



UNIVERSITAS INDONESIA

**TANGGUNG JAWAB HUKUM AKUNTAN PUBLIK ATAS
OPINI TERHADAP LAPORAN KEUANGAN
(STUDI KASUS: PT KIMIA FARMA TAHUN 2001)**

SKRIPSI

**DIMAS ARYA N
0505000651**

**FAKULTAS HUKUM
PROGRAM REGULER
DEPOK
JULI 2009**



UNIVERSITAS INDONESIA

**TANGGUNG JAWAB HUKUM AKUNTAN PUBLIK ATAS
OPINI TERHADAP LAPORAN KEUANGAN
(STUDI KASUS: PT KIMIA FARMA TAHUN 2001)**

SKRIPSI

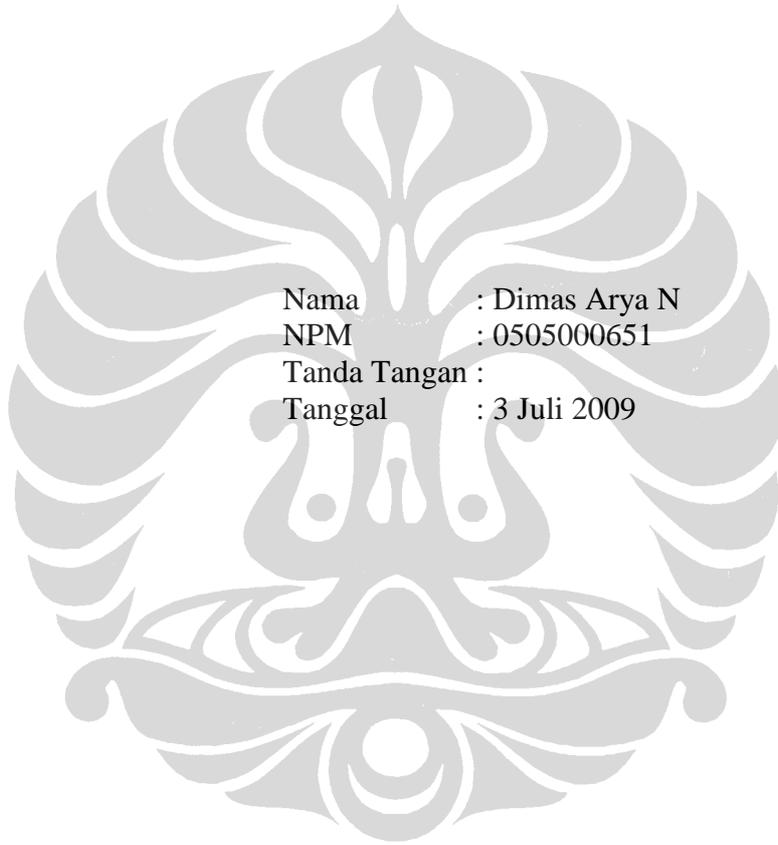
Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memenuhi gelar Sarjana Hukum

**DIMAS ARYA N
0505000651**

**FAKULTAS HUKUM
PROGRAM STUDI ILMU HUKUM
PROGRAM KEKHUSUSAN IV
(HUKUM TENTANG KEGIATAN EKONOMI)
DEPOK
JULI 2009**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Skripsi ini adalah hasil karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar.



Nama : Dimas Arya N
NPM : 0505000651
Tanda Tangan :
Tanggal : 3 Juli 2009

HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh :
Nama : Dimas Arya N
NPM : 0505000651
Program Studi : Hukum
Judul Skripsi : Tanggung Jawab Hukum Akuntan Publik atas
Opini terhadap Laporan Keuangan (Studi Kasus:
PT Kimia Farma Tahun 2001)

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian dari persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum pada Progran Studi Reguler, Fakultas Hukum, Universitas Indonesia

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : William E. Daniel, S.H., S.E., LL.M ()
Pembimbing : Rosewitha Irawaty S.H., MLI. ()
Penguji : Akhmad Budi Cahyono S.H., M.H ()
Penguji : Surini A. Syarief S.H., M.H ()
Penguji : Abdul Salam S.H, M.H ()

Ditetapkan di : Ruang Bagian Hukum Keperdataan FHUI, Depok
Tanggal : 3 Juli 2009

KATA PENGANTAR

Segala puji dan syukur penulis panjatkan kehadirat Allah SWT atas berkat dan rahmat nya sehingga Penulis dapat menyelesaikan skripsi dengan judul **“Tanggung Jawab Hukum Akuntan Publik atas Opini terhadap Laporan Keuangan (Studi Kasus: PT Kimia Farma Tahun 2001)”** Penulisan skripsi ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk menjadi Sarjana Hukum Program Kekhususan IV (Hukum tentang Kegiatan Ekonomi) pada Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

Selain itu Penulis juga ingin mengucapkan rasa terima kasih yang sedalam-dalamnya kepada para pihak yang telah membantu Penulis dalam menyelesaikan skripsi ini:

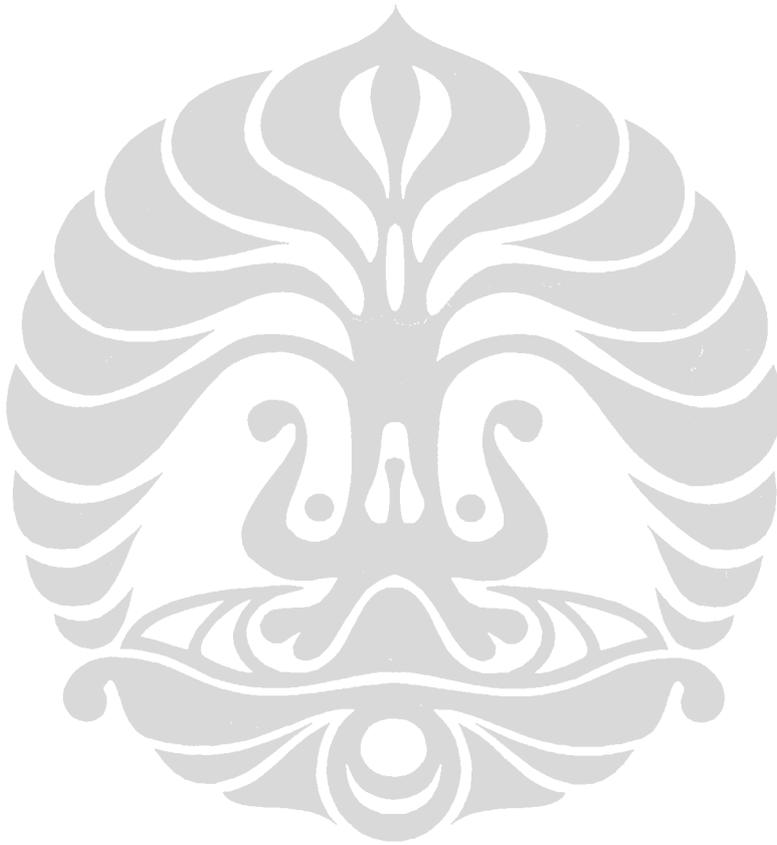
1. Kedua orangtuaku tersayang, Nurhadi Hadipoerwono dan Sasfalena Razali, yang senantiasa tak kenal lelah berkorban untuk membesarkan Dimas dengan seluruh kasih sayang, perhatian, dan kesabaran. Semua ini aku persembahkan untuk Kalian agar dapat selalu tersenyum melihat anaknya yang telah tumbuh dewasa. Terima kasih Bapak dan Mama, apapun yang terjadi Dimas akan selalu sayang Kalian.
2. Kakak dan Adik tercinta, Mas Rendi, Mbak Monic, dan Puri, yang senantiasa menjadi teman hidupku selama ini disaat suka dan duka. Terima kasih banyak atas segala perhatian, dukungan, dan semangat yang kalian berikan sehingga Dimas dapat menyelesaikan penulisan skripsi ini dengan baik.
3. Seluruh Keluarga besar dari Bapak dan Mama: Alm. Kakung, Alm. Datuk, Alm. Eyang, Nenek, Mande Yanti, Om Cecep, Uwan Heri, Mbak Uli, Om Nia, Pakde To, Bude Endang, Bude Rini, serta seluruh keluarga yang selalu memberikan dukungan dan semangat dalam penyusunan skripsi ini.
4. Bapak William E. Daniel S.H., S.E., LL.M. dan Mbak Rosewitha Irawaty, S.H., MLI., selaku Dosen Pembimbing yang di tengah kesibukannya masih sempat memberikan bimbingan dan dorongan moral kepada Penulis sehingga skripsi ini dapat selesai.

5. Ibu Eva Achjani Zulfa S.H., M.H., selaku Penasihat Akademis yang telah membimbing Penulis dalam menjalani pendidikan di FHUI.
6. Seluruh Dosen FHUI, yang telah memberikan ilmu dan pengetahuan hukum kepada Penulis, semoga kelak penulis dapat memanfaatkan segala ilmu dan pengetahuan demi kemajuan bangsa dan negara.
7. Penanggung Jawab Angkatan 2005 Biro Pendidikan FHUI, Pak Medi dan Pak Selam yang telah sangat membantu penulis selama masa studi di Fakultas Hukum UI.
8. Bapak Irfan Nursasmito, selaku Dosen serta orangtua yang telah memberikan aku masukan dan dukungan demi terselesainya skripsi ini.
9. Radhyanti Umbas, *My Lovely Chagi*, terima kasih atas segala perhatian, kasih sayang, dukungan dan semangat yang telah engkau berikan. Terima kasih juga atas waktu yang telah kamu berikan untuk mendengar keluh kesah penulis selama penyusunan skripsi ini. *Im so happy Im yours*.
10. Buat Angkatan 2005 FHUI: Blangkon, Bedil, Ucil, Tonot, Bondan, Runi, Kentang, Jabal, Cingur, Jarot, Omen, Daud, Marb 05, Jati, Pokpok, Kipoy, Tokil, Aldo dan semuanya yang tidak mungkin penulis sebutkan satu persatu. Terima kasih teman, tanpa kalian penulis tidak akan bisa lulus dari fakultas ini.
11. Buat temen-temen dari AKP STAN: Ucok, Uban, Randi, Malik, Riko, Peka, Eka, Botak, Zaky, Lila, Puput, Margi, Nita, Monik, dll. dan temen-temen S1 Ekstensi UGM: Gibran, Fajar, Ibnu, Indah, Badak, Al, Reja, Titi. Terima kasih untuk menjadi teman yang selalu mengerti kesibukan penulis dan memberikan keceriaan setiap hari sabtu.
12. Buat temen-temen Resiment & Etniq 70 yang memberikan kenangan hidup yang tidak akan terlupakan kepada penulis selama menempuh masa pendidikan di SMA.
13. Buat temen-temen FOSMA ESQ Depok dan PGFC, terima kasih telah memberikan keceriaan di tempat tinggal penulis dan memberikan siraman rohani yang sangat berarti bagi penulis.

Semoga penulisan ini dapat menjadi sesuatu yang dapat menambah khazanah keilmuan hukum, dan semoga penulisan ini bermanfaat bagi mahasiswa ilmu hukum khususnya dan seluruh masyarakat pada umumnya. Penulis sadar bahwa penulisan ini masih jauh dari sempurna dan masih terdapat banyak sekali kekurangan. Oleh karena itu Penulis sangat mengharapkan masukan dan kritik demi penyempurnaan penulisan ini.

Depok, 3 Juli 2009

Penulis



**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI TUGAS
AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Dimas Arya N
NPM : 05050005
Fakultas : Hukum
Jenis Karya : Skripsi

demi kepentingan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneklusif** (*Non-exclusive Royalty-Free Right*) atas karya ilmiah saya yang berjudul:

Tanggung Jawab Hukum Akuntan Publik atas Opini terhadap Laporan Keuangan (Studi Kasus: PT Kimia Farma Tahun 2001)

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*data base*), merawat, dan memublikasikan tugas akhir saya tanpa meminta izin dari saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta sebagai pemilik hak cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Depok
Pada Tanggal : 3 Juli 2009

Yang menyatakan

(Dimas Arya N)

ABSTRAK

Nama : Dimas Arya N
Program Studi : Hukum
Judul Skripsi : Tanggung Jawab Hukum Akuntan Publik atas Opini terhadap Laporan Keuangan (Studi Kasus: PT Kimia Farma Tahun 2001)

Skripsi ini membahas mengenai tanggung jawab hukum akuntan publik atas opini yang diberikan terhadap laporan keuangan, khususnya apabila opini yang diberikan ternyata keliru. Penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan desain deskriptif dan hasil penelitian ini dianalisis dengan metode komparatif. Hasil penelitian menyarankan bahwa Institut Akuntan Publik Indonesia harus tanggap terhadap aturan yang berlaku secara internasional; Pengesahan segera RUU Akuntan Publik; Pelaksanaan Pendidikan Profesional (PPL) secara berkelanjutan; Pemerintah dan IAPI harus lebih serius dalam melaksanakan pengawasan terhadap akuntan publik khususnya pelaksanaan pengendalian mutu KAP.

Kata kunci:
Tanggung jawab, opini, akuntan publik

ABSTRACT

Name : Dimas Arya N

Major Program: Law

Title of Thesis : Public Accountant's Legal Responsibility over the Opinion of Financial Statement

The subject matter of this thesis is about the public accountant's legal responsibility over the opinion given to the financial statement, mainly if the opinion given is mistaken. The thesis used qualitative descriptive approach as research implementation method; moreover results are analyzed by a comparative method. The end result of this thesis recommends the IAPI to revise their regulation in accordance to the international standard; The Government should soon issuing the Public's Accountant Regulation; sustainability in educating professional; The Government and IAPI must take the matter of controlling Public Accountants especially in suppressing the service quality of Accounting Firm more seriously.

Key words:

Responsibility, opinion, public accountant.

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
LEMBAR PERNYATAAN ORISINALITAS.....	ii
LEMBAR PENGESAHAN.....	iii
KATA PENGANTAR.....	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI ILMIAH.....	vii
ABSTRAK.....	viii
DAFTAR ISI.....	x
DAFTAR LAMPIRAN.....	xii
1. PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang.....	3
1.2 Pokok Permasalahan.....	5
1.3 Tujuan Penulisan.....	5
1.4 Definisi Operasional.....	5
1.5 Metodologi Penulisan.....	8
1.6 Sistematika Penulisan.....	9
2. LANDASAN TEORI.....	11
2.1 Pengertian Profesi.....	11
2.2 Akuntan Publik Sebagai Profesi.....	13
2.3 Institut Akuntan Publik Indonesia.....	15
2.4 Kode Etik Akuntan Indonesia.....	16
2.5 Hak dan Kewajiban Akuntan Publik.....	19
2.6 Jenis-jenis Jasa Audit yang Diberikan oleh Akuntan Publik.....	21
2.7 Standar Profesional Akuntan Publik.....	23
2.7.1 Standar Auditing.....	24
2.7.2 Risiko Audit.....	27
2.7.3 Proses Audit.....	28
2.7.4 Prosedur Audit.....	31
2.7.5 Jenis-jenis Opini Auditor.....	32
3. TANGGUNG JAWAB AKUNTAN PUBLIK SELAKU AUDITOR INDEPENDEN.....	38
3.1 Kerangka Hukum Profesi Akuntan Publik.....	38
3.2 Tanggung Jawab Akuntan Publik Berdasarkan Aturan Etika Institut Akuntan Publik Indonesia.....	39
3.3. Tanggung Jawab Akuntan Publik selaku Auditor Independen sehubungan dengan Audit atas Laporan Keuangan yang Dilakukan.....	40
3.3.1 Tanggung Jawab atas Kecurangan dalam Hasil Audit Laporan Keuangan.....	42
3.3.2 Pertimbangan atas Risiko Salah Saji Material dalam Audit atas Laporan Keuangan.....	44
3.4 Perbedaan Tanggung Jawab Auditor Independen dengan Tanggung Jawab Manajemen.....	45

3.5	Saat Dimulainya Tanggung Jawab Akuntan Publik dalam Audit atas Laporan Keuangan.....	46
3.6	Sanksi-sanksi terhadap Pelanggaran yang Dilakukan Akuntan Publik.....	47
3.7	Badan-Badan yang Memiliki Wewewng untuk Menjatuhkan Sanksi terhadap Pelanggaran yang Dilakukan Akuntan Publik.....	49
.		
4.	ANALISA TERHADAP TANGGUNG JAWAB AKUNTAN PUBLIK ATAS OPINI YANG DIBERIKAN TERHADAP LAPORAN KEUANGAN PT KIMIA FARMA TBK TAHUN 2001.....	
4.1	Refleksi Kasus Enron Tahun 2001.....	52
4.2	PT Kimia Farma,Tbk Tahun 2001	
4.2.1	Gambaran Kasus.....	54
4.2.2	Analisa Kasus.....	
4.2.2.1	Kewajiban Akuntan Publik.....	56
4.2.2.2	Tanggung Jawab Akuntan Publik.....	58
5.	PENUTUP.....	
5.1	Kesimpulan.....	69
5.2	Saran.....	72
	DAFTAR REFERENSI.....	74

BAB 1

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Dalam dunia bisnis, kebutuhan akan informasi bisnis yang akurat menjadi salah satu kebutuhan yang utama bagi para pelaku bisnis. Hal ini tidak dapat dipungkiri mengingat informasi ini nantinya dapat mempengaruhi baik secara langsung maupun tidak langsung bagi para pihak dalam membuat keputusan bisnis. Adapun para pihak yang menggunakan informasi ini dapat terdiri dari para pemegang saham, kreditur, pemerintah dan pihak-pihak manapun yang berkepentingan. Salah satu informasi bisnis utama yang selalu digunakan adalah laporan keuangan perusahaan. Laporan keuangan merupakan jendela dari suatu perusahaan yang bersifat terbuka untuk pihak eksternal. Laporan keuangan ini merupakan suatu bentuk informasi yang menyajikan kenyataan material dari kondisi suatu perusahaan. Selain itu, laporan keuangan merupakan cerminan dari prinsip akuntabilitas dalam usaha, dimana manajemen perusahaan mempertanggungjawabkan kepengurusannya salah satunya dalam bentuk laporan tersebut. Apabila laporan keuangan memperlihatkan nilai yang positif (untung), setidaknya telah menunjukkan kinerja yang baik dari manajemen, walaupun kriteria pengukuran kinerja tersebut bergantung dari kebijakan masing-masing perusahaan. Namun, bagi pihak eksternal pengguna laporan keuangan, posisi keuangan yang positif akan memberikan cerminan bahwa suatu perusahaan memiliki kemampuan untuk menghasilkan keuntungan.

Dalam Undang-Undang No. 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas, mewajibkan kepada setiap perusahaan yang berbentuk perseroan perbatas untuk membuat laporan keuangan tahunan. Sebagaimana tertuang dalam pasal 66 ayat (1), Dewan Direksi diwajibkan untuk menyajikan laporan keuangan kepada Rapat Umum Pemegang Saham paling lambat 6 bulan setelah akhir tahun buku yang dianut oleh perusahaan. Laporan keuangan harus dibuat berdasarkan kenyataan material yang ada dalam perseroan.

Laporan keuangan sebagai tanggung jawab dari manajemen atas tugas yang telah dilaksanakannya, di sisi lain juga merupakan sarana bagi manajemen

untuk menunjukkan kinerjanya dalam menjalankan perusahaan. Dalam proses pembuatan laporan keuangan, setiap manajemen harus menerapkan ketentuan-ketentuan yang telah ditetapkan sebagai pedoman, yaitu Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum (PABU) yang tertuang pada Penetapan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK). Namun, dalam pembuatannya, laporan keuangan tidak terlepas dari asersi-asersi yang digunakan oleh manajemen, dalam memperlakukan suatu transaksi keuangan, dimana setiap manajemen akan berusaha sebisa mungkin agar posisi laporan keuangan menunjukkan nilai yang positif. Hal tersebut diatas menyebabkan para pihak pengguna informasi ini tidak dapat begitu saja percaya atas informasi yang ada dalam laporan keuangan yang diperolehnya, sebab belum tentu laporan keuangan yang dibuat memang benar-benar mencerminkan kondisi usaha yang sebenarnya. Dampak daripada ketidaksesuaian inilah yang nantinya dapat mempengaruhi dan/atau bahkan merugikan pihak-pihak yang menggunakan informasi laporan keuangan tersebut, baik secara langsung maupun tidak langsung.

Untuk mencegah terjadinya hal seperti diatas, maka diperlukan adanya pihak independen untuk menguji keterandalan suatu laporan keuangan. Pihak ini dalam dunia bisnis dikenal dengan nama Akuntan Publik yang memiliki tugas sebagai auditor independen. Akuntan Publik inilah yang nantinya memberikan pendapat atas laporan keuangan yang dibuat oleh suatu perusahaan. Dengan adanya opini dari Akuntan Publik yang dituangkan dalam laporan Auditor Independen, para pihak pengguna informasi laporan keuangan perusahaan tersebut dapat lebih yakin sehubungan dengan pengambilan keputusannya. Inilah salah satu sebab kenapa diperlukan adanya audit atas laporan keuangan.

Audit merupakan jasa *assurance* yang disediakan oleh kantor akuntan publik, yaitu merupakan jasa yang dikategorikan sebagai jasa attestasi. Banyak profesional akuntansi dan hukum yakin bahwa penyebab pokok dari permasalahan antara kantor akuntan publik dengan pengguna laporan keuangan adalah kekurangpahaman para pengguna laporan keuangan terhadap perbedaan antara kesalahan usaha dan kesalahan audit, serta antara kesalahan audit dan risiko audit. Kesalahan usaha terjadi bila usaha tersebut tidak dapat mengembalikan kepada para kreditur atau tidak dapat memenuhi harapan para pemegang saham karena

keadaan ekonomi atau keadaan usaha, sedangkan kesalahan audit terjadi ketika akuntan publik mengeluarkan pendapat audit yang salah karena tidak memenuhi syarat yang tercantum pada “standar audit yang dapat diterima” (*Generally Accepted Auditing Standards/GAAS*), di Indonesia hal tersebut diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Risiko audit memperlihatkan risiko yang dihadapi akuntan publik yang menyatakan bahwa laporan keuangan tersebut sudah wajar, tetapi pada kenyataannya laporan tersebut ternyata tidak wajar dan tingkat materialitasnya tinggi.¹

Konflik antara pengguna laporan keuangan dan para akuntan publik sering muncul karena adanya “perbedaan harapan” antara keduanya. Kebanyakan para akuntan publik yakin bahwa pelayanan audit sesuai dengan standar auditing yang diatur dalam SPAP adalah satu-satunya yang dapat diharapkan dari mereka. Banyak para pemakai jasa yakin bahwa akuntan publik bisa menjamin ketepatan/keterandalan dari laporan keuangan seperti mendeteksi *fraud* yang material yang ada dalam laporan keuangan. Peranan akuntan publik dalam menguji keterandalan laporan keuangan dengan mengeluarkan opininya, menimbulkan tanggung jawab akuntan publik atas opini yang dikeluarkannya tersebut. Namun, seberapa jauh tanggung-jawab yang diemban oleh akuntan publik adalah hal yang menarik untuk kita bahas lebih lanjut.

1.2 Pokok Permasalahan

Suatu laporan keuangan yang telah diaudit akan lebih mempunyai nilai kepercayaan di mata para pemakai informasi jika dibandingkan dengan laporan keuangan yang tidak diaudit. Dalam hal ini terjadi suatu *expectation gap* antara pengguna laporan keuangan yang telah diaudit untuk mendapatkan informasi yang memadai atas laporan keuangan, namun di sisi lain adanya keterbatasan dalam audit yang dihadapi oleh akuntan publik. Akuntan publik dalam melaksanakan auditnya akan selalu menghadapi risiko dimana laporan keuangan dianggap wajar, tetapi kemudian pada kenyataannya pendapat tidak wajar bisa diterbitkan karena

¹ Alvin A. Arrens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley., *Auditing dan Pelayanan Verifikasi: Pendekatan Terpadu Edisi Kesembilan (Auditing and Assurance Services-An Integrated Approach 9th Edition)*. Diterjemahkan oleh Tim Dejacarta. (Jakarta: Indeks, 2004), hal. 162.

ada kesalahan material yang mempengaruhi keputusan pengguna laporan keuangan. Untuk itu, setidaknya-tidaknya seorang akuntan publik harus berpegang teguh pada standar profesi dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Kasus-kasus audit yang terjadi beberapa tahun belakangan di Indonesia, seperti kasus penggelembungan laba pada PT Kimia Farma, Tbk. yang terjadi pada tahun 2001² menunjukkan bahwa Akuntan Publik harus bertanggung-jawab terhadap opini yang diberikan atas laporan keuangan. Perihal penegakan hukum profesi terhadap tanggung-jawab akuntan publik menjadi hal yang sangat penting pada saat ini, hal ini didapat dilihat dari lingkup akibat yang disebabkan ataupun pencegahan untuk terjadinya kasus-kasus audit yang lebih besar, bukan tidak mungkin kasus Enron³ yang menggemparkan pasar modal yang terjadi di Amerika dapat terjadi di Indonesia.

Tugas dan kewajiban akuntan publik diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), manakala akuntan publik tidak mentaatinya disitulah terjadinya pelanggaran oleh akuntan publik. Dalam lingkup inilah penulis bermaksud untuk lebih jauh melihat permasalahan yang ada, di mana dalam lingkup ini penulis akan menekankan tinjauan dari sudut hukum yang berlaku. Adapun permasalahan itu diantaranya adalah:

1. Sejauh mana tanggung jawab Akuntan Publik atas opini yang didasarkan pada audit terhadap laporan keuangan, dimana opini tersebut digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan untuk mengambil keputusan?
2. Siapakah yang berwenang untuk melakukan penegakan hukum atas pelanggaran yang dilakukan oleh akuntan publik?

² “Siaran Pers Badan Pengawas Pasar Modal”, http://www.bapepam.go.id/old/old/news/Des2002/PR_27_12_2002.PDF, 11 Februari 2009.

³ Pada tanggal 2 Desember 2001, Enron, perusahaan ketujuh terbesar di Amerika, perusahaan energi perdagangan terbesar di dunia menyatakan dirinya bangkrut. Kebangkrutan ini bukan disebabkan oleh ekonomi dunia yang sedang melemah, melainkan kesalahan fatal dalam sistem akuntan mereka. Selama tujuh tahun terakhir, Enron melebih-lebihkan laba bersih dan menutup-nutupi utang mereka. Auditor independen yang mengaudit Enron yaitu Arthur Andersen juga diharuskan untuk ikut bertanggung-jawab atas kejadian tersebut, karena terbukti ikut berperan dalam terjadinya skandal keuangan tersebut.

3. Sejauh mana tanggung jawab Akuntan Publik atas opininya dalam kasus penggelembungan laba yang dilakukan oleh PT Kimia Farma, Tbk. pada tahun 2001?

1.3 Tujuan Penelitian

1. Tujuan Umum

Tujuan umum dari penelitian ini adalah untuk memberikan gambaran mengenai hak dan kewajiban serta tanggung-jawab akuntan publik terhadap laporan keuangan yang telah diaudit.

2. Tujuan Khusus

Sedangkan tujuan khusus dari penelitian ini adalah:

- 2.1 Memberikan analisa, penjelasan, dan pembahasan tentang sejauh mana tanggung jawab akuntan publik atas opini yang didasarkan pada audit terhadap laporan keuangan, dimana opini tersebut digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan untuk mengambil keputusan.
- 2.2 Memberikan analisa, penjelasan, dan pembahasan tentang siapa yang berwenang untuk melakukan penegakan hukum atas pelanggaran yang dilakukan oleh akuntan publik
- 2.3 Memberikan analisa, penjelasan, dan pembahasan tentang sejauh mana tanggung jawab akuntan publik atas opininya dalam kasus penggelembungan laba yang dilakukan oleh PT Kimia Farma, Tbk. pada tahun 2001

1.4 Definisi Operasional

Berikut ini akan diuraikan definisi dari istilah yang akan dipergunakan penggunaan istilah tersebut, sehingga tidak terjadi kesimpangsiuran dalam pemahamannya. Istilah itu adalah :

1. Laporan keuangan adalah suatu penyajian data keuangan termasuk catatan yang menyertainya, bila ada, yang dimaksudkan untuk mengkomunikasikan sumber daya ekonomi (aktiva) dan/atau kewajiban

suatu entitas pada saat tertentu atau perubahan atas aktiva dan/atau kewajiban selama suatu periode tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum.⁴

2. Klien adalah pemberi kerja (orang atau badan), yang mempekerjakan atau menugaskan seseorang atau lebih anggota IAPI atau KAP tempat anggota bekerja untuk melaksanakan jasa profesional. Istilah pemberi kerja untuk tujuan ini tidak termasuk orang atau badan yang mempekerjakan anggota.⁵
3. Akuntan publik adalah akuntan yang memiliki izin dari Menteri Keuangan atau pejabat yang berwenang lainnya untuk menjalankan praktik akuntan publik.⁶
4. Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh izin sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berusaha di bidang pemberian jasa profesional dalam praktik akuntan publik.⁷
5. Auditing adalah proses yang ditempuh oleh seseorang yang kompeten dan independen agar dapat menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti mengenai informasi yang terukur dari suatu entitas (satuan) usaha untuk mempertimbangkan dan melaporkan tingkat kesesuaian dari informasi yang terukur tersebut dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan.⁸

⁴ Ikatan Akuntan Indonesia, *Standar Profesional Akuntan Publik Per 1 Januari 2001*. (Jakarta: Salemba Empat), AE.

⁵ *Ibid.*

⁶ *Ibid.*

⁷ *Ibid.*

⁸ Lifa Malahanum. "Tanggung Jawab Akuntan Publik atas Pemeriksaan Laporan Keuangan Emiten," (Skripsi Sarjana Universitas Indonesia, Jakarta, 1994), hal.16.

6. Akuntansi adalah proses mengidentifikasi, mengukur dan melaporkan informasi ekonomi, untuk memungkinkan adanya penilaian dan keputusan yang jelas dan tegas bagi mereka yang menggunakan informasi tersebut.⁹
7. Kegiatan akuntansi adalah kegiatan yang meliputi pengidentifikasian dan pengukuran data relevan untuk pengambilan keputusan, pemrosesan data dan kemudian pelaporan informasi yang dihasilkan, pengkomunikasian informasi kepada pemakai laporan.¹⁰
8. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) merupakan panduan teknis yang wajib dipatuhi oleh akuntan publik dalam memberikan jasanya.¹¹
9. Pengguna laporan keuangan meliputi investor sekarang dan investor potensial, pemegang saham, karyawan, pemberi pinjaman, pemasok dan kreditor usaha lainnya, pelanggan, pemerintah serta lembaga-lembaganya, dan masyarakat.
10. Jasa *assurance* adalah jasa-jasa profesional independen yang bertujuan untuk meningkatkan kualitas informasi bagi para pembuat keputusan.¹²
11. Jasa atestasi adalah suatu jenis jasa *assurance* dimana pada akhir proses audit, kantor akuntan publik akan menerbitkan suatu komunikasi tertulis yang menggambarkan suatu kesimpulan akan keandalan dari asersi tertulis yang telah dibuat oleh pihak lain.¹³
12. Materialitas adalah besarnya nilai suatu penghapusan atau kesalahan penyajian informasi keuangan yang, dalam hubungannya dengan sejumlah situasi yang melingkupinya, membuat hal itu memiliki kemungkinan besar bahwa pertimbangan yang dibuat oleh seorang yang menyandarkan dirinya

⁹ *Ibid.*

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ Indonesia 1, *Peraturan Menteri Keuangan tentang Jasa Akuntan Publik*, PMK No. 17/PMK.01/2008, ps. 1 ayat (14).

¹² Alvin A. Arrens, *op.cit.*, hal. 26.

¹³ *Ibid.*

pada informasi tersebut akan berubah atau terpengaruhi oleh penghapusan atau kesalahan penyajian tersebut.¹⁴

13. Laporan auditor independen adalah laporan yang ditandatangani oleh akuntan publik yang memuat pernyataan pendapat atau pertimbangan akuntan publik tentang apakah asersi suatu entitas sesuai, dalam semua hal yang material, dengan kriteria yang ditetapkan.¹⁵
14. Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) adalah wadah organisasi profesi akuntan Indonesia.¹⁶
15. Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) adalah asosiasi profesi akuntan publik yang diakui pemerintah.¹⁷

1.5 Metodologi Penulisan

Metode yang akan digunakan adalah metode penelitian kepustakaan. Hasil penelitian tersebut dianalisis dengan menggunakan metode penelitian hukum kualitatif yaitu metode penelitian yang lebih menekankan pada data verbal yang lebih mewakili fenomena dan bukan angka-angka yang penuh prosentase dan merata yang kurang mewakili keseluruhan fenomena.¹⁸ Penelitian ini menurut sifatnya adalah penelitian deskriptif, yang bertujuan untuk memberikan gambaran mengenai tanggung jawab akuntan publik terhadap pekerjaan audit yang telah dilaksanakannya.

Dalam penelitian ini secara garis besar dibagi dalam 5 (lima) tahapan:

1. Menentukan permasalahan/pertanyaan yang ingin dijawab melalui penelitian.
2. Mendefinisikan/menentukan *sample* yang akan diteliti.

¹⁴ *Ibid.*, hal..379.

¹⁵ Indonesia 1, *op.cit.*, ps. 1 ayat (14).

¹⁶ Ikatan Akuntan Indonesia, *op.cit.*, AE

¹⁷ Indonesia 1, *op.cit.*, ps. 1 ayat (9)

¹⁸ "Hakikat Penelitian.", http://education.feedfury.com/content/19423839hakikat_penelitian.html. 10 Juni 2009.

Dalam penelitian ini, *sample* yang digunakan adalah kasus penggelembungan laba PT Kimia Farma, Tbk Tahun 2001 dan kasus Enron Tahun 2001.

3. Mengumpulkan data-data terkait yang relevan
Alat pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah:
 - a. Data primer, di mana penelitian ini dilakukan wawancara dengan akuntan publik pada kantor akuntan publik. Wawancara dilakukan untuk memperjelas penafsiran yang diperoleh dari data sekunder.
 - b. Data sekunder, yaitu data yang berasal dari kepustakaan terdiri atas:
 - i. Bahan primer, yaitu bahan-bahan yang merupakan buku-buku, makalah, artikel majalah maupun internet, skripsi, dan peraturan perundang-undangan.
 - ii. Bahan sekunder, yaitu bahan-bahan yang berisi penjelasan terhadap bahan-bahan primer.
4. Melaksanakan metode analisis yang sesuai
Metode analisis yang akan digunakan adalah metode komparatif. Dengan membandingkan 2 (dua) kasus keuangan serupa yang melibatkan auditor yang terjadi di dalam negeri dan yang terjadi di luar negeri.
5. Interpretasi berdasarkan data-data yang ada.

1.6 Sistematika Penulisan

Dalam rangka membahas permasalahan-permasalahan dan mencapai tujuan penulisan tersebut di atas, maka penulisan skripsi ini disusun secara sistematis yang membagi pokok-pokok penulisan menjadi lima bab.

Tiap-tiap bab akan diperinci ke dalam bagian-bagian yang lebih kecil sesuai dengan urutan permasalahan. Adapun sistematika penulisan ini secara garis besar dibagi sebagai berikut:

Bab pertama adalah pendahuluan yang menguraikan latar belakang permasalahan, tujuan penelitian, landasan teoritis dan kerangka konseptual yang berisi pengertian dan istilah, metode penelitian dan sistematika penulisan skripsi ini.

Bab kedua akan membahas mengenai pengertian profesi, akuntan publik sebagai suatu profesi, hak dan kewajiban akuntan publik selaku akuntan publik dalam melaksanakan audit yang antara lain adalah sertifikasi akuntan publik, jenis-jenis jasa audit yang diberikan oleh akuntan publik, standar auditing, risiko audit, prosedur audit, proses dalam melaksanakan audit atas laporan keuangan, jenis-jenis opini yang dapat diberikan oleh akuntan publik sehubungan dengan audit atas laporan keuangan. Selain itu, dalam bab ini penulis juga akan mencoba membahas mengenai Institut Akuntan Publik Indonesia, Standar Profesional Akuntan Publik, dan Kode Etik Akuntan Publik.

Bab ketiga akan membahas tanggung jawab akuntan publik baik tanggung jawab kepada klien, rekan seprofesi, dan pihak ketiga pengguna laporan keuangan atas opini yang telah diberikannya pada laporan keuangan yang telah diaudit, saat dimulainya tanggung-jawab tersebut. Bab ini juga membahas mengenai penegakan hukum terhadap pelanggaran yang dilakukan oleh akuntan publik, yaitu berupa sanksi-sanksi yang dapat dikenakan kepada akuntan publik termasuk juga badan yang berwenang menjatuhkan hukuman.

Bab keempat akan membahas mengenai penegakan hukum tanggung-jawab akuntan publik dengan menganalisa kasus penggelembungan laba yang dilakukan oleh manajemen PT Kimia Farma, Tbk. pada tahun 2001. Pembahasan mengenai penegakan hukum tersebut, dibandingkan dengan penegakan hukum tanggung jawab akuntan publik pada kasus Enron yang terjadi pada tahun 2001 di Amerika.

Bab kelima sebagai bab terakhir yang akan mencakup mengenai kesimpulan dan saran mengenai tanggung jawab profesi akuntan publik dalam melaksanakan audit atas laporan keuangan di Indonesia.

BAB 2 LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian Profesi

Tidak ada definisi tunggal yang mencakup berbagai penggunaan kata profesi. Namun demikian, dari berbagai pandangan dan kenyataan yang dapat kita jumpai, kita dapat mengatakan bahwa suatu profesi merupakan suatu kombinasi dari sejumlah karakteristik yang membentuk struktur profesi, tanggung jawab, dan hak-hak yang disatupadukan oleh seperangkat nilai, yakni nilai-nilai yang menentukan bagaimana keputusan diambil dan bagaimana tindakan ditempuh.¹⁹ Ada 5 (lima) karakteristik yang umumnya dapat dijumpai pada setiap profesi, yaitu:

- a. Bidang pengetahuan khusus yang diajarkan secara formal dan bersertifikat/berijazah (pendidikan formal dan profesional)
- b. Komitmen terhadap tujuan sosial (kebaikan) yang menjadi alasan bagi keberadaan profesi (pengabdian kepada masyarakat)
- c. Kapasitas untuk mengatur diri sendiri, seringkali dengan sanksi hukum bagi mereka yang melanggar norma-norma perilaku yang disepakati
- d. Ijin dari pihak berwenang (pemerintah dan asosiasi) untuk berpraktik sebagai profesional
- e. Kedudukan dan prestise yang relatif lebih tinggi di masyarakat.²⁰

Mengacu pada karakteristik umum di atas, dengan demikian, profesi adalah pekerjaan, tetapi tidak seperti pekerjaan pada umumnya. Mereka yang menjalani profesi (para profesional) menghadapi tuntutan yang sangat tinggi baik dari luar maupun dari dalam diri sendiri. Tuntutan ini menyangkut tidak saja keahlian, tetapi juga komitmen moral. Seorang profesional memiliki komitmen terhadap pandangan hidup yang secara intelektual kompleks dan menuntut pemutakhiran terus menerus atas pengetahuan dan keahlian. Pelayanan publik, baik langsung maupun tak langsung, adalah tugasnya. Lebih dari itu, perilakunya selalu diawasi

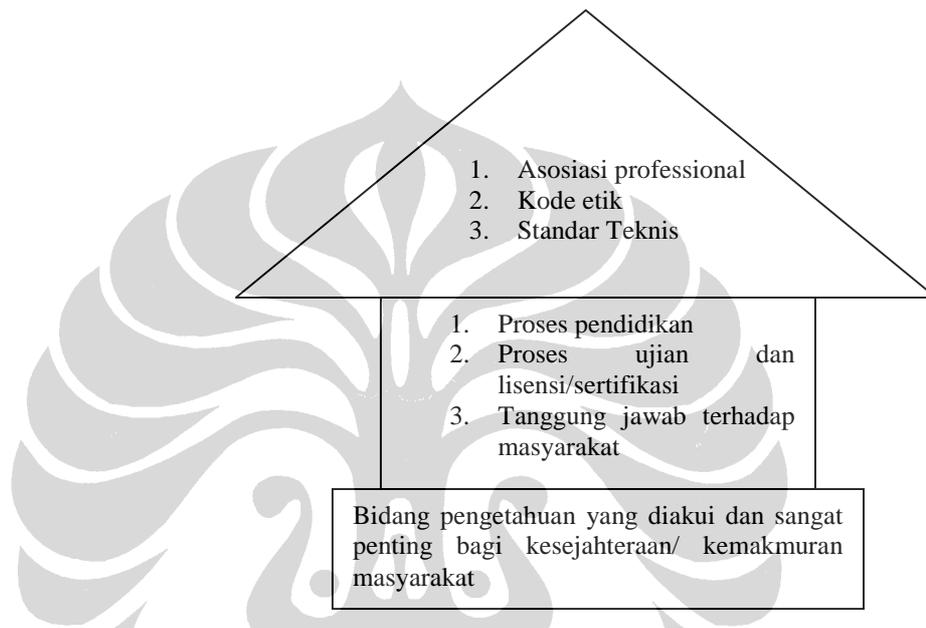
¹⁹ Kusmanadji, Etika , Profesi Akuntansi, Bisnis, dan Pelayanan Publik, (Jakarta: Sekolah Tinggi Akuntansi Negara), hal. 3-1.

²⁰ *Ibid.*, hal. 3-2.

atas dasar tolak ukur etika. Para profesional membuat pertimbangan-pertimbangan sulit yang membutuhkan kesatuan antara kompetensi teknis dan etis.

Berdasarkan unsur-unsur pokok diatas, suatu profesi dapat diibaratkan sebagai sebuah bangunan dengan tiga komponen utama yaitu fondasi, kerangka (pilar dan dinding), dan atap, seperti pada gambar dibawah ini:

Gambar I – Struktur Profesi (Kusmanadji, Etika Profesi)



Kerangka yang terdiri di atas fondasi suatu bangunan juga memiliki kesamaan dengan sebuah profesi. Kerangka ini meliputi tiga unsur yaitu proses pendidikan untuk memperoleh dan memelihara pengetahuan dan keahlian profesional, proses ujian dan sertifikasi untuk memastikan apakah para praktisi memiliki pemahaman yang mantap terhadap pokok masalah, dan rasa tanggung jawab terhadap masyarakat dalam kaitannya dengan pemanfaatan pengetahuan ini. Agar menjadi sebuah bangunan yang utuh sehingga dapat digunakan sebagai tempat bernaung dan mengorganisasikan diri, fondasi dan kerangka memerlukan atap. Bagi profesi, atap ini meliputi unsur asosiasi profesional, kode etik (standar atau aturan etika/perilaku), dan standar teknis.²¹

²¹ *Ibid.*, hal. 3-4.

Asosiasi diperlukan sebagai wadah untuk mengorganisasikan dan mengatur diri. Standar etika dan standar teknis diperlukan sebagai panduan bagi para profesional dalam berperilaku dan menjalankan tugas-tugas profesional agar mereka dapat secara konsisten memberikan jasa berstandar kualitas tinggi.

2.2 Akuntan Publik sebagai Profesi

Masyarakat kita memberikan makna khusus kepada istilah profesional dimana seorang profesional diharapkan memiliki derajat perilaku yang lebih tinggi daripada kebanyakan anggota masyarakat lainnya. Istilah atau sebutan profesional berarti suatu tanggung jawab untuk bertingkah laku atau melaksanakan kewajiban dengan tingkatan di atas sekedar memenuhi tanggung jawab pada diri sendiri dan di atas tuntutan hukum dan peraturan masyarakat kita. Seorang profesional mengemban tanggung jawab terhadap masyarakat, klien, atau organisasi tempatnya bekerja, dan rekan sejawat, termasuk perilaku terpuji, sekalipun hal ini mengorbankan kepentingan pribadinya.²²

Akuntan sebagai suatu profesi adalah seseorang yang menyandang gelar atau sebutan akuntan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Akuntan publik adalah akuntan yang telah memperoleh izin dari menteri untuk memberikan sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan.²³ Jadi, apabila seseorang berencana menjadi seorang akuntan publik, adalah hal yang wajib baginya untuk memahami persyaratan-persyaratan yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan untuk mendapat lisensi sebagai akuntan publik.

Berdasarkan Undang-Undang No. 34 Tahun 1954 tentang Pemakaian Gelar Akuntan dinyatakan bahwa orang yang berhak memakai gelar akuntan adalah mereka yang diberikan ijazah akuntan oleh sesuatu universitas negeri atau badan perguruan tinggi lain yang diakui pemerintah. Pada saat ini, persyaratan untuk menjadi seorang akuntan publik diatur lebih lanjut berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No. 17 Tahun 2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Berdasarkan

²² *Ibid.*, hal. 3-1.

²³ Indonesia 1, *op.cit.*, ps. 1 ayat (2) dan (3).

peraturan tersebut, untuk mendapatkan izin menjadi akuntan publik harus memenuhi persyaratan-persyaratan sebagai berikut:

- a. Memiliki nomor register negara untuk akuntan
- b. Memiliki sertifikat tanda lulus Ujian Sertifikasi Akuntan Publik (USAP) yang diselenggarakan oleh IAPI
- c. Dalam hal tanggal kelulusan USAP sebagaimana dimaksud pada huruf b telah melewati masa 2 (dua) tahun, maka wajib menyerahkan bukti telah mengikuti Pendidikan Profesional Berkelanjutan (PPL) paling sedikit 60 (enam puluh) Satuan Kredit PPL (SKP) dalam 2 (dua) tahun terakhir
- d. Berpengalaman praktik di bidang audit umum atas laporan keuangan paling sedikit 1000 (seribu) jam dalam 5 (lima) tahun terakhir dan paling sedikit 500 (lima ratus) jam diantaranya memimpin dan/atau mensupervisi perikatan audit umum, yang disahkan oleh pemimpin/pemimpin rekan KAP
- e. Berdomisili di wilayah Republik Indonesia yang dibuktikan dengan Kartu Tanda Penduduk (KTP) atau bukti lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku
- f. Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP)
- g. Tidak pernah dikenakan sanksi pencabutan izin akuntan publik
- h. Membuat surat permohonan, melengkapi formulir permohonan izin akuntan publik, membuat surat pernyataan tidak merangkap jabatan dan membuat surat pernyataan bermeterai cukup yang menyatakan bahwa data persyaratan yang disampaikan adalah benar.

Persyaratan-persyaratan yang ditetapkan tersebut menjadi suatu standar minimal bagi seseorang untuk memiliki izin sebagai akuntan publik. Dengan adanya persyaratan tersebut diharapkan setiap akuntan publik memiliki kompetensi profesional sehingga dapat memberikan jasa profesional secara layak. Seorang akuntan publik juga diharapkan dapat menjadi seseorang yang memiliki sikap mental yang bebas atau independen dan mampu untuk memahami kriteria-kriteria yang digunakan serta kompeten untuk mengetahui dengan pasti jenis dan jumlah fakta yang dibutuhkan agar pada akhir pemeriksaan ia dapat memberikan opini yang tepat.

2.3 Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI)

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) atau *Indonesian Institute of Certified Public Accountants* (IICPA), mempunyai latar belakang sejarah yang cukup panjang, dimulai dari didirikannya IAI di tahun 1957 yang merupakan perkumpulan akuntan Indonesia yang pertama.²⁴ Perkembangan profesi dan organisasi akuntan publik di Indonesia tidak bisa dipisahkan dari perkembangan perekonomian, dunia usaha dan investasi baik asing maupun domestik, pasar modal serta pengaruh global. Secara garis besar tonggak sejarah perkembangan profesi dan organisasi akuntan publik di Indonesia memang sangat dipengaruhi oleh perubahan perekonomian negara pada khususnya dan perekonomian dunia pada umumnya.

Setelah hampir 50 tahun sejak berdirinya perkumpulan akuntan Indonesia, tepatnya pada tanggal 24 Mei 2007 berdirilah Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) sebagai organisasi akuntan publik yang independen dan mandiri dengan berbadan hukum yang diputuskan melalui Rapat Umum Anggota Luar Biasa IAI Kompartemen Akuntan Publik.²⁵

Berdirinya Institut Akuntan Publik Indonesia adalah respons terhadap dampak globalisasi, dimana Hadibroto sebagai Ketua Dewan Pengurus Nasional IAI mengusulkan perluasan keanggotaan IAI selain individu. Hal ini telah diputuskan dalam Kongres IAI X pada tanggal 23 Nopember 2006. Keputusan inilah yang menjadi dasar untuk merubah IAI – Kompartemen Akuntan Publik menjadi asosiasi yang independen yang mampu secara mandiri mengembangkan profesi akuntan publik.²⁶ IAPI diharapkan dapat memenuhi seluruh persyaratan *International Federation of Accountants* (IFAC) yang berhubungan dengan profesi dan etika akuntan publik, sekaligus untuk memenuhi persyaratan yang diminta oleh IFAC sebagaimana tercantum dalam *Statement of Member Obligation* (SMO).

²⁴ “Sejarah Institut Akuntan Publik Indonesia,” http://akuntanpublikindonesia.com/iapi/index.php?option=com_content&task=view&id=559&Itemid=217, 19 February 2009.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ *Ibid.*

Pada tanggal 4 Juni 2007, secara resmi IAPI diterima sebagai anggota asosiasi yang pertama oleh IAI. Pada tanggal 5 Pebruari 2008, Pemerintah Republik Indonesia melalui Peraturan Menteri Keuangan No. 17 Tahun 2008 tentang Jasa Akuntan Publik mengakui IAPI sebagai organisasi profesi akuntan publik yang berwenang melaksanakan ujian sertifikasi akuntan publik, penyusunan dan penerbitan standar profesional dan etika akuntan publik, serta menyelenggarakan program pendidikan berkelanjutan bagi seluruh akuntan publik di Indonesia.²⁷

2.4 Kode Etik Akuntan Indonesia

Setiap profesi menuntut para anggotanya (para profesional) bertindak atau menjalankan kewajiban profesinya dengan standar etika yang tinggi adalah kebutuhan akan kepercayaan masyarakat sehubungan dengan kualitas jasa yang diberikan, terlepas dari individu yang melaksanakannya. Setiap profesi memerlukan adanya kepercayaan masyarakat yang dilayaninya. Masyarakat akan memberikan penghargaan yang sangat tinggi kepada profesi yang menerapkan standar kualitas yang tinggi. Oleh sebab itu, etika profesi merupakan salah satu unsur penting dari setiap profesi, tak terkecuali profesi akuntansi. Etika profesi ini merupakan sarana pengaturan diri (*self-regulation*), yang sangat menentukan bagi pelaksanaan profesi sebagaimana diharapkan oleh masyarakat. Kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntansi ditentukan oleh kepatuhan para akuntan terhadap standar etika yang telah disepakati. Artinya, kepercayaan masyarakat terhadap kualitas jasa profesional akan meningkat apabila profesi mendorong para anggotanya untuk menjalani kewajiban profesionalnya dengan standar yang tinggi.

Sebagai individu, para akuntan juga dapat tergoda dan terjerumus pada perilaku tidak etis seperti individu-individu lainnya. Oleh sebab itu, kode etik diperlukan dalam profesi akuntansi karena akuntan memiliki posisi sebagai orang kepercayaan dan menghadapi benturan kepentingan. Menyadari godaan-godaan yang dihadapi oleh para akuntan, asosiasi profesi akuntansi menerbitkan kode etik

²⁷ *Ibid.*

yang menyediakan panduan bagi para anggotanya dalam mempertahankan diri dari godaan dan dalam mengambil keputusan-keputusan sulit.

Kode Etik yang dikeluarkan oleh asosiasi profesi dimaksudkan sebagai panduan dan aturan bagi seluruh anggota, baik yang berpraktik sebagai akuntan publik, bekerja di lingkungan dunia usaha, pada instansi pemerintah, maupun di lingkungan dunia pendidikan dalam pemenuhan tanggung-jawab profesionalnya. Namun, pada saat ini kode etik yang menjadi pedoman bagi akuntan publik adalah Kode Etik IAI karena Kode Etik yang diterbitkan oleh IAPI baru akan berlaku efektif pada tanggal 1 Januari 2010.²⁸ Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia terdiri dari tiga bagian yaitu Prinsip Etika, Aturan Etika, dan Interpretasi Aturan Etika. Prinsip Etika memberikan kerangka dasar bagi Aturan Etika, yang mengatur pelaksanaan pemberian jasa profesional oleh anggota. Prinsip Etika disahkan oleh kongres dan berlaku bagi seluruh anggota, sedangkan Aturan Etika disahkan oleh Rapat Anggota Himpunan dan hanya mengikat anggota himpunan yang bersangkutan. Interpretasi Aturan Etika merupakan interpretasi yang dikeluarkan oleh badan yang dibentuk oleh himpunan setelah memperhatikan tanggapan dari anggota, dan pihak-pihak berkepentingan lainnya, sebagai panduan dalam penerapan Aturan Etika, tanpa dimaksudkan untuk membatasi lingkup dan penerapannya.²⁹

Dalam Kode Etik ini, ada 8 (delapan) prinsip yang harus dipatuhi oleh akuntan publik, yaitu:

1. Tanggung jawab profesi

Dalam melaksanakan tanggung-jawabnya sebagai profesional setiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya.

²⁸ Pernyataan Standar Auditing Nomor 75”, http://www.hotlinkfiles.com/files/1036788_vjrrre/PSA75-2008.pdf, 19 Februari 2009.

²⁹ “Kode Etik Akuntan Indonesia”, http://www.iaiglobal.or.id/tentang_iai.php?id=18, 15 Februari 2008.

2. Kepentingan publik

Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepercayaan publik, dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.

3. Integritas

Untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik, setiap anggota harus memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin.

4. Objektivitas

Setiap anggota harus menjaga objektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya.

5. Kompetensi dan kehati-hatian profesional

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan kehati-hatian, kompetensi dan ketekunan, serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa klien atau pemberi kerja memperoleh manfaat dari jasa profesional yang kompeten berdasarkan perkembangan praktik, legislasi dan teknik yang paling mutakhir.

6. Kerahasiaan

Setiap anggota harus, menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan, kecuali bila ada hak atau kewajiban profesional atau hukum untuk mengungkapkannya.

7. Perilaku profesional

Setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

8. Standar teknis

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya 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.³⁰

2.5 Hak dan Kewajiban Akuntan Publik

Akuntan publik memiliki hak-hak yang dapat dia peroleh sebagai seorang profesional, antara lain:

- a. Kemampuan untuk menyanggah sebutan profesional dan menjalankan praktik profesional
- b. Kemampuan atau keikutsertaan dalam menentukan standar masuk dan menguji calon anggota profesi
- c. Partisipasi dalam pengembangan praktik akuntansi dan audit
- d. Akses terhadap beberapa atau semua bidang kegiatan akuntansi dan audit.³¹

Akuntan publik yang telah tersertifikasi sebagai akuntan publik bersertifikat, memiliki hak untuk dapat berpraktik sebagai akuntan publik. Praktik akuntan publik adalah pemberian jasa profesional kepada klien yang dilakukan oleh anggota IAPI yang dapat berupa jasa audit, jasa atestasi, jasa akuntansi dan *review*, perpajakan, perencanaan keuangan perorangan, jasa pendukung litigasi, dan jasa lainnya yang diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik.³²

Jasa yang diberikan oleh akuntan publik dapat berbentuk jasa *assurance*. Jasa *assurance* sendiri adalah pelayanan atau jasa profesional independen yang dapat meningkatkan kualitas informasi bagi para pembuat keputusan. Pada kenyataannya, pihak-pihak yang bertanggung-jawab dalam melaksanakan keputusan bisnis akan mencari pelayanan *assurance* untuk dapat membantu meningkatkan keterandalan dan kesesuaian informasi yang digunakan sebagai dasar pembuat keputusan. Jasa *assurance* menjadi bernilai karena pihak yang

³⁰ *Ibid.*

³¹ Kusmanadji, *op.cit.*, hal. 3-11.

³² Ikatan Akuntan Indonesia, *op.cit.*, AE

memberikan jasa assurance adalah pihak independen dan bertindak secara objektif terhadap informasi yang diujinya.³³

Konsekuensi dari pengakuan atas profesionalismenya, akuntan publik diharapkan dapat melaksanakan tugasnya secara profesional. Harapan publik atas profesionalisme akuntan, salah satunya dikarenakan opini yang diberikannya dalam audit atas laporan keuangan dapat menjadi dasar bagi pembuatan keputusan bisnis. Oleh karena itu, dalam memberikan jasanya, akuntan publik wajib mematuhi:

- a. Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAPI;
- b. Etika profesi yang ditetapkan oleh IAPI; dan
- c. Peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang berhubungan dengan bidang jasa yang diberikan.³⁴

Selain itu, akuntan publik juga wajib mempunyai KAP untuk dapat memberikan jasanya.

Kewajiban-kewajiban yang diemban oleh akuntan publik tersebut diharapkan dapat menjaga hubungan kepercayaan dengan masyarakat. Kewajiban pokok akuntan publik lainnya dalam kaitannya dengan hubungan kepercayaan, antara lain:

- a. Perhatian terus menerus terhadap kebutuhan klien dan pihak-pihak lain yang berkepentingan
- b. Pengembangan dan pemeliharaan pengetahuan dan keahlian yang dipersyaratkan
- c. Pemeliharaan kepercayaan dengan menunjukkan perilaku yang secara etis bertanggung jawab
- d. Pemeliharaan reputasi kepatutan sebagai pribadi
- e. Pemeliharaan reputasi kredibilitas sebagai anggota profesi³⁵

³³ Alvin A. Arrens, *op.cit.*, hal. 4.

³⁴ Indonesia 1, *op.cit.*, ps. 40

³⁵ Kusmanadji, *op.cit.*, hal. 3-11.

2.6 Jenis-Jenis Jasa Audit yang Diberikan oleh Akuntan Publik

Dalam melaksanakan praktiknya, ada tiga macam jenis audit yang sering dilakukan oleh akuntan publik, yaitu audit operasional, audit kepatuhan, dan audit atas laporan keuangan. Dalam penelitian ini, penulis akan mencoba untuk mengkaji lebih dalam mengenai audit atas laporan keuangan.

a. Audit Operasional

Audit operasional adalah tinjauan atas bagian tertentu dari prosedur serta metode operasional organisasi tertentu yang bertujuan mengevaluasi efisiensi serta efektivitas prosedur serta metode tersebut.³⁶ Dengan dilaksanakannya audit ini manajemen berharap untuk mendapatkan sejumlah rekomendasi untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi dalam kegiatan operasional perusahaan. Dalam melaksanakan audit operasional kriteria-kriteria yang ditetapkan untuk mengevaluasi informasi dalam audit operasional cenderung lebih subjektif, hal ini tidak terlepas dari kriteria efisiensi dan efektivitas yang berbeda-beda bagi tiap entitas.

b. Audit Kepatuhan

Audit kepatuhan bertujuan untuk menentukan apakah klien telah mengikuti prosedur, tata cara, serta peraturan yang dibuat oleh otoritas yang lebih tinggi.³⁷ Pada kenyataannya, audit kepatuhan sering menjadi persyaratan yang harus dilalui suatu perusahaan dalam melaksanakan kegiatan bisnis, seperti dalam hal pemberian pinjaman.

c. Audit atas Laporan Keuangan

Salah satu kategori jasa *assurance* yang disediakan oleh akuntan publik adalah jasa atestasi. Audit laporan keuangan merupakan salah satu bentuk jasa atestasi dimana akuntan publik menerbitkan laporan tertulis berisi pendapat atau opininya mengenai apakah laporan keuangan historis tersebut telah disusun berdasarkan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku secara umum.³⁸ Audit laporan keuangan historis adalah satu jasa atestasi

³⁶ Alvin A. Arrens, *op.cit.*, hal. 19.

³⁷ *Ibid.*, hal. 20.

³⁸ *Ibid.*

yang paling dominan diberikan oleh akuntan publik. Hal ini tidak terlepas dari adanya peraturan perundang-undangan yang mewajibkan beberapa kriteria perusahaan untuk diaudit laporan keuangannya setiap tahun oleh akuntan publik, seperti perusahaan-perusahaan yang telah terdaftar dalam bursa sebagaimana diatur dalam Undang-Undang No. 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal.

Menurut Arrens, audit atas laporan keuangan merupakan bentuk jasa atestasi yang mana si auditor menerbitkan laporan tertulis berisi pendapat atau opininya mengenai apakah laporan keuangan tersebut telah disusun berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku secara umum.³⁹

Laporan keuangan merupakan dasar bagi suatu pihak untuk melihat bagaimana kondisi usaha suatu perusahaan. Laporan keuangan ini digunakan oleh pihak-pihak internal dan eksternal perusahaan. Dalam menyampaikan informasi dalam bentuk laporan keuangan, klien akan membuat beragam asersi tentang kondisi keuangan serta hasil-hasil operasinya. Para pengguna eksternal akan membuat keputusan bisnis yang bersandarkan kepada laporan keuangan tersebut. Tugas akuntan publik disini adalah untuk menentukan apakah seluruh laporan keuangan (informasi yang diuji) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Kriteria yang ditetapkan disini yaitu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, namun tidak menutup kemungkinan bahwa audit yang dilakukan terhadap laporan keuangan tersebut menggunakan dasar arus kas atau asas-asas akuntansi lainnya yang sesuai dengan organisasi yang bersangkutan.

Akuntan publik wajib menerbitkan laporan auditor independen mengenai laporan keuangan yang telah mereka audit. Laporan auditor tersebut memastikan keterpercayaan laporan keuangan tersebut dan menjadi dasar bagi pihak eksternal untuk mengambil keputusan bisnis. Oleh karena itu, mereka sangat menghargai penilaian dari akuntan publik karena mereka melihat bahwa akuntan publik berada dalam posisi yang independen

³⁹ *Ibid.*, hal. 5.

terhadap kliennya serta memiliki pengetahuan dalam hal-hal yang terkait dengan pembuatan laporan keuangan.

2.7 Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)

Pada tahun 1994, untuk pertama-kalinya IAI menerbitkan suatu buku kodifikasi mengenai standar profesional akuntan publik.⁴⁰ Pada perkembangannya, sehubungan dengan perubahan pesat yang terjadi lingkungan bisnis, SPAP mengalami perubahan pada tahun 2001. SPAP sendiri merupakan kodifikasi berbagai pernyataan teknis dan aturan etika. Pernyataan standar teknis yang dikodifikasi dalam buku ini terdiri dari pernyataan standar auditing, pernyataan standar atestasi, pernyataan jasa akuntansi dan *review*, pernyataan jasa konsultasi, dan pernyataan standar pengendalian mutu. Aturan etika yang dicantumkan dalam SPAP adalah Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik yang dinyatakan berlaku oleh Kompartemen Akuntan Publik sejak bulan Mei tahun 2000.⁴¹

Perubahan organisasi profesi Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik (IAI-KAP) menjadi Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) sejak tanggal 24 Mei 2007 berdampak terhadap Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), yaitu standar profesi yang dikeluarkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik (DSPAP) IAI-KAP – Ikatan Akuntan Indonesia sebelum berdirinya IAPI.⁴²

Dewan Standar Profesional akuntan publik sebagai badan yang dibentuk dan diberikan kewenangan untuk mengembangkan standar profesi dan merupakan kelengkapan dari IAPI, perlu melakukan penyesuaian atas Standar Auditing dalam SPAP sehubungan dengan perubahan organisasi profesi tersebut di atas. Oleh karena itu, pada tanggal 20 Februari 2008 DSPAP menerbitkan Pernyataan Standar Auditing No. 75. Pernyataan ini menetapkan perubahan istilah Ikatan Akuntan Indonesia dan Kompartemen Akuntan Publik yang digunakan dalam

⁴⁰ Ikatan Akuntan Indonesia, Standar Profesional Akuntan Publik Per 1 Januari 2001. (Jakarta, Salemba Empat, 2001) hal. 31.

⁴¹ *Ibid.*

⁴² *Ibid.* hal. 33

seluruh Pernyataan Standar Auditing, termasuk interpretasi, lampiran, dan contoh yang terdapat di dalamnya, menjadi Institut Akuntan Publik Indonesia, kecuali untuk paragraf 05 dan 07 dari Standar Auditing Seksi 411 mengenai Makna Frasa Menyajikan Secara Wajar Sesuai dengan Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum di Indonesia, dan istilah *Indonesian Institute of Accountants* diubah menjadi *Indonesian Institute of Certified Public Accountants*.⁴³

Institut Akuntan Publik Indonesia mengembangkan berbagai standar untuk memungkinkan para profesional di bidang akuntan publik menyediakan berbagai jasa yang berkualitas yang dibutuhkan oleh masyarakat. Pengembangan standar profesional akuntan publik merupakan tonggak sejarah baru yang menandai masuknya profesi akuntan publik Indonesia ke dalam era penyediaan jasa attestasi dan non-attestasi dengan jenis dan mutu bertaraf internasional. Oleh karena itu, akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaan auditnya harus mentaati standar-standar yang telah ditetapkan dalam SPAP.

2.7.1 Standar Auditing

Standar Profesional Akuntan Publik menyatakan bahwa tujuan audit atas laporan keuangan adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha serta arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Standar auditing yang merupakan bagian dalam SPAP merupakan panduan umum bagi akuntan publik dalam memenuhi tanggung jawab profesinya untuk melakukan audit atas laporan keuangan. Standar auditing berbeda dengan prosedur auditing, prosedur auditing berkaitan dengan tindakan yang harus dilaksanakan, sedangkan standar auditing berkaitan dengan kriteria atau ukuran mutu kinerja dan berkaitan dengan tujuan yang ingin dicapai melalui penggunaan prosedur tersebut.⁴⁴ Dalam penugasan audit, akuntan publik bertanggung jawab untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan oleh IAPI. IAPI mengharuskan anggotanya yang berpraktik sebagai auditor independen memenuhi standar auditing jika berkaitan dengan audit atas laporan keuangan. Oleh karena itu, KAP harus membuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu

⁴³ Pernyataan Standar Auditing No.75, *op.cit.*

⁴⁴ Alvin A. Arrens, *op.cit.*, hal. 241.

untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian penugasan audit dengan standar auditing yang ditetapkan IAPI. Keyakinan yang memadai disini menunjukkan tingkat kepastian yang dicapai dan yang ingin disampaikan oleh auditor bahwa kesimpulan yang dinyatakan dalam laporannya adalah benar.

Standar auditing yang telah ditetapkan dan disahkan oleh IAPI adalah sebagai berikut:⁴⁵

a. Standar umum

Standar umum menekankan pada pentingnya kualitas diri yang harus dimiliki seorang auditor dalam melaksanakan audit atas laporan keuangan. Standar umum bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan auditor dan mutu pekerjaannya.

1. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

b. Standar pekerjaan lapangan

Standar pekerjaan lapangan menekankan pada pengumpulan bukti audit serta aktivitas lainnya selama pelaksanaan audit.

1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
3. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

⁴⁵Ikatan Akuntan Indonesia, *op.cit.*, SA Seksi 150.

c. Standar pelaporan

Standar pelaporan menghendaki agar auditor mempersiapkan suatu laporan atas keseluruhan laporan keuangan, termasuk pengungkapan informatif, dimana laporan auditor tersebut menyatakan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang diterima secara umum serta menyatakan pula kondisi-kondisi yang membuat prinsip-prinsip akuntansi yang diterima secara umum tersebut tidak dapat diterapkan secara konsisten pada periode saat ini dalam hubungannya dengan prinsip akuntansi yang diterapkan pada periode sebelumnya.

1. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
2. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
4. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan auditor yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

Kesepuluh standar profesional tersebut saling berhubungan dan saling bergantung satu dengan lainnya. Keadaan yang berhubungan erat dengan penentuan dipenuhi atau tidaknya suatu standar, dapat berlaku juga untuk standar yang lain. Konsep materialitas dan risiko audit melandasi penerapan semua standar auditing, terutama standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.

2.7.2 Risiko Audit

Secara sederhana risiko audit dapat didefinisikan sebagai kemungkinan tidak terdeteksinya salah saji yang material dalam laporan keuangan baik oleh pengendalian internal maupun oleh auditor. Ikatan Akuntan Indonesia mendefinisikan risiko audit sebagai kemungkinan yang akan terjadi apabila auditor tanpa disadarinya tidak memodifikasi pendapatnya atas laporan keuangan yang secara material mengandung kesalahan atau yang mengandung salah saji yang material. Hal ini, tidak terlepas dari keterbatasan bagi auditor dalam melaksanakan audit sehingga auditor biasanya tidak melakukan audit secara seratus persen.⁴⁶

Risiko audit terdiri dari 3 (tiga) jenis resiko, yaitu:⁴⁷

a. Risiko Bawaan

Risiko bawaan adalah kerentanan suatu saldo akun atau golongan transaksi terhadap suatu salah saji material, dengan asumsi bahwa tidak terdapat pengendalian yang terkait. Risiko salah saji demikian adalah lebih besar pada saldo akun atau golongan transaksi tertentu dibandingkan dengan yang lain.

b. Risiko Pengendalian

Risiko pengendalian adalah risiko bahwa suatu salah saji material yang dapat terjadi dalam suatu asersi tidak dapat dicegah atau dideteksi secara tepat waktu oleh pengendalian internal entitas. Risiko ini merupakan fungsi efektivitas desain dan operasi pengendalian internal untuk mencapai tujuan entitas yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan entitas. Beberapa risiko pengendalian akan selalu ada karena keterbatasan bawaan dalam setiap pengendalian internal.

c. Risiko Deteksi

Risiko deteksi adalah risiko bahwa auditor tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat dalam suatu asersi. Risiko deteksi merupakan

⁴⁶ Anies S.M. Basalamah, *Audit Sampling dengan Statistik: Teori dan Aplikasi*. (Depok: Usaha Kami, 2003) Hal.37.

⁴⁷ Ikatan Akuntan Indonesia, *op.cit*, SA Seksi 312.

fungsi efektivitas prosedur audit dan penerapannya oleh auditor. Risiko ini timbul sebagian karena ketidakpastian yang ada pada waktu auditor tidak memeriksa 100% saldo akun atau golongan transaksi, dan sebagian lagi karena ketidakpastian lain yang ada, walaupun saldo akun atau golongan transaksi tersebut diperiksa 100%. Ketidakpastian lain semacam itu timbul karena auditor mungkin memilih suatu prosedur audit yang tidak sesuai, menerapkan secara keliru prosedur yang semestinya, atau menafsirkan secara keliru hasil audit. Ketidakpastian lain ini dapat dikurangi sampai pada tingkat yang dapat diabaikan melalui perencanaan dan supervisi memadai dan pelaksanaan praktik audit yang sesuai dengan standar pengendalian mutu.

2.7.3 Proses Audit

Dalam melaksanakan audit salah tujuan dari auditor adalah untuk memberikan opini, apakah suatu laporan keuangan disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, berdasarkan PABU. Selain itu, tujuan dari audit untuk memperoleh sejumlah bukti audit yang cukup kompeten untuk mendukung semua asersi manajemen dalam laporan keuangan. Oleh karena itu, auditor merencanakan kombinasi yang tepat antara tujuan audit dan bukti audit yang harus dikumpulkan untuk memenuhi tujuan tersebut dengan mengikuti suatu proses audit.

Proses audit adalah suatu metodologi yang tersusun baik untuk mengorganisasikan suatu audit untuk memastikan bahwa bukti-bukti yang terkumpul telah memadai dan kompeten serta semua tujuan yang audit telah terspesifikasi dan terpenuhi.⁴⁸ Dalam setiap proses audit, terdapat berbagai prosedur yang dapat digunakan auditor untuk mengumpulkan bukti. Dalam mengumpulkan bukti tersebut, ada dua hal utama yang menjadi pertimbangan bagi auditor yaitu harus terkumpulnya bukti audit yang cukup kompeten agar dapat memenuhi tanggung jawab profesional auditor dan biaya pengumpulan bukti audit ini haruslah seminimal mungkin. Pengumpulan bukti menjadi hal

⁴⁸ Alvin A. Arrens, *op.cit.*, hal. 225.

utama karena auditor memerlukan bukti yang cukup dan kompeten untuk memberikan opininya. Namun, disisi lain pengendalian biaya untuk meminimalkannya sesedikit mungkin wajib dilakukan oleh KAP untuk dapat tetap bersaing dan memperoleh keuntungan. Oleh karena itu, untuk memenuhi kedua hal tersebut dibutuhkan suatu perencanaan audit yang merupakan suatu bagian dari proses audit.

Menurut Boynton, proses audit dibagi menjadi enam fase, yaitu:⁴⁹

a. Melakukan prosedur pengukuran risiko

Auditor memiliki tanggung jawab untuk mengukur risiko terjadinya suatu salah saji material, kemudian mendesain suatu prosedur audit. Dalam memahami risiko salah saji material yang ada, terdapat 7 langkah prosedur yang harus dilaksanakan, yaitu:

1. Mengidentifikasi asersi laporan keuangan yang relevan
2. Memahami entitas dan lingkungannya
3. Menentukan materialitas
4. Melaksanakan prosedur analitis
5. Mengidentifikasi risiko yang dapat mengakibatkan salah saji material, termasuk juga didalamnya risiko terjadinya kecurangan
6. Mendesain strategi audit awal
7. Memahami pengendalian internal

b. Menentukan nilai risiko salah saji material

Berdasarkan kesimpulan yang didapat dari fase I, auditor telah mengidentifikasi berbagai macam risiko salah saji material. Dalam proses untuk menentukan risiko salah saji material, auditor harus melaksanakan:

1. Menghubungkan/menggabungkan risiko-risiko terjadinya suatu salah saji material
2. Menentukan potensi level risiko suatu salah saji material
3. Menentukan kemungkinan suatu risiko dapat mengakibatkan salah saji material
4. Menentukan eksistensi dari risiko bawaan yang signifikan

⁴⁹ William C. Boynton. *Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*. (United States of America: Hermitage, 2006) hal.184-216.

c. Respon terhadap risiko salah saji material

Dalam fase ini auditor mendesain rencana audit yang responsif terhadap risiko yang telah ditentukan. Auditor biasanya merespon suatu risiko salah saji material dengan berbagai cara, antara lain:

1. Penugasan dan pengawasan personil yang akan melaksanakan audit
2. Menentukan sifat audit yang akan dilaksanakan
3. Menentukan waktu untuk melaksanakan audit
4. Memperluas pelaksanaan audit

d. Melaksanakan prosedur audit selanjutnya

Dalam fase ini auditor melakukan prosedur audit selanjutnya untuk menjalankan rencana audit yang telah dilakukan dengan "due professional care". Prosedur-prosedur yang dilaksanakan adalah:

1. Melaksanakan prosedur penentuan risiko selanjutnya
2. Uji pengendalian
3. Uji substantif

e. Mengevaluasi bukti audit

Evaluasi bukti audit dapat dikategorikan dalam 3 (tiga) tahap, yaitu:

1. Mengevaluasi kembali prosedur penentuan risiko
2. Menentukan hasil-hasil temuan yang signifikan
3. Kesimpulan dari bukti-bukti yang ada

f. Mengkomunikasikan temuan/hasil audit

Suatu audit tidak akan mempunyai nilai apabila tidak dikomunikasikan kepada manajemen perusahaan ataupun para *stakeholder* laporan keuangan. Komunikasi hasil audit dapat dibagi dalam 3 kategori, yaitu:

1. Komunikasi melalui laporan auditor
2. Persyaratan komunikasi lainnya yang dipersyaratkan oleh manajemen dan dewan direksi
3. Komunikasi atas jasa "assurance" lainnya yang ditemukan.

2.7.4 Prosedur Audit

Dasar setiap proses audit adalah bukti-bukti audit yang dikumpulkan dan dievaluasi oleh auditor. Auditor harus memiliki pengetahuan dan keahlian untuk mengumpulkan bukti audit yang cukup kompeten dalam setiap proses auditnya untuk memenuhi berbagai standar yang ditetapkan oleh profesi. Dalam usaha memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten, auditor harus memutuskan prosedur-prosedur audit apa yang akan dipergunakan. Prosedur audit adalah rincian instruksi untuk pengumpulan jenis bukti audit yang diperoleh pada suatu waktu tertentu saat berlangsungnya proses audit.⁵⁰ Berikut adalah macam-macam prosedur audit, antara lain:

- a. Telaah (*examine*)
Studi terinci dan layak atas dokumen atau catatan untuk menentukan sejumlah fakta spesifik tentang dokumen atau catatan itu.
- b. Pindai (*scan*)
Penelaahan yang tidak terlalu rinci atas dokumen atau catatan untuk menentukan apakah terdapat hal yang tidak umum yang memerlukan investigasi lanjutan.
- c. Baca (*read*)
Penelaahan atas informasi tertulis untuk menentukan fakta-fakta yang berkaitan dengan audit yang dilakukan.
- d. Hitung (*compute*)
Perhitungan yang dilakukan oleh auditor terhadap klien
- e. Hitung ulang (*recomputed*)
Perhitungan yang dilakukan untuk menentukan apakah perhitungan yang dibuat oleh klien sudah benar.
- f. *Foot*
Perhitungan kolom angka-angka untuk menentukan apakah nilai totalnya sama dengan nilai total yang diperoleh klien.

⁵⁰ Alvin A. Arrens, *op.cit.*, hal. 241.

g. Telusur (*trace*)

Instruksi yang umumnya berkaitan dengan dokumentasi atau hitung uji. Instruksi tersebut harus menyatakan bahwa auditor melakukan penelusuran dan darimana serta menuju kemana penelusuran itu dilakukan.

h. Bandingkan (*compare*)

Perbandingan informasi dari dua lokasi yang berbeda. Instruksi harus menyatakan informasi mana yang akan diperbandingkan dengan sebanyak mungkin rincian yang dapat dilakukan dalam praktek.

i. Hitung fisik (*count*)

Penentuan atas aktiva yang dimiliki pada waktu tertentu. Istilah ini hanya dapat dikaitkan dengan jenis bukti audit yang dinyatakan sebagai pengujian fisik.

j. Amati (*observe*)

Tindakan pengamatan yang harus dikaitkan dengan jenis bukti audit yang dinyatakan sebagai observasi.

k. Wawancara (*inquire*)

Tindakan wawancara yang harus dikaitkan dengan jenis bukti audit yang dinyatakan sebagai wawancara pada klien.

l. *Vouch*

Penggunaan berbagai dokumen untuk memverifikasi berbagai transaksi dan nilai yang telah tercatat.⁵¹

Prosedur-prosedur audit ini harus disusun dengan cukup jelas agar para anggota tim audit dapat memahami tindakan apa yang harus mereka lakukan. Daftar atas berbagai prosedur audit untuk area audit tertentu atau untuk keseluruhan proses audit disebut sebagai program audit.

2.7.5 Jenis-jenis Opini Auditor

Laporan audit adalah tahap akhir dari keseluruhan proses audit dan merupakan hal yang esensial dalam penugasan audit dan *assurance* karena laporan ini berfungsi mengkomunikasikan temuan-temuan auditor. Dalam laporan ini, termuat pendapat dari auditor mengenai keterandalan dari laporan keuangan

⁵¹ *Ibid.*, hal. 243-262.

yang telah diaudit. Para pengguna laporan keuangan menyandarkan diri pada laporan auditor untuk memperoleh keandalan laporan keuangan perusahaan. Oleh karena itu, auditor harus bertanggung jawab manakala ia terlanjur menerbitkan suatu laporan audit yang tidak tepat.

Berdasarkan SA Seksi 508 SPAP, tipe-tipe pendapat auditor dapat berbentuk lima macam. Hal ini didasarkan pada kondisi-kondisi yang ditemukan oleh auditor pada waktu melaksanakan tugas pengauditan, yaitu:

a. Pendapat wajar tanpa pengecualian.

Pendapat wajar tanpa pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Pendapat ini diterbitkan bila kondisi-kondisi berikut ini terpenuhi.⁵²

1. Seluruh laporan keuangan yaitu neraca, laporan laba rugi, laporan laba ditahan, dan laporan arus kas telah lengkap.
2. Semua aspek dari ketiga standar umum SPAP telah dipatuhi dalam penugasan audit tersebut.
3. Bukti audit yang cukup memadai telah terkumpul, dan sang auditor telah melaksanakan penugasan audit ini dengan sedemikian rupa sehingga membuatnya mampu menyimpulkan bahwa ketiga standar pekerjaan lapangan telah dipatuhi.
4. Laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Hal tersebut berarti pula bahwa pengungkapan informatif yang cukup telah tercantum dalam catatan atas laporan keuangan serta bagian-bagian lainnya dari laporan keuangan tersebut.
5. Tidak terdapat situasi yang membuat auditor merasa perlu untuk menambahkan sebuah paragraf penjelasan atau memodifikasi kalimat dalam laporan audit.

⁵² *Ibid.*, hal.70.

Atas pendapat ini diterbitkan laporan auditor bentuk baku. Laporan auditor bentuk baku yang meliputi satu periode akuntansi disajikan sebagai berikut:⁵³

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

Kami telah mengaudit neraca perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2 serta laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut. Laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen perusahaan. Tanggung jawab kami terletak pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit kami.

Kami melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia. Standar tersebut mengharuskan kami merencanakan dan melaksanakan audit agar kami memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material. Suatu audit meliputi pemeriksaan, atas dasar pengujian, bukti-bukti yang mendukung jumlah-jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Audit juga meliputi penilaian atas prinsip akuntansi yang digunakan dan estimasi signifikan yang dibuat oleh manajemen, serta penilaian terhadap penyajian laporan keuangan secara keseluruhan. Kami yakin bahwa audit kami memberikan dasar memadai untuk menyatakan pendapat.

Menurut pendapat kami, laporan keuangan yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2, dan hasil usaha, serta arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

⁵³ Pernyataan Standar Auditing Nomor 75. *op.cit.*

[Tanda tangan, nama rekan, nomor izin akuntan publik, nomor izin kantor akuntan publik]

[Tanggal]

- b. Pendapat wajar tanpa syarat dengan paragraf penjelasan atau dengan modifikasi kalimat.

Suatu proses audit telah dilaksanakan dengan hasil yang memuaskan serta laporan keuangan telah disajikan dengan wajar. Namun, karena keadaan tertentu mengharuskan auditor untuk menambah suatu paragraf penjelasan untuk menambahkan suatu informasi dalam laporan auditnya. Berikut ini adalah penyebab utama ditambahkannya suatu paragraf penjelasan atau modifikasi kalimat pada laporan audit bentuk baku:⁵⁴

1. Tidak adanya konsistensi dalam penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
2. Ketidakpastian atas kelangsungan hidup perusahaan.
3. Auditor menyetujui terjadinya penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum.
4. Penekanan pada suatu masalah.
5. Laporan yang melibatkan auditor lainnya.

- c. Pendapat wajar dengan pengecualian

Pendapat wajar dengan pengecualian, menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.

Pendapat wajar dengan pengecualian dapat berbentuk pengecualian baik atas lingkup maupun pendapat audit maupun pengecualian atas pendapat saja. Suatu pengecualian atas pendapat audit dinyatakan hanya pada saat auditor merasa tidak mampu mengumpulkan semua bukti audit yang

⁵⁴ Alvin A. Arrens, *op.cit.*, hal. 71.

diwajibkan dalam SPAP. Jenis pengecualiannya ini digunakan pada saat lingkup audit auditor dibatasi baik oleh klien maupun oleh kondisi-kondisi yang ada, yang mencegah auditor untuk melaksanakan proses audit secara lengkap.⁵⁵

d. Pendapat tidak wajar

Pendapat tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Pendapat ini diterbitkan saat auditor percaya bahwa secara material keseluruhan laporan keuangan yang telah disajikan secara tidak wajar sehingga laporan keuangan tersebut tidak menyajikan posisi keuangan atau hasil usaha dan arus kas yang wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.⁵⁶

e. Pernyataan tidak memberikan pendapat

Pernyataan tidak memberikan pendapat menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Pendapat ini diterbitkan pada saat auditor tidak dapat meyakinkan dirinya sendiri bahwa laporan keuangan yang diauditnya telah disajikan secara wajar. Kewajiban untuk menolak memberikan pendapat akan timbul jika terdapat pembatasan lingkup audit atau terdapat hubungan yang tidak independen menurut kode etik profesional antara auditor dengan kliennya.⁵⁷

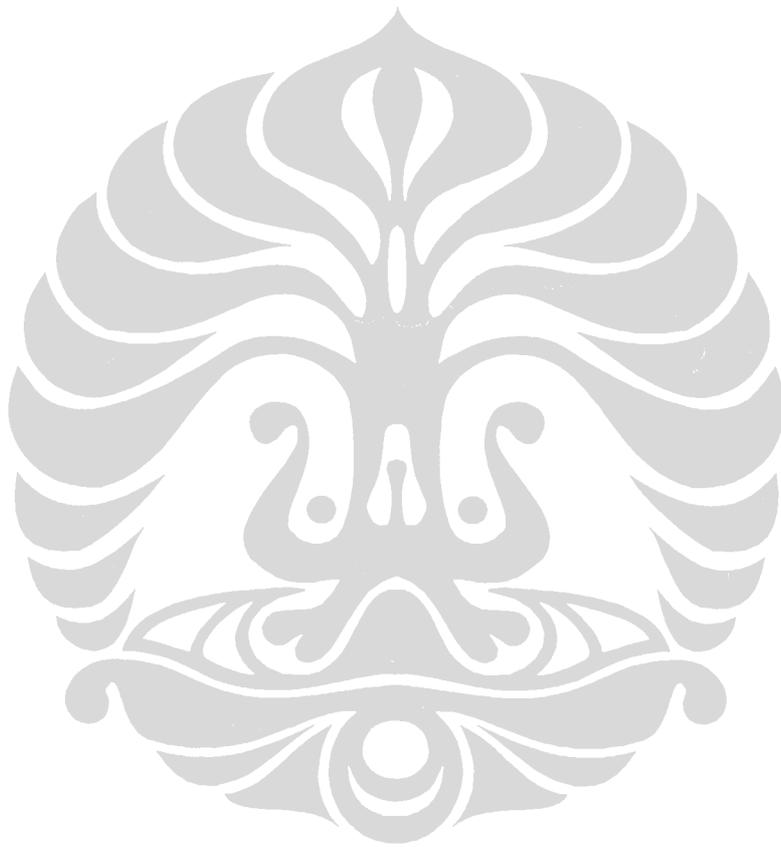
Pendapat wajar tanpa pengecualian adalah bentuk pendapat dengan jaminan tertinggi yang menyatakan bahwa laporan keuangan yang diaudit oleh akuntan publik adalah bebas dari salah saji material. Makna dari laporan keuangan bebas dari salah saji yang material adalah bahwa akuntan menjamin kepada pengguna laporan keuangan tidak ada informasi ataupun fakta yang belum terungkap yang dapat mempengaruhi kesimpulan atas laporan keuangan yang telah disajikan tersebut. Bebas dari salah saji material ini, berarti laporan

⁵⁵ *Ibid.*, hal. 72.

⁵⁶ *Ibid.*, hal. 72- 73.

⁵⁷ *Ibid.*, hal. 73- 74.

keuangan bebas dari kekeliruan (tidak sengaja/error) atau kecurangan (sengaja/fraud) yang material.⁵⁸



⁵⁸ *Ibid.*

BAB 3

TANGGUNG JAWAB AKUNTAN PUBLIK

SELAKU AUDITOR INDEPENDEN

3.1 Kerangka Hukum Profesi Akuntan Publik

Profesi akuntan publik memiliki peranan yang sangat penting dalam rangka mendukung tujuan pemerintah untuk mencapai perekonomian yang sehat dan efisien. Oleh karena itu, untuk memenuhi tanggung jawabnya dengan standar profesionalisme tertinggi, mencapai tingkat kinerja tertinggi, dan berorientasi kepada kepentingan publik, akuntan publik senantiasa memiliki pedoman-pedoman hukum yang harus ia patuhi dalam melaksanakan praktiknya. Kerangka hukum yang ada juga berfungsi untuk menjadi pagar bagi seorang akuntan publik untuk dapat bertanggung-jawab dalam melaksanakan praktiknya, dimana dalam ketentuan hukum tersebut mencakup juga mengenai sanksi yang akan diberikan kepada akuntan publik apabila Dia melanggarnya.

Ketentuan-ketentuan yang wajib dipatuhi oleh akuntan publik, antara lain:

- a. Kode Etik IAI
- b. Standar Profesional Akuntan Publik
- c. Peraturan Menteri Keuangan No. 17 Tahun 2008 tentang Jasa Akuntan Publik

Peraturan ini dikeluarkan karena peraturan terdahulunya dianggap tidak memadai lagi untuk mengatur mengenai jasa akuntan publik saat ini. Dengan berlakunya Peraturan Menteri Keuangan ini, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002 tentang Jasa Akuntan Publik sebagaimana telah diubah dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 359/KMK.06/2003 dinyatakan tidak berlaku lagi.

- d. Peraturan perundang-undangan yang terkait dengan akuntan publik
Dalam melaksanakan praktiknya, akuntan publik wajib menaati ketentuan-ketentuan perundang-undangan yang berlaku, antara lain:
 1. Undang-Undang Perseroan Terbatas
 2. Undang-Undang Pasar Modal

3. Undang-Undang Pajak
4. Undang-Undang Yayasan⁵⁹

3.2 Tanggung Jawab Akuntan Publik Berdasarkan Aturan Etika Institut Akuntan Publik Indonesia

Pengaturan mengenai tanggung jawab akuntan publik merupakan hal yang penting, dikarenakan sebagai suatu profesi yang telah mendapat pengakuan dan dipercaya oleh publik haruslah diberikan suatu pedoman mengenai tanggung jawab yang diembannya sebagai suatu profesi. Dalam Aturan Etika IAPI diatur mengenai tanggung jawab yang diemban oleh akuntan publik, yakni sebagai berikut:

- a. Tanggung jawab kepada klien
 1. Informasi klien yang rahasia
Anggota KAP tidak diperkenankan mengungkapkan informasi klien yang rahasia, tanpa persetujuan dari klien.
 2. *Fee* Profesional
 - i. *Besaran fee*
Anggota KAP tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat merusak citra profesi.
 - ii. *Fee* kontinjen
Anggota KAP tidak diperkenankan untuk menetapkan *fee* kontinjen apabila penetapan tersebut dapat mengurangi independensi.
- b. Tanggung jawab pada rekan seprofesi
 1. Tanggung jawab kepada rekan seprofesi
Anggota wajib memelihara citra profesi, dengan tidak melakukan perkataan dan perbuatan yang dapat merusak reputasi rekan seprofesi.
 2. Komunikasi antara akuntan publik
Anggota wajib berkomunikasi tertulis dengan auditor pendahulu bila akan mengadakan perikatan audit menggantikan auditor pendahulu

⁵⁹ *Legal Frame Work* yang terkait Akuntan, http://www.iaiglobal.or.id/tentang_iai.php?id=4, 30 Juli 2009.

atau untuk tahun buku yang sama ditunjuk auditor lain dengan jenis dan periode serta tujuan yang berlainan.

Auditor pendahulu wajib menanggapi secara tertulis permintaan komunikasi dari akuntan pengganti secara memadai.

3. Perikatan atestasi

Akuntan publik tidak diperkenankan mengadakan perikatan atestasi yang jenis atestasi dan periodenya sama dengan perikatan yang dilakukan oleh akuntan yang lebih dahulu ditunjuk klien, kecuali apabila perikatan tersebut dilaksanakan untuk memenuhi ketentuan perundang-undangan atau peraturan yang dibuat oleh badan yang berwenang.

c. Tanggung jawab dan praktik lain

1. Perbuatan dan perkataan yang mendiskreditkan

Anggota tidak diperkenankan melakukan tindakan dan/atau mengucapkan perkataan yang mencemarkan profesi.

2. Iklan, promosi, dan kegiatan pemasaran lainnya

Anggota dalam menjalankan praktik akuntan publik diperkenankan mencari klien melalui pemasangan iklan, melakukan promosi pemasaran dan kegiatan pemasaran lainnya sepanjang tidak merendahkan citra profesi.⁶⁰

3.3 Tanggung Jawab Akuntan Publik selaku Auditor Independen sehubungan dengan Audit atas Laporan Keuangan yang Dilakukan

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No. 17 tahun 2008 tentang Jasa Akuntan Publik pasal 44 ayat (1), akuntan publik dan/atau KAP bertanggung jawab atas seluruh jasa yang telah ia berikan. Dalam melaksanakan tugas audit atas laporan keuangan, auditor harus mematuhi ketentuan-ketentuan yang ada pada SPAP terutama ketentuan mengenai standar auditing. Tujuan dari audit atas laporan keuangan sendiri pada umumnya untuk adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan,

⁶⁰ Ikatan Akuntan Indonesia, *Ibid.*, AE Seksi 300-500.

hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Tugas dari auditor sendiri adalah untuk mengumpulkan berbagai bukti audit untuk memperoleh keyakinan memadai untuk memberikan kesimpulannya tentang apakah suatu laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material serta untuk memberikan pendapat yang tepat. Auditor harus menggunakan pertimbangannya dalam menentukan prosedur audit yang diperlukan sesuai dengan keadaan, sebagai dasar yang memadai bagi pendapatnya. Laporan auditor merupakan sarana bagi auditor untuk menyatakan pendapatnya ataupun untuk menyatakan tidak menyatakan pendapatnya. Pendapat auditor sendiri menurut standar auditing harus menyatakan apakah, menurut pendapatnya laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan apabila menunjukkan adanya ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan periode sebelumnya.

Tanggung jawab akuntan publik menurut Holmes dan Burns, tanggung jawab akuntan publik ditinjau dari segi hukum dapat dibagi sebagai berikut:

- a. Tanggung jawab akibat tidak menepati ketentuan dalam kontrak penugasan (*breach of contract*)

Sebelum memulai pemeriksaan laporan keuangan kliennya, akuntan publik membuat surat/kontrak penugasan (*engagement letter*) yang kemudian ditandatangani kliennya sebagai tanda persetujuannya akan kerjasama. Apabila ternyata akuntan publik tidak mampu menjalankan isi kontrak tersebut, berarti telah terjadi pelanggaran isi kontrak, untuk itu klien memiliki hak untuk menuntut dengan dasar yang tepat, yaitu berdasarkan tindakan wanprestasi (ingkar janji).

- b. Tanggung jawab untuk kelalaian (*negligence*)

Kelalaian merupakan tindakan akuntan publik yang tidak berhati-hati dalam tugasnya sehingga menyebabkan kesalahan dalam laporan akuntannya. Akibat adanya kelalaian akuntan publik, pihak yang dirugikan dapat menuntut ke pengadilan.

c. Tanggung jawab untuk kecurangan (*fraud*)

Akuntan publik bertanggungjawab atas terjadinya kecurangan yang terjadi saat pembuatan laporan keuangan. Kecurangan mungkin pula terjadi karena adanya persekongkolan antara akuntan publik dengan manajemen, dalam hal menyembunyikan informasi material yang dapat mempengaruhi penyajian laporan keuangan sehingga dapat menjerumuskan dan merugikan pihak ketiga.

d. Tanggung jawab sesuai dengan ketentuan lembaga terkait

Salah satu contohnya adalah Badan Pengawas Pasar Modal – Lembaga Keuangan (Bapepam-LK) yang memiliki aturan tersendiri berkenaan dengan pelaksanaan profesi akuntan publik di pasar modal. Akuntan publik sebagai salah satu profesi penunjang pasar modal harus berperan sesuai dengan fungsinya tersebut sebagai *attest function* atas berbagai dokumen emisi.⁶¹

3.3.1 Tanggung Jawab atas Kecurangan dalam Hasil Audit Laporan Keuangan

Dalam Standar Auditing Seksi 110, dinyatakan bahwa "Auditor bertanggung jawab dalam merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan dan kecurangan.", sedangkan "Manajemen bertanggung jawab untuk menerapkan akuntansi yang sehat dan untuk membangun dan mempertahankan pengendalian internal yang akan, antara lain, mencatat, mengolah, meringkas, dan melaporkan transaksi yang konsisten dengan asersi manajemen yang terkandung dalam laporan keuangan."

Kecurangan merupakan konsep hukum yang luas, kepentingan auditor berkaitan secara khusus ke tindakan kecurangan yang berakibat terhadap salah saji material dalam laporan keuangan. Faktor yang membedakan antara kecurangan dan kekeliruan adalah apakah tindakan yang

⁶¹ Lifa Malahanum. *op.cit.*, hal. 84-85.

mendasarinya, yang berakibat terjadinya salah saji dalam laporan keuangan, berupa tindakan yang disengaja atau tidak disengaja. Ada dua tipe salah saji yang relevan dengan pertimbangan auditor tentang kecurangan dalam audit atas laporan keuangan, yaitu.⁶²

a. Salah saji yang timbul dari kecurangan dalam pelaporan keuangan Salah saji atau penghilangan secara sengaja jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan untuk mengelabui pemakai laporan keuangan. Seperti manipulasi, pemalsuan, atau perubahan catatan akuntansi atau dokumen pendukungnya yang menjadi sumber data bagi penyajian laporan keuangan.

b. Salah saji yang timbul dari perlakuan tidak semestinya terhadap harta

Salah saji yang berkaitan dengan pencurian harta entitas yang berakibat laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Auditor tidak dapat memperoleh “keyakinan absolut” bahwa salah saji material dalam laporan keuangan akan terdeteksi. Hal ini dikarenakan aspek penyembunyian kegiatan kecurangan, termasuk fakta bahwa kecurangan seringkali mencakup kolusi atau pemalsuan dokumentasi, dan kebutuhan untuk menerapkan pertimbangan profesional dalam mengidentifikasi dan mengevaluasi faktor risiko kecurangan dan kondisi lain, walaupun audit yang direncanakan dan dilaksanakan dengan baik mungkin tidak dapat mendeteksi salah saji material yang diakibatkan oleh kecurangan. Oleh karena itu, karena karakteristik kecurangan tersebut di atas dan sifat bukti audit auditor harus dapat memperoleh “keyakinan memadai” bahwa salah saji material dalam laporan keuangan dapat terdeteksi, termasuk salah saji material sebagai akibat dari kecurangan.⁶³

⁶² Ikatan Akuntan Indonesia, *op.cit.*, SA Seksi 110.

⁶³ *Ibid.*, SA Seksi 230

3.3.2 Pertimbangan atas Risiko Salah Saji Material dalam Audit atas Laporan Keuangan

Dalam merencanakan suatu audit, auditor harus secara khusus menaksir risiko salah saji material dalam laporan keuangan sebagai akibat dari kecurangan dan harus mempertimbangkan taksiran risiko ini dalam mendesain prosedur audit yang akan dilaksanakan. Standar Auditing Seksi 312, menyatakan bahwa penentuan lingkup prosedur audit secara langsung berhubungan dengan pertimbangan atas risiko audit dan menunjukkan bahwa risiko tentang salah saji material dalam laporan keuangan sebagai akibat dari kecurangan merupakan bagian dari risiko audit.

Pertimbangan tentang risiko salah saji material sebagai akibat dari kecurangan dapat berdampak terhadap audit melalui cara berikut ini:⁶⁴

a. Skeptisme profesional

Penerapan kemahiran profesional mensyaratkan auditor untuk menggunakan skeptisme profesional-yaitu, suatu sikap yang mencakup pikiran bertanya dan penentuan secara kritis bukti audit.

b. Penugasan personel

Pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan personel yang dibebani tanggung jawab perikatan signifikan harus sesuai dengan penaksiran auditor atas tingkat risiko perikatan.

c. Prinsip dan kebijakan akuntansi

Auditor dapat memutuskan untuk mempertimbangkan lebih lanjut pemilihan dan penerapan kebijakan akuntansi signifikan yang dilakukan oleh manajemen Dalam hal ini, auditor mungkin lebih berkepentingan terhadap apakah prinsip akuntansi yang dipilih dan kebijakan akuntan yang dipakai telah diterapkan dengan cara tidak semestinya untuk menghasilkan salah saji material dalam laporan keuangan.

⁶⁴ *Ibid.*, SA Seksi 316

d. Pengendalian

Bila risiko salah saji material sebagai akibat dari kecurangan berkaitan dengan faktor risiko yang memiliki implikasi dalam pengendalian, kemampuan auditor untuk menaksir risiko pengendalian di bawah maksimum dapat berkurang. Namun, hal ini tidak menghilangkan kebutuhan auditor untuk memperoleh pemahaman tentang komponen pengendalian internal entitas yang cukup untuk merencanakan audit.

Sifat, saat, dan luasnya prosedur kemungkinan perlu dimodifikasi dengan berbagai cara berikut ini:

- a. Sifat prosedur audit yang dilaksanakan kemungkinan perlu diubah untuk memperoleh bukti yang lebih andal atau untuk memperoleh informasi penguat tambahan.
- b. Saat dilaksanakannya pengujian substantif mungkin perlu diubah mendekati atau pada tanggal neraca.
- c. Luasnya prosedur audit yang diterapkan harus mencerminkan taksiran risiko salah saji material sebagai akibat dari kecurangan.

3.4 Perbedaan Tanggung Jawab Auditor Independen dengan Tanggung Jawab Manajemen

Kesalahpahaman seseorang atas pengertiannya mengenai apa yang menjadi tanggung jawab seorang auditor dan apa yang menjadi tanggung jawab manajemen, seringkali menjadi penyebab adanya permasalahan dalam audit. Hal utama yang harus dipahami adalah laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen, sedangkan tanggung jawab auditor adalah untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan.

Manajemen memiliki tanggung jawab untuk mengadopsi kebijakan akuntansi yang sehat, menyelenggarakan pengendalian intern yang memadai, serta membuat berbagai penyajian laporan keuangan secara wajar. Penyajian secara wajar adalah sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Tanggung jawab manajemen atas kewajaran penyajian laporan

keuangan berkaitan dengan hak istimewa mereka dalam menentukan berbagai pengungkapan apa yang mereka anggap penting untuk disajikan, dimana manajemen mengetahui dan mengendalikan secara langsung berbagai transaksi entitas dan aktiva, utang, dan ekuitas sehari-hari dari perusahaan.⁶⁵

Auditor diijinkan untuk memberikan saran tentang bentuk dan isi laporan keuangan atau membuat *draft* laporan keuangan, seluruhnya atau sebagian, berdasarkan informasi manajemen dalam pelaksanaan audit walaupun manajemen yang memiliki tanggung jawab dalam mempersiapkan laporan keuangan beserta catatan atas laporan keuangan yang menyertainya. Namun, tanggung jawab auditor hanya terbatas pada pernyataan pendapatnya atas laporan keuangan tersebut.

3.5 Saat Dimulainya Tanggung Jawab Akuntan Publik dalam Audit atas Laporan Keuangan

Pertanggungjawaban berarti kewajiban untuk mengganti kerugian bila perikatan yang sudah dijanjikan tidak ditunaikan, sehingga kalau perikatan tersebut benar-benar tidak dilaksanakan, maka pihak yang bertanggung jawab dapat dituntut atau digugat, bila perlu di muka pengadilan.

Tanggung jawab akuntan publik terhadap laporan keuangan adalah untuk memberikan pernyataan pendapatnya atas laporan keuangan. Akuntan publik berkewajiban untuk memberikan pendapat terhadap laporan keuangan, dimulai disaat dia telah mendapatkan kesepakatan dengan kliennya untuk melaksanakan jasa audit atas laporan keuangan. Namun, untuk menegaskan kesepakatan tersebut, pada umumnya dilaksanakan dengan mempergunakan surat penugasan (*engagement letter*) ataupun yang dikenal dengan surat perikatan audit.

Surat penugasan adalah kesepakatan antara kantor akuntan publik dan pihak klien untuk melaksanakan jasa audit serta jasa-jasa lainnya yang terkait dengan audit.⁶⁶ Jika jasa lain seperti jasa perpajakan, akuntansi, konsultasi manajemen harus disediakan, bentuk surat perikatan yang terpisah dapat

⁶⁵ Alvin A. Arrens, *op.cit.*, hal. 165

⁶⁶ *Ibid.*, hal.293.

digunakan. Baik klien maupun auditor berkepentingan untuk mengirim surat perikatan, lebih baik sebelum dimulainya suatu perikatan, untuk menghindari salah paham berkenaan dengan perikatan tersebut. Surat perikatan dapat pula mendokumentasikan dan menegaskan penerimaan auditor atas penunjukkan perikatan, tujuan dan lingkup audit, dan luasnya tanggung jawab auditor kepada klien dan bentuk laporan. Surat perikatan ini seringkali pula mencakup suatu kesepakatan atas nilai *fee* yang akan dibayarkan.

Dalam menerima klien baru, kebanyakan KAP akan berusaha untuk menginvestigasi bisnis dari klien tersebut. Beberapa KAP amat berhati-hati dalam menerima klien baru dari suatu bisnis yang baru terbentuk dan berkembang cepat. Kebanyakan dari bisnis-bisnis ini gagal secara finansial dan mengakibatkan KAP tersebut mengalami potensi kewajiban yang signifikan, seperti halnya tidak terbayarnya jasa pelaksanaan audit.

Untuk calon klien yang sebelumnya telah diaudit oleh KAP lain, auditor yang baru disyaratkan untuk berkomunikasi dengan auditor sebelumnya. Permintaan keterangan kepada auditor pendahulu merupakan suatu prosedur yang perlu dilaksanakan, karena mungkin auditor pendahulu dapat memberikan informasi yang bermanfaat kepada auditor pengganti dalam mempertimbangkan penerimaan atau penolakan perikatan. Auditor pengganti harus selalu memperhatikan antara lain, bahwa auditor pendahulu dan klien mungkin berbeda pendapat tentang penerapan prinsip akuntansi, prosedur audit, atau hal-hal signifikan yang serupa.

3.6 Sanksi-sanksi terhadap Pelanggaran yang Dilakukan Akuntan Publik

Dalam rangka melindungi kepentingan umum, pengaturan mengenai pembinaan dan pengawasan terhadap akuntan publik yang efektif dan berkesinambungan menjadi hal yang sangat penting. Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No. 17 Tahun 2008 tentang Jasa Akuntan Publik pasal 30, pembinaan dan pengawasan terhadap akuntan publik merupakan wewenang dari Menteri Keuangan dimana pelaksanaannya dilakukan oleh Sekretaris Jenderal. Sehubungan dengan pembinaan dan pengawasan akuntan publik, pada pasal 62

Peraturan Menteri Keuangan ini mengatur mengenai sanksi-sanksi yang dapat dikenakan kepada akuntan publik apabila melanggar ketentuan yang ada, yaitu:

a. Sanksi peringatan

Sanksi ini dikenakan terhadap pelanggaran yang termasuk dalam taraf ringan. Pelanggaran ringan biasanya berhubungan dengan pelanggaran yang bersifat administratif ataupun pelanggaran terhadap pasal 40 yang mengatur mengenai ketentuan yang wajib dipatuhi oleh akuntan publik dan KAP dalam memberikan jasanya yang tidak berpengaruh signifikan terhadap laporan auditor independen dan/atau hasil dalam bentuk lainnya dari penugasan yang bersangkutan.

b. Sanksi pembekuan izin

Sanksi ini dikenakan terhadap pelanggaran yang termasuk dalam taraf berat, seperti halnya akuntan publik yang memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas lebih dari 3 (tiga) tahun buku secara berturut-turut. Selain itu, sanksi ini juga dikenakan terhadap pelanggaran terhadap pasal 40 yang berpotensi berpengaruh cukup signifikan terhadap laporan auditor independen dan/atau hasil dalam bentuk lainnya dari penugasan yang bersangkutan.

c. Sanksi pencabutan izin

Sanksi pencabutan izin dikenakan terhadap pelanggaran yang termasuk dalam taraf sangat berat. Salah satu pelanggaran yang dikategorikan sangat berat yaitu akuntan publik yang tidak mempunyai KAP namun memberikan jasanya. Selain itu, pelanggaran terhadap Pasal 40 yang berpotensi berpengaruh signifikan terhadap laporan auditor independen dan/atau hasil dalam bentuk lainnya dari penugasan yang bersangkutan.

Sanksi-sanksi yang dapat dikenakan terhadap akuntan publik dan/atau KAP tidak hanya terbatas pada ketentuan yang ada pada Peraturan Menteri Keuangan No. 17 Tahun 2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Institut Akuntan Publik Indonesia sebagai asosiasi profesi akuntan publik yang diakui oleh pemerintah memiliki wewenang untuk menjatuhkan sanksi terhadap anggotanya yang melanggar ketentuan IAPI, seperti halnya kode etik akuntan publik. Sanksi

yang dapat dikenakan antara lain adalah sanksi peringatan, pembekuan izin, dan pemberhentian keanggotaan dari IAPI.

Akuntan publik dan/atau KAP juga harus mematuhi ketentuan-ketentuan yang ada pada tempat dimana dia memberikan jasanya, seperti halnya akuntan publik yang memberikan jasanya di pasar modal. Akuntan publik dan/atau KAP yang ingin memberikan jasanya di pasar modal harus mentaati ketentuan yang ada dalam Undang-Undang No. 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal dan Ketentuan-ketentuan yang dikeluarkan oleh Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam). Akuntan publik dan/atau KAP yang melanggar ketentuan tersebut, dapat dikenakan sanksi-sanksi oleh instansi pemerintah tersebut. Namun, pengenaan sanksi oleh asosiasi profesi ataupun instansi pemerintah tidak menghapuskan kewenangan Menteri untuk melakukan pemeriksaan terhadap akuntan Publik dan/atau KAP yang bersangkutan apabila terdapat keberatan dari masyarakat terhadap sanksi yang dikenakan dan/atau terdapat informasi yang layak untuk ditindaklanjuti.

3.7 Badan-badan yang Memiliki Wewenang untuk Menjatuhkan Sanksi terhadap Pelanggaran yang Dilakukan Akuntan Publik

Penindakan yang tegas terhadap akuntan publik yang melakukan pelanggaran adalah satu hal yang penting, namun badan mana yang berwenang untuk melakukan penegakan hukum terhadap akuntan publik juga menjadi hal yang tidak kalah pentingnya. Peraturan-peraturan hukum mengenai akuntan publik yang berlaku saat ini memberikan kewenangan kepada beberapa badan untuk melakukan penegakan hukum terhadap akuntan publik. Selain itu, beberapa peraturan yang secara tidak langsung mengatur mengenai akuntan publik juga mengatur secara khusus mengenai badan mana yang berwenang untuk melakukan penegakan hukum terhadap akuntan publik, seperti halnya Undang-Undang No. 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal.

a. Menteri Keuangan

Berdasarkan Pasal 62 ayat (2) dan (3) Peraturan Menteri Keuangan No. 17 Tahun 2008 tentang Jasa Akuntan Publik, pengenaan sanksi atas pelanggaran terhadap peraturan ini yang dilakukan oleh akuntan publik

merupakan wewenang dari Menteri Keuangan. Penetapan sanksinya dilaksanakan oleh ditetapkan oleh Sekretaris Jenderal atas nama Menteri.

b. Asosiasi Profesi

IAPI adalah satu-satunya asosiasi profesi akuntan publik yang diakui oleh pemerintah dan memiliki seperangkat aturan yang berlaku bagi para anggotanya, seperti kode etik akuntan publik, SPAP. IAPI melalui Badan Penegak Disiplin berwenang untuk menegakkan hukum terhadap setiap pelanggaran yang dilakukan oleh akuntan publik atas aturan-aturannya.

c. Badan Pengawas Pasar Modal – Lembaga Keuangan (Bapepam – LK)

Akuntan publik merupakan salah satu profesi penunjang pasar modal. Akuntan publik yang ingin melaksanakan jasanya di pasar modal harus terlebih dahulu terdaftar di Bapepam. Terhadap pelanggaran atas Undang-Undang Pasar Modal dan peraturan-peraturan pelaksana lainnya, Bapepam berwenang untuk melaksanakan pemeriksaan, penyidikan terhadap pihak-pihak yang diduga atau terlibat dan mengenakan sanksi administratif.

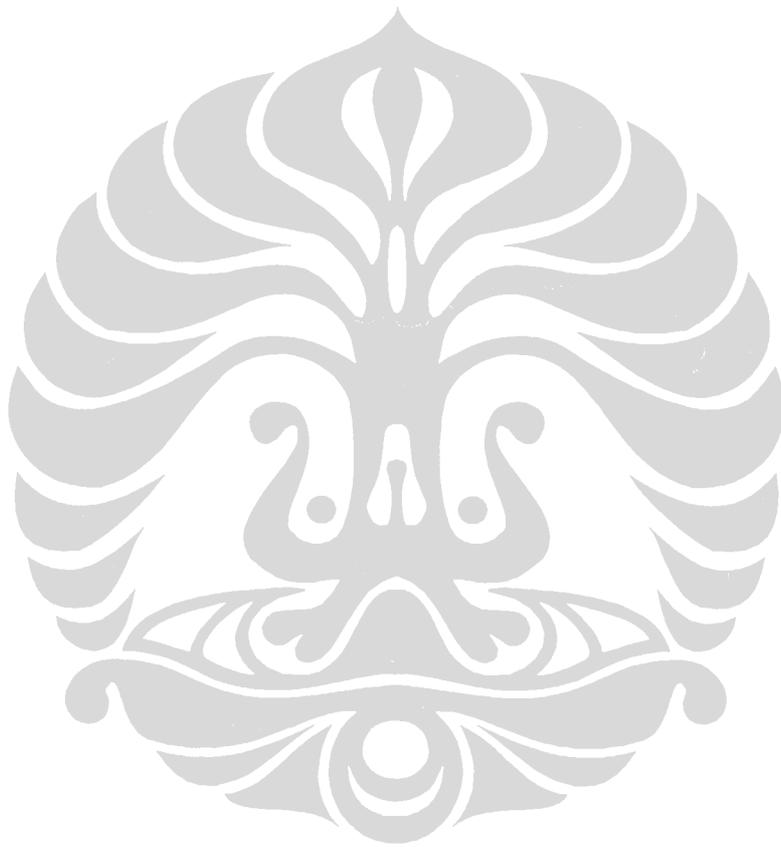
Badan-badan tersebut merupakan badan yang berwenang untuk melakukan penegakan hukum terhadap akuntan publik, namun tidak menutup juga adanya badan yang berwenang lainnya dimana Akuntan Publik tersebut melaksanakan kegiatannya.

Berdasarkan Pasal 75 Peraturan Menteri Keuangan No. 17 Tahun 2008 tentang Jasa Akuntan Publik, Akuntan Publik dapat dikenakan:

- a. Sanksi peringatan apabila Akuntan Publik yang bersangkutan mendapat sanksi peringatan keanggotaan dari IAPI
- b. Sanksi pembekuan izin apabila Akuntan Publik yang bersangkutan mendapat sanksi pembekuan keanggotaan dari IAPI
- c. Sanksi pencabutan izin apabila Akuntan Publik yang bersangkutan mendapat sanksi pemberhentian keanggotaan dari IAPI.

Akuntan Publik dan/atau KAP dapat dikenakan sanksi peringatan, pembekuan izin, atau pencabutan izin apabila Akuntan Publik dan/atau KAP tersebut dikenakan sanksi oleh instansi pemerintah lainnya. Pengenaan sanksi oleh asosiasi ataupun instansi pemerintah lainnya, tidak menghapuskan kewenangan Menteri untuk melakukan pemeriksaan terhadap Akuntan Publik

dan/atau KAP yang bersangkutan apabila terdapat keberatan dari masyarakat terhadap sanksi yang dikenakan dan/atau terdapat informasi yang layak untuk ditindaklanjuti.



BAB 4

**ANALISA TERHADAP TANGGUNG JAWAB AKUNTAN PUBLIK ATAS
OPINI YANG DIBERIKAN TERHADAP LAPORAN KEUANGAN PT
KIMIA FARMA, TBK. TAHUN 2001**

4.1 Refleksi Kasus Enron Tahun 2001

Pada 2 Desember 2001, dunia ekonomi dikejutkan dengan berita yang berasal dari kota minyak Houston di Texas, Amerika. Enron, perusahaan ketujuh terbesar di Amerika, perusahaan energi perdagangan terbesar di dunia menyatakan dirinya bangkrut. Saat itu, kasus itu merupakan kebangkrutan terbesar dalam sejarah AS dan menyebabkan 4.000 pegawai kehilangan pekerjaan mereka. Lebih mengejutkan lagi, kebangkrutan ini bukan disebabkan oleh ekonomi dunia yang sedang melemah, melainkan kesalahan fatal dalam sistem akuntan mereka. Selama tujuh tahun terakhir, Enron melebih-lebihkan laba bersih dan menutup-tutupi utang mereka. Auditor independent mereka, Arthur Andersen dituding ikut berperan dalam "menyusun" pembukuan kreatif Enron.

Bulan September 2001, pemerintah AS mulai mencium adanya ketidakberesan dalam laporan pembukuan Enron. Satu bulan kemudian, Enron mengumumkan kerugian sebesar 600 juta dolar AS dan nilai aset Enron menyusut 1,2 triliun dolar AS. Pada laporan keuangan yang sama diakui, bahwa selama tujuh tahun terakhir, Enron selalu melebih-lebihkan laba bersih mereka. Akibat laporan mengejutkan ini, nilai saham Enron mulai anjlok dan saat Enron mengumumkan bahwa perusahaan harus gulung tingkar, 2 Desember 2001, harga saham Enron hanya 26 sen dari sebelumnya berharga 80 Dolar AS per lembar pada bulan Februari 2001. Satu hal yang mengejutkan dunia akuntan adalah peristiwa penghancuran dokumen yang dilakukan oleh David Duncan, ketua partner dari Arthur Andersen untuk Enron. Panik karena menerima undangan untuk diminta kesaksiannya di Dewan Perwakilan Rakyat Amerika (Congress), Duncan memerintahkan anak buahnya untuk menghancurkan ratusan kertas kerja dan *e-mail* yang berhubungan dengan-Enron. Kertas kerja adalah dokumen penting dalam dunia profesi akuntan yang berhubungan dengan laporan keuangan dari klien. Peristiwa penghancuran dokumen ini memberi keyakinan pada publik dan Kongres Amerika bahwa Andersen sebenarnya mengetahui bisnis buruk dari Enron, tetapi tidak mau mengungkapkannya dalam laporan audit mereka, karena mereka takut kehilangan Enron sebagai klien. Korban pertama dari kehancuran Enron adalah ribuan pegawainya. Tidak hanya mereka kehilangan pekerjaan, tetapi juga tabungan pensiunan mereka.⁶⁷

Dalam kasus ini terbukti sejumlah Eksekutif Enron melakukan manipulasi pembukuan melalui Arthur Andersen yang menyebabkan laba Enron terdongkrak US\$ 1 milyar untuk menyesatkan para investornya. Peran Arthur Andersen dalam *mark up* keuntungan tersebut tidak hanya menjatuhkan reputasi internasional

⁶⁷ Peterson, Daniel dan Christian, Edwin, dkk. *Tinjauan Umum tentang Profesi Akuntan Publik*. 2007

akuntan publik Arthur Andersen perusahaan berbasis di Chicago yang telah berusia 89 tahun tersebut, namun juga diputus bersalah melakukan tindakan *Obstruction of Justice* dengan menghancurkan berton-ton dokumen yang berkaitan dengan Enron. Melalui putusan yang dipimpin oleh Hakim Melinda Harmon tersebut, Arthur Andersen mendapatkan hukuman percobaan 5 tahun, denda US\$ 500.000 dan dicabut kewenangannya untuk mengaudit perusahaan publik di AS. Atas dasar *US Securities and Exchange Commission Rules* (SEC Rules).⁶⁸

Kerugian besar yang diderita Arthur Andersen pada saat dijatuhkannya sanksi pada bulan Juli 2002, tetapi kerugian fatal telah terjadi sebelum keputusan pengadilan dikeluarkan. Banyak kliennya mengundurkan diri dan secara drastis, pekerjaan berkurang dan sebagian operasinya dijual kepada kompetitor. Selain itu, Arthur Andersen menghadapi berbagai tuntutan dari pihak-pihak yang merasa dirugikan di pengadilan. Diperkirakan tak kurang dari \$ 32 miliar harus disediakan Arthur Andersen untuk dibayarkan kepada para pemegang saham Enron yang merasa dirugikan karena auditnya. Setahun kemudian, kantornya di Amerika langsung ditutup, yang membuat 85 ribu karyawannya kehilangan pekerjaan.⁶⁹

Kasus Enron juga melatarbelakangi munculnya *Sarbanes Oxley Act*. Sarbanes Oxley adalah nama lain dari undang-undang reformasi perlindungan investor (*The Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002*) yang disahkan pada bulan Juli tahun 2002. Undang-undang ini juga memerintahkan untuk dibentuknya suatu badan yaitu *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) yang berfungsi untuk mengawasi praktek-praktek dari perusahaan publik dan fungsi-fungsi yang diperlukan demi kepentingan publik.

⁶⁸ “Kasus-kasus Kejahatan Korporasi di AS”, http://203.130.242.120:2121/pls/PORTAL30/indoreg.irp_capitaselecta.viewmessages?topic=1200, 4 Mei 2009.

⁶⁹ *Ibid.*

4.2 PT Kimia Farma, Tbk Tahun 2001

4.2.1 Gambaran Kasus

PT Kimia Farma, Tbk. adalah Badan Usaha Milik Negara yang merupakan salah satu produsen obat-obatan di Indonesia, dimana sahamnya telah diperdagangkan di bursa. Pada audit tanggal 31 Desember 2001, manajemen PT Kimia Farma Tbk. melaporkan adanya laba bersih sebesar Rp 132 milyar, dan laporan tersebut di audit oleh KAP Hans Tuanakotta & Mustofa, dalam rangka restrukturisasi PT Kimia Farma Tbk., Sdr. Ludovicus Sensi W. selaku partner dari KAP Hans Tuanakotta & Mustofa yang diberikan tugas untuk mengaudit laporan keuangan PT Kimia Farma Tbk. untuk masa 5 bulan yang berakhir pada 31 Mei 2002, menemukan dan melaporkan adanya kesalahan dalam penilaian persediaan barang jadi dan kesalahan pencatatan penjualan untuk tahun yang berakhir per 31 Desember 2001. Selanjutnya diikuti dengan pemberitaan di harian Kontan yang menyatakan bahwa Kementerian BUMN memutuskan penghentian proses divestasi saham milik Pemerintah di PT Kimia Farma Tbk. setelah melihat adanya indikasi penggelembungan keuntungan (*overstated*) dalam laporan keuangan pada semester I tahun 2002.

Berdasarkan indikasi tersebut, Kementerian Badan Usaha Milik Negara (BUMN) dan Bapepam memerintahkan untuk dilakukan audit ulang terhadap laporan keuangan PT Kimia Farma Tbk. pada 3 Oktober 2002. Berdasarkan pemeriksaan ditemukan adanya salah saji dalam laporan keuangan yang mengakibatkan lebih saji (*overstatement*) laba bersih untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2001. Akhirnya laporan keuangan PT Kimia Farma Tbk. tahun 2001 disajikan kembali (*restated*), karena telah ditemukan kesalahan yang cukup mendasar. Pada laporan keuangan yang baru, keuntungan yang disajikan hanya sebesar Rp 99,56 miliar, atau lebih rendah sebesar Rp 32,6 milyar, atau 24,7% dari laba awal yang dilaporkan.

Berdasarkan hasil pemeriksaan Bapepam, diperoleh bukti sebagai berikut:

- a. Terdapat kesalahan penyajian dalam laporan keuangan PT Kimia Farma Tbk., adapun dampak kesalahan tersebut mengakibatkan *overstated* laba pada laba bersih untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2001 sebesar Rp 32,7 miliar yang merupakan 2,3% dari penjualan dan 24,7% dari laba bersih PT Kimia Farma Tbk.
- b. Kesalahan tersebut terdapat pada unit-unit sebagai berikut:
 1. Unit industri bahan baku
 - i. Kesalahan berupa *overstated* pada penjualan sebesar Rp 2,7 miliar.
 2. Unit logistik sentral
 - i. Kesalahan berupa *overstated* pada persediaan barang sebesar Rp 23,9 miliar unit pedagang besar farmasi (PBF)

- ii. Kesalahan berupa overstated pada persediaan barang sebesar Rp 8,1 miliar.
 - iii. Kesalahan berupa overstated pada penjualan sebesar Rp 10,7 miliar.
- c. Bahwa kesalahan penyajian tersebut, dilakukan oleh Direksi periode 1998–Juni 2002 dengan cara:
1. Membuat 2 (dua) daftar harga persediaan (*master prices*) yang berbeda masing-masing diterbitkan pada tanggal 1 Februari 2002 dan 3 Februari 2002, dimana keduanya merupakan *master prices* yang telah diotorisasi oleh pihak yang berwenang yaitu Direktur Produksi PT Kimia Farma Tbk.. *Master prices* per 3 Pebruari 2002 merupakan *master prices* yang telah disesuaikan nilainya (penggelembungan) dan dijadikan dasar sebagai penentuan nilai persediaan pada unit distribusi PT Kimia Farma Tbk. per 31 Desember 2001.
 2. Melakukan pencatatan ganda atas penjualan pada unit PBF dan unit bahan baku. Pencatatan ganda tersebut dilakukan pada unit-unit yang tidak disampling oleh Akuntan.
- d. Berdasarkan uraian tersebut di atas, tindakan yang dilakukan oleh PT Kimia Farma Tbk. terbukti melanggar:
1. Peraturan Bapepam Nomor VIII.G.7 tentang Pedoman Penyajian Laporan Keuangan.
- e. Berdasarkan pemeriksaan yang telah dilakukan, terbukti bahwa Akuntan yang melakukan audit Laporan Keuangan per 31 Desember 2001 PT Kimia Farma Tbk.:
1. Telah melakukan prosedur audit termasuk prosedur audit sampling yang telah diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik, dan tidak diketemukan adanya unsur kesengajaan membantu manajemen PT Kimia Farma Tbk. dalam penggelembungan keuntungan tersebut. Namun demikian proses audit tersebut tidak berhasil mendeteksi adanya penggelembungan laba yang dilakukan oleh PT Kimia Farma Tbk..

Berdasarkan bukti-bukti yang ditemukan tersebut, maka sesuai dengan Pasal 102 Undang-undang Nomor 8 tahun 1995 tentang Pasar Modal jo Pasal 61 Peraturan Pemerintah Nomor 45 tahun 1995 jo Pasal 64 Peraturan Pemerintah Nomor 45 tahun 1995 tentang Penyelenggaraan Kegiatan di Bidang Pasar Modal maka PT Kimia Farma Tbk. Dikenakan sanksi administratif berupa denda yaitu sebesar Rp. 500.000.000,- (lima ratus juta rupiah);

Berdasarkan Pasal 5 huruf n Undang-undang No. 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal maka:

- a. Direksi Lama PT Kimia Farma Tbk. periode 1998 – Juni 2002 diwajibkan membayar sejumlah Rp 1.000.000.000,- (satu miliar rupiah) untuk disetor ke Kas Negara, karena melakukan kegiatan praktek penggelembungan atas laporan keuangan per 31 Desember 2001;

- b. Sdr. Ludovicus Sensi W, Rekan KAP Hans Tuanakotta dan Mustofa selaku auditor PT Kimia Farma Tbk. diwajibkan membayar sejumlah Rp. 100.000.000,- (seratus juta rupiah) untuk disetor ke kas negara, karena atas resiko audit yang tidak berhasil mendeteksi adanya penggelembungan laba yang dilakukan oleh PT Kimia Farma Tbk. tersebut, meskipun telah melakukan prosedur audit sesuai dengan SPAP, dan tidak diketemukan adanya unsur kesengajaan.⁷⁰

4.2.2 Analisa Kasus

4.2.2.1 Kewajiban Akuntan Publik

KAP Hans Tuanakotta dan Mustofa merupakan KAP akuntan yang terdaftar di Bapepam sehingga KAP tersebut mempunyai hak untuk memberikan jasanya di pasar modal, seperti memeriksa laporan keuangan emiten, Bursa Efek, Lembaga Kliring dan Penjaminan, Lembaga Penyimpanan dan Penyelesaian, dan pihak lain yang melakukan kegiatan di bidang pasar modal.

Sehubungan dengan pelaksanaan jasanya di pasar modal dimana PT Kimia Farma Tbk. merupakan emiten, akuntan publik harus memenuhi ketentuan yang ada dalam Undang-Undang No. 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal dan juga peraturan-peraturan pelaksanaannya. Kewajiban akuntan publik yang melaksanakan jasanya di bidang pasar modal, yaitu:

- a. Akuntan publik wajib menaati kode etik dan standar profesi yang ditetapkan oleh asosiasi profesi sepanjang tidak bertentangan dengan Undang-Undang Pasar Modal dan peraturan pelaksanaannya.
- b. Akuntan wajib memberikan pendapat atau penilaian yang independen
- c. Akuntan publik wajib menyampaikan pemberitahuan yang sifatnya rahasia kepada Bapepam selambat-lambatnya dalam waktu 3 (tiga) hari kerja sejak ditemukan hal-hal sebagai berikut:
 1. Pelanggaran yang dilakukan terhadap ketentuan dalam Undang-Undang Pasar Modal atau peraturan pelaksanaannya

⁷⁰ "Siaran Pers Badan Pengawas Pasar Modal",
http://www.bapepam.go.id/old/old/news/Des2002/PR_27_12_2002. PDF, 11 Maret 2009.

2. Hal-hal yang dapat membahayakan keadaan keuangan lembaga dimaksud atau kepentingan para nasabahnya.⁷¹

Berdasarkan pemeriksaan yang dilakukan oleh Bapepam, KAP Hans Tuanakotta dan Mustofa telah melakukan prosedur audit termasuk prosedur audit sampling yang telah diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik, dan tidak diketemukan adanya unsur kesengajaan membantu manajemen PT Kimia Farma Tbk. dalam pengelembungan keuntungan tersebut. Namun, akuntan publik tetap dianggap lalai karena tidak dapat mendeteksi adanya kecurangan material didalam laporan keuangan.

KAP Hans Tuanakotta dan Mustofa memang terbukti telah melaksanakan audit sesuai dengan SPAP. Namun, bila kita melihat ke belakang urutan kejadian dalam kasus ini sebenarnya terlihat suatu kejanggalan apakah akuntan publik telah melaksanakan audit sesuai dengan SPAP, yaitu:

- a. KAP Hans Tuanakotta dan Mustofa merupakan akuntan publik yang melaksanakan audit atas laporan keuangan PT. Kimia Farma Tbk. untuk laporan keuangan yang berakhir pada tanggal 31 Desember 2001. Pada auditnya ini, akuntan publik tidak dapat mendeteksi adanya salah saji material dalam laporan keuangan.
- b. KAP Hans Tuanakotta & Mustofa diberikan tugas kembali untuk mengaudit laporan keuangan PT Kimia Farma Tbk. untuk masa 5 bulan yang berakhir pada 31 Mei 2002, menemukan dan melaporkan adanya kesalahan dalam penilaian persediaan barang jadi dan kesalahan pencatatan penjualan untuk tahun yang berakhir per 31 Desember 2001.

Berdasarkan hal ini, ada beberapa hal terkait dengan Standar Audit yang harus ditelusuri pada pelaksanaan audit oleh akuntan publik untuk laporan keuangan yang berakhir pada tanggal 31 Desember 2001, yaitu:

- a. Apakah audit telah dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor?
- b. Apakah dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor telah menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama?

⁷¹ Indonesia 2, *Undang-Undang tentang Pasar Modal*, UU No.1, LN No. 64, TLN. No. 3608, ps. 66-68.

- c. Apakah pekerjaan audit telah direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya?
- d. Apakah pemahaman memadai atas pengendalian internal telah diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat,saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan?

Seharusnya apabila auditor telah melaksanakan standar-standar diatas pada audit yang dilakukannya untuk laporan keuangan yang berakhir pada tanggal 31 Desember 2001 mereka sudah dapat mendeteksi adanya kecurangan dalam laporan keuangan yang begitu material.

4.2.2.2 Tanggung Jawab Akuntan Publik

Berkaitan dengan pertanggungjawaban oleh auditor berarti berbicara mengenai kewajiban untuk mengganti kerugian terhadap pihak-pihak yang berkepentingan terhadap pernyataan opini auditor. Jadi, perihal kerugian harus dibuktikan apakah kesalahan yang telah dilakukan oleh auditor baik dengan sengaja atau tidak disengaja (lalai) berakibat merugikan kliennya atau pihak lain yang berkepentingan dengan laporan auditor. Faktor untuk menilai adanya kesalahan dalam profesi akuntan publik adalah sebagai berikut:⁷²

- a. Tugas (*duty*)

Pihak yang dirugikan harus membuktikan bahwa akuntan publik yang bersangkutan mempunyai tugas atau kewajiban untuk melaksanakan tugas profesionalnya sesuai dengan SPAP dan Kode Etik Akuntan Publik serta ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

- b. Hubungan sebab akibat (kausalitas)

Pihak yang dirugikan harus membuktikan adanya hubungan sebab akibat antara kesalahan akuntan publik dengan kerugian yang dideritanya. Jadi, apabila akuntan publik tidak lalai, maka kerugian tersebut tidak akan terjadi.

^{72 72} Lifa Malahanum, *op.cit.*, hal.16.

c. Kerugian

Pihak yang dirugikan harus membuktikan adanya kerugian yang dideritanya baik materiil maupun immaterial, dimana kerugian tersebut timbul karena kesalahan akuntan publik.

Dalam kasus ini, KAP Hans Tuanakotta dan Mustofa sepakat untuk melaksanakan kerja sama dengan PT Kimia Farma (Persero) Tbk. untuk bertindak sebagai auditor independen yang melaksanakan audit atas laporan keuangan untuk tahun buku 2001, sehingga KAP Hans Tuanakotta dan Mustofa berkewajiban untuk menyatakan opininya atas laporan keuangan. Tanggung jawab auditor disini adalah merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan.

Dalam melaksanakan setiap pekerjaan audit, auditor selalu berhubungan dengan adanya risiko audit khususnya risiko deteksi dimana ada kemungkinan bahwa auditor tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat dalam suatu asersi. Oleh karena itu, dalam kasus ini auditor diharuskan ikut bertanggung jawab karena tidak dapat mendeteksi adanya salah saji material dalam laporan keuangan. Auditor tanpa disadarinya tidak memodifikasi pendapatnya atas laporan keuangan yang secara material mengandung kesalahan atau yang mengandung salah saji yang material.

Dalam kasus ini, tanggung jawab akuntan publik kepada *stake holder* dari laporan keuangan PT Kimia Farma Tbk, antara lain:

a. Tanggung jawab akuntan publik terhadap PT Kimia Farma Tbk

Kementerian BUMN selaku pemegang saham mayoritas mengetahui adanya indikasi ketidakberesan dalam laporan keuangan sehingga meminta akuntan publik Kimia Farma, yaitu KAP Hans Tuanakotta & Mustofa menyajikan kembali (restated) laporan keuangan Kimia Farma 2001. Auditor sendiri telah mengoreksi laba bersih Kimia Farma tahun buku 2001 menjadi Rp 99 miliar. Koreksi ini dalam bentuk penyajian kembali laporan keuangan itu telah disepakati para pemegang saham PT Kimia Farma Tbk. dalam rapat umum pemegang saham luar biasa. Dalam rapat tersebut, akhirnya pemegang saham PT Kimia Farma Tbk. secara

aklamasi menyetujui tidak memakai lagi jasa KAP Hans Tuanakotta & Mustofa sebagai akuntan publik.

Tanggung jawab KAP Hans Tuanakotta & Mustofa dengan PT Kimia Farma Tbk dimulai pada saat tercapainya kesepakatan antara kedua belah pihak untuk pelaksanaan audit atas laporan keuangan untuk tahun 2001. Bila kita mencoba menganalisa tanggung jawab akuntan publik menurut pendapat Holmes dan Burns KAP Hans Tuanakotta & Mustofa telah menepati janjinya untuk melaksanakan ketentuan dalam surat penugasan. Akuntan publik tersebut telah menyelesaikan tugasnya untuk melaksanakan audit atas laporan keuangan PT Kimia Farma Tbk. tahun 2001. Namun, auditor harus bertanggungjawab atas kelalaiannya yang tidak berhati-hati dalam tugasnya sehingga menyebabkan kekeliruan dalam pernyataan opininya laporan auditnya. Dengan dicabutnya penugasan KAP Hans Tuanakotta & Mustofa oleh PT Kimia Farma Tbk merupakan pukulan yang cukup berat bagi akuntan publik.

Dalam melaksanakan audit atas laporan keuangan setidaknya auditor harus mentaati standar teknis pengauditan yang ada di dalam SPAP. Apabila auditor mendapat tuntutan dari klien atas kelalaiannya dalam melaksanakan audit, biasanya pertanggungjawaban yang akan ditanggung oleh auditor adalah senilai dengan nilai *fee* yang ada di dalam surat perikatan audit.⁷³

b. Tanggung jawab akuntan publik terhadap masyarakat

Dalam kode etik, akuntan publik berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepercayaan publik, dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme. Tanggung jawab akuntan publik sebagai suatu profesi terhadap masyarakat tidak akan bisa dihilangkan. Peran akuntan publik disini sebagai seorang profesional sangat diharapkan oleh masyarakat untuk dapat melindungi

⁷³ Hasil wawancara dengan Bapak Pram SE, Narasumber merupakan Supervisor bagian Sepervisor divisi audit di KAP Kosasih & Nurdiyaman. Jakarta. Wawancara dilakukan pada tanggal 20 Maret 2009.

kepentingan mereka. Masyarakat disini adalah pihak-pihak eksternal yang berkepentingan, seperti halnya calon investor, kreditur, pelanggan, pialang surat-surat berharga, pemasok, bank, konsultan. Penyimpangan dari norma-norma ini dapat menyebabkan hilangnya kredibilitas mereka atau bahkan hilangnya kepercayaan masyarakat terhadap profesi secara keseluruhan.

Sebagaimana, kita ketahui bahwa PT Kimia Farma Tbk. adalah perusahaan publik yang memperjualbelikan efek-nya di bursa. Dalam bidang pasar modal, informasi merupakan hal yang sangat vital dalam mempengaruhi kegiatan bisnis. Harapan publik akan profesionalisme akuntan publik disini adalah dapat menjamin keandalan atas laporan keuangan yang telah mereka audit. Pernyataan opini dari auditor, merupakan suatu jaminan bagi masyarakat dari auditor untuk mengetahui tingkat kewajaran dari laporan keuangan suatu perusahaan.

Pencatatan yang dilakukan oleh manajemen PT Kimia Farma Tbk. merupakan suatu rekayasa keuangan atau penipuan dengan membuat pernyataan tidak benar mengenai fakta material. Rekayasa keuangan tersebut menimbulkan pernyataan yang menyesatkan kepada pihak-pihak yang berkepentingan sehingga dapat menimbulkan kerugian baik materiil maupun immateriil. Dalam kasus ini audit yang dilakukan tidak dapat mengungkapkan adanya penipuan tersebut.

Dalam ketentuan Undang-Undang Pasar Modal pasal 11 dinyatakan bahwa:

”Setiap pihak yang menderita kerugian sebagai akibat dari pelanggaran atas Undang-undang ini atau peraturan pelaksanaannya dapat menuntut ganti rugi, baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama dengan pihak lain yang memiliki tuntutan serupa, terhadap pihak atau pihak-pihak yang bertanggung jawab atas pelanggaran tersebut.”

Selain itu, menurut ketentuan dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata pasal 1365 menyatakan bahwa:

”Tiap perbuatan yang melanggar hukum dan membawa kerugian kepada orang lain, mewajibkan orang yang menimbulkan kerugian itu karena kesalahannya untuk menggantikan kerugian tersebut.”

Ketentuan ini adalah dasar bagi masyarakat untuk menuntut ganti rugi kepada akuntan publik terhadap kerugian yang dideritanya. Namun, untuk dapat menggunakan ketentuan dalam pasal ini, hal penting yang harus dibuktikan adalah "perbuatan yang melanggar hukum" dan "kerugian". Perbuatan melanggar hukum dalam kasus ini adalah pelanggaran yang dilakukan akuntan publik terhadap prinsip-prinsip yang ada dalam ketentuan kode etik, seperti kepentingan umum, kompetensi dan kehati-hatian profesional.

Satu ciri utama dari suatu profesi adalah penerimaan tanggung-jawab kepada publik. Profesi akuntan memegang peranan yang penting masyarakat, di mana publik dari profesi akuntan yang terdiri dari klien, pemberi kredit, pemerintah, pemberi kerja, pegawai investor, dunia bisnis dan keuangan, dan pihak lainnya bergantung kepada objektivitas dan integritas akuntan dalam memelihara berjalannya fungsi bisnis secara tertib. Ketergantungan ini menimbulkan tanggung jawab akuntan terhadap kepentingan publik. Kepentingan publik didefinisikan sebagai kepentingan masyarakat dan institusi yang dilayani akuntan publik secara keseluruhan. Ketergantungan ini menyebabkan sikap dan tingkah laku akuntan dalam menyediakan jasanya mempengaruhi kesejahteraan ekonomi masyarakat dan negara.⁷⁴

Setiap akuntan publik harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan kehati-hatian, kompetensi dan ketekunan. Kehati-hatian profesional mengharuskan anggota untuk memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan kompetensi dan ketekunan. Hal ini mengandung arti bahwa bahwa anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan jasa profesional dengan sebaik-baiknya sesuai dengan kemampuannya, demi kepentingan pengguna jasa dan konsistensi dengan tanggung jawab profesi kepada publik.⁷⁵

Unsur kedua yang penting untuk dibuktikan adalah "membawa kerugian", bagi setiap pihak yang merasa bahwa atas dasar adanya perbuatan

⁷⁴ Kusmanadji, *op.cit.*, hal. 4-11.

⁷⁵ *Ibid.*

melawan hukum yang dilakukan oleh akuntan publik, baik yang tercantum dalam produk jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik ataupun sikap dan tingkah laku yang dilakukan oleh akuntan publik. Kerugian disini tidak hanya terbatas kepada kerugian materiil, namun meliputi kerugian immateriil juga. Seperti halnya, pengungkapan rahasia ataupun data-data perusahaan kepada pihak lain dengan tidak patut, laporan auditor independen yang menyesatkan publik.

Berdasarkan pembahasan diatas, dapat kita lihat bahwa terdapat suatu *professional duty* dari akuntan publik untuk melaksanakan praktiknya dengan tanggung jawab untuk kepentingan publik, hati-hati, cermat dan seksama. Pada saat dia melanggar hal tersebut, ada suatu pelanggaran hukum yang dia lakukan. Jadi, akuntan publik harus siap untuk menghadapi tuntutan dari pihak-pihak yang merasa dirugikan karena tindakannya.

Akuntan publik dalam melaksanakan jasanya harus melalui KAP, sehingga masyarakat mengajukan tuntutan atas kerugiannya tersebut kepada KAP yang melaksanakan jasa profesional tersebut. Hal ini juga didasarkan pada setiap perikatan tentang pelaksanaan jasa audit adalah perikatan antara klien dengan KAP.

c. Pemenuhan kewajiban akuntan publik terhadap Bapepam

Pemerintah Indonesia, melalui Bapepam, berupaya keras untuk mengatasi dan mencegah tindak kejahatan di pasar modal Indonesia dengan berbagai cara antara menertibkan dan membina pelaku pasar modal sebagai tindakan preventif dan menuntaskan kejahatan di bidang pasar modal sebagai tindakan represif. Tugas yang diemban Bapepam tidak ringan, oleh karena itu Bapepam diberikan kewenangan untuk melakukan penyelidikan, pemeriksaan, penyidikan sampai meneruskan penuntutan kepada kejaksaan atas dugaan terjadinya tindak kejahatan. Untuk kasus pelanggaran, Bapepam mempunyai kewenangan melakukan pemeriksaan, penyidikan sampai pemberian sanksi administratif. Hal ini dimaksudkan untuk menjaga keterbukaan pasar modal secara penuh kepada masyarakat

investor dan melindungi kepentingan-kepentingan masyarakat investor dari mal praktik dan kecurangan-kecurangan di pasar modal.

Berdasarkan Undang-Undang No.8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal pasal 64, salah satu pelaku usaha di bidang pasar modal adalah profesi penunjang pasar modal yang salah satunya adalah akuntan. Akuntan publik yang dapat melakukan kegiatan di bidang pasar modal wajib terlebih dahulu terdaftar di Bapepam. Oleh karena itu, dalam melaksanakan jasanya akuntan publik wajib memenuhi ketentuan yang ada dalam Undang-Undang Pasar Modal dan peraturan pelaksanaannya.

Pelanggaran di bidang pasar modal dapat dibagi ke dalam dua kelompok yaitu pelanggaran yang bersifat administratif dan pelanggaran yang bersifat teknis. Pelanggaran yang bersifat administratif berkaitan dengan kewajiban menyampaikan laporan atau dokumen tertentu kepada Bapepam dan masyarakat. Menurut Peraturan Bapepam X.K1. laporan yang dimaksud adalah laporan berkala atau laporan yang bersifat insidental yang berisikan informasi atau fakta material yang penting dan relevan mengenai peristiwa atau kejadian yang dapat mempengaruhi harga saham di bursa efek dan atau keputusan pemodal, calon pemodal, atau pihak lain yang berkepentingan atas informasi atau fakta tersebut. Pelanggaran yang bersifat teknis yaitu menyangkut masalah perizinan, persetujuan, dan pendaftaran di Bapepam.⁷⁶

Undang-undang Pasar Modal memiliki sanksi-sanksi terhadap pelanggaran dan kejahatan yang terjadi di bidang pasar modal. Ada dua macam sanksi dalam undang-undang ini, selain itu diatur ketentuan mengenai pengajuan gugatan perdata, yaitu:

1. Sanksi administratif

Sanksi administratif adalah sanksi yang dikenakan oleh Bapepam kepada pihak-pihak yang dianggap melanggar peraturan perundang-undangan di bidang pasar modal. Pihak yang dapat dijatuhkan sanksi adalah:

⁷⁶ M. Irsan Nasarudin dan Indra Surya, *Aspek Hukum Pasar Modal Indonesia* (Jakarta:Kencana, 2004), hal. 273-274.

- i. Pihak yang memperoleh izin dari Bapepam
- ii. Pihak yang memperoleh persetujuan dari Bapepam
- iii. Pihak yang melakukan pendaftaran kepada Bapepam

Jenis sanksi administratif yang dapat diajukan oleh Bapepam kepada pihak-pihak tersebut diatas adalah:

- i. Peringatan tertulis
- ii. Denda
- iii. Pembatasan kegiatan usaha
- iv. Pembekuan kegiatan usaha
- v. Pencabutan izin usaha
- vi. Pembatalan persetujuan
- vii. Pembatalan pendaftaran

Untuk sanksi denda Undang-Undang Pasar Modal pasal 102 ayat 3 menyatakan bahwa sanksi administratif diatur oleh peraturan pemerintah, yaitu Peraturan Pemerintah No. 45 Tahun 1995. Besarnya jumlah sanksi denda bervariasi yaitu:

- i. Denda Rp. 500.000 (lima ratus ribu rupiah) per hari dengan maksimal Rp. 500.000.000 (lima ratus juta rupiah)
- ii. Denda Rp. 100.000 (seratus ribu rupiah) per hari dengan maksimal Rp. 100.000.000 (seratus juta rupiah)
- iii. Denda maksimal Rp. 500.000.000 (lima ratus juta rupiah) untuk pihak yang bukan perseroangan
- iv. Denda maksimal Rp. 100.000.000 (seratus juta rupiah) untuk pihak perseroangan

2. Sanksi pidana

Undang-Undang Pasar Modal mengancam setiap pihak yang terbukti melakukan tindak pidana di bidang pasar modal diancam hukuman pidana penjara bervariasi antara satu sampai sepuluh tahun.⁷⁷

⁷⁷ *Ibid.*, hal.274-276.

3. Gugatan perdata

Gugatan perdata lebih banyak didasarkan Undang-Undang Perseroan Terbatas dimana emiten atau perusahaan publik harus tunduk pula. Undang-Undang Perseroan Terbatas, Undang-Undang Pasar Modal, dan Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (Pasal 1365) menyediakan ketentuan yang memungkinkan setiap pihak untuk melakukan gugatan secara perdata kepada setiap pengelola, komisaris perusahaan ataupun pihak-pihak lainnya yang melakukan tindakan melawan hukum atau keputusannya menyebabkan kerugian.

Dikarenakan kasus ini terjadi di ranah pasar modal, jadi badan yang berwenang untuk melakukan penegakan hukum adalah Bapepam. Berdasarkan pemeriksaan yang dilakukan oleh Bapepam, KAP Hans Tuanakotta dan Mustofa melanggar ketentuan administratif dalam Undang-Undang Pasar Modal yang terkait dengan penyampaian laporan atau dokumen tertentu kepada Bapepam dan masyarakat dimana laporan tersebut berisikan informasi atau fakta material yang penting dan relevan mengenai peristiwa atau kejadian yang dapat mempengaruhi harga saham di bursa efek dan atau keputusan pemodal, calon pemodal, atau pihak lain yang berkepentingan atas informasi atau fakta tersebut. KAP Hans Tuanakotta dan Mustofa yang memiliki tugas untuk melaksanakan audit atas laporan keuangan PT. Kimia Farma tahun 2001 tidak berhasil mendeteksi adanya penggelembungan laba yang dilakukan oleh PT Kimia Farma Tbk., meskipun telah melakukan prosedur audit sesuai dengan SPAP. Oleh karena itu, Sdr. Ludovicus Sensi W, Rekan KAP Hans Tuanakotta dan Mustofa selaku auditor PT Kimia Farma Tbk. diwajibkan membayar sejumlah Rp. 100.000.000,- (seratus juta rupiah) untuk disetor ke kas Negara.

Tanggung jawab akuntan publik yang melaksanakan jasanya dalam bidang pasar modal juga tidak hanya terbatas pada tugasnya untuk melaksanakan jasa yang ditugaskan. Berdasarkan Pasal 68 Undang-Undang No. 8 Tahun 1995 Pasar Modal, Akuntan Publik memiliki tanggung jawab untuk

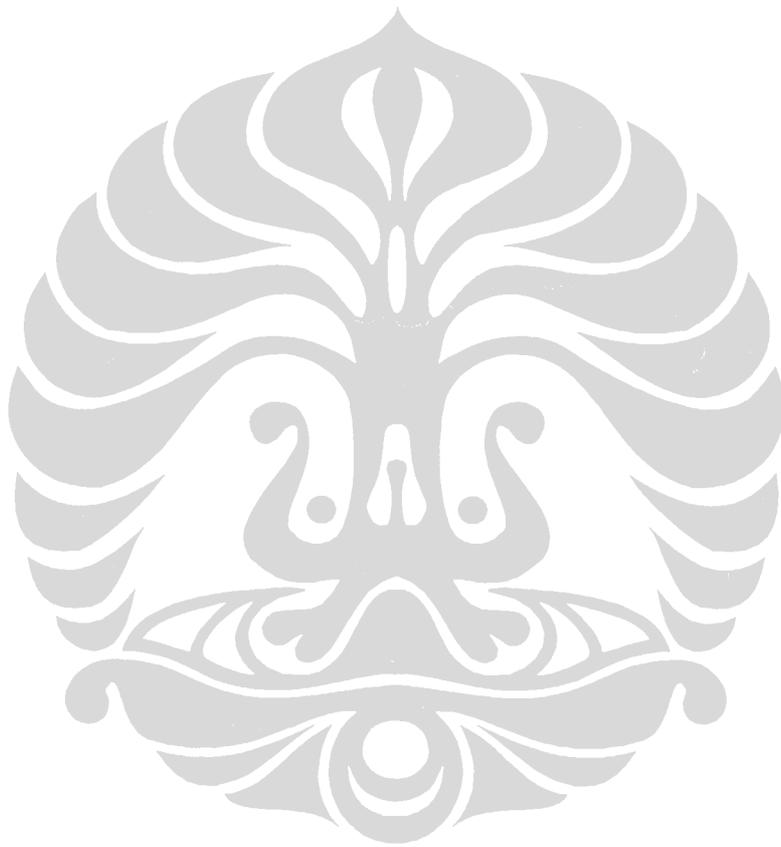
menyampaikan pemberitahuan yang sifatnya rahasia kepada Bapepam selambat-lambatnya dalam waktu 3 hari kerja sejak ditemukan adanya hal-hal sebagai berikut: pelanggaran yang dilakukan terhadap ketentuan Undang-Undang Pasar Modal dan atau peraturan pelaksanaannya dan hal-hal yang dapat membahayakan keadaan keuangan lembaga dimaksud atau kepentingan para nasabahnya.

d. Pemenuhan kewajiban akuntan publik terhadap Kode Etik Profesi

Dalam aturan etika IAPI, dinyatakan bahwa setiap akuntan publik dalam melaksanakan praktiknya memiliki tanggung jawab pada rekan seprofesi. Bentuk-bentuk pertanggungjawaban tersebut seperti kewajiban untuk memelihara citra profesi, dengan tidak melakukan perkataan dan perbuatan yang dapat merusak reputasi rekan seprofesi. Oleh karena itu, akuntan publik dalam melaksanakan jasanya harus mentaati 8 (delapan) yang ada dalam prinsip etika akuntan publik yaitu tanggung jawab profesi, kepentingan publik, integritas, objektivitas, kompetensi dan kehati-hatian professional, kerahasiaan, perilaku professional, dan standar teknis.

Profesi akuntan publik merupakan profesi yang menyediakan jasa kepercayaan yang penting bagi masyarakat. Oleh karena itu, tindakan profesi yang tidak bertanggung jawab dapat merusak kepercayaan masyarakat terhadap profesi tersebut, walaupun hanya beberapa oknum profesi yang melakukannya. Dalam kasus ini, akuntan publik sebenarnya tidak terbukti melanggar ketentuan yang ada dalam kode etik maupun standar profesi. Namun, karena ketidakmampuannya untuk mendeteksi adanya kecurangan yang bernilai material dalam laporan keuangan, akuntan publik mendapat sanksi dari masyarakat yang berdampak terhadap profesi akuntan publik, padahal KAP Hans Tuanakotta dan Mustofa merupakan salah satu KAP yang dikenal berpengalaman di Indonesia. Dampak-dampak tersebut antara lain:

1. Hilangnya kepercayaan masyarakat atau pemerintah atas kemampuan dari akuntan publik di Indonesia
2. Campur tangan pemerintah untuk membuat aturan yang baru yang mengatur profesi akuntan dengan maksud mencegah adanya praktik-praktik yang akan melanggar etika oleh para akuntan publik. Salah satunya adalah Keputusan Menteri Keuangan No. 423 Tahun 2002.



BAB 5

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Pada akhir proses audit, auditor diwajibkan untuk mengeluarkan laporan audit. Dalam laporan audit auditor diharuskan untuk menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Pernyataan pendapat auditor harus didasarkan atas audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing dan atas temuan-temuannya. Oleh karena itu, dalam setiap laporan auditor independen, auditor akan selalu menuliskan pernyataan bahwa “Tanggung jawab kami terletak pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit kami.”

Berdasarkan pembahasan bab-bab sebelumnya maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Akuntan Publik bertanggung jawab dalam menyatakan opini tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan dan/atau kecurangan. Opini terhadap suatu laporan keuangan merupakan suatu bentuk jasa penjaminan (*assurance*) tertinggi yang diberikan oleh akuntan publik mengenai kewajaran dari suatu laporan keuangan. Namun, Akuntan Publik selalu berhadapan dengan risiko audit, dimana opini yang dikeluarkan ternyata tidak tepat. Dalam ketentuan Undang-Undang Pasar Modal pasal 11 dinyatakan bahwa “Setiap pihak yang menderita kerugian sebagai akibat dari pelanggaran atas Undang-undang ini atau peraturan pelaksanaannya dapat menuntut ganti rugi, baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama dengan pihak lain yang memiliki tuntutan serupa, terhadap pihak atau pihak-pihak yang bertanggung jawab atas pelanggaran tersebut”. Jadi, Akuntan Publik harus siap berhadapan untuk menghadapi tuntutan dari pihak-pihak yang merasa dirugikan dimana akuntan publik dituntut untuk ikut bertanggung jawab atas kerugian tersebut, manakala Ia mengeluarkan opini yang tidak tepat. Selain itu, akuntan publik juga harus siap menghadapi sanksi dari IAPI atau instansi pemerintah yang berwenang

2. Badan yang berwenang untuk melakukan penegakan hukum terhadap akuntan publik, yaitu:
 - a. Menteri Keuangan.
 - b. Asosiasi Profesi (IAPI)
 - c. Badan Pengawas Pasar Modal – Lembaga Keuangan (Bapepam – LK)
 - d. Badan berwenang lainnya dimana akuntan publik tersebut melaksanakan kegiatannya.

Akuntan Publik dan/atau KAP dapat dikenakan sanksi peringatan, pembekuan izin, atau pencabutan izin oleh Menteri apabila Akuntan Publik dan/atau KAP tersebut dikenakan sanksi oleh instansi pemerintah lainnya ataupun oleh asosiasi profesi. Jadi, badan yang berwenang untuk melaksanakan penegakan hukum atas akuntan publik pertama kali adalah badan yang berwenang dimana akuntan publik tersebut melaksanakan kegiatannya dan/atau asosiasi profesi. Namun, pengenaan sanksi oleh asosiasi ataupun instansi pemerintah lainnya, tidak menghapuskan kewenangan Menteri untuk melakukan pemeriksaan terhadap Akuntan Publik dan/atau KAP yang bersangkutan apabila terdapat keberatan dari masyarakat terhadap sanksi yang dikenakan dan/atau terdapat informasi yang layak untuk ditindaklanjuti.

3. Berdasarkan pemeriksaan yang dilakukan oleh Bapepam, KAP Hans Tuanakotta dan Mustofa dinyatakan telah lalai karena tidak dapat mendeteksi adanya kecurangan material didalam laporan keuangan. Jadi, akuntan publik harus bertanggungjawab terhadap kerugian yang diderita para *stake holder* dari laporan keuangan PT Kimia Farma, Tbk., yaitu:

- a. PT Kimia Farma Tbk.

Akuntan publik harus bertanggungjawab atas kelalaiannya yang tidak berhati-hati dalam tugasnya sehingga menyebabkan kekeliruan dalam pernyataan opininya laporan auditnya. Berdasarkan RUPS PT Kimia Farma, Tbk memutuskan dicabutnya penugasan profesional KAP Hans Tuanakotta & Mustofa oleh PT Kimia Farma Tbk.

b. Masyarakat

Tanggung jawab akuntan publik sebagai suatu profesi terhadap masyarakat tidak akan bisa dihilangkan. Peran akuntan publik disini sebagai seorang profesional sangat diharapkan oleh masyarakat untuk dapat melindungi kepentingan mereka. Kelalaian yang dilakukan oleh KAP Hans Tuanakotta & Mustofa menyebabkan hilangnya kredibilitas mereka atau bahkan hilangnya kepercayaan masyarakat terhadap profesi secara keseluruhan. Selain itu, menurut ketentuan dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata pasal 1365 menyatakan bahwa "Tiap perbuatan yang melanggar hukum dan membawa kerugian kepada orang lain, mewajibkan orang yang menimbulkan kerugian itu karena kesalahannya untuk menggantikan kerugian tersebut". Jadi, akuntan publik harus siap untuk menghadapi tuntutan dari pihak-pihak yang merasa dirugikan karena kelalaiannya.

c. Bapepam

Berdasarkan pemeriksaan yang dilakukan oleh Bapepam, KAP Hans Tuanakotta dan Mustofa melanggar ketentuan administratif dalam Undang-Undang Pasar Modal yang terkait dengan penyampaian laporan atau dokumen tertentu kepada Bapepam dan masyarakat dimana laporan tersebut berisikan informasi atau fakta material yang penting dan relevan mengenai peristiwa atau kejadian yang dapat mempengaruhi harga saham di bursa efek dan atau keputusan pemodal, calon pemodal, atau pihak lain yang berkepentingan atas informasi atau fakta tersebut. Bapepam menjatuhkan sanksi kepada Sdr. Ludovicus Sensi W, Rekan KAP Hans Tuanakotta dan Mustofa selaku auditor PT Kimia Farma Tbk. Untuk diwajibkan membayar uang sejumlah Rp. 100.000.000,- (seratus juta rupiah) untuk disetor ke kas Negara.

d. Rekan seprofesi

Ketidakmampuan untuk mendeteksi adanya kecurangan yang bernilai material dalam laporan keuangan menyebabkan Akuntan Publik mendapat sanksi dari masyarakat yang berdampak terhadap profesi akuntan publik, yaitu:

1. Hilangnya kepercayaan masyarakat dan pemerintah atas kapasitas dan kredibilitas dari akuntan publik di Indonesia
2. Campur tangan pemerintah untuk membuat aturan yang baru yang mengatur profesi akuntan dengan maksud mencegah adanya praktik-praktik yang akan melanggar etika oleh para akuntan publik. Salah satunya adalah Keputusan Menteri Keuangan No. 423 Tahun 2002.

5.2 Saran

Dalam tujuan untuk meningkatkan kepercayaan masyarakat atas profesi akuntan publik dan mengurangi biaya-biaya litigasi yang timbul karena adanya tuntutan dari pihak-pihak yang merasa dirugikan oleh akuntan publik. Setiap akuntan publik harus dilandasi dengan pemahaman-pemahaman/kemampuan yang cukup untuk mendeteksi adanya kecurangan dalam laporan keuangan. Dukungan dari pemerintah dan asosiasi profesi (IAPI) dalam membina dan mengawasi akuntan publik akan sangat berpengaruh dalam meningkatkan kemahiran akuntan publik di Indonesia.

Berikut adalah beberapa saran untuk dapat dipertimbangkan guna meningkatkan kemampuan auditor terhadap pendeteksian kekeliruan dan kecurangan dalam laporan keuangan di Indonesia:

1. Institut Akuntan Publik Indonesia harus tanggap terhadap adanya aturan baru yang berlaku secara internasional. Pembaharuan secara terus menerus terhadap standar pengauditan khususnya mengenai pendeteksian kecurangan dalam audit atas laporan keuangan. Selama ini ukuran yang selalu diacu adalah efektivitas dari standar dalam mengarahkan keberhasilan pendeteksian kecurangan. Beberapa standar terdahulu kurang memberikan pedoman dalam memberikan arah pendeteksian kecurangan. Standar yang baru diharapkan dapat memperbaiki metode dan prosedur yang paling tepat dalam melakukan pendeteksian kecurangan sehingga dapat meningkatkan kualitas dari audit yang dilakukan. Selain itu, diharapkan lebih banyak dilakukan riset-riset empiris untuk validitas atas efektivitas standar ini dalam mendeteksi kecurangan.

2. Pengesahan terhadap Rancangan Undang-Undang tentang Akuntan Publik yang saat ini masih digodok oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). RUU tersebut diharapkan dapat memberikan perlindungan kepada publik secara preventif dan didesain untuk mencegah dan meminimalkan terjadinya pencederaan kepentingan publik. Selain itu, diharapkan juga ada suatu pengaturan mengenai mekanisme pertanggungjawaban yang memadai atas jasa profesi akuntan publik.
3. Pemerintah dan IAPI harus lebih serius dalam menciptakan pengaturan, pembinaan, dan pengawasan yang efektif dan berkesinambungan bagi akuntan publik. Salah satunya upaya yang harus lebih ditekankan adalah pelaksanaan sistem pengendalian mutu KAP yang dituangkan dalam Pernyataan Standar Pengendalian Mutu (PSPM 01-03). Pemerintah yang baru pada tahun 2008 ini membentuk Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai (PPAJP) dibawah Departemen Keuangan diharapkan dapat melaksanakan tugas pembinaan terhadap akuntan publik dengan lebih jelas dan terencana dengan mengemukakan program-program pembinaan yang akan dijelankannya.
4. Pelaksanaan Pendidikan Profesional Berkelanjutan (PPL) harus dilaksanakan secara terus menerus bagi setiap anggota IAPI, khususnya dalam pendidikan yang bertujuan untuk meningkatkan kemampuan anggota dalam mendeteksi adanya kecurangan dan kekeliruan dalam penyajian laporan keuangan.

DAFTAR REFERENSI

Buku

Arens, Alvin A., Randal J. Elder dan Mark S. Beasley. *Auditing dan Pelayanan Verifikasi: Pendekatan Terpadu Edisi Kesembilan (Auditing and Assurance Services-An Integrated Approach 9th Edition)*. Diterjemahkan oleh Tim Dejacarta. Jakarta: Indeks, 2004.

Widjaya, I.G. Rai. *Hukum Perusahaan dan Undang-Undang dan Peraturan Pelaksanaan di Bidang Usaha*. Jakarta: Kesaint Blanc, 2007.

Soekanto, Soerjono. *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI Press, 1986.

Basalamah, Anies S.M. *Audit Sampling dengan Statistik: Teori dan Aplikasi*. Ed. 2. Depok: Usaha Kami, 2003.

Kusmanadji. *Etika, Profesi Akuntansi, Bisnis, dan Pelayanan Publik*. Jakarta: Sekolah Tinggi Akuntansi Negara.

Ikatan Akuntan Indonesia, *Standar Profesional Akuntan Publik Per 1 Januari 2001*. Jakarta: Salemba Empat, 2001.

Widjanarso, Bambang. *Etika Bisnis & Profesi*. Jakarta: Sekolah Tinggi Akuntansi Negara, 2008.

Boynton, Johnson dan Kell. *Modern Auditing*. Diterjemahkan oleh Drs. Paul A. Rajoe, MM, Gina, 2002.

Pickett, Spencer. *Audit Planning: A Risk Based Approach*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2006.

Nasarudin, M. Irsan dan Indra Surya. *Aspek Hukum Pasar Modal Indonesia*. Jakarta: Kencana, 2004.

Suwardjono. *Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan*. Yogyakarta: BPFE.

Makalah

Koroy, Tri Ramaraya. *Pendeteksian Kecurangan (fraud) Laporan Keuangan oleh Auditor Eksternal*. Banjarmasin.

Hidayat, Iman Piriman. *Dampak Financial Number Game*. Jakarta, 12 Desember 2007.

Skripsi

Mahanum, Lifa. *Tanggung Jawab Akuntan Publik atas Pemeriksaan Laporan Keuangan Emiten*. Skripsi Sarjana Universitas Indonesia, Jakarta, 1994

Internet

“Siaran Pers Badan Pengawas Pasar Modal”, http://www.bapepam.go.id/old/old/news/Des2002/PR_27_12_2002.PDF, 11 Februari 2009.

“Pernyataan Standar Auditing Nomor 75”, http://www.hotlinkfiles.com/files/1036788_vjrre/PSA75-2008.pdf, 19 Februari 2009.

“Sejarah Institut Akuntan Publik Indonesia,” http://akuntanpublikindonesia.com/iapi/index.php?option=com_content&task=view&id=559&Itemid=217, 19 February 2009.

“Kasus Kimia Farma Harus ke Pengadilan”, <http://www2.kompas.com/kompas-cetak/0211/05/EKONOMI/kasu28.htm>, 11 Februari 2009.

Peraturan Perundang-undangan

Indonesia. Undang-Undang tentang Pasar Modal. UU Nomor 8 Tahun 1995. LN No. 13 Tahun 1995, TLN No.3587.

Indonesia. Undang-Undang tentang Perseroan Terbatas. UU Nomor 40 Tahun 2007. LN No. 106 Tahun 2007, TLN No.4756.

Indonesia. Undang-Undang tentang Pemakaian Gelar Akuntan. UU Nomor 34 Tahun 1954. LN No. 103 Tahun 1954, TLN No.705

Indonesia. Keputusan Menteri Keuangan tentang Jasa Akuntan Publik. PMK No.17/PMK.01/2008.

Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (Burgerlijk Wetboek). Diterjemahkan oleh R. Subekti dan R. Tjitrosubidjo. Cet.8. Jakarta: Pradnya Paramita, 1976.