



**MAHKAMAH KONSTITUSI  
REPUBLIK INDONESIA**

**IKHTISAR PUTUSAN  
PERKARA NOMOR 84/PUU-IX/2011**

**Tentang**

**Inkonstitusionalitas Kata “Manipulasi”**

- Pemohon** : M. Achsin, dkk
- Jenis Perkara** : Pengujian Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik (UU 5/2011) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945).
- Pokok Perkara** : Pasal 55 dan Pasal 56 UU 5/2011 bertentangan dengan Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2), Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945.
- Amar Putusan** : Menyatakan
1. Mengabulkan permohonan para Pemohon untuk sebagian;
    - 1.1. Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5215) bertentangan secara bersyarat dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (*conditionally unconstitutional*) yakni inkonstitusional sepanjang kata “*manipulas*” dalam Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tidak dimaknai “*sebagai perbuatan yang didasari oleh niat jahat untuk mencari keuntungan bagi dirinya ataupun pihak lain secara melawan hukum berdasarkan alat bukti permulaan yang cukup*”;
    - 1.2. Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5215) tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat secara bersyarat yakni tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang kata “*manipulas*” dalam Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tidak dimaknai “*sebagai*

*perbuatan yang didasari oleh niat jahat untuk mencari keuntungan bagi dirinya ataupun pihak lain secara melawan hukum berdasarkan alat bukti permulaan yang cukup”;*

2. Menolak permohonan para Pemohon untuk selain dan selebihnya;
3. Memerintahkan pemuatan putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya.

**Tanggal Putusan** : Kamis, 3 Januari 2013.

**Ikhtisar Putusan** :

Para Pemohon adalah perorangan warga negara Indonesia merasa dirugikan hak-hak konstitusionalitasnya oleh berlakunya Pasal 55 dan Pasal 56 UU 5/2011. Bahwa Pasal 55 dan Pasal 56 UU 5/2011 memuat kata “manipulasi” yang maknanya kabur (*obscur*) karena perbuatan manipulasi tidak dikenal dalam rumusan dasar KUHP sebagai ketentuan pokok dalam hukum pidana.

Terkait dengan kewenangan Mahkamah, oleh karena yang dimohonkan oleh para Pemohon adalah menguji konstitusionalitas UU 5/2011 terhadap UUD 1945, sehingga Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*.

Mengenai kedudukan hukum para Pemohon, istilah “manipulasi” telah nyata-nyata menimbulkan ambiguitas maupun multitafsir ketika dihadapkan pada suatu perbuatan yang disangkakan manipulasi. Ketidakjelasan makna kata manipulasi ini dapat mengakibatkan ketidakpastian hukum. Dalam hal ini, kegiatan audit yang dilakukan oleh akuntan publik sangat berhubungan erat dengan penggunaan komputer di mana proses manipulasi data pasti dilakukan, mengingat sifat dan cara kerja program komputer yang terkait dengan proses audit. Dengan demikian, istilah “manipulasi” yang berkonsekuensi pada pemidanaan telah menciptakan rasa tidak aman atau ketakutan yang amat sangat sehingga para Pemohon merasa tidak bebas menjalankan profesinya sebagaimana dijamin dalam UUD 1945. Oleh karena itu, para Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan *a quo*;

Terhadap pokok permohonan para Pemohon, Mahkamah berpendapat sebagai berikut:

1. Kata manipulasi manakala dirunut dari pengertian bahasa, dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia mempunyai tiga makna berbeda. *Pertama*, adalah tindakan mengerjakan sesuatu menggunakan tangan atau alat mekanis dengan cara yang terampil. *Kedua*, upaya kelompok atau perseorangan untuk mempengaruhi perilaku, sikap, dan pola pikir kelompok atau orang lain dengan tanpa disadari. *Ketiga*, adalah penggelapan atau penyelewengan;
2. Dalam rangka memenuhi tanggung jawabnya, menyusun opini atau pernyataan pendapatnya atas laporan atau informasi keuangan suatu entitas, akuntan publik yang melakukan *auditing* dalam praktiknya secara umum melakukan suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan tentang kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan. Ditinjau dari sudut auditor independen, *auditing* adalah pemeriksaan secara objektif atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar keadaan keuangan dan hasil usaha perusahaan atau organisasi tersebut. Manipulasi dalam *auditing*, menurut Mahkamah, harus dimaknai sebagai hal yang positif sebagaimana pengertian *pertama* dalam perspektif bahasa tersebut di atas, yaitu sebagai tindakan mengerjakan sesuatu menggunakan tangan atau alat mekanis dengan cara yang terampil, seperti komputer. Dalam *auditing* digunakan

istilah “*data manipulating*” atau “*data manipulation*” yang bermakna seorang investigator atau auditor melakukan analisis data yang tersimpan dalam bermacam-macam media penyimpanan data untuk menemukan sesuatu yang dicarinya, untuk kemudian disajikan sesuai dengan maksud dan tujuannya agar dapat dibaca dengan mudah. Tanpa memanipulasi seorang akuntan tidak dapat menyajikan opininya dengan baik. Dengan demikian maka bagi akuntan publik “*manipulasi*” memang merupakan perbuatan dalam pengertian *legal* yang tidak dapat digolongkan sebagai suatu perbuatan yang jahat;

3. Bahwa terkait dengan Pasal 55 dan Pasal 56 UU 5/2011 yang merupakan rumusan pasal yang mengancam perbuatan yang dapat dipidana dan di dalamnya terdapat kata “*manipulasi*”, oleh karenanya mengandung pengertian ganda atau multitafsir, sehingga menimbulkan permasalahan konstitusionalitas sebagaimana didalilkan para Pemohon, Mahkamah berpendapat, sesuai dengan pengertiannya dalam perspektif bahasa, kata “*manipulasi*” memang telah nyata-nyata menimbulkan ambiguitas mengingat dalam membuat opininya akuntan selalu melakukan “*manipulasi*” terhadap data yang diperolehnya untuk diolah supaya dapat disajikan sesuai dengan maksud dan tujuannya, yang tanpa memanipulasi seorang akuntan tidak dapat menyajikan opininya dengan baik. Hal demikian memang merupakan pengertian yang tidak dapat digolongkan sebagai suatu perbuatan yang jahat, sehingga adanya kata “*manipulasi*” juga menimbulkan dilema bagi akuntan karena pada satu sisi akuntan dituntut untuk menyajikan data yang baik dengan melalui cara memanipulasi, namun dari sisi lain menurut Pasal 55 UU 5/2011, manipulasi merupakan unsur tindak pidana. Oleh karena itu, kata “*manipulasi*” dalam Pasal 55 UU 5/2011 telah menimbulkan permasalahan konstitusionalitas;
4. Berdasarkan uraian tersebut, menurut Mahkamah, kata “*manipulasi*” sepanjang dilakukan berdasarkan standar profesi akuntan adalah perbuatan yang legal. Adapun kata “*manipulasi*” dalam Pasal 55 yang juga berlaku dalam Pasal 56 UU 5/2011 harus dimaknai sebagai perbuatan yang didasari dengan niat jahat untuk mencari keuntungan bagi dirinya ataupun pihak lain secara melawan hukum berdasarkan alat bukti permulaan yang cukup. Pasal yang mengandung rumusan yang demikian dapat dibenarkan secara konstitusional apabila dibaca dengan syarat-syarat tersebut, karena tugas dan fungsi akuntan publik, dalam pelaksanaannya dilakukan oleh seorang akuntan. Manipulasi yang dilakukan oleh seorang akuntan berdasarkan standar profesi harus diartikan berbeda dengan pengertian yang terdapat di dalam hukum pidana. Kedua pengertian yang berbeda dari suatu kata di dalam Peraturan Perundang-undangan adalah merupakan hal yang dimungkinkan sebagaimana disebutkan dalam Lampiran II Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, yang menyatakan, “*Rumusan batasan pengertian dari suatu Peraturan Perundang-undangan dapat berbeda dengan rumusan Peraturan Perundang-undangan yang lain karena disesuaikan dengan kebutuhan terkait dengan materi muatan yang akan diatur*”. Namun demikian, kata “*manipulasi*” yang terdapat dalam Pasal 55 dan berlaku pula dalam Pasal 56 UU 5/2011, sesuai konteksnya harus diartikan sebagai perbuatan yang mengandung unsur kejahatan;
5. Sebagai manusia, akuntan tentu tidak akan luput dari kemungkinan berlaku baik dan benar atau berlaku jahat dan salah. Manakala seorang akuntan dalam menjalankan tugas dan fungsi profesionalnya berlaku baik dan benar maka tugas dan fungsi akuntan tersebut akan berarti dapat mendukung terwujudnya kemajuan dan kesejahteraan masyarakat. Akan tetapi sebaliknya, manakala seorang akuntan dalam menjalankan tugas dan fungsi profesionalnya berlaku jahat dan salah maka jelas akan menghancurkan perekonomian masyarakat. Oleh karena itu Pasal 55 dan Pasal 56 UU 5/2011 yang di dalamnya terdapat kata “*manipulasi*” harus dibaca dengan makna sebagai perbuatan yang jahat dalam rangka perlindungan bagi masyarakat, atau bahkan bagi profesi akuntan publik sendiri, dari perilaku jahat seorang akuntan;

Bahwa berdasarkan seluruh pertimbangan di atas maka menurut Mahkamah dalil-dalil para Pemohon beralasan menurut hukum untuk sebagian.

Dengan demikian, selanjutnya Mahkamah menjatuhkan putusan yang amarnya sebagai berikut:

Menyatakan:

1. Mengabulkan permohonan para Pemohon untuk sebagian;
  - 1.1 Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5215) bertentangan secara bersyarat dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (*conditionally unconstitutional*) yakni inkonstitusional sepanjang kata "*manipulas*" dalam Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tidak dimaknai "*sebagai perbuatan yang didasari oleh niat jahat untuk mencari keuntungan bagi dirinya ataupun pihak lain secara melawan hukum berdasarkan alat bukti permulaan yang cukup*";
  - 2.1 Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5215) tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat secara bersyarat yakni tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang kata "*manipulas*" dalam Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tidak dimaknai "*sebagai perbuatan yang didasari oleh niat jahat untuk mencari keuntungan bagi dirinya ataupun pihak lain secara melawan hukum berdasarkan alat bukti permulaan yang cukup*";
2. Menolak permohonan para Pemohon untuk selain dan selebihnya;
3. Memerintahkan pemuatan putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya.

#### **PENDAPAT BERBEDA (*DISSENTING OPINION*)**

Hakim Konstitusi Maria Farida Indrati memiliki pendapat berbeda (*dissenting opinion*), sebagai berikut:

Sebagai suatu Undang-Undang yang seharusnya bersifat organisatoris, namun di dalamnya memuat ketentuan sanksi pidana dalam Pasal 55 dan Pasal 56 yang dianggap telah merugikan hak konstitusional Pemohon, secara umum saya berpendapat sebagai berikut:

1. Dalam Pasal 30 ayat (1) Undang-Undang *a quo* menyatakan, *Akuntan Publik dilarang: a. Memiliki atau menjadi Rekan pada lebih dari 1 (satu) KAP; b....dst.* Dengan perumusan kata "dilarang" sebagaimana tercantum dalam Pasal 30 ayat (1) Undang-Undang *a quo*, hal tersebut seharusnya berakibat terhadap seluruh pelanggaran dalam Pasal 30 ayat (1) dikenakan sanksi yang sama, yaitu sanksi pidana. Namun demikian, dalam Pasal 53 ayat (2) dinyatakan antara lain, pelanggaran terhadap Pasal 30 ayat (1) secara keseluruhan dikenakan sanksi administratif atau dengan perkataan lain ketentuan pada huruf a sampai dengan huruf j Pasal 30 ayat (1) Undang-Undang *a quo* adalah suatu pelanggaran ketentuan administratif; bagaimana mungkin suatu ketentuan [dalam hal ini Pasal 30 ayat (1) huruf j] yang telah dinyatakan sebagai pelanggaran ketentuan administratif dalam Pasal 53 ayat (1) dan ayat (2) harus dikenai sanksi pidana berdasarkan Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang *a quo*?
2. Pengaturan dalam Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik dapat menimbulkan ketidakpastian hukum dalam pelaksanaannya, terlebih lagi jika dihubungkan dengan Pasal 53 Undang-Undang *a quo*. Pengaturan itu juga tidak sesuai dengan karakteristik profesi akuntan publik, mengingat seorang akuntan publik bukanlah kuasa negara atau pejabat publik yang diberikan kewenangan atas nama publik atau negara. Sebab, produk akuntan publik bukan merupakan *legal binding* sehingga tidak sebanding apabila dikenakan sanksi pidana. Produk dari pekerjaan akuntan publik adalah suatu opini yang merupakan suatu bentuk keyakinan memadai (*reasonable assurance*) dan bukan merupakan suatu kebenaran absolut (mutlak) atas laporan keuangan atau informasi keuangan lainnya. Produk akuntan publik itu bukan akta autentik sebagaimana dikeluarkan pejabat publik.

3. Dengan mendasarkan alasan yang dikemukakan pada alinea pertama pendapat saya di atas, saya berpendapat bahwa Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik adalah Undang-Undang yang mengatur tentang suatu kelembagaan atau organisasi profesi, sehingga tidak tepat jika di dalamnya mengatur pula tentang ketentuan sanksi pidana. Sebagai suatu peraturan organisatoris, seharusnya pelanggaran terhadap peraturan tersebut diselesaikan secara organisatoris pula, sesuai dengan kode etik dari organisasi yang bersangkutan. Pendapat bahwa pelanggaran dalam pengaturan yang bersifat organisatoris adalah pelanggaran yang bersifat administratif dapat disimpulkan dari Pasal 53 ayat (2) Undang-Undang *a quo* yang menyatakan, "Pelanggaran ketentuan administratif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berupa pelanggaran terhadap Pasal 4, Pasal 8, Pasal 8 ayat (4), Pasal 9 ayat (4), Pasal 13, Pasal 17, Pasal 19, Pasal 25, Pasal 27, Pasal 28 ayat (1), Pasal 29 ayat (1), Pasal 30 ayat (1), Pasal 31, Pasal 32, Pasal 34 ayat (3) dan ayat (4), Pasal 35 ayat (5) dan ayat (6), atau Pasal 51 ayat (4) dan ayat (5)". Dengan rumusan dalam Pasal 53 ayat (2) tersebut terlihat bahwa seluruh pelanggaran terhadap Undang-Undang Akuntan Publik adalah pelanggaran ketentuan administratif, termasuk di dalamnya pelanggaran terhadap Pasal 30 ayat (1) huruf j.
4. Landasan pemikiran pendapat yang ketiga di atas sebenarnya telah terdapat dalam Naskah Akademik RUU Akuntan Publik yang menyatakan bahwa "Sebuah profesi terikat dalam suatu kontrak sosial dengan masyarakat untuk melayani kepentingan publik, meski ketika kepentingan publik bertentangan dengan kepentingan pribadinya. Sebagai balasannya, masyarakat memberikan hak-hak khusus kepada profesi akuntan publik. Salah satu hak khusus dimaksud adalah hak untuk mengatur secara internal profesinya (*self regulatory system*) antara lain berkenaan dengan sertifikasi dan persyaratan kompetensi serta penetapan standar teknis dan etika".
5. Selain itu, ketentuan sanksi pidana dalam Pasal 57 Undang-Undang *a quo* (walaupun tidak dimohonkan dalam pengujian ini) adalah tidak tepat adressatnya. Dalam Undang-Undang Akuntan Publik yang menjadi adressat normanya adalah Akuntan Publik itu sendiri dan bukan setiap orang yang memberikan pernyataan tidak benar atau memberikan dokumen palsu atau dipalsukan ataupun setiap orang yang menipu atau bertindak sebagai Akuntan Publik.

Berdasarkan alasan-alasan tersebut saya berpendapat bahwa Pasal 55, Pasal 56, dan juga Pasal 57 Undang-Undang Akuntan Publik adalah merupakan pengurangan terhadap hak asasi Akuntan Publik sebagai suatu organisasi profesi dan bertentangan dengan Undang-Undang Dasar 1945, sehingga Pasal 55, Pasal 56, dan Pasal 57 seharusnya dinyatakan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat dan permohonan Pemohon "dikabulkan" untuk seluruhnya.