tidak boleh mengungkapkan informasi



kepada pihak ketiga tanpa otoritas tertentu jika tidak ada hak atau aturan prorofesional yang mewajibkannya. Prinsip ini juga melarang profesi mengambil keuntungan profesional dari pihak ketiga atas kepemilikan informasinya.

- e) *Professional Behaviour*: seorang akuntan profesional wajib mematuhi aturan hukum dan regulasi yang relevan dengan pekerjaannya serta menjauhi tindakan yang dapat merendahkan martabat profesi.

Kode Etik IFAC menggunakan pendekatan conceptual framework untuk melaksanakan prinsip-prinsip dasar. Kerangka konseptual disediakan untuk membantu akuntan profesional untuk mengidentifikasi, mengevaluasi dan merespon ancaman (*threats*) kepatuhan terhadap prinsip-prinsip fundamental.

Beberapa ancaman tersebut dapat diklasifikasikan sebagai berikut:

- a. *Self-interest threats*; terjadi sebagai hasil adanya kepentingan keuangan atau kepentingan lainnya;
- b. *Self-review threats*; terjadi saat kebutuhan pertimbangan awal perlu dievaluasi oleh tanggung jawab profesional;
- c. *Advocacy threats*; terjadi jika akuntan profesional mempromosikan sebuah posisi atau opini pada titik objektivitas berikutnya dapat dikompromikan;
- d. *Familiarity threats*; terjadi karena adanya hubungan dekat sehingga akuntan menjadi lebih simpati terhadap kepentingan pihak lainnya;
- e. *Intimidation threats*; terjadi jika akuntan dihalangi untuk bertindak objektif karena ancaman tertentu, baik secara aktual maupun persepsi.

Untuk menghilangkan atau mengurangi ancaman diatas pada level yang dapat diterima, beberapa safeguard dapat dikedepankan:

- a. *Safeguards* yang dibuat profesi legislasi atau regulasi. Contohnya antara lain: pendidikan, pelatihan dan persyaratan untuk masuk kedalam profesi, regulasi *good governance*, standar profesional, *review* eksternal oleh pihak ketiga yang legal;
- b. *Safeguards* dalam lingkungan kerja di Indonesia, kebutuhan adanya etika juga telah lama menjadi pemikiran para akuntan. Etika profesional bagi praktik akuntan di Indonesia disebut dengan istilah kode etik dan dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.

Dalam kongresnya tahun 1973, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) untuk perama kalinya menetapkan kode etik bagi profesi akuntan di Indonesia. Kode etik IAI dimaksudkan sebagai panduan dan aturan bagi seluruh anggota, baik yang berpraktik sebagai akuntan publik, bekerja di lingkungan dunia usaha, pada instansi

pemerintah, maupun di lingkungan dunia pendidikan dalam pemenuhan tanggung-jawab profesionalnya.

Kode Etik IAI terdiri dari tiga bagian:

- (1) Prinsip Etika;
- (2) Aturan Etika; dan
- (3) Interpretasi Aturan Etika.

Kepatuhan terhadap Kode Etik, seperti juga dalam semua standar dalam masyarakat terbuka, tergantung terutama sekali terhadap pemahaman dan tindakan sukarela anggota. Selain itu kepatuhan anggota aprofesi juga ditentukan “pemaksaan” oleh anggota yang lain serta opini publik, dan pada akhirnya oleh adanya mekanisme pemrosesan pelanggaran Kode Etik oleh organisasi.

Kode Etik IAI secara eksplisit menegaskan bahwa hadirnya kode etik ini bertujuan untuk memenuhi tanggung-jawabnya dengan standar profesionalisme tertinggi, mencapai tingkat kinerja tertinggi, dengan orientasi kepada kepentingan publik. Prinsip Etika Profesi dalam Kode Etik IAI menyatakan pengakuan profesi akan tanggung jawabnya kepada publik, pemakai jasa akuntan, dan rekan.

Terdapat 8 (delapan) prinsip yang didedahkan oleh Kode Etik IAI:

1. Tanggung Jawab Profesi; Hal ini diartikan bahwa dalam melaksanakan tanggungjawabnya sebagai profesional setiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya.
2. Kepentingan Publik; Maknanya, dalam memenuhi tanggungjawab profesionalnya, pasti ada tekanan yang saling berbenturan dengan pihak-pihak yang berkepentingan. Profesionalisme harus diarahkan dalam sebuah keyakinan bahwa apabila akuntan memenuhi kewajibannya kepada publik, maka kepentingan penerima jasa terlayani dengan sebaik-baiknya.
3. Integritas; yaitu suatu elemen karakter yang mendasari timbulnya pengakuan profesional. Integritas mengharuskan seorang akuntan untuk, antara lain, bersikap jujur, benar dan adil. Integritas dapat menerima kesalahan yang tidak disengaja dan perbedaan pendapat yang jujur, tetapi tidak dapat menerima kecurangan atau peniadaan prinsip. Integritas juga mengharuskan anggota untuk mengikuti prinsip obyektivitas dan kehati-hatian profesional.
4. Obyektivitas; Prinsip ini diartikan bahwa dalam menghadapi situasi dan praktik yang secara spesifik berhubungan dengan aturan, anggota harus menghindari situasi-situasi yang dapat membuat posisi profesional

- mereka ternoda. Hubungan-hubungan yang memungkinkan prasangka, bias atau pengaruh lainnya untuk melanggar obyektivitas harus dihindari.
5. Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional; Prinsip ini mengharuskan akuntan untuk memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan kompetensi dan ketekunan. Terdapat dua fase yang terpisah:
    - (a) Pencapaian Kompetensi Profesional: dapat dicapai dengan standar pendidikan umum yang tinggi, diikuti oleh pendidikan khusus, pelatihan dan ujian profesional dalam subyek-subyek yang relevan, dan pengalaman kerja. Hal ini harus menjadi pola pengembangan akuntan sebagai profesional,
    - (b) Pemeliharaan Kompetensi Profesional: Kompetensi harus dipelihara dan dijaga melalui komitmen untuk belajar dan melakukan peningkatan profesional secara berkesinambungan selama kehidupan profesional.
  6. Kerahasiaan; Prinsip ini menginginkan para akuntan wajib menghormati kerahasiaan informasi tentang klien atau pemberi kerja yang diperoleh melalui jasa profesional yang diberikannya, juga untuk kepentingan perolehan keuntungan pribadi.
  7. Perilaku Profesional: Hal ini diartikan bahwa setiap akuntan harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi
  8. Standar Teknis; Artinya, setiap akuntan harus melaksanakan jasa profesionalnya sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan. Secara umum, pernyataan yang mengatur perilaku akuntan untuk sejalan dengan nilai-nilai kebaikan dan etika sudah cukup baik.

Keseluruhan prinsip kode etik telah berisikan nilai-nilai ideal yang seharusnya memang diinternalisasi dan diimplementasikan oleh para akuntan yang berpraktik di Indonesia. Namun, ada beberapa pertanyaan yang perlu diusung terkait apakah nilai-nilai Pancasila juga telah diakomodasi dalam kode etik ini. Pada poin pertanggungjawaban akuntan ini, ada poin penting yang terlewatkan sebenarnya. Ada sebuah *missing link* pada penegasan poin ini.

Pertanggungjawaban akuntan bermula pada publik, lalu pemakai jasa akuntan dan rekan. Jika dilihat secara seksama, ada “penegasan” Tuhan dalam ranah publik profesi akuntan di Indonesia. Tuhan adalah *ultimate reality*. Segala hal ikhwal penciptaan manusia tidaklah terlepas dari peran-Nya.

Tujuan penciptaan manusia di muka bumi adalah untuk menghamba pada-Nya. Dan ini mencakup segala bentuk dan dimensi kehidupan, tak terkecuali kehidupan bermasyarakat, berbangsa dan bernegara. Dalam konteks profesi

akuntansi, jika ada penegasan pertanggungjawaban kepada Tuhan dalam kode etik, tentu ini menjadi standing point yang luar biasa di mata masyarakat. Penghambaan dan ketaatan yang mewujud pada pertanggungjawaban akuntan yang utama (dan terutama) kepada Tuhan perlu dinyatakan secara eksplisit dalam kode etik profesi. Ini akan mendorong para akuntan dalam setiap tindak tanduknya akan selalu di “jalan” Tuhan.

Efek dominonya, publik sebagai stake holder jasa profesi akan melihat profesi akuntan semakin dapat dipercaya. Logikanya sederhana, kepatuhan terhadap Kode Etik yang diarahkan kepada kepatuhan (terutama) kepada Tuhan akan menghilangkan prasangka terhadap adanya tindakan menyimpang atau negatif para akuntan.

Perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi telah melahirkan proses globalisasi multidimensional yang melanda seluruh permukaan bumi. Seluruh negara tanpa terkecuali tidak dapat dan tidak mungkin menghindari arus besar globalisasi. Globalisasi telah menyentuh segala aspek kehidupan, mulai dari ekonomi, perdagangan, politik, sosial, budaya, bahkan gaya kehidupan .

Proses globalisasi menggerakkan manusia beserta ideologinya secara cepat dalam dunia yang sudah tanpa batas. Ikatan sebagai bangsa menjadi kendur dan sekan tidak relevan lagi diperbincangkan. Persoalannya adalah bagaimana meletakkan rasa dan jiwa nasionalisme. Manusia yang hidup dalam sebuah teritori tertentu mengidentifikasikan dirinya tidak lagi semata bangsa dalam batasan geografis tersebut, tapi adalah bangsa dunia.

Dalam bidang ekonomi, ideologi yang dikembangkan adalah Sistem Ekonomi Pancasila. Konsep penataan ekonomi beserta segala hal turunannya semestinya juga berada dalam koridor Pancasila. Sistem Ekonomi Pancasila disusun diatas nilai-nilai ketuhanan, kemanusiaan, nasionalisme Indonesia, demokrasi ekonomi dan keadilan sosial. Profesi akuntansi yang menjalankan pekerjaannya di wilayah hukum nusantara merupakan bagian dan subsistem Ekonomi Pancasila.

Dengan demikian, penataan dan pengembangan profesi akuntansi di Indonesia perlu pula diselaraskan dengan nilai-nilai Pancasila. Berdasarkan pembacaan terhadap Kode Etik IAI, masih terdapat banyak nilai-nilai Pancasila yang belum termaktub. Perlu disisipkan dalam pengembangannya ke depan agar para akuntan memiliki kesadaran jangka panjang bahwa ia seharusnya lebih memerankan dirinya sebagai warga Indonesia yang makin makmur dan damai.

### 3.14. Esensi Pertanggungjawaban Pidana Dalam Laporan Keuangan Dari Akuntan Publik

Pertanggungjawaban atau yang di kenal dengan konsep “*liability*” dalam segi falsafah hukum, seorang filosof besar abad ke 20, Roscoe Pound menyatakan bahwa: *Use simple word “liability” for the situation whereby one may exact legally and other is legally subjeed to the exaction.*” Pertanggungjawaban pidana diartikan Pound adalah sebagai suatu kewajiban untuk membayar pembalasan yang akan diterima pelaku dari seseorang yang telah dirugikan. Namun menurut Roeslan Saleh, dalam pengertian perbuatan pidana tidak termasuk pertanggungjawaban. Perbuatan pidana menurut Roeslan Saleh mengatakan, orang yang melakukan perbuatan pidana dan memang mempunyai kesalahan merupakan dasar adanya pertanggungjawaban pidana. Asas yang tidak tertulis mengatakan, “tidak di ada pidana jika tidak ada kesalahan,” merupakan dasar dari pada dipidanya si pembuat.

Dasar dari adanya perbuatan pidana adalah asas legalitas, sedangkan dasar dapat dipidanya seseorang adalah kesalahan, berarti seseorang tidak mungkin dipertanggungjawabkan dan dijatuhi pidana kalau tidak mempunyai kesalahan. Seseorang yang melakukan perbuatan pidana dapat dipidana apabila dia mempunyai kesalahan, dan saat seseorang dapat dikatakan mempunyai kesalahan.

Pada hakikatnya pertanggungjawaban pidana merupakan suatu mekanisme yang dibangun oleh hukum pidana untuk bereaksi atas kesepakatan menolak suatu perbuatan tertentu.” Kesepakatan menolak dapat berupa aturan tertulis maupun aturan tidak tertulis yang lahir dan berkembang dalam masyarakat.

Pertanggungjawaban pidana disini dimaksudkan untuk menentukan apakah seseorang tersebut dapat di pertanggungjawabkan atasnya pidana atau tidak terhadap tindakan yang dilakukannya itu. Menurutnya juga bahwa pertanggungjawaban yang dilakukan tersebut tidak hanya menyangkut masalah hukum semata akan tetapi menyangkut pula masalah nilai-nilai moral ataupun kesusilaan yang ada dalam suatu masyarakat.

Unsur kesalahan sangat menentukan akibat dari perbuatan seseorang, yaitu, berupa penjatuhan pidana. Walaupun unsur kesalahan telah diterima sebagai unsur yang menentukan sebuah pertanggungjawaban dari pembuat tindak pidana, tetapi dalam hal mendefinisikan kesalahan oleh para ahli masih terdapat perbedaan pendapat, “Pengertian tentang kesalahan dengan sendirinya menentukan ruang lingkup pertanggungjawaban pembuat tindak pidana”.

Adanya pandangan yang berbeda mengenai definisi kesalahan maka mengakibatkan adanya perbedaan penerapan. Berikut beberapa pendapat dari para ahli mengenai definisi kesalahan:

- a) Mezger memberikan definisi kesalahan sebagai “keseluruhan syarat yang memberi dasar untuk adanya pencelaan pribadi terhadap si pembuat pidana.
- b) Simons mengartikan kesalahan sebagai “dasar untuk pertanggungjawaban dalam hukum pidana yang berupa keadaan psikis dari si pembuat dan hubungan terhadap perbuatannya, berdasarkan psikis itu perbuatannya dicelakakan kepada pembuat.
- c) Van Hamel mengatakan bahwa “kesalahan dalam suatu delik merupakan pengertian psikologis, perhubungan antara keadaan jiwa si pembuat dengan terwujudnya unsur-unsur delik karena perbuatannya. Kesalahan adalah pertanggung jawaban dalam hukum.
- d) Pompe berpendapat, “pada pelanggaran norma yang dilakukan karena kesalahannya, biasanya sifat melawan hukum itu merupakan segi luarnya. Yang bersifat melawan hukum adalah perbuatannya. Segi dalamnya yang bertalian dengan kehendak si pembuat adalah kesalahan.

Dari beberapa pengertian para ahli di atas, kesalahan dapat dibagi dalam pengertian berikut:

- a) Kesalahan psikologis: menurut Sudarto pada kesalahan psikologis, “kesalahan hanya dipandang sebagai hukum psikologis (batin) antara si pembuat dengan perbuatannya.” Yang dilihat dalam kesalahan psikologis ini adalah batin dari pelaku, berupa kehendak atas perbuatannya.
- b) Kesalahan normatif: pada kesalahan normatif kesalahan seseorang tidak ditentukan berdasarkan batin si pembuat saja, disamping itu terdapat penilaian normatif perbuatannya. Penilaian normatif adalah “penilaian dari luar mengenai hubungan antara pembuat dan perbuatannya.” Penilaian dari luar tersebut merupakan penilaian yang terdapat dalam masyarakat.

Dari pendapat diatas dapat dikatakan bahwa, kesalahan mengandung unsur pencelaan terhadap seseorang yang telah melakukan tindak pidana. Pencelaan yang dimaksud adalah pencelaan berdasarkan hukum yang berlaku. Untuk menentukan adanya kesalahan seseorang harus memenuhi beberapa unsur, yaitu:

1. Adanya kemampuan bertanggung jawab pada si pembuat;
2. Hubungan batin antara si pembuat dengan perbuatannya yang berupa kesengajaan (*dolus*) atau kealpaan (*culpa*) yang disebut sebagai bentuk kesalahan;
3. Tidak ada alasan penghapusan kesalahan atau tidak ada alasan pemaaf.

Kemampuan bertanggung jawab dari Akuntan Publik dapat diartikan sebagai kondisi batin yang normal atau sehat dan mempunya akal seseorang dalam membeda-bedakan hal-hal yang baik dan yang buruk atau dengan kata lain mampu untuk menginsyafi sifat melawan hukumnya suatu perbuatan dan sesuai dengan keinsyafan itu mampu untuk menentukan adanya kemampuan bertanggung jawab, yaitu faktor akal dan faktor kehendak. Akal yaitu dapat membedakan antara perbuatan yang diperbolehkan dan yang tidak diperbolehkan, sedangkan kehendak yaitu dapat menyesuaikan tingkah lakunya dengan keinsyafan atas sesuatu yang diperbolehkan dan yang tidak diperbolehkan.

Keadaan batin yang normal atau sehat ditentukan oleh faktor akal pembuat yang dapat dilihat dari akalnya mampu membeda - bedakan perbuatan yang boleh dilakukan dan perbuatan yang tidak boleh dilakukan. Kemampuan pembuat untuk membeda-bedakan perbuatan yang boleh dilakukan dan tidak boleh dilakukan, menyebabkan yang bersangkutan dapat dipertanggungjawabkan dalam hukum pidana, ketika melakukan tindak pidana dapat dipertanggungjawabkan karena akalnya yang sehat dapat membimbing kehendaknya untuk menyesuaikan dengan yang ditentukan oleh hukum, padanya diharapkan untuk selalu berbuat sesuai dengan yang ditentukan hukum.

Mengenai kemampuan bertanggungjawab, Simons mengartikannya sebagai suatu keadaan psikis, yang membenarkan adanya penerapan suatu upaya pembedaan, baik dilihat dari sudut umum maupun orangnya.

Seseorang yang dikatakan mampu bertanggung jawab jika jiwanya sehat, apabila;

1. ia mampu untuk mengetahui atau menyadari bahwa perbuatannya bertentangan dengan hukum;
2. ia dapat menentukan kehendaknya sesuai dengan kesadaran tersebut.

Dalam KUHP, ketentuan mengenai kemampuan bertanggung jawab diatur dalam buku I bab III Pasal 44 ayat (1) yang berbunyi: “barangsiapa melakukan perbuatan yang tidak dapat dipertanggungjawabkan kepadanya karena jiwanya cacat dalam pertumbuhan atau terganggu karena penyakit, tidak dipidana.” Dilihat dalam Pasal 44 ayat (1) dijelaskan bahwa seseorang yang jiwanya cacat atau terganggu tidak dapat dipidana, hal ini disebabkan karena orang tersebut tidak mampu menyadari bahwa perbuatannya bertentangan dengan hukum serta tindakan yang dilakukan diluar dari kesadarannya, maka orang tersebut tidak dapat dipertanggungjawabkan secara hukum.

Dikaitkan dengan profesi Akuntan Publik, maka peluang kesalahan ada pada laporan keuangan yang menyesatkan (*fraud*).Perbuatan pidana memiliki konsekuensi pertanggungjawaban serta penjatuhan pidana. Maka, setidaknya ada dua alasan mengenai hakikat kejahatan, yakni pertama pendekatan yang melihat

kejahatan sebagai dosa atau perbuatan yang tidak senonoh yang dilakukan manusia lainnya. Kedua pendekatan yang melihat kejahatan sebagai perwujudan dari sikap dan pribadi pelaku yang tidak normal sehingga ia berbuat jahat.

Didalam hal kemampuan bertanggungjawab bila dilihat dari keadaan batin orang yang melakukan perbuatan pidana merupakan masalah kemampuan bertanggungjawab dan menjadi dasar yang penting untuk menentukan adanya kesalahan, yang mana keadaan jiwa orang yang melakukan perbuatan pidana haruslah sedemikian rupa sehingga dapat dikatakan normal, sebab karena orang yang normal, sehat inilah yang dapat mengatur tingkah lakunya sesuai dengan ukuran – ukuran yang dianggap baik oleh masyarakat.

Selain kemampuan bertanggungjawab, untuk adanya pertanggungjawaban pidana didasarkan pada sikap batin yaitu kesengajaan atau kealpaan. Kesengajaan mengenal 3 corak yaitu:

1. Kesengajaan sebagai maksud;
2. Kesengajaan sebagai kepastian, keharusan;
3. Dolus eventualis.<sup>230</sup>

Melihat ketentuan Pasal 55 huruf a dan b Undang-Undang Akuntan Publik, yang memuat unsur sengaja maka harus diartikan kesengajaan sebagai maksud. Oleh karena itu unsur sengaja sebagai maksud tersebut harus dapat dibuktikan yaitu:

- a. Akuntan Publik mengetahui bahwa perbuatan yang dilakukan melawan hukum;
- b. Akuntan Publik menghendaki tindakan untuk memanipulasi, membantu memanipulasi, dan/atau memalsukan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan;
- c. Akuntan Publik mengetahui yang dimanipulasi, dipalsukan, dan dihilangkan adalah data atau catatan kertas kerja yang berkaitan dengan jasa yang diberikan;
- d. Akuntan Publik mengetahui bahwa perbuatan tersebut berkaitan dengan jasa yang diberikan.

Dengan demikian perbuatan Akuntan Publik yang didasarkan penyesatan merupakan kealpaan, tidak dapat dikenakan pidana.

Pengertian *Fraud* Berdasarkan Black's Law Dictionary "*fraud is a generic embracing all the multifarious means which human ingenuity can devise, which are resorted to by one individual, to get an advantage over another by false representation. No definite and invariable rule can be laid down as a general proposition in defining fraud, as it includes surprise, trick, cunning and unfair ways*

---

<sup>230</sup> Moeljatno, Asas-Asas Hukum Pidana, Op. Cit h. 191



*by which another is cheated. The only boundaries defining it are those which limit human is cheated.* (Kecurangan adalah istilah umum, mencakup berbagai alat yang kecerdikan manusia dapat direncanakan, dilakukan oleh seseorang individual, untuk memperoleh manfaat terhadap pihak lain dengan penyajian yang palsu.

Tidak ada aturan yang tetap dan tanpa kecuali dapat ditetapkan sebagai dalil umum dalam mendefinisikan kecurangan karena kecurangan mencakup kekagetan, akal (muslihat), kelicikan dan cara-cara yang tidak layak atau wajar untuk menipu orang lain. Batasan satu-satunya mendefinisikan kecurangan adalah apa yang membatasi kebangsaan manusia).

Kecurangan atau *fraud* dapat didefinisikan sebagai tindakan kriminal (crime) yang dilakukan secara sengaja oleh seseorang atau beberapa orang berupa kecurangan/ ketidakberesan (*irregularities*) atau penipuan yang melanggar hukum (*illegal act*) untuk mendapatkan keuntungan atau mengakibatkan kerugian suatu organisasi. Secara umum *fraud* merupakan suatu perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh orang-orang dari dalam atau dari luar organisasi, dengan maksud mendapatkan keuntungan pribadi dan atau kelompoknya yang secara langsung merugikan pihak lain.

Menurut Tunggal suatu tindakan dikatakan *fraud*, yaitu:

1. Harus terdapat penyajian yang keliru (*misrepresentation*) apabila memenuhi beberapa unsur, dimana keseluruhan unsur harus ada, jika tidak ada maka dianggap kecurangan tidak terjadi;
2. Dari suatu masa lampau (*past*) atau sekarang (*present*);
3. Faktanya material (*material fact*);
4. Dilakukan secara sengaja atau tanpa perhitungan (*make-knowingly or recklessly*);
5. Dengan maksud (*intent*) untuk menyebabkan pihak lain bereaksi;
6. Pihak yang terluakai harus bereaksi (*acted*) terhadap kekeliruan penyajian (*misrepresentation*);
7. Mengakibatkan kerugian (*detriment*).

*Fraud* disini juga termasuk manipulasi, penyalahgunaan jabatan, penggelapan pajak, pencurian aktiva, dan tindakan buruk lainnya yang dilakukan seseorang yang dapat mengakibatkan kerugian bagi organisasi/ perusahaan. Sebagai contoh adalah kasus korupsi. Korupsi merupakan suatu hal yang sangat sulit diberantas, bahkan korupsi di Indonesia sudah dilakukan secara sistemik, namun kita harus yakin bahwa korupsi dapat dicegah, paling tidak diperkecil kemungkinan terjadinya.

Langkah-langkah pencegahan *fraud*, pencegahan kecurangan merupakan tanggung jawab manajemen. Auditor intern bertanggung jawab untuk menguji dan

menilai kecukupan serta efektifitas tindakan manajemen untuk memenuhi kewajiban tersebut. Dengan demikian auditor internal harus melakukan audit sesuai dengan prosedur, memonitor gejala-gejala fraud, melakukan penelusuran untuk mencegah *fraud* dan mengidentifikasi fraud yang mungkin terjadi.

Pencegahan kecurangan bukanlah merupakan hal yang mudah, dikarenakan *fraud* dapat terjadi dalam berbagai bentuk dan cara yang cenderung semakin canggih seiring dengan kemajuan teknologi dan semakin kompleksnya aktifitas bisnis.

Menurut Razaee dan Riley menjelaskan ada tiga unsur yang harus diperhatikan oleh pihak manajemen perusahaan bila ingin mencegah terjadinya tindakan *fraud*, yaitu:

1. Menciptakan dan mengembalikan budaya yang menghargai kejujuran dan nilai-nilai etika yang tinggi;
2. Penerapan dan evaluasi proses pengendalian anti kecurangan;
3. Pengembangan proses pengawasan (*Oversight Process*).

Dalam Amrizal salah satu asosiasi di USA yang mendarmabaktikan kegiatannya dalam pencegahan dan pemberantasan kecurangan *Association of Certified Fraud Examination* (ACFE) mengelompokkan fraud kedalam tiga kelompok dan tindakan pendeteksian fraud berdasarkan tiga kelompok kecurangan tersebut adalah:

- 1) Kecurangan laporan keuangan (*Financial Statement Fraud*);  
Kecurangan laporan keuangan dapat didefinisikan sebagai kecurangan yang dilakukan oleh manajemen dalam bentuk salah saji material laporan keuangan yang merugikan investor dan kreditor. Kecurangan terhadap laporan keuangan dapat dideteksi melalui analisis laporan sebagai berikut:
  - a. Analisis vertikal, yaitu teknik yang digunakan untuk menganalisis hubungan antara item-item dalam laporan laba rugi, neraca, laporan arus kas dengan menggambarkannya dalam persentase.
  - b. Analisis rasio, yaitu alat dalam mengukur hubungan antara nilai-nilai item dalam laporan keuangan. Contohnya current ratio, adanya tindak pidana penggelapan uang atau pencucian kas dapat menyebabkan turunnya perhitungan rasio tersebut.
  - c. Analisis Horizontal, yaitu teknik untuk menganalisis persentase-persentase perubahan item-item laporan keuangan selama beberapa periode laporan.

2) Penyalahgunaan aset (*Aset Misappropriation*)

Penyalahgunaan aset digolongkan kedalam ‘kecurangan kas’ dan ‘kecurangan atas persediaan dan aset lainnya’. Banyak teknik yang dapat dilakukan untuk mendeteksi setiap kasus penyalahgunaan aset. Masing-masing jenis kecurangan dapat dideteksi melalui beberapa teknik yang berbeda. Misalnya, untuk mendeteksi kecurangan dalam pembelian ada beberapa metode deteksi akan menunjukkan gejala penyimpangan yang dapat diinvestigasi lebih lanjut untuk menentukan ada tidaknya kecurangan.

Selain itu metode tersebut juga menunjukkan kelemahan-kelemahan dalam pengendalian intern dan mengingatkan auditor akan adanya potensi terjadinya kecurangan dimasa mendatang. Adapun tekniknya adalah sebagai berikut:

- a. *Analytical review*, merupakan suatu *review* atas berbagai akun yang mungkin menunjukkan ketidakbiasaan atau kegiatan-kegiatan yang tidak diharapkan. Sebagai contoh adalah perbandingan antara pembelian barang persediaan dengan penjualan bersih yang dapat mengindikasikan adanya pembelian yang terlalu tinggi atau terlalu rendah bila dibandingkan dengan tingkat penjualannya
- b. *Statistical Sampling*, seperti persediaan, dokumen dasar pembelian dapat diuji secara sampling untuk menentukan ketidakbiasaan. Metode deteksi ini akan efektif jika ada kecurigaan terhadap satu atributnya, misalnya pemasok fiktif.
- c. *Vendor atau outsider complaints*, merupakan keluhan dan komplain dari konsumen, pemasok, atau pihak lain merupakan alat deteksi yang baik yang dapat mengarahkan auditor untuk melakukan pemeriksaan lebih lanjut.
- d. *Site-visit Observation*, yaitu observasi ke lokasi biasanya dapat mengungkapkan ada tidaknya pengendalian intern di lokasi-lokasi tersebut. Observasi terhadap bagaimana transaksi akuntansi akuntansi dilaksanakan terkadang akan memberikan peringatan kepada CFE akan adanya daerah-daerah yang mempunyai potensi bermasalah.

3) *Corruption* (Korupsi)

Sebagian besar kecurangan ini dapat dideteksi melalui keluhan dari rekan kerja yang jujur, laporan dari rekan, atau pemasok yang tidak puas dan menyampaikan komplain ke perusahaan. Atas sangkaan terjadinya kecurangan ini kemudian dilakukan analisis terhadap

tersangka atau transaksinya. Pendeteksian atas kecurangan ini dapat dilihat dari karakteristik (*Red Flag*) si penerima maupun si pemberi.

Korupsi dalam konteks pembahasan ini adalah korupsi menurut ACFE, bukannya pengertian korupsi menurut Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi di Indonesia. Menurut ACFE, korupsi terbagi ke dalam pertentangan kepentingan (*conflict of interest*), *suap (bribery)*, *pemberian illegal (illegal gratuity)*, dan *pemerasan (economic extortion)*.

Faktor yang menyebabkan seseorang melakukan fraud yaitu ada tiga hal yang mendorong seseorang melakukan fraud, yaitu *pressure* (dorongan), *opportunity* (peluang), dan *rationalization* (rasionalisasi), sebagaimana tergambar dalam *fraud triangle* (segitiga fraud)

Sedangkan menurut Tunggal kecurangan dapat dicegah dengan memperhatikan *internal control* yang baik sebagai berikut:

1. Memberikan insentif/ benefit yang cukup memadai;
2. Penyederhanaan struktur organisasi;
3. Adanya internal check antara beberapa bagian yang berhubungan dengan memperhatikan pemisahan fungsi berikut:
  - a. Membuat/ menyetujui transaksi;
  - b. Melaksanakan transaksi;
  - c. Membukukan transaksi;
4. Supervisi dan pengawasan yang cukup;
5. Evaluasi dari kewajaran transaksi hubungan istimewa (*related party transaction*);
6. Adanya rotasi pegawai;
7. Diwajibkan setiap pegawai untuk menggunkan hak cutinya dan selama itu pekerjaannya dikerjakan oleh orang lain;
8. Tindakan yang tegas/ berat bagi pelaku kecurangan;
9. Adanya pelaksanaan yang komponen (ahli dalam bidangnya dan dapat dipercaya dengan garis dan kewajiban yang jelas);
10. Tersedianya catatan/ dokumen-dokumen yang memadai;
11. Adanya pengawasan secara fisik terhadap setiap harta serta catatan perusahaan atau instansi terkait;
12. Pelaksanaan audit secara independen (melalui internal/ eksternal auditor);
13. Menerapkan kebijakan conflict of interest dengan menekankan pada:
  - a. Pemeriksaan uang, hadiah atau jasa dari setiap orang atau perusahaan kepada siapa perusahaan melakukan bisnis;

- b. Penggunaan informasi perusahaan untuk tujuan pribadi;
  - c. Penggunaan waktu perusahaan atau fasilitas untuk kepentingan pribadi;
  - d. Ikut serta dalam manajemen (secara langsung) pada setiap perusahaan swasta;
  - e. Meminjam atau meminjamkan kepada pegawai lain;
14. Melakukan asuransi/ kehilangan;

Sanksi Pidana seharusnya upaya hukum terakhir, artinya yang pertama kali diatur adalah sanksi administratif atau sanksi perdata, kemudian baru diatur tentang sanksi pidana. Sehingga apabila sanksi administrasi dan sanksi perdata belum mencukupi untuk mencapai tujuan memulihkan kembali keseimbangan didalam masyarakat, baru diadakan juga sanksi pidana terakhir atau *Ultimum remedium*.

### **3.15. Urgensi Akuntansi Forensik dan Akuntansi Investigatif**

Akuntansi forensik adalah aplikasi ilmu keuangan dan mental investigatif dalam upaya pemecahan masalah dalam konteks "*rule of evidence*". Sebagai sebuah disiplin ilmu, akuntansi forensik mencakup keahlian tentang keuangan, pengetahuan tentang kecurangan serta pemahaman terhadap realitas bisnis dan cara kerja dari sistem hukum.

Houcks menyatakan bahwa akuntansi forensik dapat didefinisikan sebagai penggunaan akuntansi, audit, dan keterampilan investigasi untuk membantu dalam masalah hukum. Sama halnya dengan dokter forensik yang merupakan aplikasi dari ilmu kedokteran untuk menemukan buktibukti kejahatan, teknik akuntansi forensik pun menerapkan teknik-teknik akuntansi untuk mengungkapkan aspek finansial yang berkaitan langsung dengan dugaan keras penyelewengan tersebut. Seorang akuntan forensik akan dapat mengenali dan melakukan analisis mendalam atas transaksi finansial yang rumit dan canggih yang digunakan oleh pelaku kejahatan untuk menutupi jejak tindakannya.

Akuntansi forensik, menyediakan suatu analisis akuntansi yang dapat digunakan dalam perdebatan di pengadilan yang merupakan basis untuk diskusi serta resolusi di pengadilan. Penerapan pendekatan-pendekatan dan analisis analisis akuntansi dalam akuntansi forensik dirancang untuk menyediakan analisis dan bukti memadai atas suatu asersi yang nantinya dapat dijadikan bahan untuk pengambilan berbagai keputusan di pengadilan.

Akuntansi forensik sebagai aplikasi ilmu akuntansi yang bermanfaat dalam penyelesaian dan pencegahan tindak pidana korupsi. Menurut Tuanakotta faktor yang mendorong berkembangnya akuntansi forensik dengan cepat di Amerika Serikat adalah (Sarbanes-Oxley Act 2002).

Yang menjadi objek akuntansi forensik di sektor swasta maupun sektor publik adalah skandal keuangan yang menyangkut *fraud* “penghilangan” aset, seperti pencurian, penyalahgunaan, dan lain-lain. Dengan demikian diperlukan akuntan forensik yang mempunyai keahlian dalam menginvestigasi indikasi adanya korupsi atau tindak penyelewengan lainnya di sebuah perusahaan atau instansi negara.

Agar akuntan forensik untuk dapat mengidentifikasi indikator penipuan, mereka harus terlatih di bidang investigasi, deteksi, dan berbagai teknik audit khusus. Pada umumnya penyidik forensik akan menjadi auditor yang berpengalaman dan akuntan. Harris dan Brown (dalam Bressler, 2000:3) menyarankan bahwa seorang akuntan forensik harus dapat menunjukkan keahlian khusus dalam aturan bukti dan hukum, kemampuan analisis dan investigasi, identifikasi pola kekerasan, interpersonal yang sangat baik dan kemampuan komunikasi, dan keterampilan berorganisasi.

James menggunakan 9 (sembilan) item kompetensi keahlian akuntansi forensik yang digunakan dalam penilaian perbedaan persepsi dari pihak Akademisi akuntansi, Praktisi akuntansi, dan pengguna jasa Akuntan forensik yaitu:

1. Analisis deduktif: kemampuan untuk menganalisis kejanggalan yang terjadi dalam laporan keuangan, yakni kejadian yang tidak sesuai dengan kondisi yang wajar;
2. Pemikiran yang kritis : kemampuan untuk membedakan antara opini dan fakta;
3. Pemecahan masalah yang tidak terstruktur: kemampuan untuk melakukan pendekatan terhadap masing-masing situasi (khususnya situasi yang tidak wajar) melalui pendekatan yang tidak terstruktur;
4. Fleksibilitas penyidikan: kemampuan untuk melakukan audit di luar ketentuan/prosedur yang berlaku;
5. Keahlian analitik: kemampuan untuk memeriksa apa yang seharusnya ada (yang seharusnya tersedia) bukan apa yang telah ada (yang telah tersedia);
6. Komunikasi lisan: kemampuan untuk berkomunikasi secara efektif secara lisan melalui kesaksian ahli dan penjelasan umum tentang dasar-dasar opini;
7. Komunikasi tertulis: kemampuan untuk berkomunikasi secara efektif dengan tulisan melalui laporan, bagan, gambar, dan jadwal tentang dasar-dasar opini;

8. Pengetahuan tentang hukum: kemampuan untuk memahami proses-proses hukum dasar dan isu-isu hukum termasuk ketentuan bukti (rules of evidence);
9. *Composure*: kemampuan untuk menjaga sikap untuk tetap tenang meskipun dalam situasi tertekan.

Buckhoff dan Hansen menunjukkan bahwa tidak hanya kemampuan komunikasi yang baik yang menjadi indikator penting, tetapi penyidik penipuan juga harus bisa bertanya pertanyaan yang tepat. Akuntan forensik biasanya akrab dengan hukum pidana, perdata, serta memahami prosedur dalam ruang sidang. Mereka menekankan keterampilan investigasi, termasuk teori, metode dan pola dari *fraud*. Akuntan forensik berfikir kreatif untuk mempertimbangkan dan memahami taktik pelaku penipuan yang di gunakan pelaku dalam melakukan dan menyembunyikan *fraud*. Selain itu akuntan forensik juga berkomunikasi secara jelas dan ringkas kepada berbagai pihak tentang penemuannya, termasuk kepada mereka yang masih awam tentang audit.

Grippio dan IbeX menggambarkan bahwa keterampilan yang paling penting yang dimiliki seorang akuntan forensik adalah pengalaman dalam bidang akuntansi dan audit, perpajakan, operasi bisnis, manajemen, internal control, hubungan interpersonal, dan komunikasi. Messmer menyatakan bahwa akuntan forensik sukses harus memiliki komunikasi tertulis dan lisan, pola pikir kreatif dan ketajaman bisnis.

Mereka mampu mewawancarai orang yang memiliki potensi tidak kooperatif dan memiliki skeptisme yang kuat. Akuntansi forensik mengarahkan untuk menyediakan informasi keuangan dan akuntansi untuk tujuan yang sah. Untuk mencapai tujuan tersebut, seorang akuntan forensik mestinya tidak hanya memiliki keahlian akuntansi, tetapi juga keterampilan dalam bidang hukum, teknik investigatif, hubungan antar personal dan keterampilan komunikasi, sehingga tidak hanya terampil dalam akuntansi keuangan.

Akuntansi forensik sudah mulai digunakan secara luas di beberapa negara di dunia. Amerika Serikat dan Kanada merupakan Negara pionernya. Di Indonesia sendiri akuntansi forensik mulai digunakan saat reformasi 1998 sebagai akibat krisis keuangan yang terjadi di Indonesia dan menyebabkan korupsi menjadi merajalela.

