

**PENERAPAN UNDANG-UNDANG NO. 5 TAHUN 2011 TENTANG
AKUNTAN PUBLIK DALAM KAITANNYA TERHADAP
PENEGAKKAN HUKUM KEJAHATAN AKUNTANSI
Oleh: H. Herman Fikri, SH, M. Hum*)**

Abstrak

Profesi seorang Akuntan Publik mempunyai peranan penting terutama dalam peningkatan kualitas dan kredibilitas informasi keuangan atau laporan keuangan yang baik dan wajar. Dalam menjalankan profesi sebagai seorang Akuntan Publik harus mengemban kepercayaan masyarakat dan pihak-pihak terkait terhadap laporan keuangan tersebut yang terdiri dari Neraca, Laporan Laba Rugi dan Laporan perubahan modal dengan memberikan opini atas laporan keuangan suatu entitas. Dengan demikian, tanggung jawab Akuntan Publik terletak pada opini atau pernyataan pendapatnya atas laporan atau informasi keuangan suatu entitas, sedangkan penyajian laporan atau informasi keuangan tersebut merupakan tanggung jawab manajemen. Didalam Ketentuan didalam UU No 5 Tahun 2011 sangat jelas bahwa profesi Akuntan Publik memiliki peranan yang sangat besar dalam mendukung perekonomian nasional yang sehat dan efisien serta meningkatkan transparansi dan mutu informasi dalam bidang keuangan (apabila laporan tersebut tidak direkayasa). Dengan demikian, Akuntan Publik dituntut untuk senantiasa meningkatkan kompetensi dan profesionalisme agar dapat memenuhi kebutuhan pengguna jasa dan mengemban kepercayaan publik. Sering terjadinya skandal akuntansi (accounting scandals) adalah skandal politik dan bisnis yang muncul dengan pengungkapan kelakuan buruk para eksekutif perusahaan publik. Kejahatan tersebut biasanya melibatkan metode yang kompleks untuk menyalahgunakan dana atau menyesatkan bagi pihak-pihak yang sangat membutuhkan terhadap Laporan Keuangan tersebut, melebihi-lebihkan pendapatan, mengecilkan biaya, melebihi-lebihkan nilai aset perusahaan atau mengurangi pelaporan terhadap besarnya kewajiban, terkadang mereka juga melakukan kerjasama dengan pejabat di perusahaan lain atau afiliasinya. Jika mengacu pada pengertian skandal akuntansi tersebut di atas maka kejahatan akuntansi cenderung lebih dekat dengan istilah fraudulent statement (fraud yang berkenaan dengan penyajian laporan keuangan). Dalam tulisan ini penulis mencoba membahas Bagaimanakah penerapan Undang Undang Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik Dalam Kaitannya terhadap Penegakkan Hukum Kejahatan Akuntansi.

Kata Kunci : Kejahatan Akuntansi

Abstract

Profession of Certified Public Accountants have a particularly important role in improving the quality and credibility of financial information or financial statements. In the profession, a Public Accountant must carry public trust and related parties against the financial statements consisting of the Balance Sheet, Income Statement and Statement of changes in capital to provide an opinion on the financial statements of an entity. Thus, the responsibility lies in its opinion from Public Accountant or statements about financial information of an entity, while statements or financial information is the responsibility of management. In the provisions of Law No. 5 of 2011 is very clear that the public accounting profession has a very large role in supporting the national economy healthy and efficient and to improve the transparency and quality of information in the

*) Dosen Tetap STIHPADA

financial field (if the report is not engineered). Thus, Public Accountant required to continuously improve the competence and professionalism in order to meet the needs of service users and carrying out of public trust. Frequent occurrence of accounting scandals (accounting Scandals) are political and business scandals which arise with the disclosure of bad conduct a public company executives. These crimes usually involve complex methods for misusing funds or misleading for those who really need to the Financial Statements, overstating revenues, reduce costs, overstating the value of the assets of the company or reduce reporting obligations are, sometimes they are also working with officials in other companies or affiliates. When referring to the understanding of the accounting scandal at the top of the accounting crimes tend to be closer to the terms of fraudulent statement (fraud with respect to the financial statements). In this paper the author try to examine about "How is the application of Law No. 5 of 2011 on Public Accountant In Relation to the Law Enforcement of Accounting Crime".

Keyword : Crime Accounting

1. Latar Belakang

Pada umumnya, pembangunan selalu dimaknai sebagai perubahan, yang dilakukan dengan bermacam cara guna pencapaian tujuan ideal suatu keadaan yang lebih baik dari keadaan sebelumnya. Negara kita, Indonesia, tujuan pembangunan identik dengan perwujudan tujuan negara yakni, tercapainya masyarakat adil dan makmur.

Aspek mendasar terpenting yang selalu ada dalam *nomen klatur* pembangunan berintikan perbaikan serta pembaharuan pada semua sektor. Dalam ranah hukum, perbaikan cenderung diistilahkan sebagai revisi dan atau pembaharuan hukum yang dapat dilakukan baik secara keseluruhan atau hanya sebagian sesuai dengan kebutuhan, keadaan dan sesuai dengan perkembangan era pembangunan suatu negara, baik dalam konteks nasional, regional maupun internasional.

Secara filosofis ideologis, suatu perubahan bertitik tolak dari hal yang amat mendasar yakni konsep berbagai bidang, seperti konsep ekonomi, politik, hukum serta konsep pembangunan infra struktur yang dikehendaki. Kewajiban dan hak dimungkinkan sama-sama ada pada bidang ekonomi, politik, dan hukum tetapi sudut pandang hukum akan tetap berbeda karena beda tujuan yang hendak dicapai.

Hukum dalam konsep senantiasa tidak keluar dari sifatnya yang normatif dan di dalamnya terkandung makna-makna nilai tentang keadilan, kepatutan dan sebagainya.

Konsep menentukan arah dari suatu upa-

ya perbaikan dan karenanya pembangunan yang baik adalah pembangunan yang berdasarkan konsep; demikian pula dalam arti revisi, hal itu pun haruslah memiliki konsep. Dengan konsep itulah maka pembangunan menjadi suatu aktivitas yang terukur dan dapat diukur.

Suatu konsep tidak akan ada artinya tanpa tindakan, yang idealnya harus sampai ke tataran praktis. Mekanisme dalam konsep dapat diwujudkan berhubungan dengan tata cara prosedural. Keduanya saling berhubungan erat sehingga selalu didapati kenyataan bahwa pembaharuan suatu konsep senantiasa digandengkan dengan revisi prosedural. Keterikatan yang demikian menimbulkan fenomena fungsional bahwa keduanya bertindak seakan-akan sebuah sistem.

Beragamnya peristiwa hukum dapat menimbulkan upaya perbaikan baik dalam bentuk perubahan konsep maupun prosedural. Bahkan dalam beberapa peristiwa tidak hanya sekedar revisi dalam konteks pembangunan, melainkan lebih dari itu yakni mengarah kepada penciptaan-penciptaan yang benar-benar baru (*invention*) dan tidak sekedar dalam arti menemukan sesuatu yang telah ada sebelumnya (*discover*).

Pencederaan terhadap cita hukum, melalui kasus pelanggaran hukum di Indonesia baik secara kualitas maupun kuantitas, serta fenomena menumpuknya perkara-perkara di Mahkamah Agung, ditambah adanya asumsi lemahnya penegakan hukum di Indonesia menimbulkan keprihatinan banyak pihak. Hal itu me-

mimbulkan penilaian-penilaian kurang percayanya terhadap para petugas hukum kita yang sebenarnya penilaian itu tidak perlu dikemukakan apalagi atas maksud-maksud tertentu (*vexed interest*).

Dalam konteks pembaharuan hukum tersebut, termasuk diantaranya *political will* negara untuk mereformasi perilaku kejahatan yang berbasis perilaku ekonomi termasuk kejahatan akuntansi. Banyak hal dari kegiatan ekonomi yang berujung kejahatan, karena salah satu penyebab sarannya, terkait manipulasi keuangan yang erat hubungannya dengan pencatatan keuangan atau sistem akuntansi.

Karenanya, menghindari kemungkinan tercederanya tujuan hukum menjadikan pembaharuan hukum *responsibility* terhadap dinamika perkembangan kehidupan bermasyarakat dan bernegara, hal tersebut menjadi penting dalam bidang pembangunan hukum ekonomi termasuk pembaharuan sistem akuntansi perekonomian hukum.

Semua orang tahu Profesi Akuntan Publik sangat erat kaitannya dengan aktivitas bisnis, 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 dan memutuskan kebijakan investasinya, para penasihat keuangan ataupun investasi dalam memberikan arahan pada para investor terhadap keadaan dan prospek dari sebuah perusahaan, para pemberi pinjaman (*lenders*) dalam mempertimbangkan serta memutuskan langkah pemberian ataupun penghentian pinjaman bagi perusahaan tersebut.

Perusahaan harus dapat memberikan gambaran yang benar tentang status kesehatan keuangannya, karena berhubungan dengan konsekuensi hukum dari aktivitas berbisnis. Dimana konsekuensi hukum itu mengharuskan masing-masing pihak yang terikat didalamnya untuk dapat memenuhi setiap kewajiban yang telah disepakati. Kegagalan dalam pemenuhan kewajiban tersebut, baik sebagai akibat dari tindakan wanprestasi.

Semua orang tahu bahwa tidak dapat dipungkiri begitu penting peran Akuntan Publik

dalam memberikan informasi yang tepat mengenai laporan keuangan suatu perusahaan. Seperti yang kita ketahui semua bagaimana dampak dari kasus "Enron gate" yang terjadi di Amerika, terlihat bagaimana sebuah opini yang dikeluarkan oleh Akuntan Publik ternyata mempunyai dampak yang besar terhadap jalannya perekonomian. Kebangkrutan Enron tersebut menyebabkan dibubarkannya KAP Arthur Andersen, yang mengaudit Laporan Keuangan Enron karena hasilnya memberikan opini wajar, tidak menemukan atau bahkan dengan sengaja menutupi kecurangan penipuan akuntansi yang dilakukan Enron.

Sebagai seorang Akuntan publik merupakan profesi yang muncul dari adanya tuntutan publik akan adanya mekanisme komunikasi yang independen antara entitas ekonomi dengan para stakeholder terutama yang berkaitan dengan akuntabilitas dari entitas yang bersangkutan. Melihat dari salah satu contoh di atas, hendaknya ada peningkatan standar mutu dari profesionalisme seorang akuntan Publik.¹

Dalam Undang-Undang Nomor 5 tahun 2001 tentang Akuntan Publik secara garis besar mendefinisikan tentang peran seorang Akuntan Publik di dalam lingkungan masyarakat yang terdiri dari tugas, hak, kewajiban, tanggung jawab, sanksi dan lain sebagainya dari seorang Akuntan Publik maupun KANTOR AKUNTAN PUBLIK yang bertujuan untuk lebih mensosialisasikan kepada masyarakat akan pentingnya penggunaan jasa akuntan Publik dalam prakteknya di lingkungan masyarakat.

Skandal akuntansi (*accounting scandals*) atau skandal akuntansi perusahaan (*corporate accounting scandals*) adalah skandal politik dan bisnis yang muncul dengan pengungkapan kelakuan buruk para eksekutif perusahaan publik. Kejahatan tersebut biasanya melibatkan metode yang kompleks untuk menyalahgunakan dana atau menyesatkan.

Fraudulent statement atau *financial statement fraud* itu sendiri didefinisikan berbeda-beda. *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) mendefinisikan *financial statement fraud* sebagai "Salah saji atau pengabaian

¹ Tunnakotta, Theodorus M. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*, Edisi 2, Jakarta: Salemba 4, 2010.

atas fakta-fakta yang material yang disengaja, atau data akuntansi yang menyesatkan, dan ketika mempertimbangkan dengan semua informasi yang tersedia, akan menyebabkan pembaca laporan mengganti atau mengubah penilaian atau keputusannya." Sedangkan *The Treadway Commission* mendefinisikan sebagai "melakukan tindakan secara sengaja atau ceroboh, yang merupakan perbuatan atau kelalaian, yang menghasilkan materi laporan keuangan yang menyesatkan"².

Dari definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa definisi *financial statement fraud* adalah salah saji atau kelalaian yang disengaja, baik itu dari segi jumlah/besaran atau pengungkapan laporan keuangan yang ditujukan untuk menipu pengguna laporan keuangan, khususnya investor dan kreditor. Dalam hal ini manajemen melakukan pengolahan laporan keuangan untuk keuntungan mereka sendiri. Namun demikian, dengan membandingkan definisi *financial statement fraud* tersebut di atas, secara umum kejahatan akuntansi itu sendiri dapat didefinisikan sebagai kejahatan/kecurangan yang dilakukan dalam bidang ekonomi dan berkaitan dengan akuntansi. Hal ini berarti *financial statement fraud* merupakan salah satu bentuk kejahatan akuntansi.

II. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, maka penulis merumuskan permasalahan sebagai berikut:

1. Sejauh manakah bentuk kejahatan akuntansi dan bentuk sanksi hukum terhadap pelaku kejahatan akuntansi berdasarkan Undang-Undang No. 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik?
2. Bagaimanakah penerapan dan penegakan terhadap kejahatan akuntansi?

III. Landasan teori

A. Teori Penegakan Hukum

Menurut teori penegakan hukum yang dikemukakan oleh Joseph Goldstein bahwa :

² Kholis, Azizul, I Nengah Rata, Sri Sulistiyowati, dan Endah Prapti Lestari. *Kewajiban hukum (legal liability) auditor*, Jurnal Bisnis dan Akuntansi, Volume 3, Nomor 3 Desember 2001.

Total Enforcement yaitu dimana ruang lingkup penegakkan hukum pidana sebagaimana yang dirumuskan oleh hukum substantive (*substantive law of crimes*). Berarti penegakkan hukum pidana secara total ini tidak mungkin dapat dilakukan, sebab para penegak hukum termasuk Polri dibatasi secara ketat oleh hukum acara pidana : seperti adanya aturan-aturan tentang penangkapan, penahanan, penggeledahan, penyitaan dan pemeriksaan pendahuluan³.

Hukum pidana formil Indonesia ditentukan dalam sebuah Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP) yang mengatur bagaimana bekerjanya lembaga-lembaga penegak hukum seperti kepolisian, kejaksaan, pengadilan dan lembaga pemasyarakatan dalam melaksanakan tugasnya. Instansi penegak hukum itu merupakan satu rangkaian dalam sistem peradilan pidana.

KUHP menjelaskan bahwa penahanan hanya dapat dilakukan kepada tersangka atau terdakwa yang telah melakukan tindak pidana atau percobaan maupun memberikan bantuan dalam tindak pidana tersebut dalam hal tindak pidana itu diancam dengan pidana penjara lima tahun atau lebih⁴, tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam UU No. 5 Tahun 2011 adalah Undang-Undang tentang Akuntan Publik yang di putuskan DPR RI pada tanggal 5 April 2011 dan disahkan presiden tanggal 3 Mei 2011 dengan ancaman pidana maksimal 5 tahun penjara dan denda Rp.300.000.000,- (tiga ratus juta rupiah)⁵, dan Undang-undang tersebut mengatur tentang regulasi profesi, asosiasi profesi, perizinan, hak dan kewajiban, tanggung jawab, sanksi, dan lain-lain. Dan Undang-Undang tersebut lebih lengkap membahas tentang akuntan publik lebih lengkap dibandingkan UU sebelumnya yaitu UU No. 34 tahun 1954 tentang pemakaian gelar Akuntan.

³ Satjipto Raharjo, *Masalah Penegakan Hukum Suatu Tinjauan Sosiologis*, Bandung: Sinar Baru, 2005.

⁴ Soesilo, *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) Serta Komentar-Komentarnya Lengkap Pasal Demi Pasal*, Bogor: Politeia, 1993.

⁵ Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik.

Untuk menciptakan kehidupan masyarakat yang harmonis dan teratur, maka dalam kehidupan bermasyarakat diperlukan suatu sistem hukum. Sistem hukum merupakan suatu kesatuan yang terdiri dari unsur-unsur atau elemen yang berinteraksi satu sama lain. Dalam sistem hukum tidak menghendaki adanya konflik atau unsur-unsur yang ada dalam sistem, kalau sampai terjadi konflik, maka segera diselesaikan oleh sistem tersebut.

Sistem hukum yang dikemukakan oleh Harold J. Berman adalah :

keseluruhan aturan prosedur spesifik, yang karena itu dapat dibedakan cirri-cirinya dari kaidah-kaidah sosial yang lain pada umumnya dan struktur otoritas yang profesional guna mengontrol proses-proses sosial yang terjadi dalam masyarakat.⁶

Hukum akan berperan baik bila ketiga komponen dimaksud, yaitu struktur hukum, substansi hukum dan budaya hukum itu saling berinteraksi dan memainkan peranan sesuai dengan fungsinya, sehingga hukum akan berjalan efektif sesuai dengan fungsinya, sehingga hukum akan berjalan efektif sesuai dengan fungsinya. Seandainya apabila ketiga komponen sistem hukum tersebut tidak berfungsi dengan baik, maka akan muncul permasalahan dalam upaya untuk memfungsikan hukum sebagai sarana pembaharuan dan pembangunan masyarakat itu sendiri.⁷

Berkenaan dengan substansi ketiga di atas erat kaitannya dengan hukum acara pidana. Kehadiran hukum acara pidana menjadi penting karena ia menjadi panduan bagi aparat penegak hukum dan masyarakat untuk mencegah jangan sampai terjadi masyarakat main hakim sendiri.⁸

B. Teori Pertanggungjawaban Pidana

Untuk dapat mempersalahkan seorang melakukan pelanggaran pidana bukan merupakan hal yang mudah, demikian pula terhadap penjatuhan sanksinya. Dalam hukum pidana konsep *liability* atau pertanggungjawaban pidana merupakan konsep sentral yang dikenal dengan ajaran kesalahan, dalam bahasa latin ajaran kesalahan ini dikenal dengan sebutan *mens rea*, doktrin *mens rea* tersebut didasarkan pada *maxim actus non facit reum nisi mens sit rea*, yang berarti suatu perbuatan tidak mengakibatkan seseorang bersalah kecuali ada pikiran orang itu jahat. Berdasarkan asas tersebut ada dua syarat yang harus dipenuhi untuk dapat memidana seseorang yaitu ada perbuatan lahiriah yang terlarang (*actus reus*) dan sikap bathin jahat/tercela (*mens rea*), sikap bathin dapat berupa kesengajaan dan kealpaan.⁹

Menurut Prof. Mr. Roeslan Saleh, kesalahan itu merupakan syarat subyektif dan mutlak bagi pertanggungjawaban pidana. Dengan kata lain manakala pelaku melakukan perbuatan tercela, dia tentunya tidak dipidana bila tidak mempunyai kesalahan, sebagaimana tercantum pada asas tidak tertulis yang berbunyi *geen straf zonder schuld*.¹⁰

Muladi memberikan patokan-patokan karakteristik yang harus diperhatikan dalam membuat kebijakan hukum pidana yang akan datang, yaitu: pertama, hukum pidana nasional mendatang yang dibentuk harus memenuhi pertimbangan sosiologis, politis, praktis, dan juga dalam kerangka ideologis Indonesia; kedua, hukum pidana nasional mendatang tidak boleh mengabaikan aspek-aspek yang bertalian dengan kondisi manusia, alam, dan tradisi Indonesia; ketiga, hukum pidana nasional mendatang harus dapat menyesuaikan diri dengan kecenderungan-kecenderungan universal yang tumbuh di dalam pergaulan masyarakat beradab; keempat, karena sistem peradilan pidana, politik criminal, dan politik penegakan hukum merupakan bagian

⁶ Soetand Wignyosubroto, *Dari Hukum Kolonial ke Hukum Nasional Dinamika Sosial Politik Dalam Perkembangan Hukum di Indonesia*, Jakarta: Raja Grafindo Persada, 1995, hal. 1.

⁷ Mochtar Kusumaatmadja, *Konsep-konsep Hukum Dalam Pembangunan (Kumpulan Karya Tulis)*, Bandung: Alumni, 2002, hal. 3.

⁸ Bambang Purnomo, *Orientasi Hukum Acara Pidana Indonesia*, Yogyakarta: Amarta, 1988, hal. 2.

⁹ *Ibid*, hal. 17

¹⁰ *Ibid*, hal. 17

dari politik sosial, maka hukum pidana nasional mendatang harus memperhatikan aspek-aspek yang bersifat preventif; *kelima*, hukum pidana nasional mendatang harus selalu tanggap terhadap perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi guna meningkatkan efektifitas fungsinya di dalam masyarakat¹¹.

Apa yang dikemukakan Muladi di atas, sebenarnya merupakan internalisasi atau implementasi nilai-nilai Pancasila dalam pembaharuan hukum pidana. Sebagaimana diketahui, usaha-usaha pembaharuan hukum pidana, baik materiil maupun formil, terus dilakukan. Dalam konteks pembaharuan hukum pidana materiil, telah beberapa kali dibentuk Tim Pembaharuan KUHP Nasional yang sudah mulai bekerja pada tahun 60-an hingga sekarang, dan sudah menghasilkan Konsep RUU KUHP, bahkan sekarang sudah menjadi RUU KUHP yang siap dibahas di Dewan Perwakilan Rakyat untuk mendapatkan persetujuannya.

Demikian pula pembaharuan hukum pidana melalui jalur peraturan perundang-undangan di luar KUHP, yang berjumlah puluhan, bahkan mungkin telah ratusan undang-undang, baik yang merupakan undang-undang (di bidang) hukum pidana, maupun undang-undang (pidana) di bidang administrasi (*administrative penal law*).

Upaya penegakan hukum memberikan arti adanya upaya untuk menjaga agar keberadaan hukum yang diakui di dalam suatu masyarakat dapat tetap ditegakkan. Upaya tersebut pada dasarnya harus menjamin agar setiap warga negara mematuhi hukum yang berlaku di dalam masyarakat yang bersangkutan.

Penegakan hukum bukanlah merupakan suatu kegiatan yang berdiri sendiri, melainkan mempunyai hubungan timbal balik yang erat dengan masyarakatnya. Oleh karena itu dalam membicarakan masalah ini sebaiknya tidak mengabaikan pembicaraan mengenai struktur masyarakat yang ada di belakangnya. Penegakan hukum dalam suatu masyarakat mempunyai kecenderungan sendiri yang disebabkan oleh

struktur masyarakatnya¹².

Struktur masyarakat ini memberikan pengaruh, baik berupa penyediaan sarana sosial yang memungkinkan penegakan hukum itu dijalankan, maupun memberikan hambatan-hambatan yang menyebabkan ia tidak dapat dijalankan atau kurang dapat dijalankan secara optimal. Jadi masalah pokok dalam penegakan hukum sebenarnya terletak pada faktor-faktor yang mungkin mempengaruhinya.

IV. Etika Profesi Auditor

A. Peranan Etika Dalam Profesi Auditor

Etika profesi sangat diperlukan dalam profesi seorang auditor. Adapun peranan etika dalam profesi auditor adalah sebagai berikut¹³:

- a. Audit membutuhkan pengabdian yang besar pada masyarakat dan komitmen moral yang tinggi.
- b. Masyarakat menuntut untuk memperoleh jasa para auditor publik dengan standar kualitas yang tinggi, dan menuntut mereka untuk bersedia mengorbankan diri. Itulah sebabnya profesi auditor menetapkan standar teknis dan standar etika yang harus dijadikan panduan oleh para auditor dalam melaksanakan audit.
- c. Standar etika diperlukan bagi profesi audit karena auditor memiliki posisi sebagai orang kepercayaan dan menghadapi kemungkinan benturan-benturan kepentingan.
- d. Kode etik atau aturan etika profesi audit menyediakan panduan bagi para auditor profesional dalam mempertahankan diri dari godaan dan dalam mengambil keputusan-keputusan sulit.

B. Prinsip Etika Akuntan

Etika sudah menjadi kebutuhan setiap orang dalam menjalankan aktivitas mereka. Etika merupakan serangkaian prinsip atau nilai

¹¹ *Ibid*

¹² Atmasasmita, Rami. *Pengantar Hukum Kejahatan Bisnis (Bisnis Crime)*. Bogor: Kencana. 2003.

¹³ Kholis, Azizul, I Nengah Rata, Sri Sulistiyowati, dan Endah Prapti Lestari. *Kewajiban hukum (legal liability) auditor*, Jurnal Bisnis dan Akuntansi, Volume 3, Nomor 3 Desember 2001.

moral yang dimiliki oleh setiap orang, termasuk etika dalam menjalankan profesi. Salah satu profesi yang mempunyai etika adalah akuntan publik.

Prinsip etika akuntan atau kode etik akuntan itu sendiri meliputi delapan butir pernyataan. Kedelapan butir pernyataan tersebut merupakan hal-hal yang seharusnya dimiliki oleh seorang akuntan. Delapan butir tersebut adalah, sebagai berikut¹⁴:

1) Tanggung Jawab Profesi

Dalam melaksanakan tanggung sebagai profesional, setiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya. Anggota juga harus selalu bertanggungjawab untuk bekerja sama dengan sesama anggota untuk mengembangkan profesi akuntansi, memelihara kepercayaan masyarakat dan menjalankan tanggung jawab profesi dalam mengatur dirinya sendiri. Usaha kolektif semua anggota diperlukan untuk memelihara dan meningkatkan tradisi profesi.

2) Kepentingan Publik

Anggota harus menerima kewajiban mereka untuk bertindak sedemikian rupa demi melayani kepentingan publik, menghormati kepercayaan publik, dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.

3) Integritas

Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan (*benchmark*) bagi anggota dalam menguji keputusan yang diambilnya. Untuk memelihara dan memperluas keyakinan publik, anggota harus melaksanakan semua tanggung jawab profesional dengan integritas tertinggi

4) Objektivitas

Prinsip obyektivitas mengharuskan anggota bersikap adil, tidak memihak, jujur secara intelektual, tidak berprasangka, serta bebas dari benturan kepentingan atau dibawah pengaruh pihak lain. Seorang anggota harus memelihara objektivitas dan bebas dari konflik kepentingan dalam menunaikan tanggung jawab profesional. Seorang ang-

gota dalam praktik publik seharusnya menjaga independensi dalam fakta dan penampilan saat memberikan jasa auditing dan attestasi lainnya

5) Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional
Seorang anggota profesi harus selalu mengikuti standar-standar etika dan teknis profesi terdorong untuk secara terus menerus mengembangkan kompetensi dan kualitas jasa, dan menunaikan tanggung jawab profesional sampai tingkat tertinggi kemampuan anggota yang bersangkutan.

6) Kerahasiaan

Seorang akuntan profesional harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperolehnya sebagai hasil dari hubungan profesional dan bisnis serta tidak boleh mengungkapkan informasi apa pun kepada pihak ketiga tanpa izin yang benar dan spesifik, kecuali terdapat kewajiban hukum atau terdapat hak profesional untuk mengungkapkannya. Kewajiban kerahasiaan berlanjut bahkan setelah hubungan antara anggota dan klien atau pemberi jasa berakhir.

7) Perilaku Profesional

Seorang akuntan profesional harus patuh pada hukum dan perundang-undangan yang relevan dan harus menghindari tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

8) Standar Teknis

Sebagai profesional setiap anggota dalam melaksanakan tugasnya harus sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan. Sesuai dengan keahliannya dan dengan berhati-hati, anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan penugasan dari penerima jasa selama penugasan tersebut sejalan dengan prinsip integritas dan obyektivitas.

C. Aturan Etika Kompartemen Akuntan Sektor Publik

Aturan etika merupakan penjabaran lebih lanjut dari prinsip-prinsip etika dan ditetapkan untuk masing-masing kompartemen. Untuk akuntan sektor publik, aturan etika ditetapkan oleh IAI Kompartemen Akuntan Sektor Publik (IAI-KASP). Sampai saat ini, aturan etika ini masih dalam bentuk *exposure draft*, yang penyusunannya mengacu pada *Standard*

¹⁴ Tuanakotta, Theodorus M. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*, Edisi 2, Jakarta: Salemba 4, 2010.

of Professional Practice on Ethics yang diterbitkan oleh the International Federation of Accountants (IFAC)¹⁵.

Berdasarkan aturan etika ini, seorang profesional akuntan sektor publik harus memiliki karakteristik yang mencakup:¹⁶

- a. Penguasaan keahlian intelektual yang diperoleh melalui pendidikan dan pelatihan.
- b. Kesiapan melakukan tugas untuk masyarakat secara luas di tempat instansi kerja maupun untuk auditan.
- c. Berpandangan obyektif.
- d. Penyediaan layanan dengan standar pelaksanaan tugas dan kinerja yang tinggi.

Penerapan aturan etika ini dilakukan untuk mendukung tercapainya tujuan profesi akuntan yaitu:

- a. Bekerja dengan standar profesi yang tinggi.
- b. Mencapai tingkat kinerja yang diharapkan.
- c. Mencapai tingkat kinerja yang memenuhi persyaratan kepentingan masyarakat.

V. Kewajiban Hukum Auditor

A. Tanggung Jawab Auditor

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 No. 17/PMK. 01/2008 hanya dikenakan sanksi administratif, berupa: sanksi peringatan, sanksi pembekuan ijin dan sanksi pencabutan ijin¹⁷.

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 se-

belumnya, ataupun tindakan-tindakan yang menentang langkah pemeriksaan sehubungan dengan adanya dugaan pelanggaran profesionalisme akuntan publik.

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

Lebih jauh Soedarjono dalam Sarsiti (2003) mengungkapkan bahwa auditor memiliki beberapa tanggung jawab yaitu:¹⁸

- a. Tanggung jawab terhadap opini yang diberikan.
- b. Tanggung jawab terhadap profesi.
- c. Tanggung jawab terhadap klien.
- d. Tanggung jawab untuk mengungkapkan kecurangan.
- e. Tanggung jawab terhadap pihak ketiga.
- f. Tanggung jawab terhadap pihak ketiga atas kecurangan yang tidak ditemukan.

B. Pemahaman Hukum dan Kewajiban Auditor

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

Berikut ini definisi mengenai kegagalan bisnis, kegagalan audit dan risiko audit menurut Loebbecke dan Arens¹⁹:

- a. Kegagalan bisnis
- b. Kegagalan audit
- c. Risiko Audit

Bila di dalam melaksanakan audit, akuntan publik telah gagal mematuhi standar pro-

¹⁵ Ibid

¹⁶ Toruan, I. Henry. *Tanggung jawab akuntan publik*, Media Akuntansi, No.18/ Juni/2001, Jakarta: Intama Artha Indonesia, 2001.

¹⁷ Ibid

¹⁸ Sarsiti, *Kualitas audit dan tanggung jawab auditor terhadap pemuntutan kerugian*, Jurnal Keuangan dan Bisnis, Volume 1, Nomor 2 Oktober 2003.

¹⁹ Saleh, AS Rachmad dan Saiful Amur Syabdan, *Perspektif kewajiban hukum terhadap advokasi akuntan publik di Indonesia*, artikel, Media Akuntansi, No.35/ September-oktober/2003, Jakarta: Intama Artha Indonesia, 2003.

fesinya, maka besar kemungkinannya bahwa *business failure* juga dibarengi oleh *audit failure*. Dalam hal yang terakhir ini, akuntan publik harus bertanggung jawab. Sementara, dalam menjalankan tugasnya, akuntan publik tidak luput dari kesalahan. Kegagalan audit yang dilakukan dapat dikelompokkan menjadi *ordinary negligence*, *gross negligence*, dan *fraud*.²⁰

Ordinary negligence merupakan kesalahan yang dilakukan akuntan publik, ketika menjalankan tugas audit, dia tidak mengikuti pikiran sehat (*reasonable care*). Dengan kata lain setelah mematuhi standar yang berlaku ada kalanya auditor menghadapi situasi yang belum diatur standar. Dalam hal ini auditor harus menggunakan "*common sense*" dan mengambil keputusan yang sama seperti seorang (*typical*) akuntan publik bertindak²¹.

Sedangkan *gross negligence* merupakan kegagalan akuntan publik mematuhi standar profesional dan standar etika. Standar ini minimal yang harus dipenuhi. Bila akuntan publik gagal mematuhi standar minimal (*gross negligence*) dan pikiran sehat dalam situasi tertentu (*ordinary negligence*), yang dilakukan dengan sengaja demi motif tertentu maka akuntan publik dianggap telah melakukan *fraud* yang mengakibatkan akuntan publik dapat dituntut baik secara perdata maupun pidana²².

Sebagian besar profesional akuntan setuju bahwa bila suatu audit gagal mengungkapkan kesalahan yang material dan oleh karenanya dikeluarkan jenis pendapat yang salah, maka kantor akuntan publik yang bersangkutan harus diminta mempertahankan kualitas auditnya. Jika auditor gagal menggunakan keahliannya dalam pelaksanaan auditnya, berarti terjadi kegagalan audit, dan kantor akuntan publik tersebut atau perusahaan asuransinya harus membayar kepada mereka yang menderita kerugian akibat kelalaian auditor tersebut.

Pemahaman terhadap hukum tidaklah mudah mengingat pemahaman tersebut menuntut suatu kesadaran dari perilaku-perilaku yang terlibat di dalamnya dan juga adanya ke-

ungkinan 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 terhadap hukum. Suatu pemahaman yang baik terhadap hukum akan membawa profesi akuntan publik minimal ke dalam praktek-praktek yang sehat, yang dapat meningkatkan performance dan kredibilitas publik yang lebih baik.

Sebaliknya apabila akuntan publik kurang memahaminya pada iklim keterbukaan di era reformasi seperti sekarang ini maka akan dapat membawa perkembangan fenomena ke dalam konteks yang lebih luas pada publik yang sudah mulai berani melakukan tuntutan hukum terhadap berbagai profesi termasuk profesi akuntan publik.

C. Kewajiban Hukum Bagi Auditor

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

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.

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 di sisi lain masyarakat akan mempunyai landasan yang kuat bila sewaktu-waktu akan melakukan penuntutan

²⁰ *Ibid*

²¹ *Ibid*

²² Tuanakotta, Theodoros M. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*, Edisi 2. Jakarta: Salemba 4, 2010.

tanggung jawab profesional terhadap akuntan publik.

Dari uraian diatas, dapat disimpulkan bahwa kewajiban hukum bagi seorang akuntan publik adalah bertanggung jawab atas setiap aspek tugasnya sehingga jika memang terjadi kesalahan yang diakibatkan oleh kelalaian pihak auditor, maka akuntan publik dapat dimin-tai pertanggungjawaban secara hukum sebagai bentuk kewajiban hukum auditor.

D. Akuntansi Forensik

Akuntansi forensik muncul karena pesatnya perkembangan *fraud* yang terjadi, untuk mengungkapkan *fraud* tersebut diperlukan ilmu mengenai akuntansi forensik. Istilah akuntansi forensik merupakan terjemahan dari *forensic accounting*.

Pada mulanya, di Amerika Serikat, akuntansi forensik digunakan untuk menentukan pembagian warisan atau mengungkapkan motif pembunuhan. Bermula dari penerapan akuntansi untuk memecahkan hukum, maka istilah yang digunakan akuntansi (bukan audit) forensik. Praktik akuntansi forensik tumbuh tidak lama setelah krisis ekonomi melanda Indonesia tahun 1997. Akuntansi forensik sesungguhnya bisa mempunyai peran yang efektif dalam menegakkan hukum di Indonesia, namun perannya masih belum maksimal. Saat ini Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK) berusaha untuk mengembangkan akuntansi forensik yang mulai berkembang di Indonesia sejak krisis ekonomi 1997.

Definisi akuntansi forensik menurut Hopwood et al yaitu "*forensic accounting is the application of investigative and analytical skills for the purpose of resolving financial issues in a manner that meets standards required by courts of law*".²³

Dengan terjemahan sebagai berikut, akuntansi forensik adalah aplikasi keterampilan investigasi dan analitik yang bertujuan untuk menyelesaikan masalah-masalah keuangan melalui cara-cara yang sesuai dengan standar yang ditetapkan oleh pengadilan dan hukum.

Menurut Tuanakotta akuntansi forensik ialah "penerapan disiplin akuntansi dalam arti luas, termasuk auditing, pada masalah hukum untuk penyelesaian hukum di dalam atau di luar pengadilan"²⁴.

Dari beberapa pengertian akuntansi forensik di atas, dapat disimpulkan bahwa akuntansi forensik adalah penerapan disiplin akuntansi yang berdasarkan pada keterampilan-keterampilan dalam menginvestigasi dan menganalisis yang bertujuan untuk menyelesaikan masalah keuangan yang dilakukan berdasarkan peraturan-peraturan yang ditetapkan oleh hukum.

E. Pengertian Fraud

Fraud atau yang sering dikenal dengan istilah kecurangan merupakan hal yang sekarang banyak dibicarakan di Indonesia. Pengertian *fraud* itu sendiri merupakan penipuan yang sengaja dilakukan, yang menimbulkan kerugian pihak lain dan memberikan keuntungan bagi pelaku kecurangan dan atau kelompoknya. *Fraud* sebagai representasi tentang fakta material yang palsu dan sengaja atau ceroboh sehingga diyakini dan ditindaklanjuti oleh korban dan kerusakan korban. Dalam bahasa aslinya *fraud* meliputi berbagai tindakan melawan hukum²⁵.

Amrizal mendefinisikan kecurangan "*Fraud is criminal deception intended to financially benefit the deceiver*" yaitu kecurangan adalah penipuan kriminal yang bermaksud untuk memberi manfaat keuangan kepada si penipu²⁶.

Adapun menurut the Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), *fraud* adalah: Perbuatan-perbuatan yang melawan hukum yang dilakukan dengan sengaja untuk tujuan tertentu (manipulasi atau memberikan laporan keliru terhadap pihak lain) dilakukan orang-orang dari

²³ Rezaee, Z., *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*. New York: John Wiley & Sons, Inc. 2002.

²⁴ Tuanakotta, Theodorus M. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*, Edisi 2. Jakarta: Salemba 4, 2010.

²⁵ Rezaee, Z., *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*. New York: John Wiley & Sons, Inc. 2002.

²⁶ Amrizal, CFE, *Pencegahan dan Pendeteksian Kecurangan oleh Internal Auditor*, Jakarta. 2004.

dalam atau luar organisasi untuk mendapatkan keuntungan pribadi ataupun kelompok secara langsung atau tidak langsung merugikan pihak lain²⁷.

Dengan demikian *fraud* adalah mencakup segala macam yang dapat dipikirkan manusia, dan yang diupayakan oleh seseorang untuk mendapatkan keuntungan dari orang lain, dengan saran yang salah atau pemaksaan kebenaran, dan mencakup semua cara yang tidak terduga, penuh siasat atau tersembunyi, dan setiap cara yang tidak wajar yang menyebabkan orang lain tertipu atau menderita kerugian.

VI. Pembahasan

A. Kejahatan Akuntansi Dan Bentuk Sanksi Hukum terhadap Akuntan Publik

Pada dasarnya kejahatan akuntansi bermuara pada pelaporan keuangan yang menyesatkan bagi penggunaannya, termasuk aktivitas yang tidak benar atau ilegal pada proses pengidentifikasian dan pengukuran transaksi-transaksi keuangan. Adapun beberapa bentuk kejahatan akuntansi, diantaranya adalah²⁸:

a. Manajemen Laba yang Tidak Sah (*illegal earnings management*)

Manajemen Laba (*earning management*) terjadi ketika manajer menggunakan penilaian dalam pelaporan keuangan dan dalam penataan transaksi untuk mengubah laporan keuangan untuk menyesatkan *stakeholder* tentang kinerja ekonomi perusahaan.

b. Pendapat (*opini*) Auditor Eksternal yang Tidak Benar

Auditor eksternal diberi wewenang untuk melakukan audit keuangan pada perusahaan publik. Auditor dianggap melakukan kejahatan jika dalam menjalankan profesinya mengabaikan atau melanggar Standar Pemeriksaan Akuntan Publik (SPAP).

c. Kejahatan Perbankan

Kejahatan akuntansi di perbankan diantaranya dilakukan dengan mengambil dana

nasabah tanpa sepengetahuan nasabah, memanipulasi data nasabah, memalsukan rekening nasabah dan pemalsuan tandatangan nasabah yang dilakukan oleh pelaku kejahatan. Kejahatan ini termasuk dalam kategori penggelapan.

d. Kejahatan Akuntansi di Pasar Modal

Kejahatan akuntansi di pasar modal mencakup pelanggaran penyajian informasi yang tidak benar atau menyesatkan (*misleading information*).

Kejahatan akuntansi di pasar modal lainnya adalah manipulasi pasar. Manipulasi pasar ini merupakan modus kejahatan yang menggunakan teknik dan mekanisme pasar sebagai alat untuk menciptakan pembentukan harga.

e. Transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa (*Related-Party Transactions*).

Bentuk pelanggaran ini mencakup transaksi yang material atau dalam jumlah yang tidak biasa dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa, yang meliputi (1) penjualan fiktif pada pihak yang memiliki hubungan istimewa (2) pinjaman kepada atau dari pihak yang memiliki hubungan istimewa dimana tingkat bunganya lebih rendah dibandingkan pasar (3) transaksi lainnya dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan harga yang lebih rendah dibandingkan dengan transaksi normal, dan (4) pengungkapan yang tidak memadai atas transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa.

B. Penggolongan Kejahatan Akuntansi Dalam Kriminologi

Kejahatan akuntansi atau skandal akuntansi melibatkan kaum elit bisnis dan kaum profesional. Contoh kasus yang populer adalah kasus Enron dimana harga saham perusahaan tersebut anjlok karena ulah pendiri Enron, mantan CEO, eksekutif Enron lainnya serta Kantor Akuntan Publik Arthur Anderson yang bersekongkol memanipulasi laporan keuangan Enron. Kejahatan akuntansi di perbankan dan di pasar modal juga melibatkan kaum profesional.

Dengan melihat pelakunya maka disim-

²⁷ *Ibid*

²⁸ Atmasasmita, Romli. *Pengantar Hukum Kejahatan Bisnis (Bisnis Crime)*, Bogor: Kencana. 2003.

pulkan bahwa kejahatan akuntansi ini masuk dalam kategori kejahatan kerah putih (*white collar crime*) adalah kejahatan yang dilakukan oleh orang-orang terhormat dan status sosial tinggi dalam kaitannya dengan okupasinya.

Dalam kaitannya dengan hukum positif yang berlaku di Indonesia, Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) dan Undang-Undang yang terkait menyebutkan beberapa pasal yang terkait dengan kejahatan akuntansi, diantaranya adalah²⁹:

- a. Berkaitan dengan manajemen laba ilegal, dapat dikenakan pasal 390 KUHP yaitu "Barang siapa dengan maksud untuk menguntungkan diri sendiri atau orang lain secara melawan hukum, dengan menyebarkan kabar bohong yang menyebabkan harga barang-barang dagangan, dana-dana atau surat-surat berharga menjadi turun atau naik diancam dengan pidana penjara paling lama dua tahun delapan bulan".
- b. Berkaitan dengan pemberian opini auditor yang menyesatkan, dapat dikenakan pasal 416 KUHP yaitu "Seorang pejabat atau orang lain yang diheri tugas menjalankan suatu jabatan umum terus-menerus atau untuk sementara waktu, yang sengaja membuat secara palsu atau memalsu buku-buku daftar-daftar yang khusus untuk pemeriksaan administrasi, diancam dengan pidana penjara paling lama empat tahun".
- c. Berkaitan dengan kejahatan perbankan yang merupakan kategori penggelapan, dapat dikenakan pasal 372 KUHP yaitu "Barang siapa dengan sengaja dan melawan hukum memiliki barang sesuatu yang seluruhnya atau sebagian adalah kepunyaan orang lain, tetapi yang ada dalam kekuasaannya bukan karena kejahatan diancam karena penggelapan, dengan pidana penjara paling lama empat tahun atau pidana denda paling banyak sembilan ratus rupiah".
- d. Berkaitan dengan kejahatan perbankan sehubungan pemalsuan rekening nasabah, dapat dikenakan pasal 49 ayat (1) huruf c UU

Perbankan No 10 Tahun 1998 yaitu: "mengubah, mengaburkan, menyembunyikan, menghapus, atau menghilangkan adanya suatu pencatatan dalam pembukuan atau dalam laporan, maupun dalam dokumen atau laporan kegiatan usaha, laporan transaksi atau rekening suatu bank, atau dengan sengaja mengubah, mengaburkan, menghilangkan, menyembunyikan atau merusak catatan pembukuan tersebut, diancam dengan pidana penjara sekurang-kurangnya 5 (lima) tahun dan paling lama 15 (lima belas) tahun serta denda sekurang-kurangnya Rp10.000.000.000,00 (sepuluh miliar rupiah) dan paling banyak Rp 200.000.000.000,00 (dua ratus miliar rupiah)".

- e. Berkaitan dengan kejahatan akuntansi di pasar modal yang berupa manipulasi pasar, dapat dikenakan pasal 91 Undang-undang nomor 8 tahun 1995 tentang Pasar Modal yaitu: "Setiap pihak dilarang melakukan tindakan, baik langsung maupun tidak langsung, dengan tujuan untuk menciptakan gambaran semu atau menyesatkan mengenai kegiatan perdagangan, keadaan pasar atau harga efek di Bursa Efek

C. Penyebab Kejahatan Akuntansi

Untuk mengetahui penyebab terjadinya kejahatan akuntansi dapat menggunakan konsep segitiga *fraud*. Konsep segitiga *fraud* ini dicetuskan oleh Donald R. Cressey untuk menjelaskan tiga faktor penyebab yang muncul dalam setiap situasi *fraud*. Ketiga faktor tersebut adalah motif, rasionalisasi, dan kesempatan³⁰.

Motif menggambarkan suatu dorongan kebutuhan atas dana atau alasan seseorang yang menyebabkan dia perlu untuk melakukan suatu kejahatan. Unsur ini kadang-kadang disebut sebagai tekanan, yang biasanya merupakan suatu bentuk pendorong untuk memperoleh penghasilan tambahan yang akan digunakan untuk berbagai tujuan.

Pelaku *fraud* menggambarkan tindakan mereka sebagai suatu tindakan yang bukan kategori kejahatan, melainkan hanya mengambil suatu keuntungan akibat ketidakadilan yang

²⁹ Adami Chazawi, *Pelajaran Hukum Pidana Bagian 2: Penafsiran Hukum Pidana, Dasar Penindakan, Pemberian & Peringatan Pidana, Kejahatan Aduan, Perbarengan & Ajaran Kausalitas*, Jakarta : Raja Grafindo Persada, 2002.

³⁰ Weygandt, J.J., P.D. Kimmel, dan D.E. Kieso, *Accounting Principles, 10th Edition*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. 2012.

dilakukan oleh perusahaan atau orang lain. Mereka memaklumi tindakan mereka tersebut dan mengatasi kekhawatiran dengan beranggapan bahwa tindakan mereka bukan suatu pelanggaran hukum. Pelaku *fraud* merasionalisasi tindakan mereka. Rasionalisasi inilah yang memungkinkan mereka untuk melakukan kegiatan *fraud*.

Karena kejahatan akuntansi biasanya dilakukan oleh tim manajemen tingkat atas berarti kejahatan ini sering terjadi dalam lingkungan perusahaan yang *corporate governance*-nya tidak dapat dipertanggungjawabkan dan tidak berjalan efektif. Pada dasarnya manajemen akan lebih enggan untuk terlibat dalam kejahatan akuntansi jika mekanisme *corporate governance* tersebut berjalan efektif dan meningkatkan mekanisme pencegahan dan deteksi kemungkinan adanya kejahatan akuntansi.

D. Bentuk Sanksi Hukum Terhadap Kejahatan Akuntansi

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 No. 17/PMK.01/2008 hanya dikenakan sanksi administratif berupa: sanksi peringatan, sanksi pembekuan izin dan sanksi pencabutan izin seperti yang diatur antara lain dalam pasal 62, pasal 63, pasal 64 dan pasal 65³¹. Sedangkan menurut Undang-Undang nomor 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik yang diatur dalam Pasal 55 dan 56,³²

Pasal 55

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; atau
- b. dengan sengaja melakukan manipulasi, me-

malsukan, 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 Rp300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).

Pasal 56

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).

Pasal 57

- (1) Setiap orang yang memberikan pernyataan tidak benar atau memberikan dokumen palsu atau yang dipalsukan untuk mendapatkan atau memperpanjang izin Akuntan Publik sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1), Pasal 7 ayat (2), atau Pasal 8 ayat (2), dan/atau untuk mendapatkan izin usaha KAP atau izin pendirian cabang KAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (2) atau Pasal 20 ayat (2) dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).
- (2) Setiap orang yang bukan Akuntan Publik, tetapi menjalankan profesi Akuntan Publik dan bertindak seolah-olah sebagai Akuntan Publik sebagaimana diatur dalam Undang-Undang ini, dipidana dengan pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan pidana denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).
- (3) Dalam hal tindak pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) atau ayat (2) dilakukan oleh korporasi, pidana yang dijatuhkan terhadap korporasi berupa pidana denda paling sedikit Rp 1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah) dan paling banyak Rp 3.000.000.000,00 (tiga miliar rupiah).
- (4) Dalam hal korporasi tidak dapat membayar denda sebagaimana dimaksud pada ayat

³¹ Toruan, L. Henry, *Tanggung jawab akuntan publik*, Media Akuntansi, No.18/ Juni/2001, Penerbit Intama Artha Indonusa, Jakarta. 2001.

³² Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik.

(3), pihak yang bertanggung jawab dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun.

Penghukuman dalam pemberian sanksi hingga pencabutan izin baru dilakukan dalam hal seorang Akuntan Publik telah melanggar ketentuan yang diatur pula dalam SPAP dan termasuk juga pelanggaran kode etik yang ditetapkan oleh IAPI, serta melakukan pelanggaran peraturan perundang-undangan yang berlaku 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.

Sanksi administratif menurut Undang-Undang nomor 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik yang diatur dia-tur dalam Pasal 53 dapat pula dikenakan kepada akuntan publik yang melanggar aturan yang sudah ditetapkan oleh undang-undang³³.

Pasal 53

- (1) Menteri berwenang mengenakan sanksi administratif kepada Akuntan Publik, KAP, dan/atau cabang KAP atas pelanggaran ketentuan administratif.
- (2) Pelanggaran ketentuan administratif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berupa pelanggaran terhadap Pasal 4, Pasal 8 ayat (4), Pasal 9 ayat (4), Pasal 13, Pasal 17, Pasal 19, Pasal 25, Pasal 27, Pasal 28 ayat (1), Pasal 29 ayat (1), Pasal 30 ayat (1), Pasal 31, Pasal 32, Pasal 34 ayat (3) dan ayat (4), Pasal 35 ayat (5) dan ayat (6), atau Pasal 51 ayat (4) dan ayat (5).
- (3) Sanksi administratif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat berupa:
 - a) rekomendasi untuk melaksanakan kewajiban tertentu;
 - b) peringatan tertulis;
 - c) pembatasan pemberian jasa kepada suatu jenis entitas tertentu;
 - d) pembatasan pemberian jasa tertentu;
 - e) pembekuan izin;

f) pencabutan izin; dan/atau

g) denda.

- (4) Denda sebagaimana dimaksud pada ayat (3) huruf g dapat diberikan tersendiri atau bersamaan dengan pengenaan sanksi administratif lainnya.
- (5) Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara pengenaan sanksi administratif dan besaran denda diatur dalam Peraturan Pemerintah.

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

E. Penanggulangan kejahatan akuntansi

1. Mendeteksi Kejahatan Melalui Akuntansi Forensik

Akuntansi forensik sesungguhnya mempunyai peran yang efektif dalam menegakkan hukum di Indonesia. Namun, perannya belum maksimal. Kini, PPATK berusaha untuk mengembangkan akuntansi forensik yang mulai berkembang di Indonesia sejak krisis ekonomi 1997. Akuntansi forensik meliputi investigasi *fraud*, dan menginvestigasi pembukuan maupun catatan yang terkait dengan sengketa. Akuntansi forensik cenderung lebih berfokus kepada suatu dugaan atau peristiwa tertentu, bukannya seperti auditor yang memberikan opini terhadap laporan keuangan.

Akuntan forensik sebenarnya punya peran yang efektif dalam menyelidiki tindak kejahatan. Melalui audit investigasi, maka kasus-kasus korupsi, tindak pidana keuangan dan kejahatan kerah putih lainnya bisa diungkap.

Praktik akuntansi forensik tumbuh de-

³³ *Ibid*

ngan pesat tidak lama setelah krisis ekonomi melanda Indonesia tahun 1997. Tingkat korupsi yang masih tinggi juga menjadi pendorong yang kuat untuk berkembangnya praktik akuntansi forensik di Indonesia. Istilah akuntansi forensik lebih tepat digunakan jika sudah bersinggungan dengan bidang hukum. Sementara hasil audit investigatif dapat, tetapi tidak harus, digunakan dalam proses pengadilan atau bentuk penyelesaian hukum lainnya. Namun dalam penerapannya akuntansi forensik memang banyak bersinggungan dengan hukum. Contoh keberhasilan akuntansi forensik adalah pengungkapan kasus Bank Bali dimana auditor dengan menerapkan akuntansi forensic berhasil menunjukan aliran dana yang bersumber dari pencairan dana penjaminan Bank Bali.

Teknik audit yang biasa diterapkan dalam audit umum seperti pemeriksaan fisik, konfirmasi, memeriksa dokumen, review analitis, meminta penjelasan tertulis atau lisan kepada auditan, menghitung kembali dan mengamati pada dasarnya dapat digunakan untuk audit investigatif. Hanya dalam audit investigatif, teknik-teknik audit tersebut dilakukan secara eksploratif, mencari wilayah garapan, ataupun pendalaman.

Selain teknik audit yang biasa digunakan dalam audit umum, ada beberapa teknik audit investigatif yang bisa diterapkan apabila tidak ditemukan bukti dokumen. *Net worth method* dan *expenditure method* adalah teknik audit untuk menelusuri ketidakwajaran penghasilan dan atau pola konsumsi pelaku tindak pidana. Teknik lain adalah dengan menelusuri aliran uang (*follow the money*) yang selama ini dilakukan oleh PPATK. Meski hampir selalu bersinggungan dengan hukum, bukan berarti akuntansi forensik ini melulu atas permintaan aparat penegak hukum. Pada dasarnya siapa-pun bisa meminta digelarnya audit forensik, mulai dari masalah perceraian, konflik premi asuransi, gugatan perdata, hingga penilaian terhadap kinerja perusahaan.

2. Akuntan Forensik

Profesi akuntan forensik sangat dibutuhkan oleh penegak hukum, yakni jika ada sebuah transaksi yang dicurigai, maka abdi hukum bisa meminta bantuan akuntan forensik

untuk menjelaskan dari mana dan ke mana transaksi tersebut mengalir. Akuntan forensik menerapkan keterampilan khusus di bidang akuntansi, audit, keuangan, metode kuantitatif, beberapa bidang hukum, penelitian dan keterampilan dalam menginvestigasi untuk mengumpulkan, menganalisis, dan mengevaluasi bukti dan untuk menginterpretasikan dan mengkomunikasikan temuan.

Seorang akuntan forensik menyelidiki kasus *fraud* yang sudah diketahui atau dicurigai harus dapat mengembangkan teori kasus tersebut dan menggabungkannya ke dalam metode ilmiah. Pendekatan ini mencakup identifikasi masalah (hipotesis), mengumpulkan bukti dan data, menganalisis data untuk menguji hipotesis, dan menarik kesimpulan. Dalam melakukan penyelidikan.

Di sektor publik (pemerintahan), praktek akuntan forensik serupa dengan apa yang digambarkan di atas, bahwa tahap-tahap dalam seluruh rangkaian akuntansi forensik terbagi-bagi di antara berbagai lembaga. Ada lembaga yang melakukan pemeriksaan keuangan negara, ada beberapa lembaga yang merupakan bagian dari internal pemerintahan, ada lembaga-lembaga pengadilan, ada lembaga yang menunjang kegiatan memerangi kejahatan pada umumnya, dan korupsi khususnya seperti (PPATK), dan lembaga-lembaga lainnya seperti KPK. Juga ada lembaga swadaya masyarakat yang berfungsi sebagai *pressure group*.

Masing-masing lembaga tersebut mempunyai mandat dan wewenang yang diatur dalam konstitusi, undang-undang atau ketentuan lainnya. Mandat dan wewenang ini akan mewarnai lingkup akuntansi forensik yang diterapkan. Disamping itu keadaan politik dan macam-macam kondisi lain akan mempengaruhi lingkup akuntansi forensik yang diterapkan, termasuk pendekatan hukum atau non hukum. Dampak yang terjadi di sektor pemerintahan apabila terdapat *fraud* adalah terganggunya pelaksanaan penyelenggaraan negara. Apabila tidak ditunjang dengan penegakan bidang hukum yang kuat, standar akuntansi dan lain-lain maka tingkat korupsi dan kelemahan dalam penyelenggaraan negara akan meningkat.

Bedasar uraian diatas maka akuntan forensik sangat dibutuhkan dalam negungkap ke-

jahatan akuntansi yang berakibat banyaknya terjadi pelanggaran hukum baik pihak swasta maupun pemerintah dalam bentuk manipulasi data keuangan berupa tindak pidana korupsi yang berakibat kerugian negara yang tidak sedikit dan menyengsarakan rakyat.

VII. Penutup

A. Kesimpulan

1. Kejahatan akuntansi merupakan kejahatan atau kecurangan yang dilakukan dalam bidang ekonomi dan berkaitan dengan akuntansi. Kejahatan akuntansi dilakukan oleh manajemen puncak suatu organisasi dengan cara memanipulasi transaksi dan/atau laporan keuangan. Kejahatan akuntansi dapat dikategorikan sebagai kejahatan kerah putih.
2. Kejahatan akuntansi tidak terlihat secara nyata dan korban seringkali tidak merasakan adanya kejahatan ini, ketika kejahatan ini terdeteksi dan terjadi maka dampak yang ditimbulkannya sangat besar yaitu perusahaan/organisasi dan negara akan mengalami kebangkrutan dan perekonomian negara bahkan dunia akan mengalami goncangan.
3. Akuntansi forensik merupakan formula yang dapat dikembangkan sebagai

strategi preventif, detektif dan persuasif melalui penerapan prosedur audit forensik dan audit investigatif yang bersifat litigation suport untuk menghasilkan temuan dan bukti yang dapat membantu proses pengambilan putusan di pengadilan. Disamping itu dengan *fraud examination* yang tidak terlepas dari akuntansi forensik akan menjadi bahan untuk profesi akuntansi khususnya untuk menelusuri adanya kemungkinan-kemungkinan kecurangan yang dilakukan.

B. Saran

1. Prosedur penegakan hukum terhadap pelaku kejahatan akuntansi belum maksimal mengingat dampak yang ditimbulkannya sangat luar biasa bahkan dapat menggoyahkan perekonomian negara. Untuk itu para penegak hukum perlu lebih waspada lagi terhadap kejahatan akuntansi dan menindak tegas setiap kejahatan tersebut.
2. Peran Akuntansi forensik perlu ditingkatkan karena merupakan sebuah formula yang dapat mengungkap dan membuktikan kejahatan akuntansi di Indonesia.

Daftar Pustaka

- Amrizal, CFE, *Pencegahan dan Pendeteksian Kecurangan oleh Internal Auditor*, Jakarta. 2004.
- Atmasasmita, Romli. *Pengantar Hukum Kejahatan Bisnis (Bisnis Crime)*, Bogor: Kencana. 2003.
- Adami Chazawi, *Pelajaran Hukum Pidana Bagian 2: Penafsiran Hukum Pidana, Dasar Penindakan, Peberatan & Peringatan Pidana, Kejahatan Aduan, Perbarengan & Ajaran Kausalitas*, Jakarta : Raja Grafindo Persada, 2002
- Boynton, C William, Johnson N Raymond dan Kell G. Walter, *Modern Auditing*, buku satu, edisi ketujuh diterjemahkan oleh Paul A. Rajoe, dkk, Jakarta: Erlangga, 2003.
- Bernard Arief Sidarta, *Refleksi Tentang Struktur Ilmu Hukum : Sebuah Penelitian Tentang Fundasi Kefilsafatan dan Sifat Keilmuan Ilmu Hukum Sebagai Landasan Pengembangan Ilmu Hukum Nasional*, Bandung: Mandar Maju, 2009.
- Coenen, T. *Essential of Corporate Fraud*. New York: John Wiley & Sons, Inc. 2008.
- Collier, P.M., *Accounting for Managers: Interpreting accounting information for decision-making*. 2003.

- Cendrowski, H., J.P. Martin, dan L.W. Petro., *The Handbook of Fraud Deterrence*. New York: John Wiley & Sons, Inc. 2007.
- Djoni S.Gazali, Rachmadi Usman. *Hukum Perbankan*. Jakarta: Penerbit Sinar Grafika. 2012.
- Elsa Ryan Ramdhani, *Krisis Ekonomi Global 2008 Serta Dampaknya Bagi Perekonomian Indonesia*, Jakarta, Pustaka Indonesia. 2009.
- Harahap, Sofyan S, *Corporate accountability*, Media Akuntansi, No.29/November- Desember/2002, Jakarta: Intama Artha Indonusa, 2002.
- Huanakala dan Shimneke, *Kewajiban hukum (legal liability) auditor terhadap public pasar modal*, artikel, Media Akuntansi, No.35/September-oktober/2003, Jakarta: Intama Artha Indonusa, 2003.
- Kholis, Azizul, I Nengah Rata, Sri Sulistiyowati, dan Endah Prapti Lestari. *Kewajiban hukum (legal liability) auditor*, Jurnal Bisnis dan Akuntansi, Volume 3, Nomor 3 Desember 2001.
- Loebbecke dan Arens, *Auditing*, buku dua, edisi Indonesia, adaptasi oleh Amir Abadi Jusuf, Jakarta: Salemba Empat, 1999.
- Lawrence M Friedman, *American law*, New York: WW Norton & Company, 1984.
- Teguh Prasetyo, *Hukum dan Sistem Hukum Berdasarkan Pancasila*, Media Perkasa, 2013
- Nyoman Srikat Putera Jaya. *Pembaharuan Hukum Pidana*. Bahan Kuliah Program Magister Ilmu Hukum Undip, Unsoed, dan Untag, 2010.
- Rezaee, Z., *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*. New York: John Wiley & Sons, Inc. 2002.
- Ruddy N. Sasadara, *Dampak Krisis Finansial Global Terhadap Sektor Ekonomi dan Perbankan*, Jurnal Hukum. 2008.
- Saleh, AS Rachmad dan Saiful Anuar Syahdan, *Perspektif kewajiban hukum terhadap advokasi akuntan public di Indonesia*, artikel, Media Akuntansi, No.35/September-oktober/2003, Jakarta: Intama Artha Indonusa, 2003.
- Sarsiti, *Kualitas audit dan tanggung jawab auditor terhadap penuntutan kerugian*, Jurnal Keuangan dan Bisnis, Volume 1, Nomor 2 Oktober 2003.
- Sukanto, Eman. 2009. *Perbandingan persepsi auditor internal, akuntan publik, dan auditor pemerintah terhadap penugasan fraud audit dan profil fraud auditor*. Fokus Ekonomi: Vol. 4 No. 1 Juni 2009.
- Subekti dan Tjitrosoedibio, *Kamus Hukum*, Pradnya Paramita, Jakarta, 1990.
- Soesilo, *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) Serta Komentur-Komentarnya Lengkap Pasal Demi Pasal*, Bogor: Politeia, 1993.
- Satjipto Raharjo, *Masalah Penegakan Hukum Suatu Tinjauan Sosiologis*, Bandung: Sinar Baru, 2005.
- Soetand Wignyosubroto, *Dari Hukum Kolonial ke Hukum Nasional Dinamika Sosial Politik Dalam Perkembangan Hukum di Indonesia*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 1995.
- Toruan, L Henry, *Tanggung jawab akuntan publik*, Media Akuntansi, No.18/ Juni/2001, Jakarta: Intama Artha Indonusa, 2001.
- Tuanakotta, Theodorus M. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif, Edisi 2*. Jakarta: Salemba 4. 2010.
- Weygandt, J.J., P.D. Kimmel, dan D.E. Kieso, *Accounting Principles, 10th Edition*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. 2012.
- William N. Dunn (Penyadur Muhadjir Darwin), *Analisa Kebijakan Publik*, Yogyakarta: Hadindita Graha Widia, 2000.

B. Peraturan Perundang-Undangan

- Kitab Undang-undang Hukum Pidana dan Penjelasannya. Usaha Nasional, Surabaya.
- UNDANG-UNDANG REPUBLIK INDONESIA NOMOR 5 TAHUN 2001 TENTANG AKUNTAN PUBLIK

- UU RI Nomor 8 Tahun 1981, *Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana*. Karya Anda, Surabaya-Indonesia.
- UU RI Nomor. 5 Tahun 2004 tentang *Kekuasaan Kehakiman*. Pustaka Pergaulan Jakarta.

<http://akuntankita.weebly.com/article-akuntansi3.html>.
http://id.wikipedia.org/wiki/Skandal_akuntansi
<http://akuntankita.weebly.com/article-akuntansi3.html>
http://id.wikipedia.org/wiki/Skandal_akuntansi