

AKUNTAN PUBLIK DALAM PENEGAKAN KODE ETIK PROFESI

Oleh:
Listya Kanda Dewi

Dosen Pembimbing:
Prof. Dr. Unti Ludigdo, SE., M.Si., Ak.

Abstrak

Penelitian ini membahas mengenai upaya-upaya yang dilakukan akuntan publik dalam menegakkan kode etik profesi pada suatu Kantor Akuntan Publik (KAP). Selain itu, penelitian ini juga memberi gambaran terkait tantangan dan dilema etis yang dialami oleh para praktisi akuntan publik dalam menerapkan kode etik akuntan publik. Tujuan yang ingin dicapai dengan penelitian ini adalah mendeskripsikan tentang bagaimana akuntan publik menegakkan kode etik profesi dalam menjalankan tugasnya.

Untuk mencapai tujuan tersebut, penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode kualitatif. Dengan metode kualitatif, maka data yang didapat akan lebih lengkap, mendalam, kredibel, dan bermakna. Subjek dalam penelitian ini adalah akuntan publik di Kota Malang. Data diperoleh melalui dokumentasi, wawancara, dan observasi.

Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa penyebab pelanggaran kode etik berawal dari dilema etis. Dilema etis yang sering muncul adalah yang berkaitan dengan (1) Penerimaan perikatan (Klien versus Keahlian Profesional); (2) Imbalan jasa profesional (*fee minimal*); (3) Independensi. Upaya-upaya yang telah dilakukan informan dalam penegakan kode etik antara lain adalah (1) Meningkatkan religiusitas; (2) Meningkatkan kompetensi dengan mengikuti pelatihan; (3) Membangun keteladanan (bagi pemimpin KAP); (4) Mendesain sistem; (5) Menciptakan kultur etis. Menegakkan kode etik profesi itu tidaklah mudah, karena penyimpangan kode etik masih terus terjadi. Oleh karena itu upaya-upaya tersebut perlu dilakukan secara kontinyu dan akuntan publik harus melakukannya dengan penuh kesadaran. Selain itu juga dibutuhkan peran semua pihak yang berkepentingan untuk saling bersinergi demi terwujudnya penegakan kode etik akuntan publik yang lebih baik.

Kata kunci: akuntan publik, kode etik, dilema etis, upaya, dan penegakan

Summary

This study discusses about the efforts that have been done by public accountant to establish profession code of ethics in Public Accountant Firm. In addition, this study also illustrates the challenges and the associated ethical dilemmas experienced by practitioners of public accountants in public accounting codes of ethic. Besides, the purpose of the study is to describe about how public accountant uphold profession code of ethics to do his duty.

To reach the purpose, this study was done by using qualitative method. Using qualitative method, the data is more complete, profound, credible, and meaningful. The subject in this research is public accountants in Malang. The data is obtained by documentation, interview, and observation.

The result of this study shows that the cause of offense of code of ethics started by ethical dilemmas. Ethical dilemmas that often appears are linked by (1) acceptance of engagement (client versus professional competence); (2) professional service fee; and (3) independence.

The efforts have been done by the accountants in enforcing code of ethics are: (1) religiosity improvement; (2) competence improvement by joining a training; (3) exemplary building (for leader); (4) system design; and (5) ethic culture creation. Establishing profession code of ethic is not easy. The efforts have been done by public accountant is not enough, because the deviation code of ethic is still happened. Therefore, is needed high awareness from

public accountant to take care their ethical behavior. Besides, it is necessary for the stakeholders to work together for the better realization of public accountant code of ethics enforcement.

Key words: public accountant, code of ethics, ethical dilemmas, efforts, and enforcement

1. PENDAHULUAN

Seiring dengan berkembangnya industri dan bisnis, profesi akuntan publik juga mengalami perkembangan. Kebutuhan dunia usaha, pemerintah, dan masyarakat luas akan jasa akuntan publik inilah yang menjadi pemicu perkembangan tersebut. Dalam melakoni perannya, akuntan publik dituntut untuk menjunjung tinggi profesionalisme. Menurut Machfoedz (1997), seorang akuntan dikatakan profesional apabila memenuhi tiga syarat, yaitu berkeahlian, berpengetahuan dan berkarakter. Karakter menunjukkan *personality* seorang profesional, yang diantaranya diwujudkan dalam sikap dan tindakan etisnya. Sikap dan tindakan etis akuntan akan sangat menentukan posisinya di masyarakat pemakai jasa profesionalnya.

Sikap dan tindakan etis akuntan publik diatur dalam Kode Etik Akuntan Publik. Kode etik tersebut dimaksudkan sebagai panduan tentang bagaimana seharusnya para akuntan bertindak. Namun, karena profesi ini semakin berkembang dan peningkatan persaingannya pun semakin tajam, maka upaya untuk menerapkan kode etik dengan tepat menjadi semakin sulit.

Farhan (2009: 3) menyebutkan bahwa banyak laporan keuangan perusahaan yang mendapat *unqualified opinion* dari akuntan publik, namun justru setelah laporan itu keluar, perusahaan yang bersangkutan mengalami kepailitan. Hal ini mengindikasikan ada yang tidak beres dalam proses pemeriksaan laporan keuangan tersebut. Pada kenyataannya memang selalu ada penyimpangan-penyimpangan yang dilakukan oleh para akuntan publik. Contoh kasus penyimpangan antara lain adalah skandal antara Enron Corporation dengan Kantor Akuntan Publik (KAP) Arthur Anderson; kasus KAP AI & R, HT & M, H & R, JM & R, PU & R, RY, S & S, SD & R, dan RBT & R dengan bank-bank yang diaudit oleh KAP tersebut; KPMG-Siddharta Siddharta & Harsono dengan PT Easman Christensen; kasus PT Kimia Farma Tbk dengan KAP HT & M.

Beberapa kasus di atas merupakan sekelumit contoh pelanggaran yang dilakukan oleh akuntan publik. Selain contoh-contoh di atas masih ada lagi penyimpangan yang terjadi di dunia akuntan publik. Penyimpangan-penyimpangan ini tentunya menimbulkan tanda tanya di kalangan masyarakat terkait kredibilitas maupun nama baik akuntan publik. Adanya skandal pelanggaran kode etik tersebut telah menciderai profesi akuntan publik dan mengakibatkan citra atau kepercayaan publik terhadap akuntan publik semakin merosot.

Terjadinya kasus-kasus penyimpangan kode etik tersebut juga menunjukkan bahwa menegakkan kode etik akuntan publik tidaklah mudah. Profesi akuntan publik sering dihadapkan pada dilema etis dari setiap jasa yang ditawarkan. Situasi konflik dapat terjadi ketika seorang akuntan publik harus membuat *professional judgement* dengan mempertimbangkan sudut pandang moral. Situasi konflik atau dilema etis seperti hal di atas merupakan tantangan bagi profesi akuntan publik. Untuk itu mutlak diperlukan kesadaran etis yang tinggi, yang menunjang sikap dan perilaku etis akuntan publik dalam menghadapi situasi konflik tersebut. Terdapat banyak faktor (baik faktor eksternal maupun internal) yang mempengaruhi sikap dan perilaku etis akuntan publik. Hasil penelitian Maryani dan Ludigdo (2001) menunjukkan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku etis akuntan publik antara lain adalah lamanya bekerja, kedudukan atau posisi, imbalan yang diterima, pendidikan, budaya organisasi, lingkungan keluarga, pengalaman hidup, religiusitas, hukum beserta interpretasinya, dan *Emotional Quotient* (EQ).

Berdasarkan hal tersebut, penulis menganggap bahwa dalam membangun citra akuntan publik di mata publik, akuntan publik harus bisa menjalani perannya sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dan kode etik yang berlaku. Dan berdasarkan hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan bahwa religiusitas (sebagai faktor internal) dan budaya organisasi (sebagai faktor eksternal) merupakan faktor yang paling dominan berpengaruh

terhadap perilaku etis auditor, penulis ingin mengetahui upaya-upaya apa saja yang dilakukan akuntan publik untuk menegakkan kode etik akuntan dalam KAP-nya (organisasi tempat ia beraktivitas). Oleh karena masa depan profesi akuntan publik masih panjang, penelitian terkait etika ini menjadi penting guna meningkatkan dan mengembangkan perilaku profesional akuntan publik, terutama mengingat profesi ini rawan terhadap tindakan tidak etis.

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Akuntan Publik

2.1.1 Profesi Akuntan Publik

Berdasarkan Undang-Undang Akuntan Publik (UU AP) tahun 2011, yang dimaksud dengan akuntan publik adalah seseorang yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa atau menjalankan praktik akuntan publik. Jasa yang diberikan oleh akuntan publik yaitu jasa asurans (*assurance service*) atau jasa lainnya yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, manajemen, kompilasi, perpajakan, dan konsultasi sesuai dengan kompetensi akuntan publik. Menurut Boynton dkk (2002: 20), *assurance service* adalah jasa profesional independen yang mampu meningkatkan mutu informasi, atau konteksnya untuk kepentingan para pengambil keputusan. Contoh *assurance service* antara lain adalah jasa audit atas laporan keuangan, jasa *review* atas laporan keuangan, jasa pemeriksaan atas pelaporan informasi keuangan, dan lain sebagainya.

Izin menjadi akuntan publik diberikan oleh Menteri Keuangan dan berlaku selama 5 (lima) tahun sejak tanggal ditetapkan dan dapat diperpanjang. Untuk mendapatkan izin menjadi akuntan publik seseorang harus memenuhi syarat sebagai berikut:

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

2.1.2 Kantor Akuntan Publik

Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah badan usaha yang telah mendapat izin dari menteri sebagai wadah bagi akuntan publik dalam memberikan jasanya (Peraturan Menteri Keuangan no 17 tahun 2008). KAP dapat berbentuk usaha perseorangan, persekutuan perdata, firma, atau bentuk usaha lain yang sesuai dengan karakteristik profesi Akuntan Publik, yang diatur dalam UU. Izin usaha KAP diberikan oleh Menteri Keuangan. Syarat untuk mendapatkan izin tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Mempunyai kantor atau tempat untuk menjalankan usaha yang berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia.
- b. Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak Badan untuk KAP yang berbentuk usaha persekutuan perdata dan firma atau Nomor Pokok Wajib Pajak Pribadi untuk KAP yang berbentuk usaha perseorangan.
- c. Mempunyai paling sedikit 2 (dua) orang tenaga kerja profesional pemeriksa di bidang akuntansi.
- d. Memiliki rancangan sistem pengendalian mutu.
- e. Membuat surat pernyataan dengan bermeterai cukup bagi bentuk usaha perseorangan, dengan mencantumkan paling sedikit:
 1. Alamat akuntan publik;
 2. Nama dan domisili kantor;
 3. Maksud dan tujuan pendirian kantor.

- f. Memiliki akta pendirian yang dibuat oleh dan dihadapan notaris bagi bentuk usaha persekutuan perdata, firma, atau bentuk usaha lain, yang paling sedikit mencantumkan:
1. Nama rekan;
 2. Alamat rekan;
 3. Bentuk usaha;
 4. Nama dan domisili usaha;
 5. Maksud dan tujuan pendirian kantor;
 6. Hak dan kewajiban sebagai rekan;
 7. Penyelesaian sengketa dalam hal terjadi perselisihan di antara rekan.

2.2 Etika

Kata etika berasal dari kata “*ethos*” yang dalam bahasa Yunani artinya “kebiasaan atau karakter” (Siagian, 1996: 3). Ia merupakan cabang utama filsafat yang mempelajari nilai atau kualitas yang menjadi studi mengenai standar dan penilaian moral. Etika mencakup analisis dan penerapan konsep seperti benar, salah, baik, buruk, dan tanggung jawab.

Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), kata etika mempunyai tiga makna yang salah satunya adalah nilai mengenai benar dan salah yang dianut suatu golongan atau masyarakat.

Sedangkan menurut Bertens (2004: 32), arti etika dapat dianalisis dari dua sudut pandang, yaitu etika sebagai praksis dan etika sebagai refleksi. Etika sebagai praksis berarti nilai-nilai dan norma-norma moral sejauh dipraktikkan atau justru tidak dipraktikkan walaupun seharusnya dipraktikkan. Sebagai refleksi, etika merupakan pemikiran moral. Dalam etika sebagai refleksi, kita berpikir tentang apa yang dilakukan dan khususnya tentang apa yang harus dilakukan atau tidak boleh dilakukan. Dari pengertian-pengertian di atas, dapat disimpulkan bahwa etika merupakan pedoman bagi seseorang mengenai baik buruknya atau benar salahnya suatu perbuatan.

Di Indonesia etika diterjemahkan menjadi kesusilaan karena sila berarti dasar, kaidah atau aturan, sedangkan su berarti baik, benar, dan bagus. Selanjutnya, selain kaidah etika masyarakat juga terdapat apa yang disebut dengan kaidah profesional yang khusus berlaku dalam kelompok profesi yang bersangkutan. Oleh karena merupakan konsensus, maka etika tersebut dinyatakan secara tertulis atau formal dan selanjutnya disebut sebagai kode etik. Sifat sanksinya berupa moral psikologi, yaitu dikucilkan atau disingkirkan dari pergaulan kelompok profesi yang bersangkutan.

Etika profesional juga berkaitan dengan perilaku moral. Dalam hal ini perilaku moral lebih terbatas pada pengertian yang meliputi kekhasan pola etis yang diharapkan untuk profesi tertentu (Ludigdo, 1999: 4). Dengan demikian, yang dimaksud etika dalam konteks penelitian ini adalah tanggapan atau penerimaan seseorang terhadap suatu peristiwa moral tertentu melalui proses penentuan yang kompleks (dengan menyeimbangkan sisi dalam (*inner*) dan sisi luar (*outer*) yang disifati oleh kombinasi unik dari pengalaman dan pembelajaran dari masing-masing individu), sehingga dia dapat memutuskan tentang apa yang harus dilakukannya dalam situasi tertentu.

2.3 Etika dalam Profesionalisme Akuntan Publik

Setiap profesi yang menyediakan jasanya kepada masyarakat memerlukan kepercayaan dari masyarakat yang dilayaninya. Kepercayaan masyarakat terhadap kualitas jasa profesional akan meningkat, jika profesi mewujudkan standar kerja dan perilaku yang tinggi dan memenuhi semua kebutuhan. Oleh karena itu, profesi-profesi seperti wartawan, arsitek, dokter, dan tak terkecuali akuntan harus memperhatikan etika profesi mereka.

Etika meliputi sifat-sifat manusia yang disiplin atas diri sendiri melebihi persyaratan atau kewajiban menurut Undang-Undang. Bagi akuntan publik, etika profesi merupakan prinsip moral yang mengatur hubungan antara sesama rekan akuntan dengan para langganannya serta hubungan antara sesama rekan dengan masyarakat. Kepercayaan masyarakat, pemerintah dan

dunia usaha terhadap cara pelaporan, nasehat yang diberikan, serta jasa-jasa yang diberikan ditentukan oleh keahlian, kebebasan tindakan dan pikiran, serta integritas moral.

Karena akuntan publik merupakan pekerjaan profesional, etika mempunyai peran yang penting dalam profesi ini. Akuntan publik sebagai bagian dari masyarakat dan sebagai suatu profesi yang memberikan pelayanan jasa pada masyarakat harus berperilaku profesional. Masyarakat telah memberikan arti khusus pada istilah profesional, yaitu para profesional tersebut diharapkan untuk bertindak pada tingkat yang lebih tinggi dari kebanyakan anggota masyarakat. Jadi para akuntan publik harus menjunjung tinggi etika dalam melakoni perannya agar masyarakat percaya terhadap jasa yang diberikannya. Kepercayaan dari masyarakat ini penting karena adanya ketidakpercayaan masyarakat pada satu atau beberapa akuntan publik akan dapat merugikan akuntan publik yang lain.

2.4 Kode Etik Profesi Akuntan Publik

Dalam menjalankan perannya seorang akuntan publik diatur oleh suatu kode etik. Kode etik akuntan publik yaitu norma perilaku yang mengatur hubungan antara akuntan publik dengan para klien, antara akuntan publik dengan rekan sejawatnya, dan antara profesi dengan masyarakat.

Kode etik akuntan publik di Indonesia disusun oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik Institut Akuntan Publik Indonesia (DSPAP IAPI). IAPI adalah wadah organisasi profesi akuntan publik Indonesia yang diakui pemerintah. Salah satu misi IAPI adalah untuk menyusun dan mengembangkan standar profesi dan kode etik profesi akuntan publik yang berkualitas dengan mengacu pada standar internasional.

Kode etik akuntan publik terdiri dari dua bagian, yaitu Bagian A dan Bagian B. Bagian A dari kode etik ini menetapkan prinsip dasar etika profesi dan memberikan kerangka konseptual untuk penerapan prinsip tersebut. Bagian B dari Kode etik ini memberikan ilustrasi mengenai penerapan kerangka konseptual tersebut pada situasi tertentu.

2.4.1 Prinsip Etika Akuntan

Bagian ini menetapkan prinsip dasar etika profesi dan memberikan kerangka konseptual untuk penerapan prinsip tersebut. Kerangka konseptual tersebut memberikan pedoman terhadap prinsip dasar etika profesi. Setiap praktisi wajib menerapkan kerangka konseptual tersebut untuk mengidentifikasi ancaman (*threats*) terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dan mengevaluasi signifikansi ancaman tersebut. Jika ancaman tersebut merupakan ancaman selain ancaman yang secara jelas tidak signifikan, maka pencegahan (*safeguards*) yang tepat harus dipertimbangkan dan diterapkan untuk menghilangkan ancaman tersebut atau mengurangnya ke tingkat yang dapat diterima, sehingga kepatuhan terhadap prinsip dasar etika profesi tetap terjaga. Setiap praktisi wajib mematuhi prinsip dasar etika profesi di bawah ini:

- a. Prinsip Integritas
Setiap praktisi harus tegas dan jujur dalam menjalin hubungan profesional dan hubungan bisnis dalam melaksanakan pekerjaannya.
- b. Prinsip Objektivitas
Setiap praktisi tidak boleh membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak (*undue influence*) dari pihak-pihak lain, memengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya.
- c. Prinsip Kompetensi serta Sikap Kecermatan dan Kehati-hatian Profesional.
Setiap praktisi wajib memelihara pengetahuan dan keahlian profesionalnya pada suatu tingkatan yang dipersyaratkan secara berkesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa profesional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan terkini dalam praktik, perundang-undangan, dan metode pelaksanaan pekerjaan. Setiap praktisi harus bertindak secara profesional dan sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya.
- d. Prinsip Kerahasiaan

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

e. Prinsip Perilaku Profesional

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

2.4.2 Aturan Etika Akuntan

Bagian ini memberikan ilustrasi mengenai penerapan kerangka konseptual pada situasi tertentu dan contoh-contoh pencegahan yang diperlukan untuk mengatasi ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi, serta memberikan contoh-contoh situasi ketika pencegahan untuk mengatasi ancaman tidak tersedia. Oleh karena itu, setiap kegiatan atau hubungan yang terjadi sehubungan dengan pelaksanaan pekerjaan oleh praktisi yang dapat menimbulkan ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi harus dihindari.

Aturan Etika Akuntan terdiri dari:

- a. Ancaman dan Pencegahan
- b. Penunjukan KAP, Praktisi, atau Jaringan KAP
- c. Benturan Kepentingan
- d. Pendapat Kedua
- e. Imbalan Jasa Profesional dan Bentuk Remunerasi Lainnya
- f. Pemasaran Jasa Profesional
- g. Penerimaan Hadiah atau Bentuk Keramah-Tamahan Lainnya
- h. Penyimpanan Aset Milik Klien
- i. Objektivitas – Semua Jasa Profesional
- j. Independensi dalam Perikatan Assurance

3. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif. Penulis menggunakan penelitian kualitatif untuk menjawab permasalahan yang diangkat dalam penelitian, karena dengan penelitian kualitatif penulis yakin mampu menangkap secara holistik tentang fenomena yang diteliti dari berbagai sudut pandang. Dengan metode kualitatif, maka data yang didapat akan lebih lengkap, lebih mendalam, kredibel, dan bermakna sehingga tujuan penelitian dapat dicapai (Sugiyono, 2010: 181).

Yang menjadi obyek dalam penelitian ini adalah etika akuntan publik dalam KAP atau dalam arti bahwa bagaimana akuntan publik menerapkan etika profesi dalam menjalankan kewajibannya. Pemilihan informan dalam penelitian ini menggunakan teknik *snowball sampling*. Pada awal penelitian, penulis mencoba untuk meneliti satu akuntan publik kemudian menambah lagi akuntan publik lain, dan begitu seterusnya data yang dihasilkan sudah jenuh. Data jenuh di sini maksudnya adalah tidak ditemuinya informasi yang baru ketika menambah informan. Dalam penelitian ini, penulis berhenti melakukan penelitian pada informan kelima karena telah mencapai titik jenuh dan telah dapat mengambil kesimpulan.

Yang dipilih untuk menjadi informan pada penelitian ini adalah akuntan publik yang sudah mempunyai pengalaman cukup lama dan memiliki peran penting dalam tempat kerjanya. Mereka adalah Raka (*partner* di KAP FAIR), Malik (*partner* di KAP MIND), Andini (*manajer* di KAP FAIR), Nira (*senior auditor* di KAP Adhyaksa & Rekan), dan Jakob (*senior auditor* di KAP FAIR). Penulis tidak memilih akuntan publik yang menjabat junior auditor karena dirasa belum cukup menghayati proses sebagai akuntan publik.

Dalam penyebutan nama informan, penulis menggunakan *pseudonym*, yang berarti penulis tidak akan menggunakan nama asli informan, melainkan nama samaran. Hal ini dimaksudkan untuk menjaga kerahasiaan identitas informan, sesuai pernyataan Berg (2007: 79), “*this requires that researcher systematically change each subject’s real name to a pseudonym or case number when reporting data.*” Selain untuk menjaga kerahasiaan, penggunaan nama samaran juga dilakukan sebagai strategi agar informan tidak keberatan atau memberi informasi yang tidak sesuai selama penelitian berlangsung.

Dalam penelitian ini, peneliti mengambil sumber data berupa data primer dan data sekunder. Data primer dalam penelitian ini diperoleh dari hasil wawancara penulis dengan pemimpin dan beberapa anggota KAP. Sedangkan data sekunder yang digunakan antara lain adalah dokumentasi yang berasal dari Kode Etik Akuntan Publik, Undang-Undang Akuntan Publik, Standar Profesional Akuntan Publik, buku-buku, artikel, makalah, dan jurnal-jurnal yang berhubungan dengan penelitian ini.

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis data kualitatif, mengikuti konsep yang diberikan Miles & Huberman, yaitu *data reduction*, *data display*, dan *conclusion drawing / verification*.

Uji keabsahan data yang dilakukan dalam penelitian ini, antara lain adalah:

1. Uji Kredibilitas, yang meliputi:
 - a. Perpanjangan pengamatan
 - b. Peningkatan ketekunan
 - c. Analisis kasus negatif
 - d. Menggunakan bahan referensi
 - e. Diskusi dengan teman sejawat
2. Uji Transferability
3. Uji Comfirmability

4. PEMBAHASAN

4.1 Gambaran Umum Informan

Penelitian ini dilakukan di KAP di Kota Malang. Orang-orang yang menjadi informan dalam penelitian ini adalah pihak yang secara aktif dan komprehensif terkait langsung dalam lingkup akuntan publik. Mereka adalah orang-orang yang bisa dibilang memiliki banyak pengalaman terkait etika profesi. Mereka sudah pernah memberikan macam-macam jasa *assurance*. Mereka juga telah menemui berbagai klien dalam bidang bisnis yang berbeda-beda. Kualifikasi informan terdiri atas tiga jabatan auditor: *partner*, manajer, dan senior auditor.

Jumlah informan adalah lima orang yang bekerja dalam tiga KAP yang berbeda. Penentuan jumlah ini sesuai dengan yang telah dibahas dalam bab metodologi, yaitu penelitian dihentikan ketika data sudah jenuh. Dua diantara informan perempuan dan sisanya laki-laki. Usia informan adalah antara 28 hingga 56 tahun. Sedangkan pengalaman informan menjadi akuntan publik berkisar antara 8 sampai 30 tahun. Berikut adalah gambaran umum tentang para informan:

1. Raka Firmansyah
Kantor : KAP Ferre, Arial, Inu, dan Raka (KAP FAIR)
Jabatan : *partner*, sekaligus pemimpin
2. Malik Anwar
Kantor : KAP Malik, Irwan, Nino, dan Dicky (KAP MIND)
Jabatan : *partner*, sekaligus pemimpin
3. Andini Handayana Putri
Kantor : KAP Ferre, Arial, Inu, dan Raka (KAP FAIR)
Jabatan : manajer
4. Nira Saraswati

Kantor : KAP Adhyaksa & Rekan
Jabatan : senior auditor

5. Jakob Priyanto

Kantor : KAP Ferre, Arial, Inu, dan Raka (KAP FAIR)
Jabatan : senior auditor

4.2 Pemahaman Akuntan Publik tentang Etika Profesi

Pemahaman definisi etika sangat penting karena akan menjelaskan bagaimana suatu masalah dapat diselesaikan di bawah payung etika. Etika merupakan keyakinan pada prioritas dan prinsip. Para akuntan publik yang menjadi informan dalam penelitian ini, pada dasarnya paham betul mengenai etika profesi. Mereka menganggap etika profesi itu adalah sesuatu yang harus dimiliki oleh seorang profesional. Seperti yang dikemukakan oleh Raka, “Yang jelas setiap profesi itu punya etika, supaya profesi itu kuat. Tanpa etika maka profesi itu akan lemah. Jadi semua profesi itu wajib ada etikanya.”

Etika profesi memang merupakan suatu bagian yang tidak bisa dipisahkan dari kehidupan akuntan publik. Dalam menjalani aktifitasnya sehari-hari, yaitu memberikan jasa profesional, akuntan publik selalu bersinggungan dengan banyak pihak. Pihak-pihak tersebut bukan hanya perusahaan atau klien yang menerima jasa, tetapi juga para pengguna eksternal laporan keuangan itu, seperti investor, kreditor, aparat pajak, dan lain sebagainya. Oleh karena itu etika profesi harus dipunyai setiap akuntan publik agar dalam memberikan jasa profesionalnya tidak merugikan salah satu atau lebih dari pihak-pihak tadi.

4.3 Kedudukan Kode Etik Profesi Akuntan Publik

Kode etik meliputi standar perilaku bagi para profesional yang dirancang untuk tujuan praktis dan idealistik. Walaupun awalnya ada perhelatan bahwa masalah etika *kok* dijadikan aturan, namun para informan sependapat bahwa kode etik tetap diperlukan, mengingat tidak semua akuntan publik mempunyai kesadaran yang tinggi terhadap etika.

4.3.1 Di Mana Akuntan Publik Menempatkan Kode Etik Profesinya?

Seluruh informan rupanya memberikan tempat yang agung bagi kode etik profesi. Mereka semua sepakat bahwa kode etik itu penting. Ketika ditanya mengenai dimana dia menempatkan kode etik profesi, Raka menjawab, “Di kehidupan sehari-hari. Dengan pihak-pihak di luar profesi maupun sesama profesi.”

Jakob juga sependapat bahwa kode etik itu bisa digunakan untuk mengatur hubungan akuntan publik dengan sesama profesi maupun dengan klien. Jadi, dimana pun tempatnya, kode etik itu harus mendarah daging dan menjadi tumpuan harapan bagi akuntan publik untuk melaksanakan tugasnya dengan sungguh-sungguh dan penuh tanggung jawab.

4.3.2 Bagaimana Kedudukan Kelima Prinsip Dasar Etika Profesi?

. Beberapa informan berpendapat bahwa kedudukan kelima prinsip etika profesi tersebut harus seimbang, kelimaanya harus dijalankan secara beriringan. Beberapa yang lain mengemukakan bahwa ada satu yang bisa diunggulkan. Namun semuanya sepakat bahwa tidak ada yang boleh ditinggalkan. Karena kalau ibarat pilar, apabila satu pilar hilang, maka bangunan itu tidak akan bisa berdiri.

4.4 Pelanggaran Kode Etik dari Kaca Mata Akuntan Publik

Tidak ada yang sempurna di dunia ini, tak terkecuali di dunia akuntan publik. Kode etik yang dibuat untuk menjadi pagar pembatas agar perilaku etis tetap terjaga, nyatanya bisa ditabrak. Selama menggeluti profesinya sebagai akuntan publik, sejauh mereka memandang dan mengamati dunia sekitarnya, kelima informan menyatakan ada beberapa kasus pelanggaran kode etik akuntan publik. Bahkan salah seorang informan membenarkan bahwa dia pernah melakukan penyimpangan. Wanita yang sebelumnya pernah bekerja di salah satu KAP *big four*

ini mengaku bingung pada saat awal karirnya di Malang dan dia kalah berperang melawan dilema etis. Dia mengorbankan nuraninya demi mempertahankan klien. Setelah itu dia merasa memberontak dalam hati. Dan ketika nuraninya tidak bisa terima, dia tidak bisa tidur nyenyak, akhirnya dia mencoba untuk berubah. “Saya menyesali itu. Saya menyadari kesalahan saya dan menurut saya itu kebodohan dan saya tidak akan melakukan itu lagi”, akunya.

Beberapa informan memberikan pandangannya tentang kasus pelanggaran kode etik. Kendati pernah melakukan penyimpangan, Andini bertutur, “Bagi saya pelanggaran kode etik itu seperti auditor menggali kuburannya sendiri. Jadi itu adalah sebuah cara bunuh diri paling cepat bagi auditor.” Ada juga yang melihatnya dari segi kualitas. Malik berpendapat, “Kalau akuntan publik melanggar kode etik berarti kualitasnya rendah.”

White & Lam (2000) menyebutkan bahwa pelanggaran kode etik terjadi karena tidak optimalnya distribusi informasi dan pemahaman tentang kode etik kepada semua karyawan. Di samping itu, hampir semua informan penelitian ini menilai bahwa penyebab utama terjadinya pelanggaran kode etik adalah kebutuhan material. Kondisi-kondisi semacam ini berawal dari dilema etis.

Selain penyebab tersebut, seorang informan juga mengindikasikan bahwa ada penyebab yang tidak berkaitan langsung dengan akuntan publik, yaitu tentang sistem yang seharusnya dibuat oleh KAP maupun asosiasi. Kurangnya sistem penegakkan disiplin juga bisa membuat akuntan publik melanggar kode etik.

Pelanggaran-pelanggaran kode etik tersebut tentu saja meninggalkan dampak, baik bagi pihak yang melakukan pelanggaran maupun pihak lain yang berkepentingan. Dampak bagi akuntan publik yang bersangkutan adalah dikenai sanksi. Di samping itu ada pihak lain yang ikut merasakan dampaknya. Pihak tidak bersalah yang menjadi korban salah satunya adalah pengguna informasi. Andini menjelaskan kerugian yang didapat pengguna informasi adalah informasi yang dihasilkan dari KAP menjadi tidak relevan dan *reliable*. Selanjutnya nama baik KAP akan tercoreng. Hal ini pasti terjadi karena dalam memberikan jasanya seorang akuntan publik selalu melalui KAP. Walaupun hanya satu akuntan publik yang melanggar, dan hanya satu orang itu yang dikenai sanksi, bukan KAP-nya, tetap saja semua anggota KAP itu ikut menanggung kerugian. Bahkan apabila kasus pelanggaran kode etik sampai ter-*blow up* di media, dampaknya bisa berimbas ke KAP lain yang tidak bersangkutan. Hal semacam ini tentunya tidak adil, karena merugikan pihak tidak bersalah.

4.5 Penerapan Etika Profesi di KAP

Dapat ditarik benang merah terkait penerapan etika profesi pada KAP tempat para informan bekerja. Pertama, yang paling berperan dalam penerapan kode etik di KAP kecil adalah pemimpin. Hal ini sesuai dengan apa yang ditulis oleh Ludigdo dalam Paradoks Etika Akuntan. Menurut Ludigdo (2007: 115), dalam KAP kecil, peran pimpinan dalam banyak hal sangat dominan. Pimpinan adalah pemilik sekaligus aktor utama yang banyak menentukan kelangsungan hidup sebuah KAP.

Yang kedua, kultur organisasi bisa berfungsi sebagai aturan informal yang membuat para individu di dalamnya berperilaku sesuai ritme organisasi. Ritme ini akan berdampak positif bagi kondusivitas kerja yang pada akhirnya juga dapat mengarahkan para individu untuk berperilaku etis. Jika kebanyakan staf dalam suatu organisasi mempunyai etos kerja yang baik, maka seseorang yang kinerjanya kurang baik akan terlecut untuk meningkatkan kemampuannya. Begitu pula masalah etika. Jika para staf patuh terhadap kode etik, maka seseorang yang hendak melakukan perbuatan tidak etis akan malu dan enggan untuk melanggar etika. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Maryani dan Ludigdo (2001) serta Widyastuti (2009). Dalam kedua penelitian tersebut disebutkan bahwa budaya organisasi mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap perilaku etis auditor.

Budaya organisasi juga bisa dijadikan sebagai perekat agar tercipta hubungan yang kuat antara individu yang ada dalam organisasi tersebut. Hubungan yang kuat akan memudahkan antar staf berdiskusi ketika ada yang mengalami kendala di lapangan sehingga bisa menghasilkan solusi yang lebih tepat.

Selanjutnya adalah terkait kontrol yang disusun melalui SPM. SPM adalah sistem yang mencakup kebijakan dan prosedur pengendalian mutu, penetapan tanggung jawab, komunikasi, dan pemantauan. Baik Peraturan Menteri Keuangan no 17 tahun 2008 maupun Undang-Undang Akuntan Publik (UU AP) tahun 2011 mewajibkan setiap KAP memiliki dan menjalankan SPM.

Ketiga KAP yang menjadi tempat para informan bekerja tersebut telah memiliki SPM. SPM tersebut sudah dikomunikasikan kepada tiap staf. Dengan pengomunikasian tersebut diharapkan masing-masing staf dapat memahami dan menjalankan prosedur yang dibuat. Pengontrolan terhadap kode etik juga dilaksanakan dengan melakukan pemantauan terhadap SPM ini.

4.6 Dilema Etis: Realitas yang Tidak Bisa Dihindari

Posisi akuntan publik berada di tengah-tengah para pemangku kepentingan pengguna informasi laporan keuangan. Ada kepentingan manajemen perusahaan, kepentingan para *shareholder*, dan pihak luar lain yang mana kepentingannya berbeda-beda. Posisi ini membuat akuntan publik banyak bersinggungan dengan masalah yang biasa disebut dengan konflik audit atau dilema etis. Arens & Loebbecke (2000) menyatakan dilema etis adalah situasi yang dihadapi seseorang sehingga keputusan mengenai perilaku yang layak harus dibuat.

Dilema etis merupakan persoalan yang cukup serius, terlebih bila dialami oleh seorang profesional. Suatu saat akuntan publik juga mengalami keadaan yang mengharuskan ia mengambil tindakan yang “benar” dan keputusan yang “bijak” (Dunfee & Donaldson 1995 dalam Farhan 2009: 54). Pernyataan tersebut terbukti benar karena dilema etis juga menghampiri para informan yang sudah bertahun-tahun menekuni bidang akuntan publik. Dari kelima informan, hanya Raka saja yang mengaku tidak pernah mengalami konflik audit. Keempat informan lainnya beberapa kali pernah mendapati dirinya berada dalam situasi konflik, bahkan Andini mengaku sering mengalami dilema etis.

Di bawah ini adalah beberapa dilema etis yang kerap muncul menghampiri informan. Dilema etis ini disajikan dengan cara dikaitkan pada ancaman terhadap kode etik.

1. Penerimaan Perikatan: Klien versus Keahlian Profesional

Dilema etis ini biasanya dialami Jakob ketika ada penerapan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) baru, dimana calon klien pertama kali menerapkan SAK tersebut dalam laporan keuangannya. Dalam hal ini Jakob akan mengukur terlebih dahulu kemampuan timnya terkait pengetahuan dan penerapan SAK baru tersebut, apakah sudah memadai atau belum, baru kemudian memutuskan untuk menerima atau menolak perikatan itu. Langkah yang diambil Jakob ini sejalan dengan apa yang tertera dalam aturan etika akuntan bagian Penunjukkan KAP, Praktisi, atau Jaringan KAP.

Selanjutnya dalam kode etik juga disebutkan bahwa ketika ancaman itu signifikan, praktisi harus menolak perikatan. Jakob bercerita bahwa dia juga pernah ditawari audit, tapi dokumennya tidak ada. Akhirnya Jakob menolak perikatan itu. “Penolakannya secara profesional juga ya. Kita jelaskan, kenapa kita tidak mau terima karena A, B, C, D, E. Itu mereka lebih terima.” Jadi Jakob lebih memilih mempertahankan prinsip dasar etika profesi (Kompetensi serta Sikap Kecermatan dan Kehati-hatian Profesional) dari pada klien. Ketika memutuskan untuk menolak perikatan pun, Jakob memilih jalur diskusi dengan klien dan membicarakannya secara baik-baik. Menurutnya itu adalah jalan tengah sehingga hubungan baik dengan klien pun tetap terjaga.

2. Imbalan Jasa Profesional (*Fee* minimal)

Berdasarkan isi paragraf 1, seksi 240, Kode Etik Akuntan Publik bagian B, sebenarnya tidak ada patokan berapa jumlah imbalan jasa yang seharusnya diterima oleh KAP. Imbalan jasa ditentukan berdasarkan kesepakatan antara klien dan KAP. Namun pada kenyataannya untuk mencapai kesepakatan harga tidaklah mudah. Beberapa klien selalu meminta pembayaran yang lebih rendah dari pada yang diusulkan. Padahal kalau dibandingkan antara jumlah KAP dengan perusahaan yang membutuhkan jasanya,

seharusnya perusahaan membayar mahal, karena jumlah perusahaan yang butuh diaudit jauh lebih banyak dibandingkan dengan jumlah KAP. Dengan mengaitkan hukum *demand and supply*, Tuanakotta (2011: 226) berargumen bahwa apabila jumlah akuntan publik terlalu sedikit, maka jumlah *service provider* sedikit, atau jumlah *supply* relatif sedikit dibandingkan dengan *demand* akan jasa akuntan publik. Harga (*fee*) seharusnya naik atau stabil pada tingkat yang tinggi.

Malik juga mengatakan bahwa jumlah perusahaan yang butuh diaudit di Indonesia banyak, mencapai 180.000 perusahaan. Dia mengindikasikan bahwa permasalahan *njomplang* itu disebabkan oleh regulasi yang sekarang mewajibkan hampir semua laporan keuangan diaudit. “Koperasi diaudit, BPR diaudit, pokoknya yang kecil-kecil diaudit semua”, ujar Malik. Masalah yang terjadi adalah pada perusahaan menengah ke bawah yang tidak sanggup membayar mahal. “Kalau omsetnya Rp 50 miliar membayar Rp 50 juta itu bukan hal yang berat. Tapi kalau omsetnya baru Rp 100 juta kan terlalu berat. Kalau dipaksakan semuanya harus audit, akhirnya kan ada audit-auditan, formalitas, minimal, *fee*-nya kecil-kecil”, imbuhnya.

Contoh ancaman yang ada pada seksi 240 kode etik juga pernah menimpa Malik, walaupun tidak seekstrim itu. Malik menerima imbalan jasa minimal. *Fee* minimal ini maksudnya adalah *fee* yang berasal dari perusahaan menengah ke bawah yang meminta jasa audit ke akuntan publik. Disebut minimal karena perusahaan atau klien tersebut membayar murah kepada KAP. Di sinilah Malik mengalami dilema, “*Emang* dilematis dalam lingkungan bisnis yang seperti sekarang ini, agak sulit untuk menegakkan etika secara kuat. Kecuali kalau nanti *fee* sudah mulai merangkak naik dan baik klien maupun auditor itu paham.” Menurutnya untuk penegakan etika yang baik itu diperlukan sumber dana yang besar guna membiayai SDM, *overhead*, dan lain-lain.

Malik memilih cara menghadapi situasi seperti ini dengan tetap menerima perikatan. Namun *fee* minimal tersebut juga menghasilkan kertas kerja yang minimal. Prosedur yang seharusnya memang tidak bisa dijalankan semua, tetapi dipilih yang penting-penting saja. Situasi ini memang sulit. Auditor harus lebih berhati-hati untuk tetap menjalankan sesuai standar dengan *fee* seadanya. Ketika ditanya apakah hal tersebut berpengaruh terhadap kualitas audit, Malik menjawab, “Nah, kualitas itu kalau kualitas yang ideal pasti tidak. Tapi kualitas yang minimal itu dipenuhi.”

3. Independensi

Setiap ketentuan yang mengatur tentang akuntan publik, baik itu SPAP, SPM, maupun kode etik mewajibkan akuntan publik untuk bersikap independen terhadap klien sehubungan dengan kapasitas mereka untuk melindungi kepentingan publik. Menurut KBBI, independen artinya berdiri sendiri, berjiwa bebas, tidak terikat pada pihak lain. Independensi merupakan hal yang unik dalam profesi akuntan, karena akuntan dituntut independen dari pengaruh klien sedangkan di sisi lain akuntan harus memenuhi keinginan klien karena klien lah yang membayar imbalan. Oleh sebab itulah sering terjadi dilema etis dalam hal independensi.

Situasi yang terkait masalah independensi ini pun sangat luas dan muncul dari berbagai macam penyebab. Akuntan publik dikhawatirkan tidak independen jika dia mempunyai hubungan dengan klien, mulai dari hubungan keluarga, hubungan kedekatan, hubungan keuangan, hubungan ekonomi, maupun hubungan lainnya. Penyebab kedua yang bisa membuat akuntan publik dilema terkait independensi adalah adanya ancaman intimidasi dari klien. Klien bisa mengancam akuntan publik untuk pemutusan perikatan atau tidak memakai jasanya lagi jika akuntan publik tidak menuruti permintaan klien. Dilema etis yang dialami oleh para informan kebanyakan adalah yang terkait kedekatan hubungan dan permintaan klien.

Independensi masalah kedekatan hubungan dialami oleh Nira. “Kadang agak terganggu hubungan dengan klien yang lama”, ungkap akuntan publik yang berusia 33 tahun ini. Ia mencontohkan bahwa klien kadang-kadang tidak mau dikoreksi atas koreksi-koreksi yang tidak material. Karena kedekatan hubungan itulah, Nira sungkan untuk

memaksa klien. Jika mengalami konflik seperti ini biasanya Nira akan berdiskusi dengan pemimpinnya dan mencari solusi terbaik. Cara pemecahan konflik seperti ini dipilih Nira karena menurutnya dalam melakukan setiap pekerjaan dia membawa nama KAP-nya. Artinya konsekuensi dari keputusan yang dia ambil, dampaknya bukan hanya pada dirinya saja tetapi juga pada institusi dimana dia bekerja. Jadi, pemimpinnya juga harus tahu sehingga bisa memberikan masukan atau jalan keluar atas masalah yang dihadapinya. Berdasarkan pengalamannya, cara ini cukup efektif. Kadang-kadang pemimpinnya membantu untuk berkomunikasi dengan klien, karena klien lebih bisa menerima jika pemimpin KAP yang menyampaikan secara langsung.

Berbeda dengan Nira, Andini berpandangan bahwa kedekatan dengan klien itu tidak selalu berdampak negatif, ia juga memunculkan hal positif dari sini. Di KAP tempat Andini bekerja dikembangkan kultur yang bersifat kekeluargaan. Kultur kekeluargaan itu tidak hanya dibina antara anggota organisasi saja tapi juga ditularkan kepada klien. Adanya hubungan yang bersifat kekeluargaan dengan klien itu bisa dimanfaatkan untuk menghadapi dilema etis. Ketika ada klien yang berkata, “Tolong *dong*, opininya Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)”, Andini akan membalasnya, “Tolong *dong*, jangan sulitkan saya untuk melakukan ini.” Jadi, menurut Andini, walaupun dilema etis itu sering dihadapi karena hubungan kedekatan dengan klien, tapi karena hubungan yang dekat itu pula lah dilema etis juga bisa diatasi.

Dilema etis selanjutnya adalah dilema yang disebabkan oleh permintaan klien. Para informan mempunyai pengalaman beragam terkait dilema etis ini. Sewaktu mengaudit, Malik pernah mendapati klien yang memintanya supaya menyalahkan karyawan karena ada *fraud*. Akhirnya ia tidak bisa memastikan kebenaran ucapan klien karena data-data yang dikumpulkan tidak mendukung. Jadi dalam hal ini Malik akan memilih untuk mengeluarkan laporan yang sesuai dengan kenyataan. Kalau ada klien yang meminta macam-macam, namun fakta di lapangan tidak seperti itu ia tidak akan menuruti.

Selain contoh di atas, Andini mengatakan bahwa yang sering muncul lagi adalah klien meminta dua jasa yang berbeda dalam satu periode, misalnya klien meminta jasa konsultasi internal laporan keuangan dan sekaligus mengaudit laporan keuangan tersebut. Kalau permintaan ini dipenuhi tentunya akan memunculkan masalah independensi baru. Dalam UU AP pun juga jelas disebutkan bahwa hal tersebut merupakan salah satu larangan akuntan publik. Maka, Andini memilih untuk menolak jika menghadapi situasi seperti itu. Dia mengaku tidak takut kehilangan klien. Ia percaya bahwa rejeki itu Tuhan yang punya. Jadi dia tidak takut berkurang sedikitpun rejekinya ketika dia melakukan sesuatu dengan benar.

Tak terelakkan bahwa dilema etis bisa hadir kapan saja dan dimana saja tanpa pandang kompromi. Jalan keluar satu-satunya adalah dengan menghadapinya dan membuat suatu keputusan. Suatu langkah yang bijaksana apabila dalam menghadapi dilema etis, akuntan publik sadar akan pentingnya mendengarkan nurani dan tetap mempertahankan perilaku etis.

4.7 Upaya yang Telah Dilakukan

Menjadi seorang profesional memang tidaklah mudah. Akuntan publik diwajibkan untuk mematuhi berbagai standar beserta tetek bengeknya. Ia juga harus mampu menjaga citra profesi karena banyak pihak telah mempercayai dan mengandalkan jasanya untuk dijadikan acuan. Beban akuntan publik akan semakin bertambah jika dilema etis muncul dan memaksa akuntan publik untuk membuat keputusan yang berat. Kompleksitas semacam ini menuntut akuntan publik untuk bekerja keras dalam melakoni perannya. Ibarat pertempuran, akuntan publik harus mempersiapkan segalanya sebelum terjun ke medan perang. Tidak cukup hanya mengandalkan bekal ketika dulu menjalani studi, mereka juga harus menyiapkan senjata, merancang strategi, dan mengikuti latihan secara rutin. Upaya-upaya tersebut harus dilakukan agar akuntan publik bisa memenangkan perang, terutama dalam melawan perilaku tidak etis. Berikut ini adalah upaya-upaya yang telah dilakukan para informan untuk menegakkan kode etik:

1. Meningkatkan religiusitas

Etika erat kaitannya dengan moralitas. Ludigdo (2007: 34) mengungkapkan bahwa inti dari moralitas terletak dalam sikap hati seseorang. Sikap hati yang demikian tidak terlepas dari hubungan transendensi manusia dengan Tuhan. Oleh karena itu peningkatan religiusitas diperlukan untuk memperkokoh sikap hati. Hasil penelitian Maryani & Ludigdo (2001) menunjukkan 98,6 % responden setuju bahwa religiusitas merupakan faktor yang mempengaruhi perilaku etis akuntan. Malik, Andini, dan Jakob berpandangan sama. Mereka berpendapat bahwa dengan meningkatkan religiusitas itu juga bisa menunjang penegakan kode etik.

Andini bertutur bahwa etika yang dia lakukan adalah fitrah dirinya sebagai manusia yang patuh pada aturan Tuhan. Andini meyakini bahwa manusia akan terasa ketika melakukan kesalahan. Pedoman itulah yang dia gunakan untuk membatasi diri dari perbuatan kurang baik. Dia akan lebih mendengarkan nuraninya dalam bertindak.

Pendapat tentang religiusitas mendukung perilaku etis juga disampaikan oleh Malik, "Kode etik itu kan lebih banyak bermuara pada moralitas. Kalau moralitas ya diingatkan bahwa manusia itu tujuan hidupnya menghadap kepada Tuhan YME. Kemudian agama adalah pedoman hidup yang bisa membahagiakan dunia akherat." Dalam penegakan kode etik, Malik berupaya selalu menanamkan religiusitas, spiritualitas, semangat-semangat kebajikan, dan budi pekerti yang luhur.

Jakob menghubungkan religiusitas dengan keyakinan. Baginya agama adalah acuan awal untuk mempertebal keyakinan. Dalam penegakan kode etik yang utama adalah memegang teguh nilai. Ia percaya jika seorang profesional itu mempunyai keyakinan yang kuat terhadap nilai-nilai etika, maka orang itu akan sulit dibelokkan dan permasalahan etika apa pun pasti bisa dihadapi.

2. Meningkatkan kompetensi atau mengikuti pelatihan

Seperti yang tercantum dalam UU AP, setiap akuntan publik itu wajib menjaga kompetensi melalui pelatihan profesional berkelanjutan. Raka memahami betul tentang ini. Baginya meningkatkan kemampuan dan kompetensi itu sangat penting karena keahlian akuntan publik mempunyai dampak langsung terhadap pekerjaan.

Dalam kode etik juga disebutkan bahwa pemeliharaan kompetensi profesional membutuhkan kesadaran dan pemahaman yang berkelanjutan terhadap perkembangan teknis profesi dan perkembangan bisnis yang relevan. Hal ini berarti akuntan publik harus terus meng-*update* pengetahuan dan kemampuannya secara rutin. Menurut Raka upaya yang bisa dilakukan terkait hal ini adalah dengan mengikuti pendidikan profesi atau melalui pelatihan.

3. Membangun Keteladanan

Raka dan Malik yang notabene adalah pemimpin di KAP masing-masing, sama-sama menyadari bahwa peran pimpinan sangat dibutuhkan dalam penegakan kode etik di kantornya. Untuk itu, keduanya berupaya memberikan teladan yang baik kepada para staf dalam menjaga perilaku etis. Penelitian dari Maryani & Ludigdo (2001) juga membuktikan 64,91 % responden menyatakan bahwa perilaku atasan mempengaruhi sikap dan perilaku etis akuntan.

4. Desain sistem

Ketiga upaya di atas merupakan upaya pribadi para informan yang berasal dari diri sendiri. Selain upaya individu, juga diperlukan upaya dari organisasi untuk menegakkan kode etik. Salah satu upaya para informan yang dilakukan dalam konteks organisasi tersebut adalah dengan membangun sistem di KAP yang menunjang perilaku etis.

Nira mengungkapkan bahwa sistem tersebut harus tertulis agar bisa dibaca dan dijalankan semua staf. Kemudian ada semacam transfer pemahaman kepada staf baru terkait sistem itu. Raka menyebutkan bahwa sistem itu biasanya ter-*cover* dalam SPM. Kemudian sebagai pemimpin dia juga melakukan pemantauan guna memastikan bahwa semua karyawan memahami dan menjalankan sistem tersebut.

5. Menciptakan Kultur Etis

Upaya selanjutnya yang dibangun para informan secara bersama-sama dengan rekan seprofesinya adalah menciptakan kultur etis dalam KAP. Adanya kultur yang bersifat lebih lunak ini bisa mengimbangi kehadiran sistem yang tegas. Dalam penelitian Maryani & Ludigdo (2001) tersirat bahwa 76,32 % responden menyatakan budaya organisasi mempengaruhi sikap dan perilaku etis akuntan.

Budaya organisasi yang dikembangkan informan untuk membantu menegakkan etika, kebanyakan adalah kekeluargaan, keterbukaan, dan kerja sama. Ketiga kultur itu bisa dibangun melalui pola komunikasi. Menurut Jakob, komunikasi itu penting. Baik komunikasi dengan tim maupun dengan atasan. Andini juga merasakan hal yang sama bahwa posisinya sebagai manajer yang punya atasan dan bawahan, pola komunikasi yang baik merupakan salah satu upaya untuk menyelesaikan berbagai masalah etis. Selain pola komunikasi, informan juga berupaya meningkatkan pola kerja demi menciptakan budaya etis. Pola kerja yang baik dari seorang atau lebih akuntan publik bisa menular ke akuntan publik lain dalam organisasi yang sama. Budaya organisasi yang diciptakan di KAP tentunya harus kuat. Jakob mengatakan bahwa kalau budaya organisasi kuat, maka itu akan bisa memaksa individu dalam organisasi yang bersangkutan untuk mengikuti budaya tersebut.

Upaya-upaya yang dilakukan para informan tersebut memang sangat membantu dalam memerangi penyimpangan etika. Namun, apakah sudah cukup dengan hanya mengandalkan upaya tersebut, Nira menjawab tidak. Menurutnya tidak akan pernah cukup dan harus selalu ada perbaikan dari waktu ke waktu. Raka menimpali, “Saya memandang organisasi itu suatu proses ya, bukan suatu yang *given*. Jadi kalau proses itu ya terus, proses untuk menjadi lebih baik. Bukan *given* yang kemudian berhenti di situ, tapi terus dilakukan.”

Andini dan Malik juga sepakat akan hal ini. Menurut Malik, etika itu terdiri dari banyak hal. Orang beretika baik hari ini bukan berasal dari yang ia lakukan hari ini saja, tapi mengalami proses panjang yang merupakan akumulasi dari sejarah dan pengalaman hidupnya. Kalau upaya yang dilakukan singkat maka kekuatan etika akan rendah. Oleh karena itu upaya yang dilakukan untuk penegakan kode etik pun tidak boleh berlabuh di satu titik saja, melainkan harus kontinyu dan merupakan perjalanan yang panjang juga.

4.8 Seberapa Susah Menegakkan Kode Etik?

Menjalani sebuah proses panjang tentunya melelahkan. Tetapi mengukur seberapa susah penegakan kode etik itu kembali kepada pribadi masing-masing akuntan publik. Rata-rata informan merasa kalau menegakkan kode etik secara personal tidaklah susah, asal tidak berhenti berupaya. Namun apabila penegakan etika diperluas, secara keseluruhan, mereka mengatakan sebaliknya. Para informan mengaku bahwa untuk menciptakan udara yang bersih, yang tidak tercemari tindakan tidak etis di seluruh elemen akuntan publik itu masih sulit. Hal ini disebabkan oleh tidak semua akuntan publik memiliki kesadaran etis yang tinggi.

Penyebab lain yang menjadi alasan sulitnya menegakkan kode etik, selain yang berhubungan dengan kesadaran etis akan terangkum dalam hambatan lain di bagian ini. Beberapa hambatan dalam penegakan kode etik, sebagaimana dikemukakan oleh Agoes (1996: 175), yaitu:

- (a) Sikap anggota profesi yang mendua; pada satu sisi menolak setiap pelanggaran terhadap kode etik tetapi pada sisi lain memberikan pembenaran atas pelanggaran tersebut.
- (b) Adanya sifat “sungkan” dari sesama anggota profesi untuk mengadukan pelanggaran kode etik.
- (c) Belum jelasnya aturan terhadap mekanisme pemberian sanksi dan proses peradilan atas kasus-kasus pelanggaran baik dalam Anggaran Dasar (AD) maupun dalam Anggaran Rumah Tangga (ART).
- (d) Belum dapat berfungsinya secara efektif BPP dan DPP sebagai akibat belum jelasnya pengaturan dalam AD/ART.

Beberapa penyebab kesulitan penegakan kode etik yang disampaikan informan ternyata tidak jauh berbeda dari hambatan-hambatan di atas.

4.9 Harapan untuk Perbaikan

Berbagai upaya telah dilakukan, namun pelanggaran kode etik rupanya bagaikan masalah klasik yang masih mengusik. Rintangan baru bermunculan, seolah menyisakan pekerjaan rumah untuk para profesional. Menciptakan dunia akuntan publik tanpa pelanggaran etika memang sebuah mimpi besar yang tidak mudah diraih, tapi tidak mustahil untuk tercapai. Api optimisme harus dikobarkan guna mewujudkan cita-cita mulia, karena memang seperti itulah seharusnya.

Para informan mencoba menawarkan beraneka ragam solusi yang bisa digunakan untuk menghadapi gangguan-gangguan yang sudah dibahas sebelumnya. Solusi tersebut adalah dengan mengandalkan peran para aktor yang mempunyai keterlibatan dengan dunia akuntan publik. Semua pihak yang terlibat harus mengambil peran dan menjalankannya secara simultan. Siapa saja aktor yang harus berperan dan bagaimana perannya akan ditayangkan di bawah ini:

1. Akuntan Publik

Akuntan publik tetap menjadi pemeran utama dalam lakon penegakan kode etik ini. Setiap profesional harus menjaga citra diri dengan terus memperbaiki kualitas etikanya. Meningkatkan religiusitas, memelihara kompetensinya dengan mengikuti pelatihan, serta mengingatkan akuntan publik lain di sekitarnya harus terus dilakukan. Bagi akuntan publik yang menjabat sebagai pemimpin, perannya bertambah satu yaitu memberi keteladanan bagi para stafnya.

2. Kantor Akuntan Publik (KAP)

KAP berperan sebagai tempat bernaung akuntan publik yang mempunyai pengaruh sangat besar terhadap perkembangan profesional. Sistem yang tegas dan budaya organisasi harus terus dievaluasi dan ditingkatkan agar terbentuk atmosfer yang kuat guna menunjang perilaku etis akuntan publik di dalamnya.

3. Asosiasi Profesi Akuntan Publik / Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI)

Para informan sepakat bahwa IAPI harus bertindak lebih untuk menegakkan etika. Ada dua hal pokok yang harus dibenahi oleh IAPI, yaitu pencegahan dan penanggulangan. Langkah pencegahan yang bisa dibuat pertama adalah dengan mengadakan program peningkatan etik dan pengembangan moral. Langkah pencegahan yang kedua yaitu melalui kontrol atau pengawasan akuntan publik oleh IAPI. Terakhir, untuk mencegah pelanggaran kode etik, IAPI seharusnya juga bisa memakmurkan akuntan publik. Ini dilakukan untuk mengantisipasi masalah *fee* yang terlalu rendah. Terkait hal ini, IAPI bisa mengeluarkan kebijakan tentang tarif minimal pemberian jasa. Atau perlu dipertimbangkan juga saran dari Tuanakotta (2011: 228) bahwa besarnya *fee* jangan ditentukan oleh klien dan auditor, melainkan ditetapkan oleh pihak ketiga, misalnya IAPI.

Sedangkan langkah untuk menanggulangi ketika ada pelanggaran etika adalah dengan melakukan pembinaan dan pemberian sanksi. Malik menambahkan bahwa dalam pemberian sanksi bagi akuntan publik yang melanggar kode etik itu harus jelas, harus dibuat hukum acaranya.

4. Pembuat Regulasi

Pembuat regulasi berarti adalah dari pihak pemerintah yang berhubungan dengan profesi akuntan publik, bisa dari Menteri Keuangan, Departemen Keuangan, Bappepam, atau badan lain yang terkait. Menurut Raka, Bappepam juga bisa melakukan pembinaan seperti halnya asosiasi dan departemen bisa melakukan *review* periodik yang lebih merata.

Sedangkan Malik mengusulkan perlu dikeluarkan regulasi baru terkait perusahaan-perusahaan yang harus diaudit. Menurutnya, perusahaan yang kecil-kecil tidak perlu diwajibkan untuk diaudit karena bisa menyebabkan timbulnya dilema etis terkait imbalan jasa yang rendah.

5. Pengguna Jasa

Peran yang bisa dilakukan oleh pengguna jasa adalah membantu memberi laporan dan memberi sanksi moral ketika menjumpai akuntan publik atau KAP yang melanggar kode etik. Selain itu sanksi moral juga bisa dilakukan oleh klien, perbankan, atau badan perpajakan. Andini menambahkan, yang bisa dilakukan bank dan dirjen pajak adalah mem-*black list* nama KAP yang menyimpang. Dengan begitu, para akuntan publik tidak akan main-main dalam beretika.

6. Sekolah dan Universitas

Untuk membentuk pribadi yang menjunjung tinggi nilai-nilai etika dan moral, perilaku etis perlu ditanamkan sejak dini. Selain dalam lingkungan keluarga, hal ini juga bisa diterapkan dalam jenjang pendidikan. Pada jenjang sekolah, moralitas hendaknya kerap dihimbau dan diajarkan karena guru juga mempunyai tanggung jawab untuk membimbing dan mengingatkan.

Pada jenjang pendidikan tinggi, mahasiswa sudah dianggap dewasa dan tidak perlu dibimbing. Namun, seharusnya pelajaran mengenai etika harus tetap diadakan agar nilai-nilai etis yang mungkin sudah ada tidak akan luntur. Pada pendidikan akuntansi, mata kuliah etika juga dapat mengimbangi mata kuliah lain yang mengajarkan tentang mencari keuntungan sebanyak-banyaknya dan mengejar materi belaka.

Selain itu, kuliah etika saja juga tidak cukup, lingkungan yang menjunjung moralitas juga harus diupayakan di lingkungan kampus.

Jadi, sebagai pencetak akuntan-akuntan baru, seharusnya perguruan tinggi juga ikut andil dalam membantu menegakkan kode etik. Hal yang bisa dilakukan adalah dengan menambahkan kurikulum etika dan juga menciptakan kultur etis di dalam kampus itu sendiri agar mahasiswa atau calon akuntan publik terbiasa berperilaku etis.

Demikianlah peran-peran yang ditawarkan para informan untuk membangun dunia akuntan publik yang lebih beradab. Selain itu, akuntan publik juga harus melakukan upaya-upaya tersebut dengan penuh kesadaran. Karena dengan kesadaran, seseorang akan bisa membuat pilihan mana yang baik dan buruk dan secara otomatis akan mampu melakukan tindakan yang baik. Akuntan publik yang memainkan perannya dengan kesadaran berarti akuntan publik tersebut mempunyai pengetahuan dan pemahaman yang baik tentang etika profesi, mampu mengambil sikap ketika dihadapkan dengan dilema etis, dan mampu menentukan perilaku yang bijak dengan tetap mempertahankan etika profesi.

Dengan solusi-solusi tersebut diharapkan semua akuntan publik bisa menyadari tanggung jawabnya dan menyayangi profesinya sehingga menjadi auditor yang beretika, bermoral tinggi, dan mengedepankan nurani. Bahkan ketika menghadapi situasi yang kacau, moral dan kode etik bukan sekedar lawakan belaka lagi, melainkan bisa dijadikan senjata untuk melawan situasi konflik. Jika hal tersebut diterapkan, niscaya akan terlaksana penegakan kode etik yang lebih baik.

5. KESIMPULAN

Keseluruhan informan memiliki pemahaman yang baik mengenai etika profesi. Etika profesi adalah etika yang harus dimiliki oleh setiap profesional, tak terkecuali akuntan publik. Etika profesi yang baik akan memperkuat profesi dan bisa dijadikan sebagai kunci untuk memperoleh kepercayaan masyarakat terhadap jasa yang diberikan.

Para informan menempatkan kode etik pada posisi yang penting. Kode etik merupakan koridor, batasan-batasan dimana akuntan publik harus melaksanakan aktivitas profesionalnya. Sebagai aturan yang dibuat oleh IAPI, kode etik wajib dipatuhi akuntan publik yang notabene adalah anggota IAPI.

Kode etik terdiri dari lima prinsip dasar etika profesi dan aturan etika profesi. Prinsip dasar etika profesi itu adalah (1) integritas; (2) obyektifitas; (3) kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional; (4) kerahasiaan; dan (5) perilaku profesional. Beberapa informan berpendapat bahwa kedudukan kelima prinsip etika profesi tersebut harus seimbang, kelimanya harus dijalankan secara beriringan. Beberapa yang lain mengemukakan

bahwa ada satu yang bisa diunggulkan. Namun semuanya sepakat bahwa tidak ada yang boleh ditinggalkan. Karena kalau ibarat pilar, apabila satu pilar hilang, maka bangunan itu tidak akan bisa berdiri.

Pelanggaran terhadap kode etik acap kali masih terjadi, hanya saja tidak banyak orang yang mengetahuinya. Penyebab-penyebab yang membuat akuntan publik sampai melanggar kode etik berawal dari dilema etis. Dari situ kemudian mereka yang melanggar itu kebanyakan tidak bisa menjaga independensinya, mementingkan materi, serta tidak memelihara kompetensinya. Selain itu, pelanggaran kode etik juga bisa muncul karena sistem penegakan kode etik masih lemah.

Terjadinya pelanggaran etika tentu saja menimbulkan dampak. Akibat dari kasus pelanggaran kode etik tersebut akan dirasakan oleh akuntan publik yang melanggar maupun bagi akuntan publik lain. Akuntan publik yang bersalah akan dikenai sanksi, sedangkan akuntan publik lain, walaupun tidak bersalah, citra profesinya akan ikut tercemar.

Secara umum penerapan kode etik di KAP tempat informan beraktivitas adalah sebagai berikut:

1. Pemimpin merupakan orang yang paling berperan dalam penegakan kode etik di KAP-nya.
2. Setiap KAP memiliki SPM, yang salah satu fungsinya juga sebagai bentuk kontrol organisasi terhadap perilaku etis para karyawannya.
3. Kultur organisasi digunakan sebagai penunjang untuk meningkatkan perilaku etis para individu dalam organisasi tersebut.

Karena posisi akuntan publik berada di tengah-tengah para pemangku kepentingan, hadirnya dilema etis atau konflik audit tidak bisa dihindari. Dilema etis yang sering muncul adalah yang berkaitan dengan (1) Penerimaan perikatan (Klien versus Keahlian Profesional); (2) Imbalan jasa profesional (*fee minimal*); (3) Independensi.

Upaya –upaya yang telah dilakukan informan dalam penegakan kode etik antara lain adalah (1) Meningkatkan religiusitas; (2) Meningkatkan kompetensi dengan mengikuti pelatihan; (3) Membangun keteladanan (bagi pemimpin KAP); (4) Mendesain sistem; (5) Menciptakan kultur etis.

Walaupun beberapa upaya telah dilakukan, namun jalannya penegakan kode etik belum bisa mulus karena beberapa hambatan berikut:

1. Tidak semua akuntan publik memiliki kesadaran etis yang tinggi dan untuk menumbuhkan kesadaran etis itu tidaklah mudah.
2. Cara untuk mengontrol etika susah, sehingga kasus pelanggaran tidak banyak diketahui.
3. Adanya sifat sungkan dari sesama profesi untuk mengadukan pelanggaran kode etik.
4. Belum jelasnya mekanisme pemberian sanksi dan proses peradilan atas kasus pelanggaran kode etik.

Semua pihak yang berkepentingan hendaknya secara simultan mengambil peran mereka dan saling bersinergi dalam menjalankan peran masing-masing untuk perbaikan penegakan kode etik akuntan publik. Pihak-pihak yang diharapkan adalah:

- a. Akuntan Publik sendiri, sebagai pemeran utama harus mampu menjalankan perannya dengan penuh kesadaran.
- b. Kantor Akuntan Publik, dalam mendesain penerapan etika di lingkungan kantor.
- c. IAPI, dalam mendesain penegakan kode etik di lingkungan luas (secara umum), termasuk dalam perlakuan ketika ada akuntan publik yang melanggar kode etik.
- d. Pembuat Regulasi, dalam mengeluarkan peraturan-peraturan yang mendukung penegakan kode etik.
- e. Pengguna Jasa, dalam menyoroti akuntan publik.
- f. Sekolah atau Universitas, sebagai pencetak calon akuntan publik.

6. DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, Soekrisno. 1996. Penegakan Kode Etik Akuntan Indonesia. *Prosiding Konvensi Nasional Akuntansi ke-3, Memantapkan Posisi dan Peran Profesi Akuntansi dalam Lingkungan yang Berubah*, Jakarta: IAI.
- Arens Alvin A, Loebbecke James K. 2000. *Auditing Suatu Pendekatan Terpadu*. Jilid 1. Terjemahan Tjakra Kusuma, Drs Ilham. Jakarta: Erlangga
- Berg, Bruce L. 2007. *Qualitative research Methods for The Social Sciences*. Boston: Pearson Education Inc
- Bertens, K. 2004. *Pengantar Etika Bisnis*. Yogyakarta: Kanisius.
- Boynton, William C, Raymond, Walter G. 2002. *Modern Auditing. Edisi ketujuh*. Jakarta: Erlangga.
- Departemen Pendidikan Nasional. 2008. *Kamus Besar Bahasa Indonesia*. Jakarta: Balai Pustaka.
- Faisal. 2002. Kimia Farma Lakukan Kesalahan Pencatatan Laporan Keuangan. (online). www.tempo.co, diakses 23 Januari 2013
- Farhan, Djuni. 2009. *Etika dan Akuntabilitas Profesi Akuntan Publik*. Malang: Intimedia.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2011. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2011. Kode Etik Akuntan Publik. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2011. Pernyataan Sistem Pengendalian Mutu *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ludigdo, U. 2007. *Paradoks Etika Akuntan*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Ludigdo, U. dan M. Machfoedz. 1999. Persepsi Akuntan dan Mahasiswa terhadap Etika Bisnis. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Volume 1, No 2; 1-19.
- Machfoedz, Mas'ud. 1997. Strategi Pendidikan Akuntansi dalam Era Globalisasi. *Jurnal Perspektif FE-UNS*. Edisi Juli-September; 64-75.
- Maryani, Titik dan U. Ludigdo. 2001. Survei atas Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Sikap dan Perilaku Etis Akuntan. *Jurnal TEMA*. Volume II, No 1; 49-62.
- Sadhana, Kridawati. 2006. *Etika Birokrasi*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Sugiono. 2010. *Memahami Penelitian Kualitatif*. Bandung: CV Alfabeta.
- Tuanakotta, Theodorus M. 2011. *Berpikir Kritis dalam Auditing*. Jakarta: Salemba Empat.
- Widyastuti, Wiwied. 2009. Pengaruh Kecerdasan Emosional, Kecerdasan Spiritual dan Budaya Organisasi terhadap Perilaku Etis Auditor Pada Kantor Akuntan Publik. Skripsi. Malang: Fakultas Ekonomi Universitas Brawijaya.

White, Louis P. dan L.W. Lam. 2000. A Proposed Infrastructural Model for the Establishment of Organizational Ethical Systems. *Journal of Business Ethics* no. 28, page 35-42.

_____ Peraturan Menteri Keuangan no 17 tahun 2008 tentang Jasa Akuntan Publik

_____ Undang-undang Republik Indonesia Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik.

_____ 2011. Contoh Kasus Pelanggaran Etika Profesi (*online*)
wartawarga.gunadarma.ac.id, diakses 5 Maret 2012