



**PUTUSAN**  
**Nomor 84/PUU-IX/2011**

**DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA**  
**MAHKAMAH KONSTITUSI REPUBLIK INDONESIA,**

**[1.1]** Yang mengadili perkara konstitusi pada tingkat pertama dan terakhir, menjatuhkan putusan dalam perkara permohonan Pengujian Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang diajukan oleh:

**[1.2]** 1. Nama : **Dr. M. Achsin, SE., SH., MM., M.Ec.Dev., Ak., CPA.**  
Profesi : Akuntan Publik  
Alamat : Jalan Sunan Ampel I Nomor 16, RT/RW 009/002, Dinoyo, Lowokwaru, Malang, Jawa Timur

Sebagai ----- **Pemohon I;**

2. Nama : **Drs. Anton Silalahi, Ak., CPA.**  
Profesi : Akuntan Publik  
Alamat : Jalan Kayu Manis III Baru Nomor 30, RT 015 RW 002, Matraman, Jakarta Timur

Sebagai----- **Pemohon II;**

3. Nama : **Drs. Yanuar Mulyana, Ak., CPA.**  
Profesi : Akuntan Publik  
Alamat : Jalan Patra Kumala Nomor 34, RT/RW 002/001, Pal Merah, Jakarta Pusat

Sebagai----- **Pemohon III;**

4. Nama : **Andy Eldes, Ak., CPA.**  
Profesi : Akuntan Publik

Alamat : Jalan Cipinang Muara I Nomor 7, RT/RW  
011/003, Pondok Bambu, Duren Sawit, Jakarta  
Timur

Sebagai-----**Pemohon IV;**

5. Nama : **Rahmat Zuhdi, SE., Ak., MSA.**  
Profesi : Senior Auditor KAP KBAA  
Alamat : Jalan Joyogrand Blok 6 Nomor 77, Merjosari,  
Lowokwaru, Malang

Sebagai-----**Pemohon V;**

6. Nama : **H. Zainudin, SE.**  
Profesi : Pegawai KAP KBAA  
Alamat : Jalan Danau Belayan C5 B3, Sawojajar,  
Malang

Sebagai-----**Pemohon VI;**

Dalam hal ini berdasarkan Surat Kuasa khusus tertanggal 5 November 2011 dan 29 Desember 2011 memberi kuasa kepada **Aan Eko Widiarto, S.H., M.H. dan Faizin Sulistio, S.H., LL.M.**, Konsultan Hukum dari Fakultas Hukum Universitas Brawijaya yang beralamat di Jalan MT. Haryono Nomor 169, Malang, Jawa Timur; baik bersama-sama atau sendiri-sendiri bertindak untuk dan atas nama pemberi kuasa;

Selanjutnya disebut sebagai ----- **para Pemohon;**

- [1.3]** Membaca permohonan para Pemohon;  
Mendengar keterangan para Pemohon;  
Mendengar dan membaca keterangan tertulis Pemerintah;  
Mendengar dan membaca keterangan tertulis Dewan Perwakilan Rakyat;  
Mendengar dan membaca keterangan tertulis Pihak Terkait, Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI);  
Memeriksa bukti-bukti para Pemohon;  
Mendengar keterangan ahli dan saksi para Pemohon, ahli Pemerintah, dan ahli Pihak Terkait;

Membaca kesimpulan tertulis para Pemohon, Pemerintah, dan Pihak Terkait;

## **2. DUDUK PERKARA**

**[2.1]** Menimbang bahwa para Pemohon telah mengajukan permohonan dengan surat permohonan bertanggal 16 November 2011, yang diterima Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut Kepaniteraan Mahkamah) pada tanggal 16 November 2011 berdasarkan Akta Penerimaan Berkas Permohonan Nomor 419/PAN.MK/2011 dan telah dicatat dalam Buku Registrasi Perkara Konstitusi dengan Nomor 84/PUU-IX/2011 pada tanggal 29 November 2011, yang telah diperbaiki dan diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 30 Desember 2011, menguraikan hal-hal yang pada pokoknya sebagai berikut:

### **I. PENDAHULUAN**

Permohonanan Uji Materi ini kami susun dengan urutan sebagai berikut: I. Pendahuluan, II. Kewenangan Mahkamah Konstitusi, III. Kedudukan Hukum (*legal standing*) para Pemohon, IV. Alasan-Alasan yang Menjadi Dasar Permohonan (*posita*), V. Permohonan (*petitum*), dan VI. Penutup. Pada bagian lampiran, kami sampaikan juga: daftar ahli, bukti-bukti, dan saksi-saksi.

Pada bagian pendahuluan ini, kami sampaikan terlebih dahulu mengenai Profesi Akuntan Publik. Deskripsi ini merupakan dukungan bagi uraian mengenai adanya kerugian konstitusional yang akan kami jelaskan pada bagian alasan permohonan (*posita*).

Pengguna jasa Akuntan Publik (AP) adalah para pihak yang ingin membuat keputusan ekonomi yang efektif dan efisien, dengan menggunakan laporan keuangan sebagai salah satu bahan pembuatan keputusan. Mereka ingin mengetahui apakah laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan (*auditee*) telah sesuai dengan standar penyajiannya. Sebetulnya, manajemen perusahaan bukan tidak ahli, sebab pemilik perusahaan tentu memilih manajemen yang memiliki keahlian menyajikan laporan keuangan. Juga banyak manajemen yang jujur. Namun, karena posisinya, laporan keuangan yang dibuatnya harus diaudit oleh pihak yang dianggap independen, yakni AP. Oleh karena itu, pemilik perusahaan dan *stakeholders* lainnya, lebih membutuhkan sikap independen AP dari pada keahlian AP. Karena itu,

**lingkungan** profesi AP adalah masyarakat dan regulator yang membutuhkan dan menghargai keahlian dan independensi AP. Profesi AP tidak akan bisa bertumbuh baik jika habitatnya tidak membutuhkan keahlian dan independensi AP.

Jadi **fungsi AP** adalah memberikan pernyataan yang independen mengenai kesesuaian laporan keuangan yang dibuat manajemen (*auditee*) dengan standar penyajian laporan keuangan. Pernyataan independen inilah **yang dicari para pihak dari AP**, untuk menambah keyakinan mereka mengenai kesesuaian laporan keuangan dengan standar penyajiannya. Secara *agregat*, hasil pekerjaan AP ini mendukung perekonomian nasional yang efisien dan bersih serta transparan, yang tentu melindungi kepentingan publik serta meningkatkan citra pemerintah di mata rakyat dan citra negara di mata dunia. Inilah **guna hasil kerja AP**. Jadi dalam istilah dagang, pernyataan independen inilah **yang dijual AP** kepada kliennya. Oleh karena itu, **ukuran mutu hasil kerja AP** adalah independensinya dalam menerapkan keahliannya dalam melihat dan menyatakan kesesuaian laporan keuangan dengan standar penyajiannya.

Oleh karena itu pula, **kualifikasi utama AP** adalah keahliannya dan (terutama) independensinya. Keahlian diperoleh melalui pendidikan formal secara teratur dan melalui pelatihan dan pengalaman. Sikap independen diperkuat melalui internalisasi kode etik melalui pendidikan dan pelatihan serta pengalaman berpraktik sebagai AP (*Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), PSA 01, SA Seksi 150 paragraf 02*).

Keahlian AP hanyalah sebagai auditor independen. Misalnya, bila menghadapi yang berkaitan dengan hukum, AP akan menggantungkan diri pada nasihat dari penasihat hukum dalam semua hal yang berkaitan dengan hukum” (*SPAP, SA Seksi 110 – 04 – PSA, Paragraf 04*).

Syarat dan ciri profesi meliputi:

*memiliki pengetahuan yang diperoleh melalui pendidikan yang teratur dan resmi, memiliki kewenangan dalam keahliannya, jasanya dibutuhkan masyarakat dan hanya dapat diberikan yang memiliki kualifikasi tersebut (hak eksklusif), memiliki organisasi yang mendapat pengakuan masyarakat atau pemerintah dengan perangkat kode etik untuk mengatur anggotanya serta memiliki budaya organisasi dan memiliki ciri lebih mengutamakan pelayanan dengan memberikan jasa yang bermutu dengan balas jasa yang setimpal, yang membedakannya dengan perusahaan yakni mengejar keuntungan sebesar-besarnya*

(Cary (1970) dan Loeb (1978) dalam Moenaf H. Regar, *Mengenal Profesi Akuntan Publik*; 2007).

**Hasil kerja AP** adalah **pernyataan pendapat** (opini) berdasarkan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*), **mengenai kewajaran laporan keuangan** berdasarkan kesesuaian laporan keuangan dengan standar penyajiannya; jadi bukan tentang kebenaran laporan keuangan (*SPAP, SA Seksi 110 – 02 – PSA Paragraf 02*).

Pekerjaan audit dimulai dengan proses persetujuan AP untuk melaksanakan audit atas permintaan tertulis oleh klien (tahap *engagement*). Untuk memutuskan menerima atau menolak permintaan klien, AP harus melakukan prosedur tertentu, termasuk menjelaskan kepada (calon) klien mengenai keterbatasan audit yang dilakukan AP dan audit dilakukan berdasarkan pengujian (menggunakan sampel).

Bila AP menerima perikatan audit, kesepakatan mengenai berbagai syarat dan ketentuan, terutama mengenai lingkup audit, standar audit yang digunakan, hasil audit, tanggung jawab AP (opini yang dibuatnya). *Engagement letter* (perikatan audit) juga memuat hal tentang keterbatasan audit termasuk pernyataan bahwa audit adalah berdasarkan pengujian (menggunakan sampel).

Jadi, proses penyajian dan **penerbitan laporan keuangan** adalah pekerjaan dan tanggung jawab manajemen. AP melakukan audit setelah menerima laporan keuangan dan ditanda-tangani oleh manajemen. Dalam praktik, AP dapat memulai melaksanakan audit atas bagian-bagian dari laporan keuangan, namun pekerjaan audit secara keseluruhan harus didasarkan atas laporan keuangan yang telah dibuat/disiapkan oleh manajemen.

Jadi tegasnya, laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen, sedangkan tanggung jawab AP adalah opininya (*SA Seksi 110 – 03 – PSA, Paragraf 03*). Jadi tidak ada sedikit pun tanggung jawab AP atas laporan keuangan. Sebagian masyarakat menganggap seolah-olah AP yang menyajikan laporan keuangan, sehingga seolah-olah AP yang bertanggung jawab atas laporan keuangan. Pemilik perusahaan bertanggung jawab memilih manajemen yang memiliki integritas agar laporan keuangan yang disajikannya sesuai dengan standar penyajian laporan keuangan. **Ringkasnya, audit bukan suatu instrumen pengalihan tanggung jawab atas laporan keuangan dari manajemen kepada AP.**

Pengguna jasa (pemakai informasi laporan keuangan) juga mempunyai tanggung jawab sendiri, yakni menyadari dan memahami keterbatasan pekerjaan audit. Karena dalam pembuatan keputusan laporan keuangan bukanlah satu-satunya bahan, maka pengguna jasa tidak boleh mempersalahkan pembuat laporan keuangan, apalagi mempersalahkan AP. **Tanggung jawab pengguna jasa** ini tidak dapat dialihkan atau dibebankan kepada AP.

Jadi **format hasil kerja** pekerjaan audit, hanyalah **berupa surat**, yang umumnya dalam satu atau dua lembar saja yang diberi judul "**Laporan Auditor Independen**" (LAI). Memang dalam praktik LAI ini dilampiri dengan laporan keuangan yang dibuat manajemen. Laporan keuangan terdiri dari banyak bagian sehingga terdiri dari lembaran yang lebih banyak dari LAI. Laporan keuangan ini dan LAI dijilid menggunakan *cover* yang memuat identitas KAP dan LAI di tempatkan di bagian depan. Akibatnya ada anggapan laporan keuangan seolah-olah adalah buatan AP.

Hasil kerja AP ditujukan kepada Pemegang Saham, Komisaris dan Direksi entitas. Artinya **alamat hasil kerja AP adalah terbatas**. Karena itu, apabila perusahaan ingin menerbitkan laporan keuangan yang dikaitkan dengan auditor independen untuk tujuan tertentu atau menyertakannya dalam suatu dokumen tertentu, harus mendapat persetujuan AP. Uraian di atas menunjukkan bahwa terdapat **limitation pada hasil kerja AP**.

Rancangan proses audit mencakup kemungkinan salah saji yang material dalam laporan keuangan, sifat dan luas prosedur yang akan diterapkan dan waktu yang diperlukan untuk menerapkan prosedur audit. Rancangan proses audit ini sangat tergantung pada *judgment* AP. Hal ini juga direkam dalam kertas kerja AP yang dapat berupa: **pita magnetik, film, atau media yang lain**" (PSA 15, SPAP, SA Seksi 339 Paragraf 3).

Kertas kerja ini adalah milik AP. **Jadi status kertas kerja AP adalah privat**. Pihak manapun tidak berhak mengetahui apapun yang terdapat di dalam kertas kerja itu, kecuali asisten AP dan perintah pengadilan.

Kegiatan yang dilakukan AP dalam audit mencakup (1) *engagement*, (2) pembuatan rancangan audit ([a] memahami lebih lengkap usaha klien yang laporan keuangannya akan diaudit, [b] evaluasi pengendalian intern, [c] reuiu analitis untuk mengidentifikasi kemungkinan salah saji meterial, bagian laporan keuangan atau transaksi/even yang mempengaruhi laporan keuangan

(termasuk sampel dan metode samplingnya), materialitas, bukti yang akan digunakan, prosedur yang akan diterapkan, dan sebagainya), (3) penerapan prosedur termasuk penyesuaian bagian dari rancangan proses audit agar audit efektif dan efisien sekaligus perekaman pelaksanaan penerapan proses audit, (4), pembuatan draft laporan untuk pembahasan bersama *auditee*, (5) pembahasan draft laporan audit dengan *auditee*, (6) penerbitan laporan audit. Seluruh rangkaian ini menggunakan pertimbangan profesional. Lihat bagan berikut:



**Materialitas** adalah suatu jumlah tertentu yang bila dilampaui, suatu bagian dari laporan keuangan dianggap berdampak terhadap kewajaran bagian tersebut atau keseluruhan laporan keuangan. Tidak ada suatu acuan yang sangat baku bagi AP untuk menentukan materialitas ini. (PSA 25, SPAP, SA Seksi 312, Paragraf 10.)

Dalam melaksanakan audit, AP tidak melakukan penelitian keabsahan dokumen, penelitian tanda tangan dan sebagainya. Jadi ada banyak **yang tidak dilakukan AP** dalam audit. Uraian di atas menunjukkan bahwa banyak hal yang tidak diketahui oleh AP, antara lain (1) yang bukan termasuk sampel audit, (2) keabsahan dokumen dan lainnya. Inilah **limitation proses kerja AP**.

**Perangkat kerja AP** terdiri dari Kode Etik, SPAP dan Pedoman Teknis. SPAP memuat standar auditing, standar pemberian jasa lainnya dan Standar Pengendalian Mutu (SPM). SPAP berisi banyak hal tentang penerapan pertimbangan profesional dalam perancangan, pelaksanaan dan pelaporan pekerjaan audit (*SPAP, SA Seksi 110 – 04 – PSA, Paragraf 05*). Standar auditing ini bersumber dari standar auditing yang berlaku secara internasional.

AP memberikan jasa kepada klien melalui Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berbentuk perseorangan atau persekutuan perdata (perikatan audit dibuat antara KAP dengan klien). Sebagaimana izin praktik AP, KAP mendapat izin usaha dari Kementerian Keuangan.

**AP berhimpun dalam asosiasi profesi** yakni Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) untuk menyediakan standar profesi, kode etik, reviu mutu, pengenaan sanksi serta menyelenggarakan pendidikan, pelatihan dan sertifikasi, berdasarkan Anggaran Dasar. Oleh karena itu, Anggaran Dasar juga bagian dari perangkat AP.

Sesuai dengan karakteristik AP dan fungsi asosiasi profesi tersebut, semestinya asosiasi profesi AP merupakan **self regulatory organization (SRO)**. Alternatifnya adalah **badan pengatur independen** seperti di negara-negara G-20. Argentina memang diatur oleh Kementerian Keuangan, namun menggunakan mekanisme SRO. Beberapa negara ASEAN (Singapura, Philipina dan Malaysia) juga menggunakan model badan independen. Profesi lain yang mirip namun sebetulnya tidak mensyaratkan independensi secara spesifik seperti profesi AP, yang menggunakan model badan pengatur independen adalah profesi kedokteran.

Sebagaimana telah diuraikan di atas, pengguna jasa AP utama adalah para pemilik perusahaan, komisaris dan direksi perusahaan, termasuk BUMN di lingkungan kementerian BUMN yang komisarisnya dari kementerian terkait. Karena itu, **adakalanya pejabat pemerintah menjadi auditee**. Selain itu, ada pula kalanya, AP/KAP melakukan audit untuk dan atas nama Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang mengaudit kementerian termasuk kementerian keuangan sebagai *auditee*.

Oleh karena itu UU semestinya cukup memberi dukungan bagi profesi AP dengan mengamankan agar standar profesi, kode etik profesi, AD dan ART asosiasi berfungsi membangun profesi AP dengan pendekatan yang baik.

Jadi sepanjang perangkat AP/asosiasi profesi AP telah memadai dan ditaati, pemerintah tidak perlu harus mengambil alih pengaturan profesi AP dari asosiasi profesi AP. UU Akuntan Publik semestinya cukup memberikan dukungan kepada asosiasi profesi untuk memberdayakan AP dan memberikan sanksi sebagai upaya terakhir dari pemberdayaan. Sebagai catatan, hal ini telah diusulkan oleh IAPI kepada pemerintah dan DPR, namun tidak mendapat tanggapan positif.

Selain itu, **ada juga kalanya AP diminta oleh yang berwenang untuk melaksanakan audit** (misalnya oleh kepolisian, pengadilan), yang umumnya bukan lagi audit umum, tetapi sudah merupakan audit khusus. Perlu dicatat bahwa **yang diuraikan di atas masih hanya terkait dengan jasa audit**. Untuk jasa reviu dan jasa asuransi lainnya, memiliki perbedaan-perbedaan yang beragam dengan jasa audit. Catatan ini penting, untuk mengetahui kompleksitas pekerjaan dalam pemberian jasa Akuntan Publik.

Berdasarkan uraian di atas, hal-hal yang memungkinkan profesi AP berfungsi baik sebagaimana mestinya, antara lain:

**Selain, adanya persyaratan yang memadai menjadi AP, standar Yang Baik, Pendidikan Profesi Yang Baik, Peer Review yang memadai,** diperlukan tiga hal mendasar berikut ini:

1. **Kondisi dan pendekatan yang tepat.** Agar profesi AP berjalan baik, harus terdapat kondisi di mana tidak ada gangguan terhadap independensi AP. Artinya, habitat profesi AP haruslah yang membutuhkan independensi dan keahlian AP. Karena itu pendekatan dalam pembangunan dan pengembangan profesi AP haruslah yang membuat kondisi yang kondusif serta mengutamakan pemberdayaan dan fasilitasi dibanding pendekatan menghukum. Sanksi terutama sanksi (tidak memidana profesi) haruslah merupakan instrumen terakhir jika tidak ada instrumen lain atau upaya lain tidak efektif. Ini selaras dengan pendapat ahli hukum pidana, sebagaimana dikatakan *Dr. Rudi Satriyo* bahwa hukum pidana dapat digunakan sebagai sarana yang terakhir dan jangan menggunakan aturan pidana jika masalah tersebut bisa diselesaikan dengan aturan-aturan lainnya karena sifat yang khas dari hukum pidana adalah pelanggaran hak asasi manusia (menyakitkan, tidak mengenakkan, dan sebagainya). Mengedepankan atau hanya mengandalkan menghukum merupakan pendekatan tidak beralur dan

merupakan pendekatan tangan besi yang akan menggoyang independensi AP.

2. **Pemeriksaan Ahli.** Sesuai dengan karakteristiknya, sebelum pengenaan sanksi profesional harus dilakukan pemeriksaan oleh ahli dalam standar profesi dan kode etik dan dalam penerapannya. Oleh karena itu, pihak yang tepat untuk melakukan pemeriksaan terhadap AP adalah yang ahli tentang standar profesi AP (termasuk ahli tentang kertas kerja) dan berpengalaman dalam hal itu. Karena itu pula yang paling tepat melakukan pemeriksaan adalah profesi AP sendiri. Jika para pihak menginginkan agar pihak lain juga mengetahui pemeriksaan itu apabila dikhawatirkan profesi melindungi anggotanya yang melanggar standar profesi dan kode etik profesi, semestinya dilakukan oleh suatu badan independen, seperti konsil yang di dalamnya terdapat berbagai pihak yang berkepentingan (misalnya, kementerian keuangan, asosiasi pengguna jasa [KADIN], dan sebagainya).
3. **Mekanisme Banding.** Sesuai dengan karakteristik profesi AP hal ini harus ada agar AP tidak berada pada posisi subordinatif sehingga independensi AP tidak terganggu.

Jika salah satu dari hal yang disebut di atas tidak ada, akan terdapat gangguan terhadap independensi dan keahlian profesi AP. Keberadaan Undang-Undang yang mengatur Akuntan Publik sangat penting dan urgen. Dengan kata lain UU Akuntan Publik merupakan kebutuhan yang tidak dapat ditunda dalam situasi pembangunan nasional saat ini yang memerlukan perekonomian nasional yang sehat dan efisien serta memenuhi prinsip pengelolaan yang transparan dan akuntabel untuk mewujudkan masyarakat adil dan makmur sesuai dengan Pancasila dan UUD 1945.

Dengan demikian bagi Kami, para Pemohon, diundangkannya UU Akuntan Publik merupakan suatu kehormatan yang luar biasa sehingga Kami merasa ditempatkan sebagai warga negara terhormat di negeri ini. Keberadaan UU Akuntan Publik ini akan menegaskan keberadaan dan peranan Akuntan Publik yang semakin dibutuhkan masyarakat, serta kepastian dan perlindungan hukum baik bagi masyarakat maupun akuntan publik.

Karena itu, pendekatan pembangunan dan pengembangan profesi semestinya mengutamakan pemberdayaan dan fasilitasi, bukan pendekatan menghukum. Semestinya bukan sanksi pidana kepada Akuntan Publik yang perlu

menjadi materi muatan UU Akuntan Publik, tetapi terwujudnya badan pengatur independen dan aspek-aspek pemberdayaan profesi Akuntan Publik lainnya. Sanksi pidana pada Pasal 55 dan 56 justru merugikan profesi Akuntan Publik, sebab sebagai profesi yang sangat sensitif terhadap kepercayaan publik, jangankan sanksi pencabutan izin atau pembekuan izin, pemberitaan negatif tentang Akuntan Publik saja yang belum tentu benar pun akan meruntuhkan nasib Akuntan Publik yang bersangkutan.

## **II. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI**

1. Bahwa berdasarkan Pasal 24C ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang selanjutnya disebut UUD 1945, Mahkamah Konstitusi, yang selanjutnya disebut Mahkamah, mempunyai kewenangan konstitusional antara lain untuk menguji Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar. Kewenangan konstitusional tersebut kemudian dituangkan lagi dalam Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (LNRI Tahun 2003 Nomor 98, TLNRI Nomor 4316) sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2011 tentang Perubahan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (LNRI Tahun 2011 Nomor 70, TLNRI Nomor 5266) selanjutnya disebut UUMK.
2. Bahwa Para Pemohon mengajukan permohonan pengujian Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik (LNRI Tahun 2011 Nomor 51, TLNRI Nomor 5215), selanjutnya disebut UU Akuntan Publik khususnya Pasal 55 dan 56 Undang-Undang *a quo* terhadap UUD 1945.
3. Bahwa dengan demikian, Mahkamah mempunyai kewenangan untuk memeriksa, mengadili, dan memutus permohonan para Pemohon.

## **III. KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PARA PEMOHON**

1. Bahwa Pasal 51 ayat (1) UUMK beserta penjelasannya telah menentukan mengenai siapa-siapa yang dapat mengajukan permohonan pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945, yaitu pihak yang menanggung hak

dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya suatu Undang-Undang yang meliputi:

- a. perorangan warga negara Indonesia (termasuk kelompok orang yang mempunyai kepentingan sama);
  - b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam Undang-Undang;
  - c. badan hukum publik atau privat; atau
  - d. lembaga negara.
2. Bahwa Mahkamah sejak Putusan Nomor 006/PUU-III/2005 tanggal 31 Mei 2005 dan Putusan Nomor 11/PUU-V/2007 tanggal 20 September 2007 berpendirian bahwa kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana dimaksud Pasal 51 (1) UUMK harus memenuhi 5 (lima) syarat, yaitu:
- a. adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;
  - b. hak dan/atau kewenangan konstitusional tersebut oleh pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;
  - c. kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional tersebut harus harus bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
  - d. adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian dimaksud dan berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;
  - e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.
3. Bahwa para Pemohon dalam hal ini bertindak selaku pemohon perorangan warga negara Indonesia dengan rincian sebagai berikut:
- a. Pemohon I adalah akuntan publik yang berkantor di Kantor Akuntan Publik Ruko Soekarno – Hatta, Jalan Soekarno-Hatta B- 3 Kavling 3/B, Malang, 65141, Jawa Timur;

- b. Pemohon II adalah akuntan publik yang berkantor di Kantor Akuntan Publik Gedung Cik's, Jalan Raya Cikini Raya Nomor 84-86, Jakarta Pusat, 10330;
  - c. Pemohon III adalah akuntan publik yang berkantor di Kantor Akuntan Publik, Jalan Tangkas Baru Nomor 1, Gatot Subroto, Jakarta Selatan, 12930;
  - d. Pemohon IV adalah akuntan publik yang berkantor di Kantor Akuntan Publik, Jalan Prof. Dr. Soepomo Nomor 178 A Blok C 29 Jakarta Selatan 12870;
  - e. Pemohon V adalah pegawai pada Kantor Akuntan Publik yang berkantor di Kantor Akuntan Publik Ruko Soekarno – Hatta, Jalan Soekarno-Hatta B-3 Kavling 3/B, Malang, 65141, Jawa Timur;
  - f. Pemohon VI adalah pegawai pada Kantor Akuntan Publik yang berkantor di Kantor Akuntan Publik Ruko Soekarno – Hatta, Jalan Soekarno-Hatta B- 3 Kavling 3/B, Malang, 65141, Jawa Timur;
4. Bahwa para Pemohon mempunyai hak konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945 dan menurut anggapan Para Pemohon dirugikan oleh berlakunya Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik, sebagai berikut:
- a. Hak konstitusional para Pemohon yang diberikan Pasal 28C ayat (1) dan Ayat (2) UUD 1945 yang berbunyi:
    - (1) "Setiap orang berhak mengembangkan diri melalui pemenuhan kebutuhan dasarnya, berhak mendapat pendidikan dan memperoleh manfaat dari ilmu pengetahuan dan teknologi, seni dan budaya, demi meningkatkan kualitas hidupnya dan demi kesejahteraan umat manusia".
    - (2) "Setiap orang berhak untuk memajukan dirinya dalam memperjuangkan haknya secara kolektif untuk membangun masyarakat, bangsa dan negaranya".

dirugikan oleh berlakunya Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik, karena Pasal *a quo* telah menimbulkan pembatasan untuk memperoleh manfaat dari ilmu pengetahuan di bidang akuntansi dan auditing serta keuangan demi meningkatkan kualitas hidup dan demi kesejahteraan umat manusia dengan ikut serta mewujudkan perekonomian nasional yang sehat dan efisiensi serta meningkatkan transparansi dan mutu informasi akibat ketentuan pidana dalam Pasal *a quo* sangat represif dan

tidak menghargai independensi profesi akuntan yang seharusnya mengedepankan prinsip *self regulatory system*.

- b. Hak konstitusional Para Pemohon yang diberikan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang berbunyi:

”Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum”.

dirugikan oleh berlakunya Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik, karena Pasal *a quo* telah menciptakan ketidakpastian hukum terhadap Para Pemohon.

- c. Hak konstitusional para Pemohon yang diberikan Pasal 28G ayat (1) UUD 1945 yang berbunyi:

”Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang dibawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi”.

dirugikan oleh berlakunya Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik, karena Pasal *a quo* telah menciptakan rasa tidak aman atau ketakutan yang amat sangat sehingga para Pemohon tidak merasa tidak bebas menjalankan profesinya untuk berbuat atau tidak berbuat.

- d. Hak konstitusional para Pemohon yang diberikan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 yang berbunyi:

“Setiap orang berhak bebas atas perlakuan yang bersifat diskriminatif atas dasar apa pun dan berhak mendapatkan perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif itu”.

dirugikan oleh berlakunya Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik, karena Pasal *a quo* sangat diskriminatif dengan memperlakukan profesi para Pemohon sebagai akuntan publik tidak setara dan cenderung merugikan akibat pengaturan yang berbeda dengan prinsip pengaturan profesi lainnya.

5. Bahwa Pemohon I sampai dengan IV sebagai warga negara Indonesia yang menyandang profesi terhormat (*nobile officium*) akuntan publik, secara konstitusional telah dirugikan pemenuhan kewajibannya untuk menjunjung tinggi dan menaati hukum yang dipositifkan di dalam Undang-Undang

*a quo*. Oleh karena menurut Pemohon Undang-Undang *a quo* secara langsung telah ikut menciptakan ketidakpastian hukum (anomali hukum), yang disebabkan oleh beberapa materi muatannya sungguh-sungguh cacat hukum dan bertentangan secara diametral dengan profesi akuntan publik. Tegasnya Undang-Undang *a quo* secara objektif telah memasung hak-hak konstitusional para Pemohon sebagai warga negara untuk memperoleh kepastian hukum dan terbebas dari rasa cemas dan ketakutan di dalam menjalankan profesi akuntan publik. Bahwa bentuk kerugian konstitusional yang secara objektif dialami Pemohon I sampai dengan IV adalah tereduksinya atau terbatasnya ruang gerak profesi akuntan publik Pemohon untuk melakukan pelayanan jasa asuransi bagi masyarakat akibat munculnya perasaan cemas dan ketidaktenangan di dalam menjalankan profesinya, tidak adanya kepastian hukum dan pengaturan yang diskriminatif dibanding profesi lainnya akibat diberlakukannya Pasal 55 Undang-Undang *a quo*.

6. Bahwa bentuk kerugian konstitusional yang dialami Pemohon V dan Pemohon VI adalah tereduksinya atau terbatasnya ruang gerak Pemohon dalam mendukung profesi Akuntan Publik untuk melakukan pelayanan jasa asuransi bagi masyarakat akibat munculnya perasaan cemas dan ketidaktenangan di dalam menjalankan pekerjaannya terutama sejak diberlakukannya Undang-Undang *a quo*. Peran Pemohon V dan Pemohon VI pada prinsipnya adalah pendukung pekerjaan Akuntan Publik sehingga keputusan akhir (*final decision*) atas suatu hasil pekerjaan berada pada Akuntan Publik. Dengan demikian apabila ancaman hukuman pidana yang “membabi buta” diterapkan pada Akuntan Publik dan akhirnya juga secara “membabi buta” diterapkan sama terhadap Pemohon V dan Pemohon VI maka ketentuan yang demikian ini juga tidak wajar atau “naif”;
7. Bahwa kerugian hak konstitusional para Pemohon di atas bersifat spesifik dan potensial yang berdasarkan penalaran yang wajar dipastikan akan terjadi, serta mempunyai hubungan kausal dengan berlakunya Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik dan diyakini bahwa apabila permohonan dikabulkan, kerugian hak konstitusional para Pemohon tidak akan atau tidak lagi terjadi;

8. Bahwa dengan demikian, para Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan pengujian materiil atas Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik terhadap UUD 1945, karena telah memenuhi ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK beserta Penjelasannya dan 5 (lima) syarat kerugian hak konstitusional sebagaimana pendapat Mahkamah selama ini yang telah menjadi yurisprudensi dan Pasal 3 PMK Nomor 06/PMK/2005;

#### IV. ALASAN-ALASAN YANG MENJADI DASAR PERMOHONAN (*POSITA*)

1. Bahwa menurut para Pemohon, Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik bertentangan dengan beberapa Pasal UUD 1945 sebagai berikut:

**a. 1. Pasal 55 huruf a UU Akuntan Publik**, yang berbunyi:

*“Akuntan Publik yang:*

- a. melakukan manipulasi, membantu melakukan manipulasi, dan/atau memalsukan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 30 ayat (1) huruf j; dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).”*

bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, karena menimbulkan ketidakpastian hukum. Hal tersebut didasarkan pada alasan-alasan sebagaimana diterangkan berikut ini.

**Pertama**, Pasal 55 huruf a Undang-Undang *a quo* memuat kata “manipulasi” yang maknanya kabur (*obscur*) karena perbuatan manipulasi tidak dikenal dalam rumusan dasar KUHP sebagai ketentuan pokok dalam hukum pidana. Perbuatan pidana terkait surat yang diatur dalam KUHP adalah pemalsuan surat. Namun demikian ternyata dalam Pasal 55 huruf a Undang-Undang *a quo* pemalsuan surat pun digunakan secara bersama-sama dalam satu frasa dengan manipulasi yang artinya kedua istilah tersebut seharusnya mempunyai makna yang berbeda. Pengertian manipulasi dapat ditemukan dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia yang bermakna (1) tindakan untuk mengerjakan sesuatu dengan tangan; (2) perbuatan curang (dengan cara mencari kelemahan peraturan dan sebagainya). Di dalam kamus Sosiologi Antropologi, manipulasi dimaknai sebagai upaya kelompok atau perseorangan untuk mempengaruhi perilaku, sikap, dan pendapat orang

lain tanpa orang itu menyadarinya (M. Dahlan Yacub Al Barry, Indah Surabaya, 2001, hal. 197).

Di dalam praktik profesi akuntan publik, manipulasi dalam audit justru dimaknai sebagai hal yang positif. Dalam audit digunakan istilah “*data manipulating*” atau “*data manipulation*” yang bermakna seorang investigator atau auditor menganalisis data yang tersimpan dalam bermacam-macam media penyimpanan data untuk menemukan sesuatu yang dicarinya (Theodorus M. Tuanakotta, Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif, Penerbit Salemba Empat, 2010, Jakarta, hal. 484).

Dengan demikian istilah “manipulasi” telah nyata-nyata menimbulkan ambiguitas maupun multitafsir ketika dihadapkan kepada suatu perbuatan yang disangkakan manipulasi. Ketidakjelasan makna kata manipulasi ini mengakibatkan ketidakpastian hukum yang bertentangan dengan jaminan hak atas kepastian hukum yang adil sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

**Kedua**, kriminalisasi seharusnya mempertimbangkan secara mendalam mengenai perbuatan apa yang sepatutnya dipidana; syarat apa yang seharusnya dipenuhi untuk mempersalahkan/mempertanggung jawabkan seseorang yang melakukan perbuatan itu; dan sanksi (pidana) apa yang sepatutnya dikenakan kepada orang itu. Kriminalisasi dalam Pasal 55 huruf a UU *a quo* memperlihatkan ketidakjelian dalam menimbang dan mengukur antara perbuatan dengan pertanggung-jawaban pidana yang harus diemban. Hal ini terlihat dengan tidak dipertimbangkannya:

- 1) Peran masing-masing subjek hukum antara orang yang melakukan tindak pidana dengan orang yang hanya memberi bantuan. Pasal 55 huruf a UU *a quo* yang tidak membedakan ancaman hukuman bagi pelaku petindak (*pleger*) dengan yang melakukan pembantuan (*medeplichtigheid*) tidak harmonis dan berseberangan dengan ketentuan Pasal 55 dan Pasal 56 KUHP. Rumusan yang membantu disamakan dengan pelaku adalah bertentangan dengan ketentuan Pasal 56 KUHP yang seharusnya ancaman pidananya dikurangi sepertiga, namun jika disamakan dengan penyertaan tidak perlu

dirumuskan karena setiap perbuatan pidana yang dilakukan lebih dari seorang dengan kualifikasi sama pelaku sudah diatur dalam ketentuan Pasal 55 KUHP sebagai penyertaan. Sedangkan pihak yang menyuruh justru tidak diatur dalam Pasal 55 huruf a UU *a quo*. Dengan demikian Penormaan Pasal 55 huruf a UU *a quo* bertentangan dengan asas-asas hukum pidana yang selalu mempertimbangkan kesalahan faktual (*factual wrongdoer*) dari masing-masing petindak.

- 2) Keseimbangan perbuatan masing-masing petindak dengan akibat yang ditimbulkan. Dalam Pasal 55 huruf a UU *a quo* yang memosisikan orang yang melakukan dan membantu melakukan dengan ancaman pidana yang sama bertentangan dengan asas setiap orang hanya dipertanggungjawabkan terhadap apa yang telah dilakukan. Apalagi delik dalam Pasal 55 huruf a ini merupakan delik formil yang mengatur perbuatan-perbuatan yang dilarang, bukan delik materiil yang melarang akibat dari perbuatan yang dilakukan.
- 3) Tidak dipertimbangkan unsur kesalahan (*mens rea*) dari diri petindak sebagai unsur yang menjadi alas seorang akuntan publik dapat dipertanggungjawabkan dalam hukum pidana menyebabkan kerancuan konsep dalam hukum pidana di Indonesia yang membedakan antara perbuatan (*actus reus*) dengan orang yang dipertanggungjawabkan.

**Ketiga**, terkait dengan ancaman pidana paling lama 5 tahun dan denda paling banyak Rp.300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah), ancaman pidana tersebut seharusnya menjaga kesetaraan antara perlindungan masyarakat, kejujuran, keadilan prosedural, dan substantif. Dengan ancaman pidana yang tinggi maka tidak ada kesetaraan antara perlindungan masyarakat, kejujuran, keadilan prosedural, dan substantif. Akuntan publik akan dalam posisi sub ordinat dan minor akibat kurang adanya perlindungan bagi pelaksanaan profesinya mengingat ancaman hukum yang tinggi. Jika pun benar maksud perumusan Pasal 55 huruf a UU Akuntan Publik adalah untuk melindungi kepentingan masyarakat dari kemungkinan pemalsuan atau penipuan yang dilakukan oleh Akuntan, kepentingan masyarakat tersebut telah cukup terlindungi oleh ketentuan

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (delik pemalsuan atau pun penipuan), sehingga oleh karenanya ketentuan Pasal 55 huruf a UU *a quo* adalah ketentuan yang **berlebihan bahkan fantastis**.

Dengan demikian Pasal 55 huruf a UU *a quo* menimbulkan ketidakpastian dalam hukum dan bertentangan dengan prinsip *lex certa* yang menjadi prinsip dasar dalam hukum pidana. Ini bermakna pelanggaran atau bertentangan dengan Pasal 28 huruf D ayat (1) “UUD 1945” khususnya anak kalimat “kepastian hukum yang adil”.

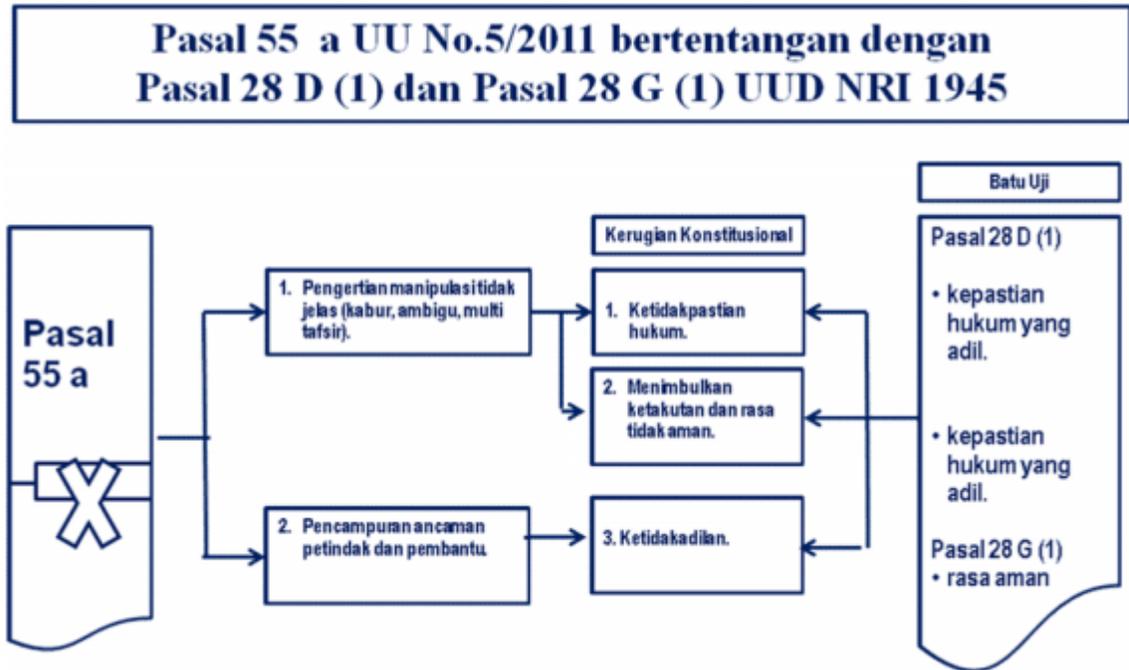
**a.2. Pasal 55 huruf a UU Akuntan Publik bertentangan dengan Pasal 28G ayat (1) UUD 1945**, karena Pasal *a quo* telah menciptakan rasa tidak aman atau ketakutan yang amat sangat sehingga para Pemohon merasa tidak bebas menjalankan profesinya untuk berbuat atau tidak berbuat.

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

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

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 untuk berbuat atau tidak berbuat sebagaimana dijamin dalam Pasal 28G ayat (1) UUD 1945 yang secara jelas dapat diuraikan argumentasi pada huruf a.1, dan huruf a.2 dalam gambar berikut:



**b. 1. Pasal 55 huruf b UU Akuntan Publik, yang berbunyi:**

*“Akuntan Publik yang:*

*b. dengan sengaja melakukan **manipulasi**, memalsukan, dan/atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan oleh pihak yang berwenang*

*dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah)”.*

bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, karena menimbulkan ketidakpastian hukum. Hal tersebut didasarkan pada alasan-alasan sebagaimana diterangkan berikut ini.

**Pertama**, frasa “manipulasi” maknanya tidak jelas dalam hukum pidana sehingga dapat menimbulkan ambiguitas maupun multitafsir ketika dihadapkan kepada suatu perbuatan yang disangkakan sebagaimana argumentasi pemohon terkait dengan Pasal 55 huruf a UU Akuntan Publik.

**Kedua**, frasa “menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja” menimbulkan multitafsir karena bentuk dan proses penyusunan kertas kerja sangat bervariasi karena standar pembentukannya (SPAP) hanya bersifat pokok-pokok saja dan penuh dengan *profesional judgment*. Selain itu kertas kerja untuk jasa audit, jasa review, dan jasa lainnya sebagai bentuk jasa akuntan publik berbeda-beda kedalaman penyusunannya. Kertas kerja untuk jasa audit harus disusun untuk memperoleh *reasonable assurance* (keyakinan memadai), kertas kerja untuk jasa review untuk memperoleh *limited assurance* (keyakinan yang lebih rendah dari *reasonable assurance*), dan kertas kerja untuk jasa lainnya disusun untuk memperoleh *very limited assurance* (keyakinan yang lebih rendah dari *limited assurance*). Dengan demikian menjadikan penyusunan kertas sebagai perbuatan yang dipidana sangat sulit diukur unsur perbuatannya.

**Ketiga**, frasa “sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan” maknanya kabur/*obscure*. Makna “tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya” tidak memiliki standar yang jelas dan pasti atau sangat subjektif (tergantung “selera” pemeriksa).

**Keempat**, frasa “pemeriksaan oleh pihak yang berwenang” maknanya tidak jelas karena dalam penjelasan disebutkan pihak yang berwenang antara lain adalah Menteri, kepolisian, kejaksaan, dan pengadilan. Mengingat kepolisian, kejaksaan, dan pengadilan tidak mempunyai kualifikasi dan kepentingan untuk memeriksa kualitas kertas kerja.

**b.2. Pasal 55 huruf b UU Akuntan Publik bertentangan dengan Pasal 28G ayat (1) UUD 1945**, karena Pasal *a quo* telah menciptakan rasa tidak aman atau ketakutan yang amat sangat sehingga para Pemohon merasa tidak bebas menjalankan profesinya untuk berbuat atau tidak berbuat. Hal tersebut didasarkan pada alasan-alasan sebagaimana diterangkan berikut ini.

**Pertama**, Pasal 55 huruf b UU *a quo* yang menyebutkan dengan sengaja melakukan manipulasi, memalsukan, dan/atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat

kertas kerja adalah **berlebihan** mengingat sifat kertas kerja itu sendiri yang bukan merupakan dokumen final. Dengan kata lain karakteristik produk pekerjaan Akuntan Publik adalah suatu opini atau pendapat akuntan publik terhadap suatu laporan keuangan atau informasi keuangan, opini merupakan sebuah bentuk keyakinan memadai (*reasonable assurance*) dan bukan merupakan suatu pernyataan kebenaran absolut atas laporan keuangan atau informasi keuangan. Dengan kata lain opini atau pendapat dari Akuntan Publik merupakan sebuah *professional judgement* bukan merupakan *legal binding* sehingga tidak sepatutnya dilakukan upaya kriminalisasi, apalagi kertas kerjanya.

Masalah kriminalisasi dan dekriminalisasi atas suatu perbuatan haruslah sesuai dengan politik kriminal yang dianut oleh bangsa Indonesia, yaitu apakah perbuatan tersebut bertentang dengan nilai-nilai fundamental yang berlaku dalam masyarakat dan oleh masyarakat dianggap patut atau tidak patut dihukum dalam rangka menyelenggarakan kesejahteraan masyarakat. Penilaian tercelanya suatu perbuatan sebagai unsur sifat melawan hukum haruslah dinilai dalam pandangan yang objektif, dalam artian apakah perbuatan yang dikriminalisasi dan dianggap melawan hukum tersebut juga merupakan perbuatan yang dicela oleh masyarakat, khususnya orang yang bergelut dalam bidang atau profesi akuntan publik? Ini bermakna ada *over* kriminalisasi terhadap beberapa perbuatan khususnya dalam Pasal 55 huruf b Undang-Undang *a quo*, karena kami beranggapan bahwa "... **data** atau **catatan pada kertas kerja** atau ... **kertas kerja**...", nyata-merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari profesi ini dan pelanggaran berupa menghilangkan atau tidak membuat bukanlah suatu sifat melawan hukum dalam hukum pidana (*wederrechtelijkheid*) melainkan pelanggaran administrasi atau sebanyak-banyaknya hanya perbuatan melawan hukum dalam hukum perdata (*onrechtmatigdaad*).

Jika dimaksudkan terkait dengan pemalsuan surat maka UU Akuntan Publik ini sebagai *lex specialis* justru lebih ringan dari aturan pokoknya, namun jika memang dimaksudkan sebagai sarana pembinaan maka justru aturan ini sangat terasa memberatkan bagi profesi akuntan publik sebagai profesi yang sangat menjunjung tinggi kehormatan etika

profesi, karena pelanggaran terhadap etika profesi adalah perbuatan yang sangat tercela secara etis walau tanpa sanksi hukum (pidana).

**Kedua**, pembentukan hukum yang mengatur profesi Akuntan Publik semestinya bersumber pada hukum kebiasaan yang berlaku dalam praktik profesi Akuntan Publik. Oleh karena itu, frasa dalam Pasal 55 huruf b, "... menghilangkan **data** atau **catatan pada kertas kerja** atau **tidak membuat kertas kerja...**", nyata-nyata merupakan perbuatan etik administratif yang melanggar Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Dengan demikian penyelesaian atau sanksi etik dan administratif lebih tepat sehingga **tidak semestinya, berlebihan dan demonstratif**. Dalam pendapat para Pemohon, pembentuk Undang-Undang tidak mempertimbangkan perilaku yang terdapat dalam Pasal 55 huruf b UU *a quo* merupakan ranah *private ethics* dan bukan ranah publik. Belum lagi adanya frasa "...tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya..." dalam Pasal 55 huruf b UU *a quo*, mempunyai makna yang tidak jelas (*obscur libel*) karena ukuran tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya sangat multi interpretatif. Seharusnya, pembentuk Undang-Undang merumuskan secara jelas dan rinci (asas *lex certa* atau *bestimmtheitsgebot*) mengenai perbuatan yang akhirnya dikenakan sanksi pidana. Pembuat Undang-Undang juga harus mendefinisikan dengan jelas tanpa samar-samar (*nullum crimen sine lege stricta*), sehingga tidak ada perumusan yang ambigu mengenai perbuatan yang dilarang dan diberikan sanksi. Perumusan yang tidak jelas atau terlalu rumit hanya akan memunculkan ketidakpastian hukum.

Ide dasar pengaturan profesi akuntan yang seharusnya merupakan gagasan penguatan profesi yang bersifat mendasar, yang dijadikan patokan atau orientasi sudut pandang menjadi tereduksi dengan adanya kriminalisasi dalam Pasal 55 huruf b yang menimbulkan rasa takut dalam profesi akuntan. Padahal seharusnya dalam sebuah peraturan seharusnya merupakan konstruksi pikir (ide) yang mengarahkan hukum kepada cita-cita yang diinginkan profesi yang bersangkutan *in casu* profesi akuntan publik. Pasal 55 huruf b *a quo* bertentangan dengan semangat jaminan dan pemeliharaan kebebasan berprofesi sebagai salah satu esensi mendasar dalam konstitusi. Hal

tersebut tampak jelas dalam perdebatan Amandemen UUD dalam Rapat ke-3 PAH I BP MPR, 6 Desember 1999. (Lihat Naskah Komprehensif Perubahan UUD 1945 Buku VIII, Sekjend dan Kepaniteraan MK, hal.133),

**Ketiga**, ancaman pidana tidak boleh digunakan apabila hasil sampingan yang ditimbulkan lebih merugikan dibandingkan dengan perbuatan yang akan dikriminalisasi. Dengan kata lain, ancaman pidana tidak boleh dipakai untuk mencapai suatu tujuan yang pada dasarnya dapat dicapai dengan cara lain yang sama efektifnya dengan penderitaan dan kerugian yang lebih sedikit. Ancaman pidana seharusnya mempertimbangkan keserasian antara hukum dan kompetensi dalam profesi. Dalam hal ini profesionalitas akuntan terancam akibat ketakutan terhadap sanksi sehingga kompetensinya pun akan turun. Hal ini sesuai dengan pendapat Prof Dr Barda Nawawi sebagaimana dikutip Sudarto dalam buku Kebijakan Legislatif:

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

Apabila akuntan publik merasa terancam dan tidak dapat menjalankan profesinya secara independen maka bukan penanggulangan kejahatan yang terjadi, tetapi tujuan pembangunan nasional yaitu mewujudkan masyarakat adil makmur yang merata materiil dan spirituil berdasarkan Pancasila yang juga terhambat.

Ketentuan Pasal 55 huruf *b a quo* secara nyata-nyata mengkualifisir profesi Akuntan Publik sebagai profesi yang jahat. Kriminalisasi terhadap profesi ini merupakan masalah besar dan merupakan upaya mengintervensi standar profesi dan profesionalisme sebagai suatu bentuk perilaku jahat. Bentuk kriminalisasi ini dalam pandangan para Pemohon salah alamat karena yang dapat dikriminalisasi adalah penyalahgunaan profesi yang merupakan bentuk antisipatif terhadap sikap jahat pada perilaku individual secara pribadi yang kebetulan menyanggah profesi tertentu.

Dengan demikian, perbuatan yang lebih tepat disebut pelanggaran etika sehingga tidak seharusnya diancam sanksi pidana, melainkan cukup sanksi administratif dan sanksi profesi saja. Kertas kerja merupakan media bantu akuntan publik untuk menyusun laporan atau opini sebagai hasil kerja jasa yang diberikan. Dengan demikian yang paling mengetahui standar penyusunan kertas kerja yang benar (tidak manipulatif, asli dan lengkap) adalah profesi akuntan publik itu sendiri. Ranah kompetensi profesi (etik) ini apabila dibawa ke ranah hukum pidana akan menumbulkan ketidakpastian hukum yang adil. Aparat penegak hukum dikhawatirkan akan menerapkan hukum secara semena-mena (sewenang-wewenang) berdasarkan persangkaannya.

Tentunya dibutuhkan keahlian khusus untuk menduga suatu kertas kerja palsu, manipulatif, atau tidak sempurna. Prof. Dr Barda Nawawi sebagaimana dikutip Sudarto dalam buku Kebijakan Legislatif mengatakan bahwa penggunaan hukum pidana harus pula memperhatikan kapasitas atau kemampuan daya kerja dari badan-badan penegak hukum, yaitu jangan sampai ada kelampauan beban tugas (*overbelasting*).

Sebagaimana profesi yang lain yaitu dokter dibentuk Majelis Kehormatan Disiplin Kedokteran Indonesia untuk menegakkan disiplin dokter dan dokter gigi, Majelis Pengawas yang berwenang menetapkan dan menegakkan Kode Etik Notaris, dan Dewan Kehormatan yang berwenang menegakkan Kode Etik Advokat. Dengan demikian prosedurnya apabila terjadi dugaan pelanggaran terkait dengan kode etik maupun standar kerja maka lembaga-lembaga tersebut yang akan memeriksanya dari sisi etik. Apabila secara etik dinyatakan bersalah dan terdapat unsur pidana di dalamnya, baru kemudian penyidik menjalankan tugasnya. Hal ini yang tidak ada di dalam Undang-Undang *a quo*. Keberadaan Komite Profesi Akuntan Publik dalam Undang-Undang *a quo* tidak lebihnya hanya sebagai lembaga pemberi pertimbangan (Pasal 46 ayat (2) Undang-Undang *a quo*). Dalam hal ini tampak bahwa politik hukum pengaturan profesi akuntan publik tidak berangkat dari nilai penghormatan atas profesi, namun lebih pada pengaturan profesi agar tunduk pada pemerintah.

Profesi Akuntan Publik sangat mengutamakan kepercayaan pengguna jasa, penggunaan sarana penal seperti yang terdapat dalam Pasal 55 Undang-Undang *a quo* akan mengancam kelangsungan pelayanan jasa asuransi yang dilakukan oleh Akuntan Publik atau Kantor Akuntan Publik. Pemohon berkeyakinan bahwa apabila suatu saat terjadi proses penyidikan yang disertai penahanan terhadap seorang Akuntan Publik maka keberlangsungan usaha akuntan publik tersebut akan ditinggalkan pengguna jasa walaupun nantinya dalam persidangan bisa dinyatakan tidak bersalah.

Untuk lebih menyakinkan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi, bahwa permohonan para Pemohon bukanlah semata-mata didasarkan pada perspektif subjektif dan apriori, melainkan di dasarkan atas pertimbangan rasional objektif dan demi kepentingan banyak orang termasuk rekan sejawat (profesi akuntan publik) yang mengalami keresahan akibat munculnya Undang-Undang *a quo*. Maka ada baiknya para Pemohon kutipkan juga pendapat Tia Adityasih, CPA (Ketua Institute Akuntan Publik Indonesia) tanggal 3 Oktober 2011 dalam sebuah acara FGD Undang-Undang Akuntan Publik sebagai berikut:

*".....Dampak Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik adalah munculnya perasaan tertekan, stress, dan khawatir bila teringat beratnya sanksi yang diancamkan, khususnya pelanggaran seharusnya ditangani secara etik terlebih dahulu, ternyata langsung diancam sanksi pidana 5 (lima) tahun, serta denda yang bisa mengakibatkan kantor gulung tikar".*

Perkara yang pernah terjadi adalah adanya gugatan Drs Lauddin Purba seorang akuntan publik terhadap Menteri Keuangan Republik Indonesia akibat adanya Keputusan Menteri Keuangan Nomor 126/KM.1/2009 tentang Pembekuan Izin Akuntan Publik Drs Lauddin Purba. Berdasarkan Putusan Pengadilan Tata Usaha Negara Jakarta Nomor 67/G/2010/PTUN-JKT gugatan Penggugat dikabulkan dan Keputusan Tergugat dinyatakan batal. Namun demikian karena profesi akuntan publik merupakan profesi yang bertumpu pada kepercayaan/opini maka meskipun menang gugatan PTUN nya, klien sudah meninggalkannya dan kontrak yang sedang ditangani juga diputus secara sepihak.

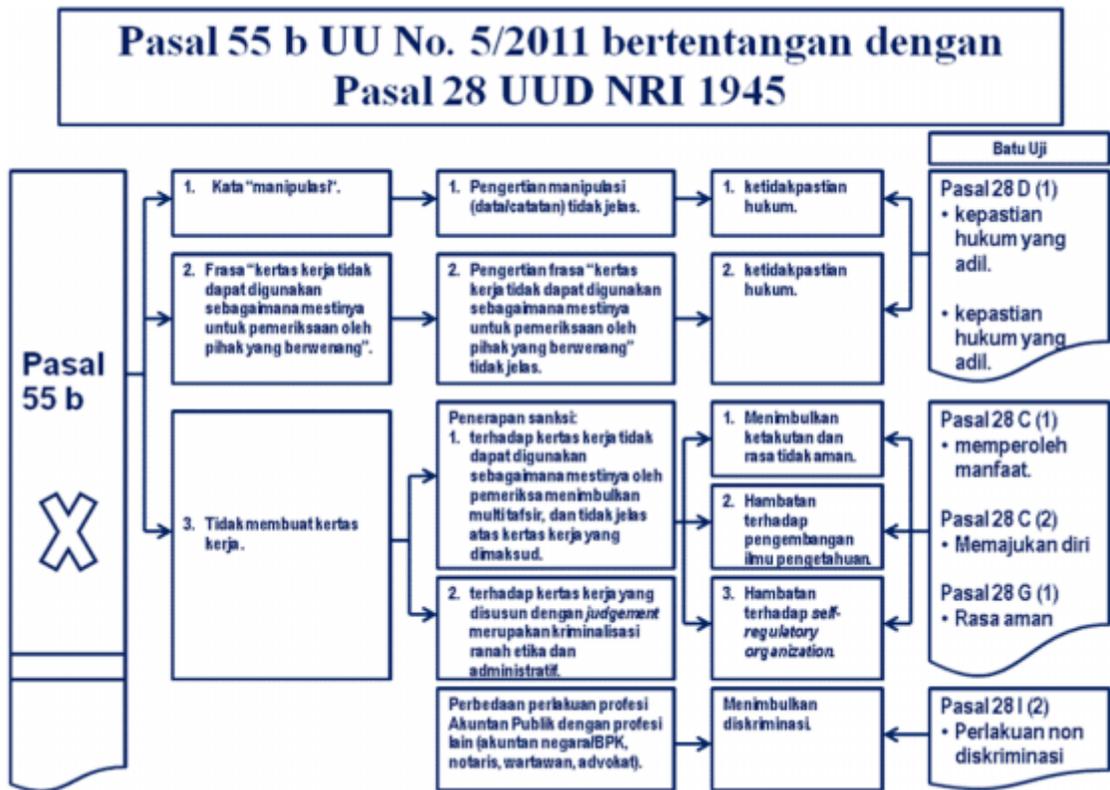
Dalam konteks kasus hukum yang demikian ini maka ketentuan Pasal 55 khususnya huruf b yang berisi ancaman pidana akan lebih mendekonstruksi lagi profesi ini mengingat penderitaan yang ditimbulkan tidak hanya materiil namun juga psikis dan fisik. Disinilah harga sebuah kepercayaan sehingga apabila profesi Akuntan Publik selalu dihadapkan dengan hukum pidana maka profesi ini akan menjadi sangat rentan dan orang pun akan enggan menjadi Akuntan Publik. Kondisi demikian akan memperunyam profil jumlah Akuntan Publik di Indonesia yang sangat jauh ketinggalan dari negara-negara lainnya di Asean. Apalagi pada tahun 2015 Indonesia akan menghadapi liberalisasi jasa termasuk jasa akuntan publik untuk kawasan ASEAN (*ASEAN Economic Community*). Berdasarkan data PPAJP, BPS, dan IAPI tahun 2011 jumlah akuntan publik di Indonesia sejumlah 1.444 orang untuk kurang lebih 234 juta penduduk. Sedangkan di Singapura sebanyak 15.120 akuntan publik untuk kurang lebih 5 juta penduduk, di Philipina sebanyak 15.020 akuntan publik untuk kurang lebih 88 juta penduduk, di Thailand sebanyak 6.070 akuntan publik untuk kurang lebih 66 juta penduduk, di Malaysia sebanyak 2.460 akuntan publik untuk kurang lebih 25 juta penduduk, di Vietnam sebanyak 1.500 akuntan publik untuk kurang lebih 85 juta penduduk. Data tersebut sudah dipaparkan IAPI pada tanggal 24 Agustus 2010 dihadapan Komisi XI DPR.

**b.3. Pasal 55 huruf b UU Akuntan Publik bertentangan dengan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945**, karena Pasal *a quo* telah menciptakan diskriminasi profesi akuntan publik dengan profesi lainnya yang berkaitan dengan pemeriksaan keuangan dan penyajian data.

Terhadap profesi wartawan berdasarkan Undang-Undang Nomor 40 Tahun 1999 tentang Pers, tidak memberikan ketentuan pidana bahkan memberikan ancaman pidana bagi orang yang menghalang-halangi kerja wartawan. Profesi notaris berdasarkan Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris, diberi mekanisme internal dalam menyelesaikan pelanggaran profesi dan ada ketentuan yang menghalangi penyidik untuk secara langsung menyidik (menyita) akta. Sedangkan untuk profesi pemeriksa di BPK berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, ketentuan pidana tidak terkait dengan mekanisme kerja pemeriksa (auditor) yang dituangkan dalam kertas kerjanya, tetapi lebih kepada

pidana atas penyalahgunaan kewenangan (bukan kriminalisasi profesi tetapi kriminalisasi penyalahgunaan profesi).

Uraian pertentangan Pasal 55 huruf b dengan UUD 1945 yang mengakibatkan kerugian konstitusional para Pemohon sebagaimana diuraikan pada huruf b.1, huruf b.2, dan huruf b.3 dapat digambarkan sebagai berikut:



**c. Pasal 56 UU Akuntan Publik yang berbunyi:**

*"Pihak Terasosiasi yang melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 55 dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah)"*

bertentangan dengan Pasal 28G ayat (1) UUD 1945, karena Pasal a quo telah menciptakan rasa tidak aman atau ketakutan yang amat sangat sehingga Pemohon V dan Pemohon VI merasa tidak bebas menjalankan pekerjaannya untuk berbuat atau tidak berbuat.

Pemohon V dan Pemohon VI sebagai pihak mendukung profesi Akuntan Publik untuk melakukan pelayanan jasa asuransi bagi

masyarakat merasa tidak tenang dalam bekerja akibat munculnya perasaan cemas di dalam menjalankan pekerjaannya. Peran Pemohon V dan Pemohon VI pada prinsipnya adalah pendukung pekerjaan akuntan publik sehingga keputusan akhir (*final decision*) atas suatu hasil pekerjaan berada pada akuntan publik. Dengan demikian apabila ancaman hukuman pidana yang “membabi buta” diterapkan pada Akuntan Publik dan akhirnya juga secara “membabi buta” diterapkan sama terhadap Pemohon V dan Pemohon VI maka ketentuan yang demikian ini juga tidak wajar atau “naif”.

Pemohon V dan Pemohon VI berpendapat Pasal 56 UU *a quo* nyata-nyata keliru memberikan subjek yang menjadi *addressaat norm* dari tindak pidana yang dirumuskan. Pemohon berpendapat bahwa UU *a quo* mengatur mengenai norma-norma yang terkait dengan Akuntan Publik sesuai dengan nomenklatur UU *a quo*, sehingga tidak tepat apabila pihak terasosiasi yang dalam Pasal 1 angka 9 disebutkan “Pihak Terasosiasi adalah Rekan KAP yang tidak menandatangani laporan pemberian jasa, Pegawai yang terlibat dalam pemberian jasa, atau pihak lain yang terlibat langsung dalam pemberian jasa”, sebagai subjek hukum dalam UU tentang Akuntan Publik.

Politik hukum pembedaan yang digunakan dalam ketentuan Pasal 56 Undang-Undang *a quo* lebih pada penggunaan sarana hukum pidana secara emosional sebagai pembalasan semata-mata. Khususnya terhadap perbuatan sebagaimana diatur pada Pasal 55 huruf b Undang-Undang *a quo* yang dikenakan pula pada pihak terasosiasi sangat tidak tepat karena memidana perbuatan yang tidak jelas korban atau kerugiannya.

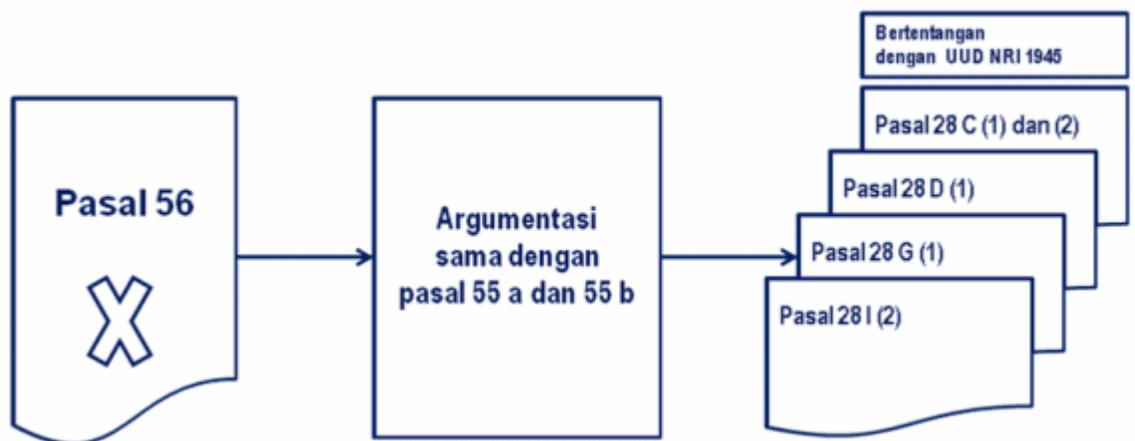
Selain itu, perumusan norma hukum primer dan norma hukum sekunder dalam Pasal 56 Undang-Undang *a quo* (norma sekunder) secara serta merta merujuk Pasal 55 Undang-Undang *a quo* (norma primer) mengakibatkan keaburan makna (*obscur libel*). Frasa yang digunakan dalam Pasal 56 Undang-Undang *a quo* menyebutkan: *Pihak Terasosiasi yang melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 55...* . Sedangkan di Pasal 55 perbuatan-perbuatannya sangat terkait dengan kewenangan *eksklusif* akuntan publik, bukan Pihak

Terasosiasi. Dengan demikian karakteristik perbuatannya sangat berbeda dan seharusnya perbuatan yang dilarang atau dikategorikan sebagai tindak pidana bagi Pihak terasosiasi dirumuskan tersendiri.

Dengan adanya ancaman pidana bagi Pihak Terasosiasi sebagaimana diatur Pasal 56 Undang-Undang *a quo* sama dengan ancaman pidana bagi Akuntan Publik sebagaimana diatur dalam Pasal 55 Undang-Undang *a quo* maka bertentangan dengan rasa keadilan Pemohon V dan Pemohon VI karena dari sisi tanggung jawab atas suatu perbuatan yang terkait dengan pemberian jasa asuransi, posisi pihak terasosiasi sub ordinasi dari akuntan publik. Dengan demikian sungguh tidak adil apabila ancaman pidananya disamakan.

Uraian pertentangan Pasal 56 dengan UUD 1945 yang mengakibatkan kerugian konstitusional para Pemohon dapat digambarkan sebagai berikut:

### Pasal 56 UU No. 5/2011 bertentangan dengan Pasal 28 UUD NRI 1945



#### d. Pasal 55 dan 56 UU Akuntan Publik bertentangan dengan Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2) UUD 1945.

Pasal *a quo* telah menimbulkan pembatasan untuk memperoleh manfaat dari ilmu pengetahuan di bidang akuntansi dan auditing serta keuangan demi meningkatkan kualitas hidup akuntan publik

sebagaimana dijamin Pasal 28C ayat (1) UUD 1945. Hal ini diakibatkan ketentuan pidana dalam Pasal *a quo* sangat represif yang mengakibatkan seorang akuntan takut mengembangkan dirinya sebagai akuntan publik sehingga tidak dapat memperoleh manfaat dari ilmu pengetahuan di bidang akuntansi. Seharusnya mengingat akuntan publik merupakan suatu profesi maka mengedepankan prinsip *self regulatory system sebagai perangkat hukum*. *Self regulatory system* merupakan keniscayaan dalam masyarakat profesi karena ketaatan profesi terhadap aturan hukum yang berlaku bukan hanya karena semata-mata terdapat hukum negara saja melainkan juga karena ada wujud aturan internal yang manifes dalam standar dan etika profesi.

Dalam Pasal 28C ayat (2) UUD 1945 yang menyatakan “Setiap orang berhak untuk memajukan dirinya dalam memperjuangkan haknya secara kolektif untuk membangun masyarakat, bangsa dan negaranya”. Frasa “memperjuangkan haknya secara kolektif” dapat dimaknai bahwa konstitusi menjamin kebebasan dan hak kolektif masyarakat profesi untuk membangun bangsa. Pasal 55 dan Pasal 56 UU *a quo* menghambat hak profesi Akuntan Publik dalam membangun masyarakat dengan menebarkan ancaman kriminalisasi tanpa mengakui dan menghormati ranah etik profesi sebagaimana diatur dalam *self regulation* (standar profesional akuntan publik).

2. Bahwa berdasarkan seluruh argumentasi-argumentasi yang telah dikemukakan di atas oleh para Pemohon, pencantuman sanksi pidana sebagaimana ditentukan oleh Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang *a quo* dalam perspektif hukum pidana yang humanistik adalah tidak tepat dan irrasional. Hal demikian ini dapat kita simak dari pendapat pakar hukum pidana Prof. Muladi dan Prof. Barda Nawawi Arif di dalam bukunya yang berjudul Bunga Rampai Hukum Pidana pada halaman 73, menegaskan:
  - Jangan menggunakan hukum pidana dengan secara emosional untuk melakukan pembalasan semata-mata;
  - Hukum pidana hendaknya jangan digunakan untuk memidana perbuatan yang tidak jelas korban atau kerugiannya;

- Hukum pidana jangan dipakai guna mencapai suatu tujuan yang pada dasarnya dapat dicapai dengan cara lain yang sama efektifnya dengan penderitaan dan kerugian yang lebih sedikit;
- Jangan menggunakan hukum pidana apabila kerugian yang ditimbulkan oleh pembedaan akan lebih besar daripada kerugian yang diakibatkan oleh tindak pidana yang akan dirumuskan;
- Hukum pidana jangan digunakan apabila hasil sampingan (*side effect*) yang ditimbulkan lebih merugikan dibanding dengan perbuatan yang akan dikriminalisasikan;
- Jangan menggunakan hukum pidana, apabila tidak dibandingkan oleh masyarakat secara kuat;
- Jangan menggunakan hukum pidana, apabila penggunaannya tidak dapat efektif (*unenforceable*);
- Hukum pidana harus *uniform, unvarying, dan universalistic*;
- Hukum pidana harus rasional;
- Hukum pidana harus menjaga keserasian antara *order, legitimation and competence*;
- Hukum pidana harus menjaga keselarasan antara *social defence, procedural fairness and substantive justice*;
- Hukum pidana harus menjaga keserasian antara moralitas komunal, moralitas kelembagaan dan moralitas sipil;
- Penggunaan hukum pidana harus memperhatikan korban kejahatan;
- Dalam hal-hal tertentu hukum pidana harus mempertimbangkan secara khusus skala prioritas kepentingan pengaturan;
- Penggunaan hukum pidana sebagai sarana represif harus didayagunakan secara serentak dengan sarana pencegahan yang bersifat non-penal (*prevention without punishment*);
- Penggunaan hukum pidana sebaiknya diarahkan pula untuk meredam faktor kriminogen yang menjadi kausa utama tindak pidana (Lihat Tongat, SH, MHum, Pidana Seumur Hidup dalam Sistem Hukum Pidana di Indonesia, UMM press, Malang, 2004, hal. 31-32).

Mencermati doktrin dan sekaligus rambu-rambu penggunaan hukum pidana dari pakar hukum pidana di atas, komentar Pemohon sungguh luar biasa arif dan bijaksana. Berdasarkan uraian tadi, para Pemohon, memberanikan diri

untuk berandai-andai, yaitu andai saja pembentuk Undang-Undang *a quo* telah membaca advis profesor hukum pidana tersebut, maka pasal-pasal yang berisi sanksi pidana yang tidak rasional itu niscaya tidak akan terjadi.

2. Bahwa berdasarkan uraian dan alasan yang telah dikemukakan di atas, maka kehadiran Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang *a quo* tidak saja merugikan kepentingan dan hak konstitusional Pemohon di dalam memperoleh pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil; dan juga hak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu dalam menjalankan profesi sebagai akuntan publik dan pihak terasosiasi. Oleh karena itu para Pemohon berpendapat bahwa Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang *a quo* telah bertentangan dengan hak konstitusional Pemohon yang dijamin UUD 1945, maka seharusnya Mahkamah menyatakan pasal-pasal *a quo* tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat.

## V. PERMOHONAN (PETITA)

Bahwa berdasarkan alasan-alasan hukum yang telah diuraikan tersebut di atas, maka para Pemohon memohon kepada Mahkamah agar memutuskan sebagai berikut:

1. Mengabulkan permohonan para Pemohon untuk seluruhnya;
2. Menyatakan Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik (LNRI Tahun 2011 Nomor 51, TLNRI Nomor 5215) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
3. Menyatakan, Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik (LNRI Tahun 2011 Nomor 51, TLNRI Nomor 5215) tidak memiliki kekuatan hukum mengikat;
4. Memerintahkan agar Putusan ini dimuat dalam Berita Negara sebagaimana mestinya; atau
5. Apabila Mahkamah berpendapat lain, mohon agar memutus yang seadil-adilnya.

**[2.2]** Menimbang bahwa untuk membuktikan dalil-dalilnya, para Pemohon mengajukan alat bukti surat/tulisan yang diberi tanda bukti P-1 sampai dengan bukti P-18, sebagai berikut:

1. Bukti P-1 : Fotokopi Putusan Pengadilan Tata Usaha Negara Jakarta Nomor 67/G/2010/PTUN-JKT;
2. Bukti P-2 : Fotokopi Kartu Tanda Penduduk (KTP) para Pemohon;
3. Bukti P-3 : Fotokopi Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
4. Bukti P-4 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik;
5. Bukti P-5 : Fotokopi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik;
6. Bukti P-6 : Fotokopi Surat Izin Akuntan;
7. Bukti P-7 : Fotokopi Buku Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dan Kode Etik Akuntan Publik;
8. Bukti P-8 : Fotokopi Keputusan Menteri Keuangan tentang Pencabutan Izin Akuntan Publik;
9. Bukti P-9 : Fotokopi Direktori 2011 Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik di Indonesia;
10. Bukti P-10 : Fotokopi Risalah Rapat Buku I dan Buku II;
11. Bukti P-11 : Fotokopi Kronologis Rancangan Undang-Undang tentang Akuntan Publik;
12. Bukti P-12 : Fotokopi AD/ADT IAPI;
13. Bukti P-13 : Fotokopi Contoh Laporan Auditor Independen;
14. Bukti P-14 : Fotokopi Surat Dukungan dari Pengurus Pusat IAPI;
15. Bukti P-15 : Fotokopi Jaminan Kebebasan Berprofesi;
16. Bukti P-17 : Fotokopi Kliping Berita Harian;
17. Bukti P-18 : Foto Dokumentasi Penyampaian Aspirasi;
18. Bukti P-19 : Fotokopi Berita Acara Rapat Umum Anggota Luar Biasa Institut Akuntan Publik Indonesia Tahun 2010;

Selain itu, para Pemohon mengajukan 7 ahli dan 3 saksi yang telah didengar keterangannya dalam persidangan Mahkamah pada tanggal 14 Februari 2012, 22 Februari 2012, dan 8 Maret 2012 yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

**Ahli-Ahli:****1. Dr. M. Ali Safaat, S.H., M.H.**

- Bahwa terdapat dua unsur yang terkait dengan hak profesi. Sebagai konsekuensi dari pengertian hak asasi manusia, sebagai hak yang melekat pada hakikat dan keberadaan manusia, maka seperangkat hak itu dimiliki oleh setiap manusia sejak kelahirannya tanpa membedakan etnis, ras, agama, jenis kelamin, apalagi profesi yang dijalani. Oleh karena itu, setiap umat manusia yang menjalani profesi tertentu dalam perkara ini adalah akuntan publik, juga memiliki hak asasi yang harus dijamin, dijunjung tinggi, dan dilindungi baik secara pribadi maupun dalam menjalani profesinya. Kedua, seperangkat hak yang harus dijunjung tinggi. Tidak hanya berkaitan dengan eksistensi biologis manusia, melainkan mencakup kepentingan untuk menghormati dan melindungi harkat dan martabat manusia. Harkat dan martabat sebagai manusia adalah satu kondisi yang hanya dapat dipenuhi jika manusia memiliki kebebasan untuk hidup bersama dan kebebasan serta kesempatan untuk mendapatkan pengakuan yang sederajat dengan manusia lain. Pengakuan tersebut hanya mungkin didapatkan jika seseorang melakukan kegiatan yang bermanfaat bagi manusia lain berdasarkan keahlian yang dimiliki dan sesuai dengan perkembangan kebutuhan masyarakat;
- Dalam Undang-Undang Dasar 1945 tercakup sebagai hak asasi manusia juga hak untuk bekerja, hak mengembangkan diri, hak memajukan diri dan memperjuangkan hak secara kolektif, hak memperoleh manfaat dari ilmu pengetahuan, serta hak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat sesuatu atau tidak berbuat sesuatu. Sebagaimana disebutkan dalam Pasal 28C ayat (1), ayat (2), Pasal 88D ayat (1), dan Pasal 28G ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945;
- Oleh karena itu, menjalani suatu profesi akuntan publik adalah perwujudan dari hak untuk bekerja, hak mengembangkan diri, serta hak untuk memperoleh manfaat dari ilmu pengetahuan. Untuk dapat menjalankan profesi tersebut, tentu seseorang harus dipenuhi rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat sesuatu atau tidak berbuat sesuatu. Apalagi di dalam menjalankan profesi itu mutlak diperlukan adanya keahlian yang tidak dimiliki oleh setiap orang, yang

berdasarkan keahlian itulah semua pertimbangan untuk melakukan atau tidak melakukan sesuatu, harus diletakan. Untuk dapat menjalankan keahlian sebagai dasar pertimbangan utama dalam melakukan sesuatu atau tidak melakukan sesuatu itu diperlukan adanya *independency* dari kepentingan atau pengaruh apapun, selain dari keahlian itu sendiri. Oleh karena itu, suatu profesi hanya dapat dijalankan jika terdapat rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk menjalankan profesi itu;

- Berdasarkan pemikiran tersebut, Ahli berpendapat jelas bahwa perlindungan hak asasi manusia memiliki implikasi terhadap perlindungan terhadap profesi, baik terhadap orang yang menjalani maupun terhadap tindakan yang dilakukan dalam profesi itu. Hal ini juga bisa kita lihat di dalam proses perubahan Undang-Undang Dasar 1945 walaupun secara khusus atau spesifik tidak dibahas, tetapi pernah disampaikan dalam proses perubahan Undang-Undang Dasar, misalnya pada Rapat ke-III Panitia Ad Hoc I Badan Pekerja MPR, dengan agenda Pengantar Musyawarah Fraksi. Salah satu fraksi pada saat itu Fraksi Kebangkitan Bangsa melalui juru bicara Abdul Kholiq Ahmad, menyampaikan beberapa prinsip yang harus ada di dalam Undang-Undang Dasar 1945, prinsip-prinsip hak asasi manusia. Salah satunya adalah menjamin dan memelihara terhadap kebebasan berprofesi. Demikian pula dalam Rapat Sinkronisasi Panitia Ad Hoc I BP-MPR tanggal 14 Juli 2000, Anggota Anggota PAH I Hamdan Zoelva menyampaikan perlunya perlindungan terhadap profesi. Walaupun dalam konteks profesi hukum seperti pengacara. Namun pendapat itu lalu ditanggapi oleh Anggota PAH I Andi Mattalatta yang menyatakan bahwa yang dibahas itu pada saat adalah masalah suprastruktur atau institusi yang memiliki kewenangan publik, itu terkait dengan Pasal 24. Sedangkan institusi profesi secara umum masuk dalam pengaturan hak asasi manusia;
- Kemudian terkait kerugian konstitusional para Pemohon. Pasal 55 dan Pasal 66 Undang-Undang Akuntan Publik adalah ketentuan yang memberikan ancaman pidana bagi profesi akuntan publik dan terasosiasi yang melakukan tindakan yang dirumuskan dalam pasal tersebut sebagai tindak pidana;

- Suatu ketentuan pidana tentu saja tujuannya adalah agar seseorang tidak melakukan sesuatu yang dirumuskan sebagai tindak pidana dengan cara memberikan ancaman pidana bagi yang melakukannya. Sudah pasti ketentuan ini menciptakan rasa tidak aman atau takut untuk melakukan suatu tindakan yang memenuhi kualifikasi tindak pidana. Ancaman pidana berpotensi mengurangi *independency* profesi karena membuat seseorang dalam profesi itu tidak hanya mendasarkan keahliannya dalam melakukan atau tidak melakukan tugas profesinya, tetapi juga mempertimbangkan apakah tindakan yang dilakukan masuk kualifikasi tindakan pidana atau tidak?
- Pada saat tindakan profesi tersebut tidak lagi ditentukan sepenuhnya oleh keahlian yang dimiliki, maka seseorang berpotensi kehilangan profesi itu sendiri. Hukum seharusnya memperkuat atau mendorong agar seseorang melakukan tindakan tersebut sesuai dengan keahlian profesinya. Hal ini berarti hak atas pekerjaan, hak mengembangkan diri, hak untuk menikmati manfaat ilmu pengetahuan akan berpotensi dirugikan. Inilah kerugian konstitusional yang potensial dialami oleh para Pemohon yang disebabkan oleh berlakunya Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Akuntan Publik;
- Mengenai penggunaan sanksi pidana, sesungguhnya Mahkamah telah pernah membuat pedoman yang menurut Ahli tidak hanya menjadi dasar dalam pengambilan putusan oleh Mahkamah. Tetapi juga harus menjadi pertimbangan bagi pembentuk Undang-Undang dalam memuat sanksi pidana, yaitu dalam Putusan Nomor 4/PUU-VI/2007 yang menyatakan bahwa pemberian sanksi pidana harus memperhatikan perspektif hukum pidana yang humanistik dan terkait erat dengan kode etik. Mahkamah memberikan lima pedoman, yaitu, *pertama*, ancaman pidana tidak boleh dipakai untuk mencapai suatu tujuan yang pada dasarnya dapat dicapai dengan cara lain yang sama efektifnya dengan penderitaan dan kerugian yang lebih sedikit. *Kedua*, ancaman pidana tidak boleh digunakan apabila hasil sampingan yang ditimbulkan lebih merugikan dibanding dengan perbuatan yang akan dikriminalisasi. *Ketiga*, ancaman pidana harus rasional. *Keempat*, ancaman pidana harus menjaga keserasian antara ketertiban sesuai dengan hukum dan kompetensi. *Kelima*, ancaman pidana

harus menjaga kesetaraan antara perlindungan masyarakat, kejujuran, keadilan prosedural, dan substantif.

## 2. Prof. Dr. M. Arief Amrullah, S.H., M.Hum.

- Dalam Bab I Undang-undang Nomor 5 Tahun 2011 yang memuat Ketentuan Umum, sama sekali tidak dikemukakan pengertian mengenai “manipulasi”. Demikian juga halnya dengan pengertian mengenai “kertas kerja”. Dan, dalam Penjelasan Pasal 55 huruf a dan Pasal 56 Undang-Undang tersebut, telah dinyatakan Cukup Jelas. Jika kata atau istilah “manipulasi” dan “kertas kerja” mempunyai pengertian yang sama antara yang digunakan dalam praktik akuntan publik dengan istilah dalam Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, tentu hal itu sudah bersesuaian, akan tetapi sebaliknya jika tidak sama, maka akan menimbulkan permasalahan dalam konkritisasinya.
- Dalam praktik profesi akuntan publik: manipulasi dalam audit justru dimaknai sebagai hal yang positif. Dalam audit digunakan istilah “data manipulating” atau “data manipulation” yang bermakna seorang investigator atau auditor menganalisis data yang tersimpan dalam bermacam-macam media penyimpanan data untuk menemukan sesuatu yang dicarinya. Jika demikian halnya, berarti akuntan publik dalam menjalankan jasa profesinya sebenarnya tidak masuk dalam lingkup negatif untuk melakukan kejahatan, sehingga tidak seharusnya diancam dengan sanksi pidana. Namun, apabila kata “manipulasi” itu oleh pembentuk Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 dipersepsi sama dengan “manipulasi” yang sudah umum dikenal dalam Hukum Pidana, maka apa yang telah dituang dalam Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tidak bersesuaian dengan *Legal Spirit* dalam bagian menimbang sebagaimana telah saya kemukakan di atas.
- Pengertian kertas kerja tidak dijelaskan oleh Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011. Bahwa, kertas kerja dalam pekerjaan profesi Akuntan Publik merupakan suatu rencana pemeriksaan terhadap laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen (perusahaan), yang antara lain merumuskan metodologi pemeriksaan, pengambilan sampling, analisis data, dan perumusan kesimpulan yang berisi pendapat akuntan publik yang melakukan pemeriksaan.

- Rumusan Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 berbunyi: “melakukan manipulasi, membantu melakukan manipulasi ... dan seterusnya”; “menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja...” Sedangkan istilah-istilah tersebut yang sebenarnya tidak mengandung pengertian yang negatif namun ditransfer begitu saja ke dalam rumusan Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, sehingga apabila dihadapkan dengan satu pilar saja dari hukum pidana, yaitu pilar pertama, maka hal itu sudah tidak bersesuaian, karena perbuatan manipulasi dalam konteks akuntan publik, demikian juga dengan kertas kerja bukan merupakan perbuatan yang dilarang. Padahal untuk sampai pada ancaman pidana, maka harus ada orang yang melanggar perbuatan yang dilarang itu.
- Apabila kebijakan atau politik hukum pidana yang terimplementasi dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tetap hendak dipertahankan, dalam arti tidak berkehendak dilakukan evaluasi untuk ditinjau ulang, maka dengan adanya ketentuan Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 akan mematikan profesi akuntan publik, sehingga lahirnya Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 bertentangan dengan tujuan dibuatnya Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011. Ini berarti, telah bertentangan dengan norma dalam UUD 1945;
- Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 sebenarnya termasuk dalam kelompok peraturan-peraturan hukum administratif, yaitu seperti halnya antara lain: Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal; Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1992 tentang Perbankan sebagaimana dirubah dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1998 semua telah mencantumkan ketentuan pidana dalam Undang-Undang tersebut. Kebijakan tersebut merupakan perkembangan kebijakan legislatif yang cenderung selalu mencantumkan ketentuan pidana dalam hukum administrasi. Hukum administrasi pada dasarnya merupakan hukum mengatur atau hukum pengaturan, yaitu hukum yang dibuat dalam melaksanakan kekuasaan mengatur atau kekuasaan pengaturan, sehingga penggunaan istilah *hukum pidana administrasi* sering pula disebut dengan *hukum pidana mengenai pengaturan* atau *hukum pidana dari aturan-aturan*. Dengan demikian, hukum pidana administrasi itu merupakan perwujudan

dari kebijakan menggunakan hukum pidana sebagai sarana untuk menegakkan atau melaksanakan norma yang ada dalam hukum administrasi tersebut.

- Pengujian Atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 Pasal 55 dan Pasal 56 terhadap UUD 1945, maka yang menjadi pertanyaan: apakah relevan memfungsikan hukum pidana sebagai sarana untuk menegakkan norma dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, dalam hal ini Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang tersebut. Pertanyaan ini mengemuka, karena sebagaimana telah dikemukakan tadi, yaitu yang terkait dengan tiga pilar dalam hukum pidana bahwa, perbuatan manipulasi dalam konteks akuntan publik, demikian juga dengan kertas kerja bukan merupakan perbuatan yang dilarang. Di samping itu, dikaitkan dengan hubungan hukum antara pihak Akuntan Publik dengan klien adalah lebih bersifat hubungan keperdataan, sehingga menjadi janggal jika memanggil hukum pidana, yang melibatkan kepolisian, kejaksaan, dan pengadilan (lihat Penjelasan Pasal 55 huruf b). Namun demikian, mengingat subjek hukum pidana baik orang seorang maupun badan hukum tidak kebal terhadap hukum, maka jika misalnya terjadi Tindak Pidana Pemalsuan cukup mengacu pada norma yang diatur dalam KUHP. Karena itu, belum saatnya memanggil hukum pidana ke dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011. Terkecuali ada yang lebih spesifik yang tidak diatur dalam KUHP patut dipertimbangkan diatur dalam Undang-undang tentang Akuntan Publik (yang akan datang/pembaharuan Undang-undang tentang Akuntan Publik).
- Penggunaan hukum pidana atau sanksi pidana dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011, pada dasarnya merupakan bagian dari kebijakan atau politik hukum pidana. Namun demikian, sebagaimana tadi telah dikemukakan bahwa, melaksanakan politik kriminal, berarti mengadakan pemilihan dari sekian banyak alternatif, mana yang paling efektif dalam usaha penanggulangan tersebut. Karena itu, jangan sampai Undang-Undang yang dibuat bertentangan dengan tujuannya.
- Pidana itu merupakan suatu penderitaan, sesuatu yang dirasakan tidak enak oleh yang dikenai, maka dari itu tidak henti-hentinya mencari dasar, hakikat dan tujuan pidana dan pembedaan untuk memberikan pembenaran dari pidana itu. Mengapa demikian? Karena pidana yang telah dijatuhkan

bukan hanya dirasakan tidak enak, melainkan juga sesudah itu orang yang dikenai masih merasakan akibatnya yang berupa “cap” yang diberikan oleh masyarakat bahwa orang itu pernah berbuat “jahat”. Berhubungan yang demikian itu, maka hendaknya hukum pidana merupakan obat yang terakhir (*ultimum remedium*). Artinya, jika tidak perlu sekali jangan menggunakan hukum pidana sebagai sarana. Untuk itu, ketentuan pidana yang tercantum dalam Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 yang secara dogmatis perumusannya tidak sesuai dengan tiga pilar atau masalah pokok dalam hukum pidana sebagaimana telah dikemukakan di atas, patut dipertimbangkan untuk dicabut, karena selain tidak memberikan manfaat juga telah melahirkan Undang-Undang yang bertentangan dengan tujuannya.

- Dengan Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 yang perumusannya tidak bersesuaian dengan tiga masalah pokok dalam hukum pidana, sehingga jika tetap dipertahankan justru akan “membunuh” jasa akuntan publik yang sebenarnya keberadaannya sangat dibutuhkan (lihat Konsideran Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011). Namun demikian, dalam hal lain jika akuntan publik melakukan suatu kejahatan yang terkait dengan profesinya, maka hukum pidana sepatutnya dipanggil, akan tetapi jangan sampai hukum pidana menjadi pengancam utama bagi perkembangan jasa akuntan publik di Indonesia. Dan, terkait dengan masalah ini, Herbert L. Packer telah mengingatkan sebagaimana tadi dikemukakan.
- Kecermatan dalam merumuskan ketentuan pidana yang tercantum dalam Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 diperlukan jangan sampai menimbulkan kontradiktif dengan dibuatnya Undang-undang tersebut. Karena itu, bimbingan ilmu hukum (pidana) menjadi sangat penting dalam mengarahkan pembentuk Undang-Undang. Jadi, jangan timbul kesan “asal buat” dan “asal jadi” karena biaya untuk itu begitu besar.
- Suatu hal yang perlu dipertimbangkan dan diingat: adanya kondisi kriminalisasi yang berlebihan akan mengakibatkan turunnya nilai hukum pidana di mata masyarakat. Untuk itu, pendekatan *penal* belum tentu harus dengan penjatuhan pidana, akan tetapi dapat juga dilakukan dengan cara lain yang lebih bermanfaat. Jadi, dilihat sesuai dengan konteksnya.

### 3. Prof. Dr. Yusril Ihza Mahendra, S.H.

- Bahwa norma yang dikandung dalam Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang *a quo* sesuai dengan judul Bab 13 memuat norma-norma mengenai delik pidana dan sanksinya terkait dengan satu perbuatan pidana yang dilakukan oleh akuntan publik sebagai subjek hukumnya, dan subjek lain yang dikategorikan sebagai pihak terasosiasi;
- Sebagaimana norma hukum pidana, maka rumusan norma yang tergolong ke dalam kategori tersebut haruslah bersifat *rigid* karena norma tersebut berkaitan langsung dengan hak asasi manusia yang menyangkut nasib seseorang, yang dapat berakibat seseorang kehilangan kemerdekaannya karena dikenai sanksi pidana penjara. Padahal kemerdekaan adalah salah satu hak asasi yang fundamental dalam kehidupan manusia;
- Mengingat sifat norma hukum pidana yang demikian, maka rumusan norma tidak dapat mengandung sifat yang multitafsir, terutama terhadap penggunaan suatu istilah yang sebelumnya tidak dikenal dalam perumusan delik dalam hukum pidana materiil. Masalah krusial dalam perumusan norma Pasal 55 Undang-Undang *a quo* ialah digunakannya istilah manipulasi yang tidak jelas apa maknanya, sehingga membuka peluang lebar-lebar bagi timbulnya multitafsir. Frasa yang mengatakan melakukan manipulasi, dan/atau memalsukan data, dan frasa yang mengatakan dengan sengaja melakukan manipulasi, memalsukan, dan/atau menghilangkan data, secara hukum adalah frasa yang tidak jelas apa maknanya;
- Dalam bahasa sehari-hari istilah manipulasi mengandung makna yang negatif yakni memutarbalikan atau menggambarkan sesuatu yang berbeda dari fakta atau keadaan yang sebenarnya. Padahal dalam peristilahan akuntansi, manipulasi bukanlah sesuatu yang bersifat negatif. Istilah data *manipulating* adalah kegiatan yang berkaitan erat dengan pekerjaan profesi akuntan dalam melakukan analisa dan melakukan penilaian terhadap data yang hasilnya mungkin berbeda dari data yang disajikan oleh manajemen dalam laporan keuangan yang dibuatnya;
- Oleh karena manipulasi dalam konteks akuntansi berkaitan dengan analisis dan penilaian, maka tindakan tersebut bukanlah sesuatu tindak pidana yang harus diberi ancaman sanksi pidana pula. Pasal 55 Undang-Undang

*a quo* tidak memberikan penjelasan tentang arti istilah manipulasi yang digunakan. Demikian pula rumusan definisi dalam Pasal 1 Undang-Undang *a quo*, juga tidak merumuskan apakah yang dimaksud dengan istilah manipulasi;

- Bahwa istilah tersebut belum dikenal dalam hukum pidana, kecuali istilah memalsukan yang memang diatur di dalam KUHP, maka istilah manipulasi seharusnya diberikan penjelasan otentik oleh Undang-Undang untuk mencegah terjadinya multitafsir yang berakibat hilangnya kepastian hukum. Karena sifat yang multitafsir maka aparaturnya akan menggunakan penafsirannya sendiri dalam memahami istilah tersebut yang dapat pula menimbulkan tindakan sewenang-wenang aparaturnya terhadap rakyatnya sendiri. Padahal tindakan yang sewenang-wenang adalah bertentangan dengan asas negara hukum, sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 1 ayat (3) UUD 1945;
- Sifat multi tafsir terhadap suatu norma Undang-Undang dengan sendirinya akan mengakibatkan adanya ketidakpastian hukum yang membuat norma Pasal 55 Undang-Undang *a quo*, khususnya istilah manipulasi menjadi bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang menjamin adanya kepastian hukum yang adil bagi semua orang. Penggunaan istilah manipulasi dalam Pasal 55 Undang-Undang *a quo* dapat pula menimbulkan perasaan khawatir dan perasaan takut bagi para akuntan publik untuk melakukan sesuatu yang terkait erat dengan profesinya padahal setiap orang berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi sebagaimana diatur dalam Pasal 28G ayat (1) UUD 1945;
- Kalau akuntan publik merasa takut melakukan manipulasi data/data *manipulating* sebagaimana terprogram dalam perangkat lunak komputer yang dijadikan sebagai sarana kerja mereka karena merasa terancam dengan berlakunya suatu norma Undang-Undang, maka jelaslah norma Undang-Undang tersebut bertentangan dengan Pasal 28G ayat (1) UUD 1945;
- Istilah yang bersifat multi tafsir sebagaimana dikemukakan dalam Pasal 55 huruf a diulangi lagi dalam huruf b dengan menambahkan tindakan-tindakan yang bersifat lebih spesifik yakni dengan sengaja melakukan

manipulasi, memalsukan dan/atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1). Sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan oleh pihak yang berwenang. Istilah manipulasi yang multi tafsir selain istilah manipulasi yang multi tafsir Undang-Undang juga tidak menjelaskan apa yang dimaksud dengan istilah kertas kerja yang mungkin yang mempunyai arti yang khusus dalam dunia akuntansi yang berbeda dengan pengertian kertas kerja atau *working paper* yang digunakan dalam kegiatan-kegiatan akademik seperti symposium, seminar, ataupun workshop. Kertas kerja yang dimaksud dalam pekerjaan profesi akuntan publik berisikan semacam rencana pemeriksaan terhadap laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen yang antara lain merumuskan metodologi pemeriksaan pengambilan sampling analisa data dan perumusan kesimpulan yang berisi pendapat akuntan publik yang melakukan pemeriksaan;

- Bahwa terdapat perbedaan penggunaan metodologi pengambilan sampling atau analisa data yang dilakukan oleh seorang akuntan publik dibandingkan dengan akuntan publik lainnya yang melakukan tugas yang sama hal itu sangat mungkin untuk terjadi. Perbedaan-perbedaan itu dengan sendirinya akan menyebabkan pendapat yang dirumuskan oleh seorang akuntan publik yang satu bisa saja berbeda dengan akuntan publik lainnya;
- Hasil pemeriksaan seorang akuntan publik yang tertuang dalam pendapat yang dikemukakannya sebagai hasil akhir atas suatu proses pemeriksaan, bukanlah suatu kebenaran yang bersifat *absolute* memang profesi akuntan publik harus memberikan jasa yang *insurance* atas hasil pekerjaannya dalam makna hasil pekerjaan itu bertujuan untuk memberikan keyakinan bagi penggunaannya. Sifat *insurance* tidak berarti hasil pekerjaan akuntan publik mengandung kebenaran yang bersifat mutlak, kritik terhadap hasil pekerjaan itu, tetap terbuka untuk dilakukan oleh siapa saja yang berkepentingan. Hal-hal seperti ini jelaslah bukan sesuatu yang dapat dipidana;
- Ketidakjelasan rumusan norma dalam frasa sebagaimana dikutipkan di atas menjadi tambah tidak jelas dengan frasa yang mengatakan, “Sehingga

tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan oleh pihak yang berwenang". Istilah tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya adalah istilah yang kabur dan multi tafsir serta tidak menjamin adanya kepastian hukum. Oleh karena meskipun terdapat standart pemeriksaan SPAP namun apakah hal itu dapat digunakan sebagaimana mestinya atau tidak sangatlah bergantung pada pihak yang berkepentingan dalam membaca hasil pemeriksaan tersebut. Pihak-pihak yang berkepentingan di sini sangatlah mungkin adalah para pemegang saham dalam satu perusahaan, bank yang membaca laporan pemeriksaan dalam mempertimbangkan permohonan kredit, petugas pajak, atau bursa efek dalam konteks IPO atau penjualan saham kepada masyarakat bagi perusahaan publik. Namun anehnya dalam Penjelasan Pasal 55 huruf b ini yang dimaksud dengan pihak yang berwenang adalah menteri, kepolisian, kejaksaan dan pengadilan. Pihak-pihak yang disebutkan tersebut sama sekali tidak mempunyai kualifikasi untuk menilai kertas kerja yang dibuat oleh seorang akuntan publik organisasi profesi dalam hal ini seperti dewan kehormatan profesi lah yang mempunyai kualifikasi dan otoritas untuk memeriksa kertas kerja yang dibuat seorang akuntan publik untuk menilai apakah pembuatan kertas kerja tersebut memenuhi standar yang telah ditetapkan atau tidak;

- Perumusan norma dalam Pasal 55 huruf b Undang-Undang *a quo* jelaslah tidak menjamin adanya kepastian hukum, sehingga bertentangan dengan norma Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Rumusan tersebut juga menimbulkan rasa khawatir dan ketakutan untuk melakukan pekerjaan yang merupakan profesi dari seorang akuntan publik karena pekerjaannya dapat dinilai, dapat digunakan sebagai mana mestinya atau tidak oleh instansi-instansi yang sama sekali tidak mempunyai kualifikasi dan otoritas untuk melakukan penilaian. Dibandingkan dengan profesi lain seperti profesi notaris, advokat, dan kedokteran, masalah yang terkait dengan ada tidaknya malpraktik dalam menjalankan profesi pertama-tama haruslah diperiksa oleh majelis kode etik atau dewan kehormatan profesi sebelum diserahkan kepada aparat penegak hukum. Ancaman pidana yang diberikan oleh Pasal 55 Undang-Undang *a quo* yang langsung mempidanakan dugaan

pelanggaran etika profesi mengandung sifat diskriminatif yang bertentangan dengan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945;

- Sementara rumusan norma Pasal 56 Undang-Undang *a quo* yang mengatur materi yang sama dengan norma Pasal 55 namun diberlakukan terhadap pihak terasosiasi atau rumus yang tidak proporsional. Mengingat Undang-Undang *a quo* sesuai judulnya adalah Undang-Undang tentang Akuntan Publik, sementara pihak terasosiasi terutama pegawai dan pihak lain yang terlibat dalam pemberian jasa sesuai dengan definisi Pasal 1 angka 9 Undang-Undang *a quo* dapat mencakup mereka yang tidak memiliki kualifikasi sebagai akuntan publik namun dikarenakan ancaman pidana yang sama;
- Jelaslah berisikan satu norma yang menimbulkan kekhawatiran dan ketakutan dalam melaksanakan sesuatu padahal hal tersebut adalah hak asosiasi seseorang sesuai dengan tugas dan pekerjaannya. Rumusan demikian teranglah bertentangan dengan norma konstitusi yang diatur dalam Pasal 28G ayat (1) UUD 1945;
- Bahwa rumusan delik pidana atau ancaman sanksinya sebagaimana normanya dirumuskan dalam Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang *a quo* selain bertentangan dengan UUD 1945 adalah juga tidak sejalan dengan asas-asas hukum pidana nasional;
- Pasal 55 dan Pasal 56, walaupun tidak disebutkan secara eksplisit mengkategorikan tindak pidana terkait dengan akuntan publik sebagai kejahatan. Mengingat subjek pelakunya yang bersifat khusus yakni mereka yang menyandang profesi sebagai akuntan publik. Adanya sanksi ancaman hukuman penjara dalam Pasal 55 dan Pasal 56 dengan tegas menunjukkan kategori tindak pidana tersebut adalah kejahatan, bukan pelanggaran;
- Namun Undang-Undang *a quo* tidak memberikan pengaturan yang bersifat khusus mengenai hukum formil berkaitan dengan acara pemeriksaan tindak pidana yang bersifat khusus ini, padahal proses pemeriksaan yang dilakukan dengan menggunakan hukum acara pidana umum sebagaimana termaktub di dalam KUHP tidaklah memadai untuk mampu mengungkapkan dugaan telah terjadinya suatu tindak pidana yang bersifat khusus itu. Apalagi hal ini terkait dengan profesi yang para anggotanya tunduk pada kode etik yang hanya dapat dinilai oleh badan yang khusus

untuk itu sebelum temuan tersebut diserahkan kepada aparaturnya penegak hukum untuk melakukan proses pemeriksaan secara pidana;

- Fokus permohonan para Pemohon dalam perkara ini tertuju kepada pengujian materiil. Menurut Ahli pengujian pasal-pasal Undang-Undang *a quo* sesungguhnya dapat pula dilakukan pada aspek formilnya untuk menguji apakah norma di dalam kedua pasal Undang-Undang *a quo* memenuhi syarat-syarat pembentukan peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan atau tidak?
- Asas pembentukan peraturan perundang-undangan sebagaimana normanya diatur dalam Pasal 5 huruf f Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 adalah asas kejelasan rumusan. Materi muatan peraturan perundang-undangan sebagai mana diatur dalam Pasal 6 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 haruslah mencerminkan antara lain asas pengayoman, asas kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan, serta asas ketertiban dan kepastian hukum;
- Sebagaimana telah diuraikan dalam aspek-aspek materiil pengujian norma Undang-Undang *a quo* terhadap UUD 1945 maka jika hal yang sama diterapkan secara mutatis mutandis maka nyatalah bahwa perumusan norma dalam Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang *a quo* secara formil adalah bertentangan dengan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan dan materi muatan peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 5 huruf f dan Pasal 6 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011.

#### 4. Dr. Mudzakkir, S.H., M.H.

- Perbuatan yang dilarang dalam Pasal 55 huruf a adalah “melakukan manipulasi data atau memalsukan data”.
- Penggunaan kata “manipulasi” yang dalam praktik dapat dimaknai secara positif dan negatif yang apabila diterapkan sebagai perumusan tindak pidana bagi akuntan publik akan menimbulkan ketidakjelasan, kerancuan atau kebaburan maksud pelarangan suatu perbuatan yang berpotensi terjadinya perluasan norma hukum pidana yang bersumber dari interpretasi kata “manipulasi” data yang bertentangan dengan asas kepastian hukum dalam hukum pidana (*lex scripta, lex certa, dan lex stricta*).

- Pengenaan ancaman pidana bagi pelaku membantu melakukan manipulasi data dengan pelaku manipulasi data bertentangan dengan asas hukum pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 56 KUHP dan Pasal 55 KUHP. Dalam pasal tersebut memuat prinsip hukum:
- Ada perbedaan prinsipil antara pembantuan dalam Pasal 56 KUHP dengan pelaku tindak pidana dalam Pasal 55 KUHP;
- Ancaman pidana bagi pelaku pembantu adalah ancaman pidana pokok dikurangi sepertiga, sedangkan pelaku tindak pidana diancam pidana pokok.
- Atas dasar pertimbangan tersebut, membuktikan bahwa norma hukum pidana yang dimuat dalam Pasal 55 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tidak memberikan jaminan kepastian hukum dan keadilan bagi akuntan publik yang apabila rumusan tersebut dipertahankan penerapannya berpotensi merugikan kepentingan jaminan perlindungan hukum dan konstitusional orang yang menjalankan profesi akuntan publik.
- Norma hukum pidana yang dimuat dalam Pasal 55 ayat (1) huruf b tersebut perbuatan yang dilarang sama dengan Pasal 55 ayat (1) huruf a, tetapi berbeda objeknya, yaitu data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja. Karena memuat perbuatan yang sama, maka analisis hukum Pasal 55 ayat (1) huruf a berlaku juga terhadap analisis hukum Pasal 55 ayat (1) huruf b.
- Rumusan norma hukum pidana Pasal 56 yang ditujukan kepada Pihak Terasosiasi sedangkan norma hukum pidana bersumber dari Pasal 55 yang ditujukan kepada akuntan publik, atau subjek hukum yang memiliki kualifikasi yang berbeda, adalah bentuk penerapan hukum yang tidak tepat.
- Pihak Terasosiasi adalah Rekan KAP yang tidak menandatangani laporan pemberian jasa, pegawai KAP yang terlibat dalam pemberian jasa, atau pihak, yang menjalankan pekerjaannya atas tanggung jawab akuntan publik. Semestinya rumusan norma hukum pidana dan ancaman pidananya berbeda dengan Pasal 55.

**5. Dr. Himawan Estu Bagyo, S.H., M.H.**

- Dalam konteks fungsi hukum administrasi, hukum administrasi dimanfaatkan dalam penggunaan kekuasaan pemerintahan atau eksekutif.

Dalam konsep hukum administrasi maka Pemerintah diberi wewenang untuk membuat atau membentuk aturan melaksanakan kekuasaan pemerintahan sekaligus untuk menerapkan sanksi administrasi, keistimewaan hukum administrasi di sini adalah bisa membuat aturan sendiri, menerapkan sendiri, dan menegakkan sendiri. Kedua, mengangkat personil untuk membantu melaksanakan tugas pemerintah. Pemerintah boleh mengangkat personil, mengangkat alat kelengkapannya. Ketiga, mengatur sistem perizinan atau *vergunningen*. Keempat, memberikan bantuan subsidi kepada rakyat yang karena keadaan tertentu harus dilakukan meskipun Pemerintah dapat melakukan kewenangan di atas, penyelenggara kekuasaan pemerintahan tetap tunduk pada prinsip negara hukum dan negara demokrasi. Prinsip negara hukum syarkan asas keabsahan dalam tindakan pemerintahan, asas perlindungan HAM, asas pembagian kewenangan dan pemerintahan yang tidak memihak atau imparsial. Dalam konteks demokrasi diperlukan perlindungan hak atas kebebasan dan hak atas persamaan. Dalam hal ini tugas Pemerintah adalah mewujudkan ide keadilan sosial untuk menjaga keseimbangan hak antara persamaan dan hak atas kebebasan;

- Dalam kaitannya dengan kegiatan masyarakat, sedapat mungkin tugas Pemerintah adalah melakukan fasilitasi untuk semakin berdaya guna. Dalam hal kegiatan masyarakat yang dapat dilakukan sendiri dan dapat berfungsi dengan baik, Pemerintah tidak diperlukan hadir pada bidang tersebut, sehingga Pemerintah dapat mengurus kegiatan yang lainnya. Oleh sebab itu, untuk kegiatan profesi yang telah tertata dengan baik organisasinya baik dari pengurusan hingga pengawasannya, maka Pemerintah tidak perlu hadir kecuali jika diminta oleh organisasi profesi tersebut agar Pemerintah turut serta menjadi bagian dalam pengawasan atau pembinaan;
- Bagian yang kedua, tentang efektifitas sanksi administrasi dalam pengaturan kelompok profesi. Maksudnya kewenangan dalam kegiatan profesi adalah kewenangan melalui sistem perizinan. Di luar sistem perizinan maka tidak ada kewenangan Pemerintah yang dapat dijalankan. Izin adalah instrumen yang digunakan Pemerintah untuk mengendalikan aktifitas warga agar tercapai sebuah tujuan tertentu;

- Dalam konsep norma hukum, izin masuk dalam kategori norma perilaku yaitu kewajiban seseorang untuk mengajukan izin kepada Pemerintah sebelum melakukan aktifitas tertentu yang dilarang. Dalam konteks sanksi administrasi, sanksi hanya dapat diberlakukan kepada yang punya izin yaitu punya izin tetapi menyalahgunakan atau melanggar persyaratan perizinan yang ditetapkan. Dalam hal ini maka adalah wajar jika kepada mereka yang melakukan aktifitas tanpa izin diberikan sanksi yang lebih berat. Oleh sebab itu, kesimpulannya bahwa sanksi pidana akan cocok diberlakukan kepada mereka yang melakukan aktifitas tanpa melalui proses perizinan. Sementara yang memegang perizinan yang tepat adalah sanksi administrasi;
- Kedudukan *self regulatory* merupakan kegiatan profesi bertujuan untuk menjaga kewibawaan profesi. Ada dua hal penting, yaitu pertama kemampuan, berisi dua hal, keterampilan atau skill dan pengetahuan atau *knowledge*. Kedua adalah integritas atau sikap mental dalam menjalankan profesinya. Semua ini lebih dulu tunduk pada aturan profesi yang disebut sebagai kode etik atau *good of conduct*. Oleh sebab itu, organisasi profesi dapat membuat aturan profesi yang berisi ketentuan tentang standar profesi, berisi persyaratan administrasi, persyaratan keahlian baik aspek pengetahuan maupun keterampilan, persyaratan menjalankan kegiatan profesi, ada kewajiban dan larangan dalam menjalankan profesi, pemberhentian atau pemecatan bahkan pengaktifan kembali, pengawasan dan pengendalian, serta sanksi administrasi profesi. Dalam hal ini Pemerintah tidak terkait dengan organisasi profesi. Oleh sebab itu, profesi diberi keleluasaan menjalankan organisasi tanpa intervensi Pemerintah;
- Relevansi pengaturan kriminalisasi akuntan publik dalam Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Akuntan Publik dengan hakikat profesi. Dalam perspektif hukum administrasi, ketentuan pidana dikategorikan sebagai *ultimum remedium* yaitu instrumen terakhir untuk upaya memperbaiki keadaan. Mencermati rumusan Pasal *a quo* maka perbuatan pidana yang terumus dalam Pasal *a quo* sebenarnya telah tercakup dalam ketentuan pidana sebagaimana diatur dalam KUH Pidana;
- Dilihat dari aspek profesi maka bekerja itu masuk hak sosial atau *social rights*. Dalam konsep HAM, *social right* itu dikategorikan sebagai *positive*

*legal right* yang memberikan kewajiban pada negara untuk melakukan pemenuhan atau *to fullfil*. Oleh sebab itu, melakukan pengaturan yang sifatnya pidana atau kriminal akan berdampak pada terbatasnya hak menjalankan profesi;

- Untuk melakukan apakah adanya pelanggaran kode etik atau standar etik tersebut maka diperlukan standar perilaku yang dirumuskan oleh kelompok profesi dimaksud. Oleh sebab itu, perlu dihindarkan intervensi Pemerintah atau penguasa yang dapat menjadi penghambat atau penghalang profesi secara aktif.

#### 6. Dr. Ludovicus Sensi Wandabio

- Dalam konsep *auditing* terdapat lima konsep yang penting. *Pertama*, harus ada bahan bukti dan kertas kerja yang dihasilkan oleh perusahaan atau manajemen. *Kedua*, dalam melakukan pemeriksaan, auditor harus melakukan *due professional care* sesuai dengan standar. *Ketiga*, *independent auditor* menilai, apakah informasi atau data yang digunakan oleh perusahaan tersebut dapat menyajikan secara wajar, sehingga masyarakat merasa tidak dirugikan, dikenal sebagai *fair presentation*. *Keempat*, dilakukan dengan mempertimbangkan etika, etik diatur sendiri di dalam profesi;
- Bahwa pengolahan data melalui sistem informasi akuntansi adalah produk manajemen. Laporan keuangan diaudit oleh *auditor independent*. Mereka sebagai *gate keeper* (menjaga gawang), apakah laporan audit tersebut dapat digunakan dan menyelamatkan pihak-pihak pemangku kepentingan, yaitu kreditor, investor, Pemerintah, atau pelanggan, mengartikan dan menganalisa berdasarkan hasil auditnya. Dengan demikian, jelas bahwa jika terjadi kecurangan data atau apa pun namanya adalah produk original dari manajemen;
- Laporan keuangan adalah proses, maka dikenal laporan keuangan bulanan, tiga bulanan, enam bulanan, dan tahunan. Laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen, termasuk menyelenggarakan sistem yang tertib administrasi untuk menyakinkan bahwa harta, utang, modal, pendapatan, dan beban betul-betul mencerminkan keadaan yang sebenarnya. Fungsi auditor adalah merencanakan dan melaksanakan untuk memperoleh keyakinan memadai, artinya sebagai *reasonable care as a*

*reasonable person*, dia tidak dapat memberikan *absolute guarantee* kepada hasil produk sendiri. Karena audit adalah mempertimbangkan semua sisi-sisi profesionalnya. Karena dengan konsep tersebut, *independent auditor* berdiri berdasarkan *reasonable care as a reasonable person* dan tunduk kepada profesinya;

- Dalam melakukan pemeriksaan tersebut, auditor perlu cukup bahan bukti yang kompeten, relevan, dan valid, atau absah. Kalau bukti-bukti tersebut sudah direkayasa manajemen melalui sistem yang tidak atau kolusi atau apa pun namanya maka kesimpulan auditor bisa salah sebagai seorang manusia;
- Opini dalam memberikan jasa atestasi oleh akuntan publik tidak eksak *it is a professional judgement* akuntan publik tidak menilai benar-tidaknya atau tidak menjamin kebenaran, dia tidak tahu kalau cek itu palsu, dia tidak tahu bahwa invoice itu palsu, dia adalah sebagai seorang *reasonable care as a reasonable professional* dari objek yang diperiksanya;
- Akuntan publik mempergunakan pertimbangan profesionalnya dalam memberikan opini yang menggunakan *standar audit*. Selain itu, kerugian yang timbul lebih disebabkan, kalau katanya manipulasi, artinya menyajikan informasi yang tidak mencerminkan keadaan sebenarnya laporan keuangan tanggung jawab dari manajemen kalau seandainya akuntan publik memanipulasi perlu auditor berarti membantu, artinya adalah agar laporan keuangannya kelihatannya baik, bisa ikut terpidana. Terpidana dalam konteks tersebut berarti memalsukan atau tidak atau membuat suatu secara bersama-sama menipu publik;
- Namun jika akuntan publik tidak ikut terlibat menghasilkan laporan keuangan, ia memang lalai dan bodoh maka sanksi yang paling berat seharusnya dicabut saja izinnya atau diberhentikan dari profesi karena tidak memenuhi kualitas audit, tetapi tidak dipidana;
- Karena sifatnya opini atau pendapat bukan pernyataan kebenaran, maka opini akuntan publik harus diperlakukan sama dengan opini anggota profesi lain hukum, penilai, dan lainnya. Opini sehubungan dengan jasa atestasi seharusnya tidak diancam sanksi pidana kecuali dalam opini tersebut ada unsur pemalsuan, artinya pernyataan auditnya tersebut berdasarkan

dokumen yang dipalsukan penipuan sebagaimana diatur dalam Kitab Undang Hukum Pidana;

- Isu kertas kerja dalam Pasal 55 dan Pasal 56 tidak menjelaskan secara spesifik apa itu kertas kerja. Tetapi kalau dilihat dalam standar profesi, kertas kerja adalah catatan yang diselenggarakan oleh auditor tentang prosedur auditnya pengujian yang dilakukannya dan informasi yang diperolehnya berarti terdapat keterangan-keterangan manajemen yang mungkin saja menipu akuntan tersebut;
- Dalam sistem informasi yang berbasis computer hampir 70% klien-klien *go publik* adalah IT (*high tech*). Kemampuan auditor melakukan analisa dengan cara melakukan extract data, karena datanya tidak bermanfaat sehingga dilakukan pengolahan, menguji rasio-rasio, analisis-analisis, menghitung kembali, umur (*aging analysis*), dan menggabungkan file. Karena file tersebut hanya berisi data per langganan tidak dibagi daerah, sehingga perlu digabung file computer. Hal seperti ini dikenal dalam istilah sistem informasi namanya data *manipulating*;
- Kalau data *manipulating* dilakukan sebagai kriminalisasi, karena akuntan memang melakukan manipulasi data dan kalau enggak informasi tidak ada gunanya. Kertas kerja yang lengkap dapat membuktikan bahwa *auditor independent* atau tidak lain. Sayangnya data *manipulating* tadi digunakan konotasi negatif dan hal tersebut membuat bingung.

## 7. Suhartono

- Bahwa suatu entitas perusahaan dalam aktivitas operasionalnya melakukan berbagai transaksi dan juga mengalami berbagai kegiatan atau pun kejadian lain yang kesemuanya itu terdokumentasikan di dalam bukti-bukti transaksi yang disimpan oleh perusahaan;
- Bukti-bukti transaksi tersebut akan masuk ke dalam suatu sistem pengolahan informasi laporan keuangan yang ada di dalam perusahaan. Di mana di dalamnya terkait juga dengan kebijakan akuntansi dan kebijakan lainnya. Dalam pengolahan sistem akuntansi tersebut maka akan dihasilkan berbagai dokumen internal perusahaan, seperti daftar-daftar, kemudian buku besar atau *ledger*, jurnal, memo, kertas kerja atau *worksheet*, dan sebagainya;

- Pada tahap berikutnya, proses laporan tersebut akan dihasilkan suatu laporan keuangan. Kalau dilihat prosesnya ini adalah merupakan ikhtisar dari semua transaksi yang telah terjadi;
- Dalam penyiapan laporan keuangan tersebut selain fakta yang direkam juga tidak terhindarkan adanya berbagai estimasi. Contoh yang paling sederhana adalah estimasi umur suatu aset tetap. Sehingga dengan demikian estimasi ini juga melibatkan berbagai variabel;
- Bahwa laporan keuangan yang disusun oleh manajemen perusahaan tentunya berbasis bukti-bukti yang mendasarinya dan yang mempengaruhi laporan keuangan tersebut.
- Kemudian pada tahap berikutnya, proses audit dimulai ketika auditor yang atas permintaan pemakai laporan keuangan dengan alasan tertentu diminta untuk melakukan audit atas laporan keuangan tersebut yang telah disusun oleh manajemen perusahaan. Tujuan audit tersebut adalah untuk meminta opini *independent* tentang apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku?
- Dalam hal ini bisa dikatakan bahwa auditor akan melakukan berbagai pengujian, apakah laporan keuangan telah mencerminkan transaksi yang terjadi di dalam perusahaan tersebut? Dalam hal ini tentunya standar akuntansi keuangan merupakan landasan bagi penyusunan laporan keuangan oleh manajemen;
- Dalam melakukan auditnya, auditor akan memerlukan berbagai dokumen internal perusahaan untuk dilakukan berbagai prosedur pengujian tertentu dan menyangkut juga dokumen-dokumen transaksi yang tadi Ahli sebutkan;
- Auditor dengan *professional judgement*-nya akan menggunakan cara sampling. Dokumen yang terpilih secara sampel, kemudian akan dilakukan atau akan ditetapi dengan prosedur-prosedur tertentu. Sedangkan, sebagian besar dokumen yang tidak tersampel, otomatis tidak akan terpakai. Selain sampel atas dokumen-dokumen transaksi tersebut, auditor juga bisa mengumpulkan berbagai data dari sumber lain untuk dipakai sebagai bukti audit. Terhadap prosedur yang telah diterapkan atas sampel ini maka auditor akan mencatat atau memasukannya dan didokumentasikan di dalam kertas kerja. Dalam dokumentasi ini juga termasuk langkah-langkah analisis yang dilakukan oleh auditor;

- Bahwa metode pengambilan sampel tersebut bisa berbeda di antara auditor sehingga sampel yang diambil pun untuk keperluan audit bisa berbeda pula. Perbedaan tentunya karena kondisi atau pun situasi perusahaan serta pengalaman auditor;
- Dalam melakukan berbagai prosedur analisisnya, auditor juga menerapkan proses pengolahan data, bisa menambah, mengurangi, membagi, mengalikan, atau yang selama ini disebut dengan manipulasi data yang semuanya akan dicatat dan didokumentasikan di dalam kertas kerja. Kemudian atas pengolahan berbagai data tersebut, auditor kemudian dengan *professional judgement* akan melakukan berbagai penilaian atau penafsiran, dan dengan berbekal pengetahuan atau pemahamannya maka auditor akan membuat satu kesimpulan yang pada akhirnya akan dibuat sebagai dasar dalam menentukan opininya. Opini sebagai kesimpulan akhir proses audit berisi informasi yang menyatakan tingkat kesesuaian laporan keuangan dengan standar akuntansi keuangan dan bukan tentang perusahaan itu sendiri;
- Dalam hal laporan keuangan telah sesuai dengan standar maka auditor bisa menyatakan opini WTP (Wajar Tanpa Pengecualian). Dalam hal contoh seperti ini, opini WTP telah diberikan kemudian ternyata perusahaan bangkrut, apakah kemudian serta-merka auditor disalahkan? Dalam kaitan ini tentu tidak bisa bilang ini adalah dosa auditor secara langsung. Contoh yang pernah terjadi adalah ketika opini sudah dinyatakan, kemudian ternyata ada pihak lain yang mempailitkan;
- Bahwa akuntan publik bekerja dalam koridor SPAP, didukung oleh fakta dan data, yang kemudian terekam dalam KKP sebagaimana diatur dalam standar audit. Auditor jangan diharapkan menjadi tukang ramal atau dukun yang bisa mengetahui atau menebak apa yang akan terjadi terhadap perusahaan di masa yang akan mendatang.

### **Saksi-saksi:**

#### **1. Drs. Heliantono, CPA.**

- Sekitar 2,5 tahun yang lalu, pada Jumat tanggal 28 Agustus 2009, saksi terkejut ketika membaca SMS teman yang meminta saksi untuk membaca berita yang ada di halaman harian Bisnis Indonesia. Pada harian tersebut

disitir ucapan Menteri BUMN yang menyatakan bahwa PT Waskita Karya melakukan *overstated* lantaran ingin mengejar penawaran terbatas atau *initial publik offering*. Dengan cara menutupi kekurangan kinerja keuangan dengan menggelembungkan aset pada laporan keuangannya pada tahun 2004 dan 2005. Kemudian mengusulkan untuk mencabut izin auditor yang mengaudit laporan keuangan PT Waskita Karya tahun 2004 dan 2005. Pada harian Bisnis Indonesia disebutkan nama kantor saksi, yaitu Kantor Akuntan Publik Heliantoro dan Rekan sebagai auditor tahun 2004 dan 2005;

- Pada hari Senin tanggal 31 Agustus 2009 hampir seluruh klien meminta klarifikasi dan penjelasan atas berita di harian tersebut, termasuk klien yang lokasinya di luar kota. Seluruhnya meminta kehadiran saksi untuk memberikan klarifikasi dan penjelasan;
- Melalui proses klarifikasi dengan pihak Waskita Karya dan upaya lain, akhirnya saksi dapat mengetahui tentang asal-muasal dan detail kasus penggelembungan aset yang terkait dengan saksi;
- Kasus penggelembungan aset di PT Waskita Karya Persero tersebut mencuat ketika terjadi pergantian direksi. Direktur Utama pengganti tidak menerima begitu saja laporan keuangan manajemen lama dan kemudian meminta pihak ketiga lain untuk melakukan audit mendalam atas akun tertentu;
- Dalam laporan keuangan tahun 2008 diungkapkan bahwa terdapat salah saji atau penggelembungan aset di tahun 2005 sebesar Rp 5 miliar. Nilai Rp 5 miliar tersebut terdiri dari dua proyek yang sedang berjalan, proyek yang pertama adalah proyek renovasi Kantor Gubernur Riau. Proyek tersebut dimulai pada tahun 2004 dan sudah selesai 100% dengan nilai kontrak sebesar Rp13,8 milyar;
- Namun pada akhir tahun 2005 terdapat pekerjaan tambah kurang senilai Rp 3 miliar. Pemimpin proyek koordinator tim dan *team leader* telah menyepakati rincian pekerjaan tambah kurang dengan hasil negosiasi sebesar Rp 3 miliar dan telah diakui Waskita Karya sebagai pendapatan kontrak. Sampai dengan akhir tahun 2008 saldo tersebut masih muncul di neraca perusahaan sebagai tagihan bruto pada pemberi kerja;
- Proyek kedua adalah proyek pembangunan Gelanggang Olah Raga Bulian Jambi. Nilai kontrak sebesar Rp 33.998.000.000,00 dan sesuai dengan

jawaban konfirmasi dari pemimpin proyek, progres fisik pada 31 Desember 2005 yaitu sebesar 6,691% sehingga PT Waskita Karya Persero mengakui pendapatan kontrak dari progres tersebut sebesar Rp 2 miliar. Saldo tersebut masih *outstanding* sampai dengan akhir tahun 2008. Kontrak tersebut diputus oleh Pemda Batanghari karena dianggap ditandatangani oleh pihak yang tidak berwenang, ada kasus pergantian bupati;

- Pada tahun 2005 nilai aset PT Waskita Karya Persero adalah sebesar Rp 1,6 triliun dan nilai yang diduga digelembungkan oleh manajemen pada tahun 2005 adalah sebesar Rp 5 miliar atau sebesar 0,3% dari nilai aset tersebut;
- Bahwa akibat lain dari pemberitaan di media tersebut adalah pada hari Senin tanggal 31 Agustus 2009 atau 1 hari kerja setelah pemuatan di media, Bank Mandiri mengirimkan surat pemberitahuan yang intinya adalah dalam rangka menindaklanjuti pemberitaan di media maka Bank Mandiri membekukan status rekanan Kantor Akuntan Publik Heliantoro dan Rekan di Bank Mandiri sampai dengan kasus ini selesai. Hal ini berarti bahwa saksi tidak dapat lagi melakukan audit kepada seluruh klien saksi yang berhutang kepada Bank Mandiri atau sebagai debitur sampai dengan kasus ini selesai;
- Pada hari Selasa tanggal 1 September 2009, lima anak BUMN yang pada saat itu masih dalam proses audit memutuskan kontrak yang sedang berjalan dengan kantor saksi. Seminggu kemudian pada hari Senin tanggal 7 September 2009, Kementerian Keuangan melakukan audit sewaktu-waktu bukan audit rutin. Atas pelaksanaan audit laporan keuangan PT Waskita Karya tahun 2003 sampai dengan 2005, satu setengah bulan sejak dimulainya pemeriksaan yaitu pada tanggal 16 Oktober 2009, Kementerian Keuangan memberikan hasil auditnya yang menyatakan bahwa Akuntan Publik Heliantoro secara umum telah mamatuhi *standar auditing*, standar profesional akuntan publik dalam pelaksanaan audit umum atas laporan keuangan PT Waskita Karya Persero tahun buku 2003, 2004, dan 2005, khususnya atas akun yang terkait dengan pengakuan pendapatan dan beban jasa konstruksi;
- Pemberlakuan Pasal 55 dan 56 tersebut mengingatkan saksi kepada hal yang pernah menimpa saksi dan membayangkan apa yang terjadi dengan saksi dan karyawan saksi sebagai pihak yang terasosiasi jika Harian Bisnis

Indonesia memberitakan nama kantor saksi pada saat berlakunya Pasal 55 dan Pasal 56 tersebut. Padahal yang terjadi adalah masalah profesi yang sama sekali bukan masalah pidana. Saksi merasa diperlakukan adil jika yang mengadili masalah profesi adalah pihak keprofesian itu sendiri dan bukan pihak yang awam terhadap profesi.

## **2. Drs. Akhyadi Wadisono, Ak., CPA.**

- Pada tanggal 28 dan 29 Desember 2011, Kejaksaan Negeri Batam memanggil dan memeriksa karyawan kantor saksi di Batam mengenai keterangan adanya kontrak perikatan audit. Setelah pemeriksaan terhadap staf saksi pada tanggal 12 Januari 2012, saksi dipanggil oleh Kejaksaan Negeri Batam untuk datang ke Batam guna memberikan keterangan mengenai kebenaran adanya kontrak perikatan audit dalam perkara dugaan korupsi oleh Sekretaris KPUD Batam;
- Pada waktu itu seorang jaksa memeriksa sambil menunjukkan buku Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik dan berkata kepada saksi bahwa dengan oleh Pasal ini, “profesi Anda bisa habis atau bisa berhenti karena Anda bekerja tidak sesuai dengan Standar Pemeriksaan Akuntan Publik (SPAP)”. Saksi merasa bahwa Jaksa telah salah menafsirkan Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Akuntan Publik karena saksi datang ke Batam adalah untuk dimintai keterangan mengenai kebenaran adanya kontrak perikatan audit dengan KPUD, namun tiba-tiba diancam telah melanggar SPAP;
- Kira-kira tanggal 15 atau tanggal 17 Januari 2012, seorang Jaksa dari Kejaksaan Negeri Batam menghubungi saksi untuk bertemu di Jakarta. Tetapi karena pada waktu itu saksi berhalangan dan tidak bisa menemuinya;
- Pada Minggu tanggal 22 Januari 2012 sekitar pukul 11.00 WIB, dua orang jaksa dari Kejaksaan Negeri Batam datang ke kantor saksi di Jakarta dan dalam perjumpaan tersebut menyampaikan pesan dari jaksa pemeriksa di Batam. Atas fenomena tersebut, saksi menjadi ketakutan dengan kejadian tersebut apalagi di dalam Undang-Undang Akuntan Publik tepatnya Pasal 55 dan Pasal 56 berisi ancaman pidana lima tahun yang mengakibatkan saksi dapat langsung ditahan dan denda Rp 300 juta. Dalam hati saksi berkata, kalau begini adanya, tampaknya lebih baik saksi tidak menjadi

akuntan publik lagi meskipun profesi ini telah saksi geluti delapan tahun, dan sampai sekarang saksi masih hidup seperti ini, rasa kekhawatiran karena tidak tahu apa yang akan dilakukan oleh jaksa tersebut kepada saksi di waktu yang akan datang dan seterusnya.

### 3. Laudin Purba

- Pada tanggal 15 Juni 2009, saksi menerbitkan laporan audit atas laporan keuangan PT Waskita Karya (Persero) dengan pendapat wajar dengan pengecualian. Pendapat tersebut diberikan karena penyesuaian pendapatan yang semestinya dicatat sebagai penyesuaian saldo laba awal tahun 2008 tetapi dicatat sebagai beban ditangguhkan;
- Pada tanggal 22 Februari 2010, Menteri Keuangan Republik Indonesia membekukan izin akuntan publik saksi melalui Surat Keputusan Nomor 126/KM.1/2009;
- Bahwa Menteri menganggap saksi menerbitkan laporan audit yang dapat menyesatkan pengguna laporan karena Menteri menganggap saksi belum sepenuhnya mematuhi *standart auditing* dalam melaksanakan audit laporan keuangan PT Waskita Karya tersebut. Karena Menteri menganggap bukti audit belum cukup untuk merumuskan pendapat tersebut di atas;
- Pada tanggal 21 Mei 2010, saksi menggugat keputusan pembekuan izin saksi tersebut melalui Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN) dengan inti gugatan sebagai berikut:
  1. Laporan auditor yang saksi buat tersebut telah sesuai dengan *standart auditing*. Karena seluruh audit yang saksi telah lakukan atas penyesuaian pendapatan yang dicatat manajemen sebagai beban ditangguhkan yang seharusnya dicatat sebagai penyesuaian saldo laba awal tahun 2008 telah sesuai dengan *standart auditing* yang ditetapkan oleh IAPI (Institut Akuntan Publik Indonesia);
  2. Bahwa Menteri tidak mempunyai kewenangan secara langsung menjatuhkan sanksi kepada akuntan publik terkait dengan kepatuhan terhadap standar auditing SPAP. Karena Menteri tidak mempunyai kompetensi untuk menilai kesesuaian pelaksanaan audit dengan *standart auditing* sebelum asosiasi profesi memberikan pertimbangan mengenai kesesuaian pelaksanaan audit dengan SPAP.

- Pada tanggal 18 Agustus 2010, PTUN mengabulkan gugatan saksi seluruhnya dan menyatakan batal Surat Keputusan Menteri tersebut di atas tentang pembekuan izin akuntan publik saksi. Walaupun Keputusan PTUN mengabulkan seluruh gugatan saksi, dampak pembekuan sanksi telah mengakibatkan beberapa klien ataupun yang meminta jasa saksi sebagai akuntan publik melakukan pembatalan atau tidak melanjutkan pekerjaan audit yang sedang berjalan. Pembekuan izin ini juga menyebabkan citra yang negatif dari klien terhadap kinerja dan kompetensi saksi.

**[2.3]** Menimbang bahwa terhadap permohonan para Pemohon, Pemerintah menyampaikan keterangan lisan yang disampaikan dalam persidangan tanggal 2 Februari 2012 yang kemudian dilengkapi dengan keterangan tertulis yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 2 Februari 2012, yang pada pokoknya sebagai berikut:

Sehubungan dengan permohonan pengujian (*constitutional review*) Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik (selanjutnya disebut UU Akuntan Publik) terhadap Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2); Pasal 28D ayat (1); Pasal 28G ayat (1); Pasal 28I ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD 1945) yang dimohonkan oleh Dr. M. Achsin, SE., SH., MM., M.Ec.Dev., Ak., CPA., dkk., untuk selanjutnya disebut para Pemohon, sesuai registrasi di Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi Nomor 84/PUU-IX/2011 tanggal 29 November 2011 dengan perbaikan permohonan tertanggal 30 Desember 2011, perkenankan Pemerintah menyampaikan Pernyataan Pendahuluan Pemerintah Republik Indonesia baik lisan maupun tertulis yang merupakan satu kesatuan yang utuh dan tidak terpisahkan dengan Keterangan Pemerintah yang lebih lengkap yang akan disampaikan kemudian.

Dalam permohonannya, para Pemohon menguji ketentuan Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik, yang menurut para Pemohon dianggap bertentangan dengan ketentuan Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2); Pasal 28D ayat (1); Pasal 28G ayat (1); Pasal 28I ayat (2) UUD 1945. Dan karenanya menurut Para Pemohon ketentuan *a quo* dianggap telah merugikan hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dan

telah menimbulkan ketidakpastian hukum, diskriminasi, serta ketakutan dan perasaan tidak aman bagi para Pemohon.

Pemerintah berpendapat bahwa penggunaan ketentuan-ketentuan Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2); Pasal 28G ayat (1); Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 sebagai batu uji dalam permohonan *ini* oleh para Pemohon sangat tidak tepat. Menurut Pemerintah ketentuan Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2) UUD 1945 merupakan pemberian hak untuk mendapatkan pendidikan dan memperoleh manfaat dari ilmu pengetahuan, teknologi, seni dan budaya. Demikian halnya dengan ketentuan Pasal 28G ayat (1) UUD 1945 yang merupakan pemberian hak atas perlindungan atas rasa aman dan ancaman ketakutan bagi dirinya sendiri, keluarga, kehormatan maupun martabat dan harta benda yang dia miliki dibawah kekuasaannya, serta ketentuan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 yang merupakan pemberian hak untuk bebas dari perlakuan diskriminatif.

Pemerintah berpendapat bahwa tidak terdapat kerugian konstitusional para Pemohon yang disebabkan oleh berlakunya norma yang terkandung dalam ketentuan Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik. Hal ini karena kerugian konstitusional yang didalilkan oleh para Pemohon hanya didasarkan pada alasan mengenai kekhawatiran akan adanya penafsiran dari para penegak hukum atas ketentuan Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik. Menurut Pemerintah, kekhawatiran para Pemohon tersebut merupakan permasalahan penerapan norma (implementasi), sehingga dengan demikian alasan kerugian konstitusional yang didalilkan oleh para Pemohon di dalam permohonannya pada hakikatnya sama sekali tidak terkait dengan konstitusionalitas norma yang dimohonkan untuk di uji tersebut. Oleh sebab itu, Pemerintah berpendapat bahwa permasalahan mengenai penerapan norma/penafsiran atas ketentuan Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik dimaksud tidak dapat dijadikan sebagai dasar kedudukan hukum/*legal standing* bagi para Pemohon untuk menyatakan adanya kerugian konstitusional yang dialami oleh para Pemohon.

Selain itu, menurut Pemerintah dalam permohonannya para Pemohon juga tidak dapat menguraikan perihal yang menjadi dasar dan alasan permohonan pengujian Undang-Undang *a quo*, sehingga para Pemohon pun tidak dapat mengkonstruksikan pertentangan antaraketentuan yang dimohonkan pengujian

dengan batu uji yang terdapat dalam UUD 1945. Oleh karena itu, permohonan pengujian yang diajukan para Pemohon tidak jelas (*obscuur libel*).

Berdasarkan penjelasan tersebut di atas, maka Pemerintah berpendapat bahwa para Pemohon tidak memenuhi syarat kedudukan hukum (*legal standing*) sebagaimana yang telah ditentukan dalam ketentuan Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 dan syarat kerugian konstitusional sebagaimana pendirian Mahkamah Konstitusi sejak Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 006/PUU-III/2005 tanggal 31 Mei 2005 dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 11/PUU-V/2007 tanggal 20 September 2007.

Berdasarkan uraian di atas, Pemerintah memohon agar Ketua/Majelis Hakim Konstitusi menyatakan bahwa kedudukan hukum para Pemohon dalam permohonan pengujian ini tidak memenuhi persyaratan, serta secara bijaksana menyatakan permohonan para Pemohon tidak dapat diterima.

Meskipun Pemerintah berpendapat bahwa permohonan para Pemohon seharusnya tidak dapat diterima karena para Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum, namun Pemerintah akan tetap memberikan keterangan mengenai pokok materi pengujian Undang-Undang yang dimohonkan.

Ketentuan *a quo* yang diajukan pengujian oleh para Pemohon, merupakan ketentuan yang mengatur tentang tindak pidana atas perbuatan manipulasi, membantu melakukan manipulasi, memalsukan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan, serta dengan sengaja melakukan manipulasi, memalsukan, dan/atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja yang berkaitan dengan jasa asuransi yang diberikan oleh Akuntan Publik sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan oleh pihak yang berwenang. Maksud dan tujuan dirumuskannya ketentuan *a quo* dalam UU Akuntan Publik adalah untuk melakukan pencegahan terhadap terjadinya tindak kejahatan dan/atau kecurangan yang dilakukan oleh Akuntan Publik maupun Pihak Terasosiasi dalam memberikan jasa Akuntan Publik.

Dengan adanya ketentuan tersebut diharapkan dapat meningkatkan kepercayaan publik terhadap hasil pekerjaan Akuntan Publik, termasuk opini atau pernyataan pendapat Akuntan Publik dalam mengevaluasi secara akurat realitas laporan atau informasi keuangan suatu entitas, sehingga berdasarkan laporan atau informasi keuangan yang telah diberi opini oleh Akuntan Publik tersebut dapat diambil keputusan yang berkualitas dan tidak menyesatkan bagi pihak-pihak yang berkepentingan (pemberi penugasan (klien), pemegang saham, pemerintah, investor, kreditor, otoritas bursa, dan masyarakat).

Laporan keuangan merupakan hasil dari proses akuntansi yang dipergunakan sebagai alat untuk berkomunikasi antara data keuangan atau kegiatan suatu entitas dengan pihak-pihak yang berkepentingan. Pelaporan keuangan yang transparan dan dapat diandalkan merupakan kebutuhan yang mutlak untuk mengakomodir kepentingan pihak-pihak yang berkepentingan terhadap suatu entitas. Akuntan Publik berperan dalam meningkatkan kualitas dan kredibilitas laporan keuangan tersebut. Dalam hal ini Akuntan Publik melakukan prosedur-prosedur pengujian untuk memperoleh bukti audit yang menjadi dasar pemberian opini atas laporan keuangan. Oleh karenanya Akuntan Publik menempati posisi yang vital dalam fungsinya sebagai pihak independen yang memberikan keyakinan memadai bagi pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan tersebut.

Pemerintah berpendapat bahwa profesi Akuntan Publik memiliki peranan yang besar dalam mendukung perekonomian nasional yang sehat dan efisien serta meningkatkan transparansi dan mutu laporan atau informasi keuangan. Pentingnya peranan Akuntan Publik dimaksud tercermin dari jasa asurans yang diberikan oleh Akuntan Publik yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi pengguna laporan atau informasi keuangan suatu entitas. Hasil opini atau pernyataan pendapat dari Akuntan Publik tersebut selanjutnya akan dijadikan sebagai dasar pertimbangan penting dalam pengambilan keputusan pihak-pihak yang berkepentingan yaitu antara lain pemegang saham, pemerintah, investor, kreditor, otoritas bursa, dan masyarakat pada umumnya.

Secara umum perusahaan menginginkan opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) atas laporan keuangan yang disusunnya. Manajemen perusahaan berusaha menghindari opini selain wajar tanpa pengecualian karena

dapat mempengaruhi kredibilitas perusahaan/manajemen di mata investor, kreditor, dan stakeholder lainnya. Oleh karenanya Akuntan Publik dalam memberikan opini atas laporan keuangan dituntut harus bersikap independen, tidak mudah dipengaruhi, tidak memihak siapapun, dan mampu bertindak jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, tetapi juga kepada pihak lain selaku pemakai laporan keuangan yang mendasarkan pada hasil pekerjaan yang dilakukan Akuntan Publik. Oleh karena itu, apabila dalam menjalankan pekerjaannya Akuntan Publik melakukan praktik kecurangan dan/atau pelanggaran yang disengaja dengan tujuan menguntungkan pihak perusahaan selaku *user* yang meminta audit, maka jelas tindakan tersebut akan sangat merugikan bagi publik.

Oleh karena itu dalam rangka mengantisipasi tindakan tidak terpuji dan tidak bertanggung jawab dari oknum Akuntan Publik tersebut, maka struktur regulasi (peraturan perundang-undangan, standar profesi dan etika serta persyaratan pendidikan) perlu disusun sebagai langkah preventif dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa publik akan memperoleh jasa profesi Akuntan Publik yang berkualitas dan memastikan adanya mekanisme pertanggung jawaban yang memadai, agar dapat mencegah dan atau meminimalkan ruang terjadinya pencederaan kepentingan publik.

Di dalam dunia usaha, peran Akuntan Publik menjadi sangat vital dengan adanya ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas yang mewajibkan perseroan dengan kriteria tertentu untuk menyerahkan Laporan Keuangan kepada Akuntan Publik untuk dilakukan audit, yang apabila tidak dilaksanakan akan menyebabkan laporan keuangan tersebut tidak akan disahkan oleh Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS). Tindakan-tindakan tersebut merupakan suatu keharusan bagi setiap perusahaan dalam rangka pelaksanaan prinsip-prinsip pengelolaan perusahaan yang baik (*good corporate governance*) yang merupakan tuntutan kebutuhan dan wujud pertanggungjawaban perusahaan terhadap para pemangku kepentingan termasuk masyarakat/Publik. Perseroan yang termasuk dalam kriteria tersebut diantaranya perusahaan *go publik*, perusahaan asuransi, bank, dana pensiun, BUMN, BUMD, dan perusahaan dengan aset/omset minimal Rp50 miliar.

Hasil audit atau opini Akuntan Publik tersebut akan berpengaruh terhadap tingkat kepercayaan semua pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan. Apabila dalam penyampaian opini tersebut terdapat kecurangan tentunya akan berpengaruh luas terhadap kepercayaan publik dan keberlangsungan usaha dalam mendukung perekonomian nasional yang sehat dan efisien. Dengan terpeliharanya kepercayaan publik dan pihak-pihak yang berkepentingan atas hasil pekerjaan Akuntan Publik, keputusan ekonomi yang dapat diambil tentunya akan lebih berkualitas dan dapat lebih dipertanggungjawabkan, baik oleh pelaku bisnis maupun oleh Pemerintah, sehingga dapat menjaga stabilitas ekonomi nasional yang berkelanjutan.

Melihat besarnya peranan Akuntan Publik tersebut tentunya publik dan pihak-pihak yang berkepentingan menuntut agar Akuntan Publik selalu menjaga independensi dan bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*) serta meningkatkan profesionalismenya sehingga hasil pekerjaannya dapat menjadi tolok ukur yang handal untuk melihat kondisi kegiatan operasional maupun keuangan suatu perusahaan secara riil.

Berdasarkan penjelasan tersebut di atas dan dalam rangka melindungi dan menjaga kepercayaan publik terhadap hasil pekerjaan dari Akuntan Publik maka pembuat Undang-Undang merasa perlu untuk tidak hanya memberikan sanksi administratif bagi Akuntan Publik yang tidak menjaga kompetensinya, tetapi juga dengan mencantumkan ketentuan pidana terhadap Akuntan Publik maupun Pihak Terasosiasi yang melakukan perbuatan manipulasi, membantu melakukan manipulasi, memalsukan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan, serta dengan sengaja melakukan manipulasi, memalsukan, dan/atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja yang berkaitan dengan jasa asuransi yang diberikan oleh Akuntan Publik sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan oleh pihak yang berwenang.

Regulasi yang baik bagi profesi Akuntan Publik dalam menjalankan pekerjaan tentunya akan memberikan dampak yang positif dalam menumbuhkan kepercayaan masyarakat dan dunia usaha terhadap profesi Akuntan Publik, sebaliknya regulasi yang lemah justru akan menurunkan tingkat kepercayaan masyarakat dan dunia usaha. Dengan adanya bentuk pengaturan ketentuan

pidana bagi para pelaku tindak pidana dalam UU Akuntan Publik, tentunya akan memberikan pengaruh yang positif bagi Akuntan Publik karena akan mendorong Akuntan Publik untuk bertindak lebih profesional dan independen dalam menjalankan profesinya yang sangat penting dan mulia ini. Lebih lanjut pengaturan tersebut pada akhirnya juga akan berdampak pada meningkatnya rasa aman serta kepercayaan bagi masyarakat dan dunia usaha terhadap hasil pekerjaan Akuntan Publik.

Pemerintah berpendapat bahwa alasan para Pemohon yang mengkhawatirkan ketentuan Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik sangatlah tidak beralasan. Meskipun terdapat ancaman Pidana bagi pelaku tindak pidana dalam memberikan jasa Akuntan Publik, tidak serta merta ancaman pidana tersebut secara membabi buta dapat diterapkan terhadap setiap Akuntan Publik maupun terhadap Pihak Terasosiasi. Dalam rangka perlindungan dan kepastian hukum bagi profesi Akuntan Publik, UU Akuntan Publik juga memberikan batasan dan perlindungan hukum bagi Akuntan Publik sepanjang Akuntan Publik telah menjalankan Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) yang telah disusun dan ditetapkan oleh Asosiasi Profesi Akuntan Publik sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 24 huruf b UU Akuntan Publik. **Oleh karenanya sangat tidak berdasar hukum dan terlalu mengada-ada alasan para Pemohon yang merasa kebebasan dan independensinya dalam menjalankan pekerjaannya merasa terancam dan terpasung dengan berlakunya Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik.**

Selain itu UU Akuntan Publik juga telah memberikan kepastian hukum dengan mengatur batasan/ kedaluwarsa dalam tuntutan pidana dan gugatan terhadap Akuntan Publik yang telah lewat dari 5 (lima) tahun serta perlindungan terhadap profesi Akuntan Publik dengan memberikan sanksi pidana yang lebih tinggi terhadap setiap orang maupun korporasi yang bukan Akuntan Publik tetapi menjalankan profesi Akuntan Publik dan bertindak seolah-olah selaku Akuntan Publik.

Dalam pelaksanaan audit atas laporan keuangan, Akuntan Publik mempunyai kewajiban untuk mematuhi Standar Auditing dalam SPAP. Sesuai dengan Standar Auditing, Akuntan Publik harus memiliki keahlian dan *due professional care* dalam arti kemahiran profesional yang cermat dan seksama. Kecermatan dan keseksamaan dalam penggunaan kemahiran profesional menuntut auditor untuk

melaksanakan skeptisme profesional, yaitu suatu sikap auditor yang berpikir kritis terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit tersebut. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan, kecurangan, maupun pelanggaran hukum.

UU Akuntan Publik telah memberikan ruang yang cukup bagi profesi Akuntan Publik untuk mengatur secara internal profesinya (*Self Regulatory System*), termasuk dalam menyusun dan menetapkan SPAP serta melakukan reviu mutu terhadap anggotanya. Namun dalam kenyataannya, *Self Regulatory System* oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) seperti program reviu mutu dan penerapan sanksi keanggotaan yang sudah berjalan belum cukup memberikan perlindungan terhadap kepentingan publik. Dengan adanya beberapa skandal pelaporan keuangan yang melibatkan oknum Akuntan Publik, seperti penyajian kondisi suatu perusahaan yang seolah-olah dalam keadaan sehat namun pada kenyataannya bertolak belakang, dapat menyesatkan pengguna informasi dan menghilangkan kepercayaan publik. Kondisi tersebut merupakan gambaran bahwa pemerintah dan DPR (selaku pembuat dan pembahas Undang-Undang) dalam kapasitasnya sebagai representasi dari rakyat perlu lebih berperan dalam melindungi kepentingan publik dengan tidak hanya mengandalkan *Self Regulatory System* dan lebih memperkuat regulasi terhadap profesi Akuntan Publik, termasuk dengan pemberlakuan ketentuan pidana bagi Akuntan Publik dan Pihak Terasosiasi. Dengan demikian hal tersebut dapat melindungi kepentingan publik, meningkatkan kepercayaan masyarakat dan pelaku usaha baik di dalam dan luar negeri terhadap kredibilitas profesi Akuntan Publik di Indonesia.

Dari seluruh penjelasan tersebut di atas, Menurut Pemerintah apabila permohonan pengujian Pasal 55 dan pasal 56 UU Akuntan Publik yang diajukan para Pemohon dikabulkan dengan menyatakan pasal tersebut tidak memiliki kekuatan hukum mengikat, maka menurut hemat Pemerintah hal tersebut akan sangat merugikan pihak-pihak yang berkepentingan antara lain pemegang saham, pemerintah, investor, kreditor, otoritas bursa, dan masyarakat pada umumnya. Selain hal tersebut di atas, dikabulkannya permohonan *a quo* juga akan memberikan ruang bagi pencederaan kepentingan Publik, mengingat tidak adanya konsekuensi pidana bagi Akuntan Publik maupun pihak Terasosiasi dalam melakukan

perbuatan kejahatan maupun kecurangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik, serta mengurangi hak negara dalam memberikan perlindungan dan rasa aman bagi masyarakat, yang sekaligus juga sangat merugikan masyarakat dan pihak yang berkepentingan terhadap profesi Akuntan Publik, yang dalam skala nasional dapat mengganggu stabilitas perekonomian nasional.

Karena itu menurut Pemerintah, ketentuan Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik telah mewujudkan adanya kepastian hukum dan telah memberikan keadilan bagi masyarakat.

Berdasarkan seluruh uraian tersebut di atas menurut Pemerintah tidak terdapat alasan yang tepat untuk menyatakan bahwa ketentuan Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik inkonstitusional apalagi di anggap bertentangan dengan ketentuan Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2); Pasal 28D ayat (1); Pasal 28G ayat (1); Pasal 28I ayat (2) UUD 1945.

Karena itu Pemerintah mohon agar Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi yang mengadili permohonan Pengujian Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik untuk menyatakan permohonan para Pemohon, **ditolak atau setidaknya dinyatakan tidak dapat diterima.**

**[2.4]** Menimbang bahwa untuk menguatkan keterangannya, Pemerintah mengajukan 4 ahli yang telah didengar keterangannya dalam persidangan Mahkamah pada tanggal 14 Februari 2012 dan 22 Februari 2012, dan 8 Maret 2012 yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

**1. Drs. Theodorus M. Tuanakotta, Ak., MBA.**

- Pasal 55 mengandung unsur-unsur tindak pidana (*bestanddelen*), di antaranya perbuatan melawan hukum. Jika kita berbicara tentang perbuatan melawan hukum, tentunya kita bicara tentang makna negatif dari kata manipulasi. Terlalu naif dan tendensius untuk mengkhawatirkan bahwa penegak hukum akan mendakwa AP karena melakukan manipulasi dalam artian positif.
- Pencantuman Pasal 55 dan Pasal 56 tidak bertentangan dengan prinsip *ultimum remedium*;
- Bahwa pemidanaan merupakan upaya perbaikan yang terakhir.

- Meskipun argumen (seolah-olah dengan pencantuman ketentuan pidana bertentangan dengan prinsip *ultimum remedium*) ini muncul dalam berkas Pemohon.
- Akuntan Publik Nomor 5 Tahun 2011. Sebelumnya, AP Indonesia tidak pernah dihadapkan dengan ancaman pidana.
- Dalam melaksanakan tugas audit ada berbagai pengaman yang digariskan organisasi profesi (IAPI). Jika pengaman-pengaman ini dipatuhi AP, seharusnya tidak ada perbuatan AP yang perlu dipidanakan. Namun, dunia nyata tidak selalu mencerminkan kondisi yang ideal.
- Entitas bisa membuat kekeliruan, pelanggaran dan kejahatan. AP juga bisa membuat kekeliruan, pelanggaran dan kejahatan. Tentunya wujud kekeliruan, pelanggaran dan kejahatan Entitas/Auditee dan AP/Auditor berbeda.
- Jika (dan hanya jika) AP/Auditor melakukan perbuatan-perbuatan yang termaktub dalam definisi tindak pidana, kita (para Pemohon dan kami) berpendapat bahwa para pelaku (memang seharusnya) dijerat dengan ketentuan pidana. Inilah pengakuan bahwa negara wajib melindungi warga negaranya. Jika (dan hanya jika) warga negara dirugikan atau cidera karena tindak pidana AP/Auditor, mereka harus dilindungi. Itulah hak konstitusional mereka yang tidak boleh diingkari siapapun, apalagi oleh Oknum Praktisi Hitam.
- Jeritan ini sebagian merupakan cerminan audit sebagai komoditas, dan sebagian lagi adalah persepsi dan fakta mengenai kelemahan penegakan hukum di Indonesia.
- Kelemahan penegakan hukum di Indonesia, kelemahan mengenai *due legal process*, dan kekhawatiran tentang ketidakpahaman penegak hukum mengenai profesi akuntansi bukanlah argumen yang mengada-ada. Di lain pihak, mereka juga bukan argumen yang sah untuk menyatakan bahwa beberapa pasal mengenai ketentuan pidana tidak selaras dengan hak-hak konstitusional AP.
- Hak-hak konstitusional adalah hak semua warga, bukan hak AP semata. Jika ada benturan antara hak-hak sesama warga dalam kedudukan yang berbeda (Entitas vs AP, AP vs Pengguna, Entitas vs Pengguna, Regulator vs AP, dst) jalan keluarnya ialah *rule of law*.

- Kita melihat bagaimana hak para investor Satyam dilindungi oleh *rule of law* sekalipun mereka berdomisili dalam yurisdiksi hukum yang berbeda. Contoh Satyam menunjukkan bekerjanya *rule of law* secara universal.
- Dr. Mohammad Hatta, salah seorang Bapak Pendiri Negara Republik Indonesia, memikirkan mengenai *Accountant* (ejaan untuk akuntan di era itu) dan melindungi mereka dari para *Accountant* palsu, dengan Undang-Undang mengenai *Accountant*.
- Demi perkembangan dan kemajuan profesi akuntansi yang tertib dan berwibawa dan untuk melindungi para investor dan kreditor, dalam permohonan Pengujian Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Akuntan Publik terhadap UUD 1945, ditolak atau setidaknya dinyatakan tidak dapat diterima.

## 2. Prof. Dr. Eddy O.S Hiariej, S.H., M.Hum.

- Ketentuan yang terdapat dalam Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang *a quo* telah dirumuskan secara jelas sehingga tidak bersifat multi tafsir dan oleh karena itu tidak membahayakan bagi kepastian hukum dan rasa aman. Tegasnya, ketentuan Pasal 55 dan Pasal 56 *a quo* tidaklah bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28G ayat (1) UUD 1945 terkait kepastian hukum dan rasa aman.
- Dalam kaitannya dengan pertanggungjawaban pidana, Pasal 55 dan Pasal 56 memuat pertanggungjawaban pidana dengan bentuk kesalahan berupa kesengajaan yang mensyaratkan adanya *weten en wilen* dalam melakukan suatu tindak pidana. Membuktikan kesengajaan dalam hukum pidana bukanlah suatu hal yang mudah, terlebih untuk menentukan adanya dolus malus dari pelaku sehingga kedua pasal tersebut tidak rentan terhadap penyalahgunaan. Hal ini berbeda seandainya Pasal 55 dan Pasal 56 menganut bentuk kesalahan berupa kealpaan yang tentunya lebih mudah untuk dibuktikan dan sangat rentan untuk disalahgunakan oleh aparat penegak hukum. Tegasnya, dengan adanya rumusan delik dalam Pasal 55 dan Pasal 56 yang menggunakan bentuk kesalahan berupa kesengajaan, justru memberikan rasa aman sehingga tidak bertentangan dengan Pasal 28G ayat (1) UUD 1945.

- Ketentuan Pasal 55 dan Pasal 56 tidaklah terlepas dari ketentuan Pasal 30 Undang-Undang *a quo* yang pada intinya menyatakan perihal larangan terhadap Akuntan Publik. Salah satu larangan tersebut adalah melakukan manipulasi, membantu melakukan manipulasi, dan/atau memalsukan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan. Perbuatan manipulasi, membantu melakukan manipulasi, dan/atau memalsukan adalah bersifat *rechtsdelicten* atau perbuatan yang sejak awal merupakan kejahatan sehingga haruslah diancam dengan sanksi pidana yang tegas.
- Jika dilihat dari *adresat* atau subjek hukum yang diatur dalam Pasal 55 *juncto* Pasal 58 Undang-Undang *a quo* terkait kedaluwarsa tuntutan pidana, ketentuan pidana dalam Pasal 55 bersifat sebagai *bijzondere delic* atau delik khusus karena menyimpang dari KUHP. Di satu sisi, ada *adresat* yang khusus hanya ditujukan kepada Akuntan Publik yang memenuhi unsur Pasal 55 Undang-Undang *a quo* dengan ancaman pidana kumulatif yang menggabungkan pidana penjara dan pidana denda, namun di sisi lain, kedaluwarsa Akuntan Publik yang dapat dituntut dengan pasal tersebut lebih singkat dari kedaluwarsa yang diatur dalam KUHP. Sanksi pidana dalam Pasal 55 Undang-Undang *a quo* adalah maksimal 5 tahun penjara. Kalau mengikuti KUHP, perbuatan yang diancam dengan pidana lebih dari 5 tahun, kedaluwarsanya 12 tahun. Akan tetapi, menurut Undang-Undang *a quo*, kedaluwarsa tuntutan terhadap Akuntan Publik yang memenuhi unsur Pasal 55 adalah 5 tahun. Dalam konteks teori, kejahatan maupun ketentuan kedaluwarsa yang diatur menyimpang dari KUHP bukanlah merupakan suatu diskriminasi. Tegasnya, ketentuan Pasal 55 tidaklah bertentangan dengan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 terkait diskriminasi.
- Pasal 55 Undang-Undang *a quo* adalah perihal ketentuan pidana untuk mencegah perilaku jahat individu dalam menjalankan suatu jabatan atau profesi dan tidak ada kaitannya dengan pemberian hak untuk mendapatkan pendidikan dan memperoleh manfaat dari ilmu pengetahuan, teknologi, seni dan budaya. Tegasnya ketentuan Pasal 55 Undang-Undang *a quo* tidak bertentangan dengan Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2) UUD 1945.

### 3. Ito Warsito, Ak., MBA.

- Ahli adalah Direktur Utama PT. Bursa Efek Indonesia;

- Pengguna laporan keuangan auditan tidak terbatas pada Direksi, Dewan Komisaris, atau Pemegang Saham suatu perusahaan yang laporan keuangannya diaudit oleh AP. Pengguna laporan keuangan auditan emiten (perusahaan terbuka) yang sahamnya tercatat di bursa efek sangat luas, termasuk pula kreditor perusahaan yang bersangkutan, analis keuangan, otoritas pasar modal, otoritas bursa, investor pasar modal, Direktorat Jenderal Pajak, pengadilan, serta masyarakat umum. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa pengguna laporan keuangan auditan yang mempercayai hasil kerja AP dalam bentuk opini AP sangat luas, tidak saja orang perseorangan, baik asing maupun domestik, namun juga negara yang diwakili oleh institusi-institusi tertentu.
- Seluruh pengguna laporan keuangan auditan tersebut bergantung sepenuhnya kepada kemampuan dan independensi AP dalam melaksanakan audit terhadap laporan keuangan yang disusun oleh manajemen perusahaan. Tanpa AP, para pengguna laporan keuangan, kecuali sebagian, tidak akan mampu melaksanakan audit sendiri untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan yang diterbitkan oleh manajemen telah disajikan secara wajar. Oleh karena itu, keahlian AP dalam melaksanakan audit dan independensi AP adalah dua hal yang harus dimiliki dan diterapkan AP dalam pelaksanaan proses audit dan pelaporannya karena dua hal itulah yang dibutuhkan oleh para pengguna laporan keuangan auditan.
- Dalam pelaksanaan audit, AP harus berpedoman kepada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) termasuk Pedoman Teknis terkaitnya serta berpegang teguh pada Kode Etik sebagai AP. SPAP, Pedoman Teknis, dan Kode Etik tersebut menjadi acuan AP dalam pelaksanaan proses audit dan harus ditopang oleh keahlian yang harus dimiliki oleh AP dalam melakukan audit terhadap laporan keuangan perusahaan terkait. Berdasarkan hal tersebut di atas, AP harus melakukan perencanaan dan pelaksanaan audit yang dapat menjamin terciptanya keyakinan yang memadai (reasonable assurance) bahwa laporan keuangan yang diauditnya bebas dari salah saji material dan, dalam semua hal yang material, menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas

perusahaan yang laporan keuangannya diauditnya sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

- Dalam rangka memperoleh keyakinan yang memadai tersebut di atas, AP melakukan pemeriksaan, atas dasar pengujian, bukti-bukti yang mendukung jumlah-jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan yang diauditnya. Audit juga meliputi penilaian atas prinsip akuntansi yang digunakan dan estimasi signifikan yang dibuat oleh manajemen, serta penilaian terhadap penyajian laporan keuangan secara keseluruhan. Untuk itu, AP melakukan pengujian dengan menggunakan teknik *sampling*, yaitu memeriksa sebagian data/dokumen pendukung dari keseluruhan data/dokumen yang ada, dengan catatan bahwa data/dokumen yang dipilih dalam teknik *sampling* tersebut dapat dianggap mewakili data/dokumen keseluruhan yang ada. Teknik *sampling* dipelajari AP pada mata kuliah statistik atau metode riset dan dapat dijamin secara ilmiah sepanjang dilaksanakan sesuai dengan kaidah statistik yang benar. Teknik *sampling* digunakan karena AP memang tidak perlu memeriksa seluruh data/dokumen perusahaan sebab AP memang tidak diharapkan untuk menguji kebenaran laporan keuangan yang diauditnya.
- Dalam audit tersebut, AP harus melaksanakannya dengan *due professional care*. Artinya kurang lebih, AP harus selalu berhati-hati, bersikap skeptis, dan menggunakan seluruh keahlian dan pengetahuannya agar audit yang dilakukannya sesuai dengan standar dan pedoman lain yang berlaku serta terhindar dari melakukan kesalahan yang tidak disengaja.
- Dalam melaksanakan suatu audit, seorang AP harus mengedepankan independensinya. AP tidak boleh membiarkan dirinya berada di bawah pengaruh pihak lain yang dapat mengubah opini atas laporan keuangan yang diauditnya. Sikap independen ini harus dipertahankan oleh AP agar opini atas laporan keuangan yang diauditnya sesuai dengan kondisi yang sebenarnya. Seorang AP harus menolak penugasan audit bila dia tahu bahwa dia memiliki konflik kepentingan dengan perusahaan yang laporan keuangannya diauditnya. Menjaga sikap independen juga merupakan bagian dari *due professional care* dalam melaksanakan audit.
- Keharusan bersikap independen ini menunjukkan bahwa AP tidak hanya bertanggung jawab terhadap pihak yang menugaskan atau membayarnya.

Independensi tersebut mencerminkan bahwa AP, bukan hanya bertanggung jawab kepada Direksi, Dewan Komisaris, ataupun para Pemegang Saham perusahaan yang laporan keuangannya diauditnya namun bertanggung jawab kepada seluruh para pengguna laporan keuangan auditan yang opininya ia terbitkan, yaitu antara lain, kreditor perusahaan yang bersangkutan, analis keuangan, otoritas pasar modal, otoritas bursa, investor pasar modal, Direktorat Jenderal Pajak, pengadilan, serta masyarakat umum.

- BEI meminta setiap Emiten untuk menyampaikan laporan keuangan triwulanan, semesteran dan laporan keuangan tahunan. Laporan keuangan tahunan harus diaudit oleh AP yang terdaftar di Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan (Bapepam-LK). Walau pun bukan satu-satunya patokan, para investor saham dan investor obligasi mendasarkan keputusan menjual atau membeli saham dan/atau obligasi berdasarkan laporan keuangan emiten, terutama laporan keuangan auditan yang telah memiliki opini AP. Kinerja keuangan emiten yang tercermin dalam laporan keuangannya juga mempengaruhi naik turunnya harga saham dan/atau obligasi emiten yang bersangkutan. Oleh karena itu, mutu hasil kerja AP dalam bentuk opini atas laporan keuangan yang diauditnya serta laporan keuangan auditan tersebut berpengaruh besar terhadap naik turunnya harga saham dan/atau obligasi yang tercatat di BEI. Artinya, opini akuntan atas laporan keuangan auditan berpengaruh pada keuntungan atau kerugian yang mungkin dialami oleh investor saham dan/atau obligasi di BEI. Opini yang keliru akan berdampak negatif bagi para pengguna laporan keuangan auditan terkait dan menimbulkan dampak kerugian bagi para pengguna laporan keuangan auditan terkait, baik itu kreditor perusahaan yang bersangkutan maupun investor saham atau obligasi yang membaca laporan analis keuangan yang mendasarkan analisisnya pada laporan keuangan auditan yang keliru.
- Dapat disimpulkan betapa mulianya profesi AP sekaligus betapa besarnya wewenang atau kekuasaan yang dimiliki oleh AP. Kekuasaan untuk menentukan opininya terhadap laporan keuangan perusahaan yang diauditnya. Opini yang pada gilirannya akan menentukan apakah, misalnya, investor pasar saham akan membeli atau menjual saham perusahaan

tersebut. Opini yang dapat menentukan naik atau turunnya harga saham atau obligasi perusahaan yang diauditnya. Namun, di setiap wewenang atau kekuasaan juga melekat tanggung jawab. Perkenankanlah kami mengutip pesan dalam film Spiderman: “with great power comes great responsibility”.

- Wewenang atau kekuasaan yang besar harus disertai juga dengan tanggung jawab yang besar yang harus diemban oleh AP. AP harus terus menerus memperbaharui keahlian dan pengetahuannya agar sesuai dengan dinamika perubahan dunia usaha. AP harus selalu dapat mengimplementasikan keahlian dan pengetahuan yang dimilikinya dalam melakukan audit agar terhindar dari kesalahan atau kekeliruan yang tidak disengaja. AP juga harus selalu menjaga independensinya dalam melaksanakan audit agar opininya murni berdasarkan pada temuan audit yang diperolehnya dalam proses pemeriksaan.
- Bahwa tidak ada orang perserorangan atau lembaga yang layak untuk mengatur, mengawasi dan membina, yang dapat memberikan *stick and carrot*, yang dapat memberikan hukuman dan penghargaan yang seimbang, yang dapat memaksa para AP untuk selalu menjaga integritasnya, selain Negara Republik Indonesia sendiri. Tanggung jawab AP tidak saja bersifat privat kepada orang perseorangan yang menggunakan laporan keuangan auditannya, namun juga bersifat publik, tanggung jawab yang bersifat luas kepada masyarakat secara umum dan kepada negara RI yang mempercayai hasil kerjanya. Negara mewakili kepentingan publik dalam hal mengatur, mengawasi dan membina profesi akuntan publik.
- Ketentuan pidana dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik seharusnya dipandang sebagai bagian dari cara negara dalam mengatur dan mengawasi para AP dalam melaksanakan tugas publiknya dan memastikan bahwa para AP akan terus mengemban tanggung jawab profesinya sesuai dengan kekuasaan besar yang dimiliki oleh AP.
- Bahwa ancaman pidana memang diperlukan untuk menjaga agar para AP senantiasa mengingat tanggung jawabnya yang sangat besar kepada masyarakat luas dan negara RI sehingga akan selalu menjaga integritasnya.

- Ketentuan pidana dalam Undang-undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik sebetulnya lebih lunak daripada ketentuan pidana yang ada di dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal yang dapat dikaitkan dengan profesi AP. Ketentuan pidana pada Pasal 93 Undang-undang Nomor 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal sebetulnya dapat diterapkan kepada para AP, walau Pasal 93 tersebut umum bagi siapa pun.
- Bahwa ketentuan pidana dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik diperlukan untuk agar para AP menjaga integritas dan selalu mengemban tanggung jawabnya kepada publik secara konsisten. Ketentuan pidana dalam Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik justru lebih lunak daripada ketentuan pidana pada Pasal 93 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal yang telah berlaku hampir 17 (tujuh belas) tahun di Negara Republik Indonesia.

#### 4. **Etty Retno Wulandari, Ak., MBA., PhD.**

- Ahli menjabat sebagai Kepala Biro Standar Akuntansi dan Keterbukaan Bapepam LK (Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan).
- Biro SAK mempunyai tugas antara lain melaksanakan penyusunan dan pengembangan standar akuntansi serta standar pemeriksaan di bidang pasar modal. Kami melakukan kajian mengenai perbedaan antara Standar Profesional Akuntan Publik atau SPAP dan *International Standards on Auditing* atau ISA. Biro SAK melaksanakan pembinaan, pengawasan, dan inspeksi profesi akuntan di pasar modal.
- Bahwa Biro SAK juga bertanggung jawab dalam pengembangan *audit inspection* atau pemeriksaan akuntan publik, bekerja sama dengan regulator negara lain, diantaranya dengan *Australian Securities and Investments Commission* atau ASIC, maupun dengan otoritas pasar modal negara-negara ASEAN lainnya.
- Saat ini Biro SAK juga bertindak sebagai koordinator *Task Force* yang salah satu tugasnya memonitor proses adopsi dan implementasi *international standar on auditing* di Indonesia.

- Bahwa ancaman pidana berlaku untuk pelanggaran peraturan perundang-undangan di pasar modal dalam rangka melindungi kepentingan publik. Ketentuan tersebut juga berlaku untuk pelanggaran yang dilakukan oleh akuntan publik. Oleh karena itu, ketentuan tentang pidana dalam Undang-Undang Akuntan Publik juga diperlukan dalam rangka melindungi kepentingan publik dari pelanggaran yang dilakukan oleh akuntan publik.
- Bahwa yang memiliki tanggung jawab besar dan satu-satunya atas laporan keuangan adalah akuntan publik. Hal tersebut tidaklah benar. Dalam penjelasan sebelumnya, Ahli tidak pernah menyatakan bahwa laporan keuangan merupakan tanggung jawab akuntan publik. Tanggung jawab laporan keuangan berada di manajemen.
- Seorang akuntan publik apabila melakukan jasa *assurance*, seperti *audit*, *review*, dan lain-lain, dan karenanya memberikan opini terhadap laporan keuangan tersebut, maka ia harus bertanggung jawab terhadap opini yang diberikannya. Agar opini yang diberikan tersebut dapat dipertanggungjawabkan, akuntan publik harus mempunyai dokumentasi yang memperlihatkan bahwa audit telah dilakukannya sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik atau SPAP. Dokumen tersebut sesuai SPAP adalah dalam bentuk kertas kerja.
- Ahli tidak menyampaikan pendapat bahwa yang memiliki tanggung jawab besar dan satu-satunya atas laporan keuangan adalah akuntan publik. Tetapi akuntan publik bertanggung jawab atas opini yang diberikannya pada laporan keuangan yang diauditnya. Hal ini sesuai dengan kalimat dalam opini auditor yang menyatakan, "Laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen perusahaan. Tanggung jawab kami terletak pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan hasil audit kami."
- Laporan keuangan yang sudah diberi opini oleh akuntan publik, akan menjadi bagian penting dalam pengambilan keputusan ekonomi oleh para penggunanya, baik itu investor, kreditor, pemerintah, debitur, dan sebagainya. Sehingga kesalahan opini auditor akan berdampak luas pada pengguna laporan keuangan.
- Dapat Ahli tegaskan bahwa pemalsuan yang dimaksud dalam Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Akuntan Publik adalah memalsukan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan dan memalsukan dengan sengaja

data atau catatan pada kertas kerja. Pemalsuan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan akuntan publik dan memalsukan dengan sengaja data atau catatan pada kertas kerja oleh akuntan publik atau auditor ini, Ahli pandang sangat kritikal dan membahayakan karena data atau catatan pada kertas kerja adalah dasar pemberian opini akuntan publik. Apabila data atau catatan yang berkaitan dengan jasa yang diberikan, dan/atau data atau catatan pada kertas kerja itu dipalsukan, maka resiko terbitnya opini akuntan publik yang salah atau menyesatkan menjadi sangat besar, sehingga kemungkinan *mislead*, *miss leading* atau kerugian dari pengguna laporan keuangan juga sangat besar.

- Adapun pemalsuan oleh manajemen jika terjadi adalah bukan tanggung jawab akuntan publik sepanjang akuntan publik telah melaksanakan pekerjaannya sesuai dengan standar profesi dan didokumentasikan dalam kertas kerja. Metode audit laporan keuangan yang dilakukan dengan pengujian secara sampling atas data-data transaksi keuangan memberikan pengertian kepada Ahli bahwa audit mengandung risiko bawaan atau *inherent risk* untuk tidak bisa mendeteksi seluruh pemalsuan, jika ada, hal ini diatur di SPAP. Oleh karena itu, Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Akuntan Publik tidak memberikan sanksi pidana pada akuntan publik yang gagal mendeteksi pemalsuan oleh *audity* atau manajemen, jika akuntan publik sudah melaksanakan auditnya sesuai SPAP. Pasal ini menekankan kepada sanksi terhadap akuntan publik yang melakukan pemalsuan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan, dan memalsukan dengan sengaja data atau catatan pada kertas kerja;
- Bahwa *asymmetric information* merupakan salah satu faktor yang mendorong munculnya kebutuhan akan jasa akuntan publik, terutama audit atas laporan keuangan. Jika tidak terdapat *asymmetric information*, kecil kemungkinan pihak manajemen atau pemilik perusahaan dengan sukarela memberikan kesempatan pihak lain untuk mengaudit laporan keuangannya;
- Bahwa di pasar modal terdapat beberapa *instrument* yang digunakan untuk mengurangi *asymmetric information* ini, beberapa contoh adalah audit laporan keuangan oleh akuntan publik, pemeringkatan efek melalui lembaga pemeringkat atau *credit rating agency*, dan juga kewajiban keterbukaan

informasi material oleh emiten, dan sebagainya. Semua pihak terkait tersebut bertanggung jawab terhadap porsi dan kewajiban masing-masing;

- Pada dasarnya audit berdasarkan pada materi atau data yang diberikan oleh *audity* atau manajemen yang mendukung laporan keuangan yang diaudit. Namun demikian, apabila dalam melakukan audit, data yang diberikan oleh *audity* tersebut belum lengkap dan auditor membutuhkan data lainnya dalam rangka melaksanakan prosedur auditnya secara cukup, maka auditor harus meminta data lainnya serta *audity* harus memberikan data tersebut kepada auditor. Apabila *audity* tidak dapat memberikan data yang dibutuhkan oleh auditor sedangkan data tersebut menurut auditor bersifat material terhadap laporan keuangan maka auditor akan mempertimbangkan telah terjadinya pembatasan ruang lingkup oleh *audity*;
- Dalam melakukan audit, auditor juga biasa melakukan pengujian atas informasi yang dikuasai oleh pihak ketiga, misalnya ketika melakukan pengujian akun piutang, auditor dapat menyiapkan surat konfirmasi piutang, dan meminta *audity* mengirimkan surat konfirmasi piutang tersebut kepada debitur, serta meminta agar debitur tersebut mengirimkan jawaban konfirmasinya langsung kepada auditor. Itu adalah cara-cara untuk melakukan pengujian;
- Selanjutnya juga diperlukan informasi mengenai standar akuntan publik dan pengaturannya. Pertama-tama Ahli ingin jelaskan mengenai standar profesional akuntan publik. SPAP dikeluarkan oleh Dewan Standar Profesi dari IAPI. Standar profesional tersebut merupakan standar teknis yang bertujuan untuk mengatur mutu, jasa, yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik Indonesia;
- Adapun mengenai kertas kerja, hal ini diatur di dalam pernyataan standard auditing, seksi 339. Tujuan kertas kerja pemeriksaan adalah untuk mendukung opini auditor, kemudian juga sebagai bukti bahwa auditor telah melaksanakan audit sesuai dengan standar profesional akuntan publik, juga sebagai referensi dalam menjawab pertanyaan dari pihak lain dan juga sebagai dasar penilaian kinerja anggota tim dan juga sebagai pegangan untuk audit tahun berikutnya;
- Kemudian juga ada dokumentasi mengenai prosedur-prosedur audit apa saja yang sudah dilaksanakan oleh auditor. Kemudian juga isi kertas kerja

audit ini mencakup kesimpulan akhir mengenai audit secara keseluruhan termasuk opini atau pendapat audit yang diberikan dan temuan-temuan audit yang sudah maupun yang akan dibahas dengan *audity*, itu yang terdapat dalam kertas kerja. Dan di dalam seksi 339 dari standar audit ini juga disebutkan mengenai kewajiban auditor untuk membuat dan memelihara kertas kerja;

- Dapat Ahli sampaikan bahwa yang dimaksud dengan manipulasi dalam kaitan dengan kertas kerja sebagaimana diatur dalam Pasal 55B Undang-Undang Akuntan Publik adalah manipulasi dengan sengaja oleh akuntan publik terhadap data atau catatan pada kertas kerja. Auditor seharusnya secara jujur, faktual, mendokumentasikan data atau catatan hasil pemeriksaannya dalam kertas kerja sehingga dapat dijadikan dasar yang handal dalam pemberian opini auditnya;
- Pasal 55 disusun untuk mencegah adanya tindakan auditor yang tidak baik yang merekayasa data atau catatan pada kertas kerja sehingga opini yang didasarkan pada kertas kerja tersebut tidak benar dan menyesatkan. Sebagai contoh dapat disampaikan bahwa apabila berdasarkan hasil pemeriksaan fisik terhadap inventori diketahui bahwa kondisi inventori tersebut sudah rusak, busuk, dan sebagainya tapi kemudian catatan pada kertas kerja auditor menuliskan bahwa seolah-olah kondisi inventori tersebut baik, maka akuntan publik sudah memanipulasi catatan pada kertas kerja yang dapat berakibat pada risiko kesalahan dalam memberikan opini audit;
- Dalam hal *audity*, memberikan data yang benar dan setelah menggunakan professional *skeptic system*-nya, auditor melakukan pengujian atas kebenaran atas data tersebut serta auditor akhirnya mengetahui bahwa data tersebut benar. Tetapi jika auditor tidak mencatatnya dengan jujur, faktual dengan kertas kerja, maka auditor juga berarti sudah memanipulasi catatan pada kertas kerja. Sebaliknya jika *audity* memberikan data yang telah dimanipulasi lalu setelah dilakukan pengujian oleh auditor diketahui data tersebut tidak benar, maka auditor harus mencatat temuan tersebut secara jujur, faktual, pada kertas kerja;
- Dalam hal ini auditor tidak melakukan manipulasi. Sekali lagi ingin Ahli sampaikan bahwa Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang AP ini disusun

untuk mencegah praktik akuntan publik yang tidak baik, antara lain dengan sengaja memanipulasi atau memalsukan data atau catatan pada kertas kerja yang dapat mengganggu kualitas jasa akuntan publik serta merugikan publik;

- Pasal 55 dan Pasal 56 tersebut sama sekali bukan untuk memberi sanksi anggota profesi akuntan publik yang terhormat, yang telah melakukan audit sebagaimana semestinya;
- Bahwa pada dasarnya suatu kertas kerja yang dibuat auditor apabila sudah sesuai dengan standar audit atau SPAP yaitu yang memuat catatan utama pekerjaan yang telah dilakukan oleh auditor dan kesimpulan-kesimpulan yang dibuatnya mengenai masalah yang signifikan akan selalu memberikan dasar untuk menyatakan opini;
- Opini yang dimaksud dalam audit laporan keuangan ini ada empat macam yang utama. Pertama adalah opini wajar tanpa pengecualian atau WTP. Kemudian wajar dengan pengecualian atau WDP. Kemudian tidak wajar atau *adverse* dan tidak memberikan pendapat atau *disclaimer*;
- Wajar tanpa pengecualian diberikan ketika 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;
- Wajar dengan pengecualian diberikan ketika laporan keuangannya jika secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali untuk hal-hal tertentu, seperti ketiadaan bukti kompeten yang cukup atau adanya pembatasan terhadap lingkup audit yang mengakibatkan auditor berkesimpulan bahwa ia tidak dapat menyatakan pendapat WTP dan ia berkesimpulan tidak menyatakan, disclaimer;
- Kondisi yang kedua adalah bahwa auditor juga yakin bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia yang berdampak material dan ia berkesimpulan untuk tidak menyatakan *adverse*. Pendapat tidak wajar atau *adverse opinion* diberikan ketika laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia;

- Opini tidak memberikan pendapat atau disclaimer, ini diberikan ketika auditor tidak dapat merumuskan atau tidak merumuskan suatu pendapat tentang kewajaran laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, seperti terkait dengan kelangsungan usaha entitas (*going concern*) dan juga adanya pembatasan ruang lingkup audit;
- Ketentuan mengenai opini tersebut terdapat di SPAP. Namun demikian, dalam keadaan tertentu dapat terjadi auditor tidak memberikan opini, yaitu dalam hal auditor setelah melakukan audit, menarik diri dari penugasan, antara lain apabila diketahui bahwa auditor tidak *independent* terhadap *audity*-nya. Bahwa independensi adalah syarat mutlak bagi auditor ketika melakukan audit laporan keuangan. Dalam hal auditor memberikan opini audit, pemberian opini apapun, termasuk opini *disclaimer*, yaitu tidak memberikan pendapat juga harus didukung oleh kertas kerja yang memberikan dasar mengapa opini *disclaimer* itu diterbitkan.

**[2.5]** Menimbang bahwa terhadap permohonan para Pemohon, Dewan Perwakilan Rakyat menyampaikan keterangan tertulis yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 2 Februari 2012, yang pada pokoknya sebagai berikut:

**A. KETENTUAN UU AKUNTAN PUBLIK YANG DIMOHONKAN PENGUJIAN TERHADAP UNDANG-UNDANG DASAR NEGARA REPUBLIK INDONESIA TAHUN 1945**

Para Pemohon dalam permohonannya mengajukan pengujian atas Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik.

- **Adapun bunyi Pasal 55 huruf a dan huruf b UU Akuntan Publik yaitu:**

*“Akuntan Publik yang:*

- a. melakukan manipulasi, membantu melakukan manipulasi, dan/atau memalsukan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 30 ayat (1) huruf j;*
- b. dengan sengaja melakukan manipulasi, memalsukan, dan/atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) sehingga tidak dapat*

*digunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan oleh pihak yang berwenang dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).*

- **Adapun bunyi Pasal 56 UU Akuntan Publik yaitu:**

*“Pihak Terasosiasi yang melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 55 dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan dipidana denda paling banyak Rp 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah)”.*

**B. HAK DAN/ATAU KEWENANGAN KONSTITUSIONAL YANG DIANGGAP PARA PEMOHON TELAH DIRUGIKAN OLEH BERLAKUNYA UU AKUNTAN PUBLIK**

Para Pemohon dalam permohonan *a quo* mengemukakan bahwa hak konstitusionalnya telah dirugikan dan dilanggar atau setidaknya potensial yang menurut penalaran wajar dapat dipastikan terjadi kerugian oleh berlakunya Pasal 55 huruf a dan Pasal 56 UU Akuntan Publik yang pada pokoknya sebagai berikut:

1. Bahwa, menurut para Pemohon hak konstitusionalnya telah dirugikan dengan berlakunya UU *a quo* karena Pasal 55 huruf a bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1), yaitu kata “manipulasi” yang maknanya kabur dan kata manipulasi tidak dikenal di dalam KUHP. Rumusan yang dikenal dalam KUHP adalah pemalsuan surat. Seharusnya makna kata “manipulasi” dan “pemalsuan” adalah berbeda. Dalam praktik akuntan publik “manipulasi” dalam audit dimaknai hal positif karena dikenal istilah data manipulating yang artinya adalah investigator atau auditor menganalisis data yang tersimpan dalam bermacam-macam media penyimpanan data guna menemukan sesuatu yang dicarinya. Pasal 55 huruf a UU *a quo* bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) karena ancaman pidana terhadap perbuatan manipulasi dan atau pemalsuan yang terdapat dalam Pasal 55 huruf a UU Akuntan Publik tidak proporsionalitas dalam pemidanaan yaitu hanya memperhatikan perilaku tidak mempertimbangkan aspek pelakunya. Terkait dengan ancaman pidananya paling lama 5 tahun dan denda paling

banyak Rp. 300.000.000 (tiga ratus juta rupiah) maka ancaman pidana tersebut adalah tidak proporsional karena tidak ada kesetaraan antara perlindungan kepada masyarakat, kejujuran, keadilan, prosedural dan substantif. (*vide* Permohonan *a quo* hal. 18-21).

2. Pasal 55 huruf a UU Akuntan Publik bertentangan dengan Pasal 28G ayat (1) UUD 1945, karena kegiatan audit adalah berhubungan erat dengan penggunaan komputer, maka seorang akuntan publik dapat saja dituduh memanipulasi data karena menggunakan program komputer untuk mengolah data. (*vide* Permohonan *a quo* hal. 21).
3. Pasal 55 huruf b bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) karena makna frasa “manipulasi” tidak jelas atau multitafsir ketika dihadapkan kepada suatu perbuatan yang disangkakan. Kemudian frasa “menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja” menimbulkan multitafsir karena bentuk dan proses penyusunan kertas kerja bervariasi selain kertas kerja untuk jasa audit, jasa review juga jasa yang lainnya. Dengan demikian menjadikan penyusunan kertas kerja sebagai perbuatan pidana adalah sangat sulit diukur perbuatannya. Selain itu makna frasa “sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan” maknanya kabur karena tidak memiliki standar yang jelas dan sangat subjektif. Makna frasa “pemeriksaan oleh pihak yang berwenang” tidak jelas karena Kepolisian, kejaksaan dan pengadilan tidak mempunyai kualifikasi dan kepentingan untuk memeriksa kualitas kertas kerja. (*vide* Permohonan *a quo* hal. 22-24).
4. Pasal 55 huruf b UU *a quo* yang menyebutkan dengan sengaja melakukan manipulasi, memalsukan dan atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja diancam dengan sanksi pidana adalah berlebihan. Perbuatan tersebut lebih tepat adalah merupakan pelanggaran etika sehingga diancam sanksi administratif dan sanksi profesi bukan sanksi pidana karena yang paling mengetahui standar penyusunan kertas kerja yang benar (tidak manipulatif, asli dan lengkap) adalah hanya profesi akuntan publik itu sendiri. Ranah kompetensi profesi(etik) apabila dibawa ke ranah hukum pidana akan menimbulkan ketidakpastian hukum yang adil. Aparat hukum akan menerapkan hukum secara sewenang-wenang berdasarkan persangkaannya (*vide*:Permohonan *a quo* hal 24-30).

5. Pasal 55 huruf b UU Akuntan Publik bertentangan dengan Pasal 28I ayat (2) karena Pasal *a quo* telah menciptakan diskriminasi profesi akuntan publik dengan profesi lainnya yang berkaitan dengan pemeriksaan keuangan dan penyajian data karena pada profesi yang lain seperti profesi wartawan maka UU pers tidak mencantumkan sanksi pidana (*Vide*: Permohonan *a quo* hal. 30-31).
6. Pasal 56 UU *a quo* bertentangan dengan Pasal 28G ayat (1) karena pasal *a quo* menciptakan rasa tidak aman atau tidak bebas menjalankan pekerjaannya untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu. Ancaman pidana yang dikenakan kepada pihak terasosiasi seharusnya berbeda dengan ancaman pidana yang dikenakan kepada akuntan publik sebab pihak terasosiasi adalah sub ordinasi dari akuntan publik (*vide*: Permohonan *a quo* hal 32-33).
7. Bahwa menurut para Pemohon sanksi yang diterapkan di dalam UU Nomor 5 Tahun 2011 tentang akuntan Publik khususnya Pasal 55 dan Pasal 56 semestinya bukan sanksi pidana atau pendekatan menghukum yang diterapkan melainkan setiap penyelesaian permasalahan yang berkaitan dengan akuntan publik diselesaikan dengan pendekatan pemberdayaan dan memfasilitasi untuk diselesaikan di lingkungan internal profesi akuntan publik, karena profesi akuntan publik adalah profesi yang sangat sensitif akan kepercayaan masyarakat (*vide* permohonan *a quo* hal. 9)

Para Pemohon beranggapan ketentuan Pasal 55 dan Pasal UU Akuntan Publik bertentangan dengan Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2), Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), Pasal 28H ayat (2) UUD Tahun 1945, yang berbunyi:

**- Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2) UUD Tahun 1945, yang berbunyi:**

*(1) "Setiap orang berhak mengembangkan diri melalui pemenuhan kebutuhan dasarnya, berhak mendapat pendidikan dan memperoleh manfaat dari ilmu pengetahuan dan teknologi, seni dan budaya, demi meningkatkan kualitas hidupnya dan demi kesejahteraan umat manusia".*

(2) *“Setiap orang berhak untuk memajukan dirinya dalam memperjuangkan haknya secara kolektif untuk membangun masyarakat, bangsa dan negaranya”.*

**- Pasal 28 D ayat (1) UUD Tahun 1945, yang berbunyi:**

*“Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil, serta perlakuan yang sama dihadapan hukum”.*

**- Pasal 28 G ayat (1) UUD Tahun 1945, yang berbunyi:**

*“Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang dibawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi”.*

**- Pasal 28 H ayat (2) UUD Tahun 1945, yang berbunyi:**

*“Setiap orang berhak mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan”.*

### **C. KETERANGAN DPR**

Terhadap dalil para Pemohon sebagaimana diuraikan dalam Permohonan *a quo*, DPR dalam penyampaian pandangannya terlebih dahulu menguraikan mengenai kedudukan hukum (*legal standing*) dapat dijelaskan sebagai berikut:

#### **1. Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Para Pemohon**

Kualifikasi yang harus dipenuhi oleh para Pemohon sebagai Pihak telah diatur dalam Pasal 51 ayat (1) UU Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disingkat UU Mahkamah Konstitusi), yang menyatakan bahwa *“Para Pemohon adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang, yaitu:*

- a. perorangan warga negara Indonesia;*
- b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;*
- c. badan hukum publik atau privat; atau*

d. *lembaga negara.*”

Hak dan/atau kewenangan konstitusional yang dimaksud ketentuan Pasal 51 ayat (1) tersebut, dipertegas dalam penjelasannya, bahwa “*yang dimaksud dengan “hak konstitusional” adalah hak-hak yang diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.*” Ketentuan Penjelasan Pasal 51 ayat (1) menegaskan, bahwa hanya hak-hak yang secara eksplisit diatur dalam UUD 1945 saja yang termasuk “hak konstitusional”.

Oleh karena itu, menurut UU Mahkamah Konstitusi, agar seseorang atau suatu pihak dapat diterima sebagai Pemohon yang memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) dalam permohonan pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945, maka terlebih dahulu harus menjelaskan dan membuktikan:

- a. Kualifikasinya sebagai Pemohon dalam permohonan *a quo* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi;
- b. Hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya sebagaimana dimaksud dalam “**Penjelasan Pasal 51 ayat (1)**” dianggap telah dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang.

Mengenai parameter kerugian konstitusional, Mahkamah Konstitusi telah memberikan pengertian dan batasan tentang kerugian konstitusional yang timbul karena berlakunya suatu Undang-Undang harus memenuhi 5 (lima) syarat (*vide* Putusan Perkara Nomor 006/PUU-III/2005 dan Perkara Nomor 011/PUU-V/2007) yaitu sebagai berikut:

- a. adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD Tahun 1945;
- b. bahwa hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon tersebut dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh suatu Undang-Undang yang diuji;
- c. bahwa kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;

- d. adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian dan berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;
- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian dan/atau kewenangan konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.

Apabila kelima syarat tersebut tidak dipenuhi oleh Pemohon dalam perkara pengujian UU *a quo*, maka Pemohon tidak memiliki kualifikasi kedudukan hukum (*legal standing*) sebagai Pihak Pemohon.

Menanggapi permohonan para Pemohon *a quo*, DPR berpandangan bahwa para Pemohon harus dapat membuktikan terlebih dahulu apakah benar para pemohon sebagai pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan atas berlakunya ketentuan yang dimohonkan untuk diuji, khususnya dalam mengkonstruksikan adanya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya sebagai dampak dari diberlakukannya ketentuan yang dimohonkan untuk diuji.

Terhadap kedudukan hukum (*legal standing*) tersebut, DPR menyerahkan sepenuhnya kepada Majelis Hakim untuk menilai apakah para Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) sebagaimana diisyaratkan dengan ketentuan Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi dan berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi Perkara Nomor 006/PUU-III/2005 dan Perkara Nomor 011/PUU-V/2007.

## **2. PENGUJIAN UU AKUNTAN PUBLIK**

Terhadap permohonan pengujian Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik, DPR menyampaikan keterangan sebagai berikut:

1. Bahwa pembangunan nasional yang dilaksanakan saat ini adalah merupakan upaya pembangunan yang berkesinambungan dalam rangka mewujudkan perekonomian nasional yang sehat dan efisien memenuhi prinsip transparan dan akuntabel dalam pengelolaan guna mewujudkan masyarakat adil dan makmur berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
2. Salah satu profesi pendukung dalam pembangunan nasional khususnya pembangunan di bidang ekonomi, adalah profesi akuntan

publik. Kebutuhan penggunaan jasa Akuntan Publik semakin meningkat, dalam dunia usaha disebabkan oleh kebutuhan atas kualitas informasi laporan keuangan dan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum. Dalam hal ini Akuntan Publik mengemban kepercayaan masyarakat untuk memberikan opini atas laporan keuangan suatu badan usaha yang dituangkan di dalam kertas kerja. Dengan demikian, tanggung jawab Akuntan Publik terletak pada opini atau pernyataan pendapatnya atas laporan atau informasi keuangan suatu badan usaha, sedangkan penyajian laporan atau informasi keuangan tersebut merupakan tanggung jawab manajemen perusahaan.

3. Akuntan publik berfungsi sebagai pihak ketiga yang menghubungkan pihak manajemen perusahaan dengan pihak luar perusahaan dan berkepentingan untuk memberikan keyakinan bahwa laporan keuangan yang disajikan pihak manajemen dapat dipercaya sebagai dasar dalam membuat keputusan. Tanpa menggunakan jasa akuntan publik, manajemen perusahaan tidak akan dapat meyakinkan pihak luar bahwa laporan keuangan yang disajikan manajemen perusahaan berisi informasi yang dapat dipercaya. Di sisi lain, pemakai laporan keuangan juga percaya terhadap hasil pekerjaan akuntan publik. Kertas kerja Akuntan Publik yang berisi opini atau pernyataan pendapat atas informasi dan laporan keuangan menginformasikan tentang apa yang dilakukan akuntan dan kesimpulan yang diperolehnya. Akuntan publik mempunyai tanggung jawab untuk menilai apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan usahanya selama periode waktu tertentu dan membuktikan kewajaran atas laporan keuangan yang disajikan oleh perusahaan.
4. Guna menjamin mutu atau kualitas dari jasa akuntan publik diperlukan sikap independen atau obyektif yang artinya tidak memihak kepada kepentingan siapapun dengan menjunjung tinggi integritas dan obyektifitas tugas profesinya terlepas dari kepentingan pribadi yang melekat pada fakta yang dihadapinya dan senantiasa menghindarkan

diri dari hal-hal yang dapat merusak objektivitas terhadap jasa atestasi yang diberikan kepada klien (badan usaha).

5. Dengan memperhatikan dampak ekonomi yang begitu besar dari peranan dan fungsi akuntan publik, maka pembentuk UU menganggap perlu membentuk peraturan perundang-undangan yang mengatur secara spesifik profesi akuntan publik, mengingat selama ini peraturan perundang-undangan yang khusus mengatur profesi akuntan publik Indonesia hanya dalam bentuk peraturan menteri, yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik dan Pasal 4 Undang-Undang Nomor 34 tahun 1954 tentang Pemakaian Gelar Akuntan yang mencantumkan suatu klausul yang menjadi dasar profesi akuntan publik di Indonesia.
6. Kegiatan profesi akuntan publik dan kondisi lingkungan tempat akuntan publik bekerja saat ini sudah sangat jauh berbeda bila dibandingkan dengan saat UU Nomor 34 Tahun 1954 diundangkan, sehingga diperlukan adanya UU yang dapat mengakomodasi berbagai dinamika kegiatan akuntan publik. UU Akuntan Publik mengatur secara spesifik pemberian ijin dan pembinaan profesi akuntan publik dan merupakan payung hukum praktik akuntan publik. UU akuntan publik berisi persyaratan seseorang untuk dapat berprofesi sebagai akuntan publik dan sanksi pidana yang dapat dikenakan kepada seorang akuntan publik.
7. Bahwa, menurut para Pemohon hak konstitusionalnya telah dirugikan dengan berlakunya Pasal 55 UU *a quo* tidak menghargai independensi profesi akuntan yang seharusnya mengedepankan prinsip *self regulatory system*. Pendapat para Pemohon tersebut adalah tidak tepat mengingat Pasal 55 UU *a quo* adalah dimaksudkan untuk melindungi profesionalitas akuntan publik dari perbuatan yang dapat menurunkan harkat, martabat dan akuntabilitas seorang akuntan publik seperti perbuatan ikut membantu manajemen perusahaan klien melakukan penipuan dan manipulasi atas kertas kerja yang berisi opini atau pendapat atas laporan keuangan suatu badan usaha atau menghilangkan catatan/data pada kertas kerja atau tidak membuat

kertas kerja yang berkaitan dengan jasa yang diberikan. Oleh karena itu Pembuat UU memandang diperlukan pengaturan secara spesifik mengenai sanksi pidana di dalam UU Akuntan Publik. Dengan demikian kita memiliki pasal-pasal yang lebih spesifik mengatur mengenai bentuk-bentuk perbuatan pidana khusus yang diharapkan dapat menjamin adanya kepastian hukum baik bagi penegak hukumnya juga bagi akuntan publiknya untuk menghindari tidak terjebak atau tergoda melakukan hal-hal yang jelas-jelas akan merupakan perbuatan pidana.

8. Bahwa terhadap dalil para Pemohon yang menyatakan sanksi pidana telah dicantumkan dalam KUHP, DPR berpandangan bahwa ketentuan di dalam KUHP bersifat umum dan tidak disebutkan sanksinya secara spesifik, seperti akuntan publik yang melakukan atau membantu memanipulasi data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan, akuntan publik yang dengan sengaja melakukan tindakan yang melibatkan kertas kerja dan/atau dokumen lain yang berkaitan dengan pemberian jasanya, menerbitkan laporan tanpa membuat kertas kerja, juga yang memberikan pernyataan yang tidak benar atau memberikan dokumen palsu atau yang dipalsukan untuk mendapatkan atau memperpanjang izin akuntan publik. Dengan pengaturan mengenai sanksi pidana di dalam UU Akuntan Publik diharapkan profesi akuntan publik tetap mengedepankan integritas, objektivitas, kompetensi, kecermatan dan kehati-hatian di dalam membuat opini atau pernyataan pendapat yang dituangkan di dalam kertas kerja.
9. Terhadap pendapat para pemohon yang menyatakan apabila sanksi di dalam UU Akuntan Publik bersifat *lex specialis* maka harus bersifat ringan sanksinya, menurut DPR hal tersebut tidak didasari oleh *legal ratio* yang jelas dan tidak beralasan. Meskipun demikian justru pengaturan ancaman pidana di dalam UU Akuntan Publik lebih ringan jika dibandingkan dengan ancaman pidana yang terdapat di dalam KUHPidana.
10. Bahwa Pasal 263 ayat (1) KUHP adalah ketentuan secara umum yang mengatur mengenai pemalsuan akta atau dokumen yang digunakan

sebagai alat bukti dan Pasal 266 KUHP adalah mengatur mengenai menyuruh untuk melakukan manipulasi atau memberikan keterangan palsu di dalam akta atau dokumen, dalam kaitan dengan hal tersebut maka para penegak hukum telah dibekali dengan pengetahuan yang mendalam mengenai penggunaan dan penerapan pasal-pasal tersebut, namun masih tetap perlu pengaturan secara spesifik di dalam UU Akuntan Publik ini sehingga pidananya menjadi jelas dan untuk menghindari kemungkinan terjadinya kriminalisasi. Penerapan sanksi pidana dalam UU Akuntan Publik justru dimaksudkan untuk melindungi para akuntan publik yaitu ada suatu kepastian hukum berupa terdapatnya rumusan-rumusan yang jelas mengenai bentuk-bentuk dari tindakan pidana yang dilakukan oleh Akuntan Publik. Pada prinsipnya hanya kejahatan-kejahatan tertentu yang perlu diatur ketentuan pidananya di dalam UU Akuntan Publik. Sedangkan yang terkait dengan pelanggaran profesi akuntan publik tidak diatur dalam UU ini.

11. Bahwa ketentuan pidana di dalam Pasal 55 dan Pasal 56 UU tentang Akuntan Publik dimaksudkan untuk menegaskan bentuk tindak pidana yang diancam oleh sanksi pidana sesuai KUHP dan juga untuk memperjelas bentuk dari tindakan pidana tersebut dengan maksud untuk mencegah atau pun mengurangi terjadinya *float* dan juga untuk mencegah terjadinya penghilangan bukti atau kertas kerja di dalam proses auditing oleh akuntan publik yang bersangkutan juga mencegah akuntan publik hanya menerbitkan laporan tanpa melakukan pengujian, mencegah pemalsuan dokumen perizinan akuntan publik, sehingga dapat mencegah timbulnya akuntan publik palsu tentunya ini akan dapat melindungi publik.
12. Dalam KUHP Pasal 263 ayat (1) mengatur bahwa barang siapa membuat surat palsu atau memalsukan surat yang dapat menimbulkan sesuatu hak, perikatan atau pembebasan hutang, atau yang diperuntukkan sebagai bukti daripada sesuatu hal dengan maksud untuk memakai atau menyuruh orang lain memakai surat tersebut seolah-olah isinya benar dan tidak dipalsu, diancam jika pemakaian tersebut dapat menimbulkan kerugian, karena pemalsuan surat, dengan pidana penjara paling lama enam tahun. Kemudian ayat (2) diancam dengan pidana

yang sama, barang siapa dengan sengaja memakai surat palsu atau yang dipalsukan seolah-olah sejati, jika pemakaian surat itu dapat menimbulkan kerugian. Dalam KUHP tidak mengatur tindak pidana manipulasi, tetapi berdasarkan hasil pembahasan Panja RUU Akuntan Publik menurut ahli bahasa bahwa memalsukan bagian dari manipulasi, jadi manipulasi itu lebih luas dari memalsukan. Memanipulasi itu bisa mengubah data, menggelapkan data, dan menyembunyikan data. Jadi tidak hanya memalsukan kalau memalsukan yang dapat diartikan hanya menggantinya betul dengan yang salah sementara kalau yang memanipulasi itu lebih luas dari pengertian memalsukan.

13. Mengenai menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja dimasukkan dalam perbuatan pidana maka berdasarkan Penjelasan Pasal 25 ayat (2) huruf c Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik yang dimaksud dengan kertas kerja adalah dokumen tertulis, dokumen elektronik, atau dokumen dalam bentuk lainnya yang menggambarkan proses dan hasil kerja Akuntan Publik. Dalam Pasal 25 ayat (2) terdapat kewajiban dari Akuntan Publik dalam memberikan jasanya untuk membuat kertas kerja dan bertanggung jawab atas kertas kerja tersebut. Sehingga tepatlah bahwa memanipulasi, memalsukan, dan/atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja dikenai sanksi pidana.
14. Menurut pendapat DPR ketentuan tersebut sejalan dengan hasil pembahasan Panja RUU Akuntan Publik yang menyatakan bahwa kewajiban dari akuntan publik, dalam memberikan jasanya untuk membuat kertas kerja dan bertanggungjawab terhadap kertas kerja tersebut sudah dinyatakan di dalam Pasal 37 ayat (2) huruf c RUU Akuntan publik bahwa “akuntan publik dalam memberikan jasanya wajib membuat kertas kerja dan bertanggungjawab dalam kertas kerja tersebut”. Dalam konteks Pasal 63 ayat (1) yang menegaskan bahwa akuntan publik yang melakukan manipulasi penipuan ataupun menghilangkan data maupun catatan pada kertas kerja. Termasuk melakukan tindak pidana justru apabila kertas kerjanya tidak ada, ini akibatnya yang dapat ditimbulkan lebih parah. Sehingga memang dimasukkan dalam unsur pidana.

15. Selain pandangan secara konstitusional, teoritis, dan yuridis sebagaimana diuraikan di atas, terkait dengan pengujian materi ketentuan Pasal 55 dan 56 UU *a quo* dipandang perlu melihat latar belakang perumusan pasal 55 dan 56 UU *a quo* dalam risalah rapat pembahasan RUU *a quo* sebagai berikut:

**15.a. Rapat Panja, Senin 31 Januari 2011:**

➤ **PEMERINTAH** “....Untuk menjelaskan mengapa pemerintah berpandangan bahwa diperlukan ketentuan yang mengatur sanksi pidana terhadap para akuntan publik maupun para kantor akuntan publik yang melakukan perbuatan tindak pidana sebagaimana telah diatur oleh KUHP secara khusus di Rancangan Undang-Undang tentang Akuntan Publik ini adalah yang pertama tentunya karena ketentuan di KUHP bersifat umum. Dan memang di KUHP ya pasti disebutkan bahwa tindak pidana dikenakan sanksi bahkan juga dengan sanksinya juga sekaligus. Tetapi tidak secara spesifik sebagaimana dirumuskan di dalam rancangan undang-undang ini menyebutkan bentuk-bentuk tindak pidana tersebut, misalnya disini di Pasal 63 ayat (1) disebutkan akuntan publik yang melakukan atau membantu memanipulasi data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan, jadi spesifik Pak. Begitu juga di huruf b nya yang dengan sengaja melakukan tindakan yang melibatkan kertas kerja dan atau dokumen lain yang berkaitan dengan pemberian jasanya tidak dapat dipergunakan. Kemudian juga yang menerbitkan laporan tanpa membuat kertas kerja juga yang memberikan pernyataan yang tidak benar atau memberikan dokumen palsu atau yang dipalsukan untuk mendapatkan atau memperpanjang ijin akuntan publik. Kalau misalnya kita tidak mengatur secara spesifik disini Pak berarti kan para penegak hukum kita nanti apakah polisi apakah juga kejaksaan mereka akan berpedoman semata-mata ke pasal-pasal KUHP yang bersifat umum itu. Nah, sehingga kita berpandangan apabila di dalam undang-undang

*ini nanti kita memiliki pasal-pasal yang spesifik yang mengatur mengenai bentuk-bentuk perbuatan pidana tersebut ini akan membantu Pak untuk kepastian hukum baik bagi penegak hukumnya sendiri baik bagi si akuntannya sendiri Pak, untuk menghindari tidak terjebak ataupun tergodanya untuk melakukan hal-hal yang jelas-jelas akan merupakan perbuatan pidana. Nah, oleh karena itu kami berpandangan bahwa ketentuan-ketentuan yang menyangkut mengenai perbuatan pro manipulasi pemalsuan ini tetap kita cantumkan tapi kami sangat sependapat tadi Pak dengan usulan dari Partai Golkar dan PKS juga bahwa yang terkait dengan standar profesi nah ini kita hilangkan Pak.*

➤ **IR. DOLFIE OFF /F-PDIP:**“...Saya kira perlu pendalaman Pimpinan, misalnya tadi teman-teman dari Golkar maupun dari PKS mengatakan sudah diatur dalam KUHP. Saya ingin tanya misalnya dalam Pasal 63 ayat (1a) KUHP nya pasal berapa? Kita sandingkan dulu, substansinya sama tidak? Bisa tidak nanti itu menjaring ketika itu ada persoalan hukum, jangan kita katakan sudah ada di KUHP ternyata beda KUHP-nya, substansinya, kita tidak bisa menjaring itu. Nah, sekarang kita harus ada pendalaman dulu pimpinan, petakan dulu ketentuan pidana yang ada disini terus KUHP-nya bunyinya seperti apa, substansinya sama tidak yang mau disampaikan di dalam undang-undang ini. Kalau kita tidak bisa menyampaikan itu akan sulit kita memutuskan Pimpinan, kita mengatakan ada di-KUHP, konteksnya apa di-KUHP itu.

➤ **IR. SADAR SUBAGYO/F-GERINDRA:**”...., kami dari Fraksi Gerindra setuju dengan pendapat dari Fraksi PDIP, dari Saudara Dolfie kita harus melakukan pendalaman dulu, hal mana yang diatur dalam KUHP dan hal mana yang tidak.

➤ **DRS. H. MUCHTAR AMMA, MM/F-HANURA:** *Dari Partai Hanura tetap pada pendapat tetap Pak karena kami juga melihat di Pasal 56 KUHP ini, itu juga sudah jelas disitu ditegaskan apabila ada pelanggaran-pelanggaran ini, itu akan dikenakan sanksi. Kita bayangkan saja Pak misalnya kalau tidak ditetapkan pasal penuntutan disitu, itu bagaimana pelaksanaannya nanti apabila ada pelanggaran-pelanggaran yang memang berkaitan dengan Pasal 56 ini atau Pasal 263. ..”*

➤ **PEMERINTAH:** *”....jadi pada Pasal 263 KUHP disebutkan yaitu pada ayat (1) barang siapa membuat surat palsu atau memalsukan surat yang dapat menimbulkan sesuatu hal perikatan atau pembebasan utang atau yang diperuntukkan sebagai bukti dan seterusnya Pak dan kemudian di ayat (2) disebutkan diancam hukum pidana yang sama. Jadi memang sifatnya umum dan ini berlaku untuk berbagai bentuk tindak pidana yang tergolong pada tindakan pemalsuan. Hal yang sama bisa kita lihat di Pasal 266 yang menyangkut manipulasi sehingga menurut hemat kami memang dengan adanya. 266 barang siapa menyuruh memasukkan keterangan palsu dalam suatu akta otentik yang bisa berupa akta saja tidak dalam konteks tentunya auditing, mengenai sesuatu yang kebenarannya harus dinyatakan oleh akta itu dengan maksud untuk memakai atau menyuruh orang lain atau seterusnya Pak ya. Kemudian ancaman hukumannya diancam dengan pidana yang sama, barang siapa yang dengan sengaja memakai surat tersebut dalam ayat (1) yang isinya tidak sejati atau yang dipalsukan. Memang penegak hukum tentunya sudah dibekali dengan pengetahuan untuk mendalami penggunaan dari pasal-pasal ini. Namun, menurut hemat kami masih tetap Pak diperuntukkan secara spesifik di dalam undang-undang ini nanti bentuk-bentuk pidana untuk memperjelas Pak. Dan yang lebih penting lagi untuk menghindari kemungkinan terjadinya*

*kriminalisasi Pak. Justru ini dimaksudkan untuk melindungi para akuntan publik kita juga nanti dengan adanya kepastian hukum berupa adanya rumusa-rumusan yang jelas mengenai bentuk-bentuk dari tindakan pidana tersebut ..”.*

➤ **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:**“...Jadi kalau kita lihat paparan dari Pihak Pemerintah tadi jelas bahwa pelanggaran yang dimaksud oleh Pasal 63 ayat (1) itu sudah jelas diatur disini ada, kalau soal penafsiran hukum kan ada kejaksaan, ada hakimnya, ada pembelanya, ada pengacaranya dan sebagainya itu kita serahkan saja tapi bahwa kalau ada pemalsuan, ada manipulasi data dan sebagainya itu jelas ada hukumannya. Lalu yang spesifik seperti apa, seperti misalnya menyebutkan kertas kerja, disini kan tidak ada kata-kata itu. Kalau masalah kertas kerja itu masalah standar Pak bukan masalah pidana itu, kalau dia kertas kerjanya tidak lengkap ya dia anu tapi kalau dia memasukkan penjelasan yang palsu dalam kertas kerjanya dia kena pasal ini begitu loh Pak. Jadi kalau kertas kerja itu organisasi profesinya yang bisa menindak dia karena itu dibuat oleh organisasi profesi, standar bahwa setiap pemeriksaan harus tetap kerja, kertas kerja itu isinya apa-apa, itu dijelaskan mulai dari umum, baik ke temuan-temuan dia itu harus ada dalam kertas kerja itu bukan anu Pak bukan pelanggaran pidana itu, itu standar saja itu. ..”

➤ **KEMAS AZIS STAMBOEL, MSM/F-PKS:**“...Saya rasa untuk teman-teman yang lain untuk memperhatikan apa yang ada dalam pasal-pasal KUHP ini kita tidak perlu mengulang kembali karena semua yang kita harapkan sebagai tindakan yang melanggar hukum itu sudah dijelaskan disitu dan kalau kita lihat usulan Pak 63 melakukan dan membantu manipulasi data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sesuai dengan dimaksud dalam Pasal 43 ayat (1) itu kan sudah disebutkan disitu, membuat surat palsu atau memalsukan

surat yang dapat menimbulkan sesuatu hak berikatan dan seterusnya.

Jadi kita menganggap bahwa ini tidak perlu ada Pak, sudah ada di KUHP kan gitu Pak...”

➤ **PEMERINTAH:**”...memang menarik tadi ilustrasi yang disampaikan oleh Pak Sjam tadi Pak ya karena memang disalah satu huruf pada ayat (1) yang diusulkan oleh Pemerintah dalam RUU ini yang termasuk dalam bentuk tindakan pidana dimaksud adalah misalnya menerbitkan laporan atas jasa tanpa membuat kertas kerja. Artinya apa? Kalau ini dicantumkan sebagai salah satu bentuk tindakan pidana atau tidak dicantumkan, apabila tidak dicantumkan artinya seorang akuntan atau pun kantor akuntan yang menerbitkan laporan tanpa terlebih dahulu membuat kertas kerja hanya menjadi pelanggaran atas tentunya standar dan kode etik tidak termasuk pidana tetapi kalau kita berkeyakinan bahwa hal tersebut adalah termasuk juga tindakan pidana maka tentunya ya harus dicantumkan Pak di dalam rancangan undang-undang ini di ini misalnya sebagai salah satu contoh kenapa pemerintah memang mengusulkan agar tetap dirumuskan secara spesifik disini bentuk-bentuk pidana tersebut. Demikian juga misalnya yang terkait dengan kertas kerja tersebut yang dengan sengaja memerlukan tindakan yang mengakibatkan kertas kerja atau dokumen-dokumen lain tidak dapat dipergunakan sebagaimana mestinya. Jadi ada unsur kesengajaan, jadi apakah ini tetap kita anggap sebagai pelanggaran standar dan kode etik atau memang sudah perbuatan pidana yang akan merugikan ya tentunya bukan hanya yang diaudit tetapi publik dan para investornya...”

➤ **IR. DOLFIE OFF /F-PDIP:**”...Kalau kita mencermati antara Pasal 63 ayat (1a) dengan tadi disampaikan KUHP Pasal 263 disini ada perbedaan yang signifikan menurut saya pimpinan.

*Di dalam Pasal 263 KUHP unsur-unsur untuk menjadi sebuah delik pidananya itu banyak sekali Pimpinan, setidaknya yang saya catat itu ada lima: pertama, ada surat palsu, kedua adanya suatu hak yang muncul, ketiga adanya digunakan oleh orang lain surat itu, keempat setidaknya ada kerugian yang muncul dari surat itu tadi, yang kelima surat itu menjadi bukti suatu hal. Berbeda dengan Pasal 63 ayat (1a) unturnya sederhana, pemalsuan data. Jadi kita harus membandingkannya secara substantif pimpinan, tidak bisa kita lihat ini penting ga penting. Kita lihat misalnya kasus 151 pajak yang mafia hukum itu, semuanya ada akuntan publiknya terus bagaimana tanggungjawab akuntan publik itu kemudian kalau tidak ada diatur dengan jelas dalam Undang-Undang Akuntan Publik kemudian Pimpinan. Jadi menurut saya tetap saja kita membutuhkan ketentuan pidana, kalau pun misalnya dikatakan di-KUHP sudah ada, kalau di-KUHP sudah ada apakah tidak boleh ada di undang-undang. Saya punya beberapa perbandingan, Undang-Undang Guru dan Dosen ada itu tindak pidananya. Undang-Undang Dokter dan Dokter Gigi, juga ada pidananya, kemudian Undang-Undang mengenai notaris ada juga ketentuan pidananya walaupun sudah ada di-KUHP terus apa masalahnya kalau sudah ada di-KUHP tidak boleh ada di undang-undang. Di dalam ketentuan penyusunan undang-undang, tidak ada pembatasan seperti itu pimpinan. Menurut hemat kami, tetap saja kita perlukan adanya ketentuan pidana, tinggal kita perjelas nanti mana yang masuk di dalam ranah pidana, mana yang masuk di ranah kode etik..”*

- **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:**”..Saya menjawab rekan saya Dolfie tadi. Kalau Dolfie bertanya, apa ada sesuatu yang salah kalau kita menegaskan kembali di dalam ini. Saya jawab tidak ada yang salah. Cuma filosofinya tadi bayangkan Malaysia yang penduduknya sekian ya kalau jumlah perusahaannya pun mungkin lebih banyak di Indonesia lah ya,

cuma 30 sekian juta kan dia, kita 230 sekian juta. Kantor akuntan publik kita sampai hari ini hanya sekitar 900 kantor akuntan publik, dia sudah di atas 3 ribu akuntan publik juga apa negara yang kelihatannya miskin dan sebagainya itu. Kalau Bapak lihat diluar itu banyak perusahaan-perusahaan kita menggunakan akuntan dari Bangladesh bahkan sekarang ada akuntan dari Papua Nugini pun ada disini karena mereka bersedia dibayar dengan gaji rendah dan sebagainya karena di sana susah hidup. Kita ingin menumbuhkan, ingin mendorong, melindungi akuntan publik kita ini, itu yang saya katakan. Tapi Pak ada aturan-aturan yang menyebutkan sanksi hukum pidana sekian tahun, denda sekian seratus juta itu mereka sudah minatnya itu sudah begitu kecil kalau kita tambah lagi ya dengan pasal-pasal yang khusus ini saya khawatirkan pertumbuhan ini makin menciut, makin kecil keinginan orang menjadi akuntan publik. Lalu yang kedua mengenai misalnya Pak ya bahwa masalah KKP itu masalah standar tidak bisa dimungkiri saya berani berdebat, saya bisa buka standar yang dibuat oleh IAPI bahwa itu ada diatur dalam standar. Nah, kalau pasal mengenai standar mengenai ini dimasukkan juga sanksi pidananya saya khawatir justru sebaliknya yang dikatakan Pak Mulya Nasution tadi ada kriminalisasi terhadap akuntan bisa dikembangkan, bisa meluas itu nanti masalah KKP itu pada kertas kerja itu dan ya tidak mungkin lah bahwa orang membuat laporan tanpa kertas kerja karena pada waktu dia mendapatkan ijin itu, prosedurnya dia tamat sarjana dulu akuntan. Disitu diajarkan 5 tahun tentang pembuatan KKP dan laporan lalu dia mau menjadi rapat register, dia pasti ada pendidikan profesinya mengenai itu lalu sampai dia menjadi melalui IAPI lagi pasti dia diuji tentang itu, tentang pengalaman dia memeriksa berapa tahun, dilihat laporannya ada pre review terhadap kertas kerjanya dan sebagainya, kalau ini menurut pendapat saya. Jadi kalau dia sudah ujian USAP, sudah ujian PPAK dan sebagainya itu

*tidak mungkin lah sampai tidak membuat anu. Tapi kalau dia pun memang betul tidak membuat itu ada pelanggaran standar, dicabut saja izinnnya ya kan. Dan akuntan publik itu dia sepanjang melakukan pemeriksaan dan memberikan opini sepanjang laporan keuangan yang disusun oleh orang itu. Jadi kalau laporan akuntan publik seperti yang kata Pak Dolfie kenapa manipulasi pajak yang 151 akuntan publik kok tidak terlibat. Akuntan publik ini hanya memberikan opini terhadap laporan keuangan yang dia buat. Kalau ada manipulasi dalam laporan keuangan itu, akuntan publik tidak bertanggungjawab, itulah fungsi KKP dan sebagainya itu, gitu loh. Tetapi kalau dia membuat manipulasi data ada hukum pidananya, kan begitu duduk persoalannya. Saya seperti itu Pak pendapat saya. Jadi kalau pun misalnya forum ini ingin pasal ini tetap dimasukkan ya silakan karena bukan tanggungjawab saya sendiri, tanggungjawab kita bersama tapi harus kita ingat juga bukan saya menakut-nakuti jangan sampai ini baru berumur 3 bulan digugat, di-review ke MK oleh IAPI atau IAI atau oleh kantor akunta publik sudah bubar dia, jangan sampai seperti itu tapi saya silakan saja. Cuma kalau itu kita kehendaki, saya menghendaki kita susun lagi bunyi pasal-pasal ini. Saya sangat tidak setuju kalau kertas kerja itu diberikan sanksi pidana. Saya tidak bisa memikirkan kok kertas kerja diberikan sanksi pidana dan itu berbahaya, bisa meluas itu, bisa mengkriminalisasi pembuatan kerja kerja itu sendiri.*

- **PEMERINTAH:** "...Sebagaimana tadi yang telah disampaikan bahwa adanya ayat dan ketentuan di dalam huruf a ini dan pada huruf-huruf berikutnya yaitu sampai d adalah dimaksudkan untuk menegaskan bentuk-bentuk tindak pidana yang diancam oleh sanksi pidana sesuai dengan KUP dan sekaligus juga untuk memperjelas bentuk-bentuk dari tindakan pidana tersebut dengan maksud untuk mencegah atau pun mengurangi terjadinya float dan juga untuk mencegah

*terjadinya penghilangan bukti atau kertas kerja di dalam proses auditing oleh akuntan publik atau pun kantor akuntan publik yang bersangkutan juga mencegah akuntan publik hanya menerbitkan laporan tanpa melakukan pengujian, mencegah pemalsuan dokumen perizinan akuntan publik, jadi akuntan publik palsu yang tentunya ini akan dapat melindungi publik dan juga memudahkan bagi profesi akuntan publik itu sendiri di dalam melaksanakan undang-undang khususnya kemungkinan-kemungkinan adanya ancaman pidana yang diatur di dalam undang-undang selain Undang-Undang KUHP...”*

- **IR. DOLFIE OFF /F-PDIP:**”...Dari PDI Perjuangan tetap Pimpinan, hanya minta penjelasan tambahan dari pemerintah terkait dengan kalau di Pasal 63 ayat (1a) ini kan, pelaku pembantu maupun utama tidak dipisahkan gitu ya? Dipisahkan Pak? Termasuk ya?..”
- **KEMAS AZIS STAMBOEL, MSM/F-PKS:**”...PKS karena tadi dalam ketentuan pidana disepakati bahwa ini akan diubah kita punya pendapat untuk ke mencoba me-riview kembali. Tapi setelah membaca ini saya rasa kita bisa setuju Pak, tetap saja...”
- **INTERUPSI DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:**”... Ini walaupun lambat karena saya pegang prinsip ini. Tadi yang diketuk pertama Pak Pemerintah sudah setuju Pasal pelanggaran mengenai kertas kerja itu dihilangkan Pak Nasution begitu kan? Lalu saya agak ragu tadi Pak, memang ada mengatakan bahwa kalimatnya akan dianu lagi, di...kembali. Tapi yang c itu Pak yan saya menolak Pasal 63 c, tidak Pasal 63 Pak...”

- **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:** "...Ga, pasalnya Pak pasal bunyi pasalnya ketentuan pidana itu yang di atasnya itu Pak yang menerbitkan laporan atas jasa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) tanpa membuat kertas kerja..."
  
- **PEMERINTAH:** "...Jadi kembali lagi kami sampaikan bahwa secara umum karena kita belum masuk pada DIM tadi kan Pak ya, kami menyampaikan bahwa kami setuju ayat (2) itu kita hapus tapi belum sampai kesana Pak ya. Nah, yang menyangkut kertas kerja kami berpandangan bahwa dalam hal terjadinya penghilangan atau mengakibatkan kertas kerja tidak digunakan itu sudah tindak pidana Pak. Jadi misalnya yang masih dalam batas standar profesi adalah misalnya tidak melakukan konfirmasi kepada bank atau pemegang rekening, tidak melakukan pengecekan atau melihat bukti fisik, nah itu belum masuk ke pidana baru standar-standar profesi tapi sesuai dengan ketentuan KUP sendiri kita ingin menegaskan disini bahwa kalau menghilangkan kertas kerja itu karena itu adalah alat utama di dalam meyakinkan auditor bahwa memang laporan yang diauditnya tersebut ya sudah disusun dan disajikan dia sesuai dengan tentunya yang seharusnya..."
  
- **IR. DOLFIE OFP /F-PDIP:** "... Mohon penambahan penjelasan Pimpinan dari Pihak Pemerintah, apa yang dimaksud disini dalam rangka pemeriksaan oleh pihak yang berwenang. Nah, mungkin bisa dibedakan pemeriksaan itu kan banyak itu Pimpinan, pemeriksaan apa ini dalam rangka penyidikan, penyelidikan, dalam rangka pemeriksaan BPKP pemeriksaan apa mohon dijelaskan supaya kita jelas ukurannya bahwa dokumen yang dihasilkan oleh akuntan publik itu tidak dapat digunakan dalam pemeriksaan apapun kita jelas..."

➤ **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:**”.. Sebenarnya yang saya maksud tadi adalah huruf c ya tetapi kalau huruf b ya sepanjang dikatakan seperti yang dikatakan Pak Nasution saya oke kalau menghilangkan, memanipulasi dan sebagainya tetapi ini kata-kata itu tidak ada loh Pak disini. Saya khawatir dikriminalisasi tadi, diperluas. Misalnya bagaimana kalau dia membuat kertas kerja tidak lengkap, nah ini suatu pelanggaran profesi bukan pelanggaran anu. Tetapi kalau kertas kerja karena kertas kerja kan merupakan rangkaian dokumen yang merupakan satu kesatuan dengan laporan ya. Lalu di dalam pernyataan-pernyataan dia di dalam kertas kerja ternyata dia memanipulasi ada dokumen yang tidak sama dengan apa yang tertera di kertas kerja nah itu dia kena pelanggaran pidana Pak. Tapi kata-kata itu tidak ada, saya khawatirnya itu dia tidak sempurna membuat apa seperti yang dalam langkah kerjanya. Dalam program auditnya itu ada langkah kerja yang harus dia lakukan tapi dalam kertas kerjanya tidak dilaksanakan nah itu kan pelanggaran profesi Pak, teledor dia, lalai dia, nah jangan sampai itu. Kalau Bapak mau seperti ini ada menghilangkan sesuatu ada memanipulasi sesuatu saya setuju itu tapi tegaskan seperti itu Pak, jangan dia meluas..”

➤ **IR. DOLFIE OFP /F-PDIP:**”....Tadi yang saya mohon penjelasan belum disampaikan karena disini ada dua standar ukuran yang berbeda di dalam pasal ini. Pertama, dokumen yang dihasilkan oleh akuntan publik itu berdasarkan standar profesi sedangkan menteri, kepolisian, kejaksaan, dan pengadilan itu standarnya bukti hukum Pak. Bagaimana sekarang yang kita ingin tahu standar profesi itu tadi bisa memenuhi standar hukum karena kalau standar profesi ini tidak bisa memenuhi standar untuk dihukum, dikategorikan dokumen yang dihasilkan oleh akuntan publik tidak digunakan, akibatnya dia dipidana. Nah, ini saya ingin tahu apakah memang mungkin dokumen berstandar profesi juga bisa

*menjadi dokumen bukti hukum yang diperlukan oleh menteri, kepolisian, kejaksaan, dan pengadilan itu. Mohon dijelaskan dulu Pimpinan..”.*

- **PEMERINTAH:** *“...Jadi kami menyambut baik Pak, jadi keinginan kita agar rumusan di dalam huruf b ini menjadi lebih jelas dan lebih tegas terutama tadi unsur pidana yang disebutkan oleh Pak Sjam tadi. Memang di dalam rumusan pada huruf b ini tidak disebutkan ini secara eksplisit menghilangkan, yang justru sudah jelas-jelas itu suatu perbuatan pidana. Nah, oleh karena itu kami sangat sependapat apabila misalnya nanti oleh tim perumus misalnya diusulkan untuk menambah Pak di dalam huruf b ini dengan sengaja dihilangkan itu pertama yang justru yang pertama disebutkan, dengan sengaja menghilangkan dan atau melakukan tindakan yang dan seterusnya Pak.*
- Nah, dalam hubungan ini ingin kami jelaskan bahwa sebenarnya rumusan perbuatan yang dikategorikan sebagai perbuatan pidana ini, ini cukup moderat di dalam arti karena inikan suatu kesatuan dengan akhir dari kalimat yang menyebutkan tidak dapat dipergunakan dalam rangka pemeriksaan, jadi bukan di dalam rangka penyusunan pelaporan ini tapi dalam rangka oleh pihak yang berwenang yaitu apakah otoritas, regulator yang memang sewaktu-waktu berkewajiban melakukan pemeriksaan terhadap pekerjaan dari kantor akuntan publik ke kepolisian misalnya kalau sudah terjadi kasus kemudian kejaksaan dan pengadilan. Jadi nah ini juga sekaligus untuk menjawab pertanyaan Pak Dolfie ini jadi memang disini yang ditegaskan bahwa kertas kerja tersebut ternyata ketika dilakukan pemeriksaan oleh baik kepolisian, kejaksaan maupun pengadilan ternyata tidak ada apakah karena dihilangkan atau pun ada perbuatan-perbuatan yang dilakukan ini yang tentunya ini merupakan perbuatan pidana yang harus dikenakan sanksi pidana tersebut terlepas,*

*misalnya ketika auditor yang bersangkutan melakukan audit kertas kerja itu masih ada tapi kemudian ya karena angka-angka yang disajikan misalnya dalam kasus Enron jadi ada indikasi kemudian berusaha dihilangkan itu. Nah, ini tentunya harus kita tegaskan bahwa ini adalah perbuatan pidana...”*

➤ **MUHAMMAD HATTA/F-PAN:**“... Mungkin itu bisa dimasukkan dalam penjelasan atau bagaimana Ketua karena itu kan bukan hanya menghilangkan seperti yang disampaikan Pak Mulya tadi, juga bisa dalam artian dia memalsukan kan begitu Pak, memalsukan dan sebagainya memanipulasi dan sebagainya. Mungkin itu dalam artian tindakan itu bisa dimasukkan dalam penjelasan yang mana dijabarkan apa tindakan-tindakan apa saja..” .

➤ **KEMAS AZIS STAMBOEL, MSM/F-PKS:** “..Pak Ketua, mungkin menambah yang itu. Ini kalimat tidak dapat dipergunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan itu bisa terlalu luas mungkin bisa dijelaskan secara spesifik gitu Pak. Jadi kalau dibilang tidak dapat dipergunakan ini kan artinya sebagai alat bukti tidak dapat dipergunakan tapi secara metodologi standar itu demikian gitu ya. Jadi mungkin kalimatnya jangan tidak dapat dipergunakan tapi mungkin bisa dikatakan tidak dapat atau disebutkan telah dihilangkan begitu ya atau telah dimanipulasi atau bagaimana begitu maksudnya sehingga dia tidak bisa menjadi alat bukti yang tadi Bapak katakan tadi..”.

➤ **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:**“.. Sedikit saja Pak. Saya kan supaya kita mempunyai wawasan yang sama ini ada pertanyaan Pak Dolfie yang belum dijawab tadi. Pak Dolfie itu pertanyaannya bagus tadi, apakah bukti itu bukti menurut pemeriksaan akuntan publik itu sama dengan bukti yang dimaksud oleh lembaga penegak hukum? Itu tidak selalu

sama Pak Dolfie, kalau di dalam audit itu kita mengenal evidence, bukti juga itu. Tetapi ada evidence itu dia bukti untuk membuat pernyataan ada dalam kertas kerja tapi dalam hukum tidak dapat dipakai. Misalnya pembukuan itu sebagai suatu evidence, pembukuan yang dibuat oleh bendahara itu oleh bagian pembukuan tapi kalau di Kejaksaan bukan bukti itu. Lalu misalnya ada satu standar profesi yang mengatakan kalau kita dalam pemeriksaan kas, kita menemukan di buku itu ada saldo bank sekian maka standar itu mengatakan auditor itu harus melakukan rekonsiliasi kepada bank yang bersangkutan. Nah, melalui manajemen perusahaan itu dimintakan rekonsiliasi berapa saldo bank dia pada waktu penutupan buku, nah saldo bank itu langsung dikirimkan kepada auditor. Nah, itu sudah bukti evidence bagi seorang auditor tetapi di kejaksaan ternyata yang dibuat itu palsu, jadi bukan dari bank karena yang meminta rekonsiliasi itu kita pemeriksaan tidak bisa Pak, minta saldo Pak Dolfie di bank itu tidak bisa harus melalui Pak Dolfie, nah oleh Pak Dolfie dipalsukan. Dia seperti kasus BULOG kalau tidak salah itu ya Pak Kemal, kasus BULOG Kalimantan Timur kan begitu. Jadi dia punya mesin sendiri membuat bank statement dan sebagainya itu Kepala BULOG itu. Nah, bukti inilah yang berbeda dengan bukti sebagai akuntan publik itu, akuntan publik ketika bukti itu datang, negosiasi bank itu datang, bank statement itu datang saldo itu datang dia sudah cukup masukannya di dalam kertas kerjanya menjadi bahan di dalam menyusun bukti ini tetapi di kejaksaan tidak bisa gitu loh.....”

- **IR. DOLFIE OFP /F-PDIP:** Terima kasih Pak Sjam atas penjelasannya, justru karena berbeda itu ini jangan menjadi multi tafsir kapan kejaksaan dan kepolisian bisa mengatakan bisa digunakan kapan kepolisian dan kejaksaan mengatakan tidak bisa digunakan, harus jelas. Dan apabila ini masuk

*dalam timus saya usulkan dalam rangka pemeriksaaannya itu di atas, dimulai diawal pimpinan jadi konteksnya ini memang dalam rangka pemeriksaan aparat berwenang.*

- **PEMERINTAH:** *Pemerintah tetap mengusulkan putusan ini adalah sebagaimana yang di DIM 585 Pak. Jadi yang menyebutkan bahwa tindakan untuk menerbitkan laporan oleh kantor akuntan publik tersebut tanpa disertai dengan kertas kerja adalah suatu perbuatan pidana yang tergolong tentunya manipulasi informasi. Dan ini sekaligus juga pelanggaran berat terhadap standar profesi dengan sendirinya tapi pemerintah beranggapan ini bukan sekedar pelanggaran terhadap standar profesi tapi ini juga.*
- **IR. A. EDWIN KAWILARANG/F-PG:** *Saya melihat begini, ya artinya bisa terkait dengan ketidakprofesionalan sebuah kantor akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaannya. Ketidakprofesionalan itu tidak serta merta merupakan tindakan pidana iya kan kecuali di dalamnya ada unsur manipulasi yang sudah pasti merupakan tindak pidana. Tapi yang pasti kalau dia kerja tidak profesional apakah langsung dicap pidana, itu yang menurut saya harus diangkat harus jelas sebab kalau dia tidak melaksanakan pekerjaannya secara profesional hanya mau cepat dan sebagainya dia kena sanksi administrasi dari asosiasi profesinya, bukan tindakan pidana. Itu saja dari saya.*
- **KEMAS AZIS STAMBOEL, MSM/F-PKS:** *Saya sepakat dengan penilaian rekan saya tadi bahwa ini lebih ke pemahaman dan juga kedisiplinan di dalam proses menetapkan standar kerja. Jadi kita harus hati-hati kalau tanpa membuat kertas kerja sekarang kalau misalnya nanti kertas kerjanya ini dianggap sebagai physical paper padahal sekarang kita sudah menggunakan komputer audit gitu*

*misalnya Pak mana itu physical paper-nya ya kita salah juga gitu ya sample example saja gitu Pak. Jadi mungkin perlu ada penjelasan yang lebih rinci gitu Pak, nah ini sangat-sangat mudah untuk dia mengatakan dia itu pidana padahal prosesnya ini kan proses lebih kepada metodologi dan standar kerja.*

- **IR. DOLFIE OFP /F-PDIP:** *Dari kami tetap dengan penambahan penjelasan khususnya mengenai kertas kerja ini karena ini ketentuan ini tidak ada kertas kerja, apakah ini langsung otomatis bahwa kertas kerja itu kita definisikan sesuai dengan definisi yang ada di akuntan publik. Nah itu mohon penjelasan, apakah otomatis begitu atau harus dijelaskan apa sih yang dimaksud dengan kertas kerja.*
  
- **PEMERINTAH:** *Jadi seperti tadi telah disampaikan bahwa keharusan untuk membuat kertas kerja sebagai bagian dari proses .....sendiri memang merupakan hal yang sangat penting ini diatur di dalam standar profesi sendiri seperti tadi kami sampaikan. Namun, di lain pihak juga pelanggaran terhadap hal yang diatur dalam standar profesi ini dari sisi pidana sendiri tergolong suatu perbuatan yang bersifat manipulatif atau penipuan kepada publik karena memberikan informasi yang tidak didukung. Jadi bisa dianggap sebagai memberikan misleading information. Nah, oleh karena itulah maka pemerintah mengusulkan supaya hal ini juga masuk di dalam suatu perbuatan yang digolongkan pada tindak pidana yang dikenakan sanksi dalam rancangan undang-undang ini. Nah, mengenai bentuk wujud dari kertas kerja tersebut dengan kemajuan teknologi kami sependapat Pak ya. Jadi kita tidak membayangkan semua bukti-bukti yang menyertai dan berkas-berkas yang menyertai kertas kerja tersebut berwujud hard copy atau pun lembaran-lembaran cetak, ya bisa saja sebagian dan ini tentunya diatur oleh standar profesi sendiri.*

*Dan kemudian juga untuk kertas kerja itu sendiri didefinisikan, nah ini adalah usulan yang bagus. Jadi pada prinsipnya sebenarnya pemerintah apabila tidak berulang berapa kali atau sering kita menggunakan istilah ini dan ada pengertian umum yang sudah dipahami bersama ya kami beranggapan tidak perlu didefinisikan secara khusus tapi kalau memang istilah ini kelihatannya juga muncul beberapa kali sehingga perlu didefinisikan sehingga ada kejelasan apakah sama ataupun beda dengan yang disebutkan oleh standar profesi ya tentu kami tidak berkeberatan untuk dimasukkan sebagai tambahan di dalam definisinya. Yang jelas bahwa pengertian kertas kerja ini sama dengan yang diatur di dalam standar profesi dari akuntan publik itu sendiri Pak.*

➤ **IR. A. EDWIN KAWILARANG/F-PG:** *Saya masih ingin mempertanyakan apa yang disampaikan oleh Pak Mulya tadi bahwa standarnya adalah harus membuat sebuah kertas kerja. Kalau tidak membuat maka itu sama dengan manipulasi. Nah, pertanyaannya mungkin membuat tapi tidak lengkap bagaimana itu kan tidak dikasih, tidak kata-kata tidak membuat itu kan bisa kita tidak membuat secara luas, bisa tidak membuat secara mikro, apakah itu juga masuk dalam kategori manipulasi. Barangkali kalau kalimat ini lebih diperjelas mungkin bisa diterima tapi kalau kalimatnya seperti ini maka ini bisa mengkriminalisasi sebuah seorang atau sebuah organisasinya karena kerjanya tidak profesional, gitu saja.*

➤ **KEMAS AZIS STAMBOEL, MSM/F-PKS:** *Ya, jadi intinya harus diperbaiki ini supaya lebih jelas karena membayangkan kerjaan seorang akuntan dalam memeriksa perusahaan kadang-kadang perusahaan nya tidak punya apa-apa itu, informasinya harus digali bersama-sama gitu. Itu kan salah siapanya itu, salahnya perusahaan atau salahnya akuntan sedangkan akuntankan hanya menerima apa yang*

disampaikan oleh perusahaan. Jadi menurut saya perlu ada kejelasan yang lebih spesifik dari penjelasan ini supaya tidak terlalu meluas nanti.

➤ **PEMERINTAH:** Jadi di dalam penjelasan Pak di DIM berikutnya 586 disebutkan bahwa yang digolongkan sebagai perbuatan pidana disini adalah apabila tidak membuat kertas kerja pemeriksaan sama sekali. Ini memang sangat fatal ininya, kembali lagi sebenarnya ini adalah rumusan yang cukup moderat. Artinya kalau membuat tapi tidak lengkap yang tentunya yang kita akan pertanyakan ketidaklengkapannya bagaimana, ini masih bersifat pelanggaran tentunya profesi belum pidana. Namun, kami setuju Pak apabila rumusan penjelasan, bukan rumusan ayatnya Pak nanti kita sempurnakan sehingga batasan yang jelas bahwa kalau sama sekali dia membuat sudah ada unsur manipulatif atau pun disana penipuan tetapi kalau misalnya membuat tetapi tidak lengkap nah ini apakah di penjelasan kita tegaskan itu merupakan pelanggaran profesi saja bukan pelanggaran tindak pidana.

➤ **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG :** Kalau orang membuat laporan dia melakukan pemeriksaan, membuat laporan tanpa ada kertas kerja itu non sense sama sekali, itu tidak mungkin lah orang membuat bentuk laporan, kalau opininya saja dia bisa ngarang tapi laporan bentuk panjang ini kan tidak mungkin dia bisa membuat laporan. Nah, sekarang ini Pak sekarang kan sudah kemajuan IT begitu hebat, mungkin dia ada di dalam program, dia ada di dalam komputer dia dan sebagainya harus dibuktikan. Saya itu mengkhawatirkan apa yang dikatakan teman tadi, jangan sampai gara-gara ini dipersoalkan oleh pilhak kejaksaan atau kepolisian. Ah, you tidak buat kertas kerja ini padahal rumusan kertas kerja itu luas sekali gitu loh Pak. Saya itu

setuju pasal ini dihapus itu karena sudah ada kalau dia manipulasi Pak, ada sudah ditampung di dalam Pasal 1 eh Pasal 63 ayat b tadi, dia memanipulasi keterangan-keterangan atau menghilangkan data-data atau penjelasan dalam membuat KKP ya. Saya khawatir kalau misalnya kertas kerja itu dirumuskan oleh pihak kejaksaan harus tertulis dan sebagainya. Padahal rumusan kertas kerja sendiri tidak ada disini. Jadi Pak ini perlu anu Pak, kan kertas kerja ini kan audit teknik audit misalnya IDP audit kan beda sudah Pak dengan zaman saya memeriksa dulu, memeriksa Pertamina sendiri belum ada yang pertama IDP audit yang kita lakukan itu di Pertamina waktu BUMN, itu sudah beda sama sekali. Nah, ini kan makin canggih, makin canggih IT kita itu, bentuk KKP itu kayak apa nanti kan sudah berkembang luar biasa. Nah, saya khawatir pasal ini dimanipulasi atau menjadi mengkriminalisasikan kantor akuntan publik Pak berbahaya ini akan meluas dia kemana-mana dia sebab sangat tidak masuk akal dia membuat laporan tanpa...kecuali dia tidak memeriksa, dia tidak memeriksa, dia tekan saja itu opininya itu, nah itu bukan soal kertas kerja kan, tidak melakukan audit tapi membuat opini, itu permasalahannya. Kalau kertas kerja itu kalau dia melakukan audit sampai satu bulan tidak ada kertas kerja, tidak masuk di akal dia bisa membuat laporan tapi kertas kerjanya tidak lengkap ya iya, berceceran dimana-mana, itu mungkin ya. Tapi itu kembalikan kata teman kita berdua tadi, ini kan masalah profesi, masa' masalah profesi orang itu lalu serta merta langsung dihukum pidana, serahkan dulu kepada organisasi profesinya, dilakukan pemeriksaan dulu, apakah langkah-langkah dia ini memang disengaja untuk memanipulasi dan sebagainya. Saya kira begitu Pak.

- **INTERUPSI IR. DOLFIE OFF /F-PDIP:** Tadi mendengar penjelasan dari pemerintah pasal dan ayat ini diuntukkan untuk kebohongan publik. Nah itu mungkin dieksplisitkan saja

*karena kalau tidak kita akan sulit membedakan mana ranah yang masuk di dalam kode etik, mana ranah yang masuk ke pidana. Kalau ini diumumkan ke publik nah tentu itu sudah masuk ke ranah pidana, kalau disinikan tidak jelas Pak, ini sudah di publik atau masih dimana posisinya antara penyedia jasa dengan client wilayahnya atau dimana gitu. Jadi nanti mungkin ini rumusan ini tetap perlu diperbaiki Pimpinan. Kalau memang kuncinya soal kebohongan publik nah tolong diperjelas wilayahnya itu.*

- **PEMERINTAH:** *Kami sangat sependapat bahwa rumusan penjelasan ini nanti kita sempurnakan Pak ya. Tapi seperti tadi kami sampaikan, Pemerintah mengusulkan adanya ayat ini adalah juga bertolak dari kenyataan yang kita hadapi di dalam dunia auditor kita saat ini dan mungkin juga beberapa tahun mendatang kedepan. Sering di dalam proses memenangkan lelang tentu saja itu BUMN, nah perusahaan-perusahaan yang ingin berpartisipasi itu mengambil jalan pintas mungkin menyangkut biaya juga itu supaya lebih murah. Jadi di dalam memilih auditornya gitu, kadang-kadang tidak selektif sehingga bisa terjadi laporan keuangan yang diaudit itu hanya distempel aja gitu jadi sebenarnya tidak diaudit gitu. Seharusnya tidak diaudit dengan benar itu. Nah, padahal yang dimaksud dengan kertas kerja ini ya demikian bukan sekedar satu lembar dan kemudian si auditor sudah bisa mencantumkan stempelnya tapi sebagaimana kita baca distandar nasional akuntan publik, ini meliputi seluruh catatan yang diselenggarakan oleh setiap auditor dalam melaksanakan pekerjaannya yang bisa meliputi berbagai tentunya ini prosedur yang ditempuh kemudian juga hasil analisisnya memorandum, surat konfirmasi dan lain sebagainya. Nah, kalau ini semua sama sekali tidak ada tetapi ada lembaran yang mencantumkan stempel dari auditor itu, ini tentu sudah termasuk manipulasi penipuan. Dulu hemat kami yang*

*tergolong dalam tindak pidana. Nah, tapi kembali lagi bagaimana supaya lebih jelas yang mana yang sudah masuk pidana sehingga perlu dicantumkan di undang-undang ini dan yang mana yang masih ranah dari tentunya komite standar dan merupakan pelanggaran profesi ya tentunya nanti dalam penjelasan-penjelasan ini kita susun supaya menjadi lebih sempurna Pak.*

- **PEMERINTAH:** *Jadi tentang ketentuan dalam huruf b ini khusus dalam proses memperoleh izin atau pun perpanjangan ini Pak. Jadi apabila ada akuntan publik yang memberikan pernyataan yang tidak benar atau memberikan dokumen palsu atau yang dipalsukan. Jadi menegaskan bahwa itu juga tergolong perbuata pidana begitu Pak.*
- **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:** *Ya, kita setuju Pak. Maksud dipertegas itu kalau bisa dalam tim perumus nanti item nya itu apa yang masuk manipulasi dan sebagainya itu Pak, itu yang harus dipertegas. Jangan nanti hal yang sifatnya administratif dikembangkan, dikriminalisasi juga dikenakan pidana juga itu yang kita khawatir Pak.*
- **KETUA RAPAT:** *“....Kemudian 588 e ini katanya cukup jelas tapi tadi ada permintaan untuk penegasan mengenai pemilahan ya jadi ini dilimpahkan ke tim perumus untuk memilah mana yang standar profesi, mana yang termasuk pelanggaran pidana. Jadi masuk timus...”*

#### **15.b. Rapat Panja, 03 Maret 2011:**

- **KEMAL AZIZ STAMBOEL, MSM/F-PKS:** *“..Saya sepakat dengan adanya pasal ini namun hubungan yang terasosiasi ini penjelasannya itu kan hubungan dari yang bersangkutan baik dengan anak buahnya yang terikut atau pun teman sejawat atau pun atasannya atau pun juga mereka yang*

*memberikan informasi seperti klien dan lain-lain. Itu maksudnya terasosiasi tadi ya? Nah, untuk itu, saya mengusulkan pertimbangan saja agar pidananya dibawah 5 tahun mengingat kita menghadapi suatu situasi dimana kalau ada sebuah ancaman hukuman di atas 5 tahun itu polisi berhak untuk menahan yang bersangkutan dan ini bisa menjadi sebuah kondisi yang mungkin kurang menguntungkan bagi profesi ini, apalagi kalau dia tidak salah itu, jadi bisa jadi ATM gitu kira-kira, itu usulan saya kalau bisa pidana penjaranya dibawah 5 tahun, usulannya...”*

- **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:**”.. Saya begitu Pak karena pihak yang melakukan manipulasi kalau dia sebagai akuntan publik saja, saya lihat tidak ada yang di atas 5 tahun kenapa ini sampai 6 tahun gitu loh, itu harus dipertimbangkan juga. ..”
- **WORDO (KEMENKUMHAM):**”...Jadi begini Pak kalau kita menentukan besarnya hubungan pidana itu, kita harus melihat akibat yang ditimbulkan dari perbuatannya. Artinya kalau kami melihat disini, kalau akibat yang ditimbulkan dari perbuatannya itu baik dari pihak pihak asosiasi maupun dari akuntan publiknya itu sendiri adalah sama artinya tidak menutup kemungkinan jadi besarnya hukuman pun itu dapat disamakan...”
- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):**”... Kalau dilihat dari sisi akibatnya memang sama Pak, cuma status mereka yang berbeda Pak. Kalau yang di Pasal 63 ditujukan sanksi tersebut kepada rekan yang menandatangani laporan hasil audit sementara Pasal 64 ini kepada siapa saja yang terkait dengan proses audit tersebut baik dia sebagai rekan yang menandatangani maupun mungkin sebagai pegawai Pak di kantor akuntan publik yang bersangkutan...”

- **WORO (KEMENKUMHAM):**“..Sekarang begini Pak. Kalau pihak terasosiasi itu sebagai pembantu bukan Pak? Kelihatannya kedudukannya...”
- **KEMAL AZIZ STAMBOEL, MSM/F-PKS:**“...Pak Pimpinan, mungkin ini menjadi lebih jelas kalau kita melihat bunyi Pasal 63 Pak. Nah, disana itu ya disana itu disebutkan bentuk-bentuk tindakan atau pun perbuatan yang dilakukan oleh rekan maupun oleh pegawai di kantor akuntan publik tersebut yang bisa sifatnya itu melakukan atas prakarsa sendiri atau pun membantu misalnya di a, melakukan atau membantu. Kemudian juga di b, dengan sengaja melakukan tindakan membuat kertas kerja dan ....lain tidak dapat dipergunakan dan seterusnya Pak. Jadi tingkatannya sendiri ada di Pasal 63 huruf a dan b dan tingkatannya itu sama dengan yang dilakukan oleh rekan yang menandatangani laporan hasil audit itu sendiri. Jadi kalau perbuatannya Pak, ini sama Pak tingkatannya, cuma statusnya dia tidak menandatangani Pak atau dia hanya menjadi pegawai di KAP tersebut...”
- **KEMAL AZIZ STAMBOEL, MSM/F-PKS:**“...Kalau boleh saya usul dan ini mungkin agak kembali kepada Pasal 63 baru saya realize bahwa 6 tahun itu memang mempunyai konsekuensi di lapangan berat buat yang terkena begitu dia di atas 5 tahun dia boleh ditahan begitu karena boleh ditahan dia di penjara begitu. Jadi saya menyarankan kalau bisa batasan pidananya dibawah 5 tahun sehingga tidak selalu sebuah kesalahan itu langsung memberikan kesempatan bagi polisi untuk menahan yang bersangkutan kira-kira begitu...”
- **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:**“...., kalau ada istilah tadi diserahkan saja kepada pengadilan, saya kurang sependapat karena begini, biasanya justru hakim itu di dalam

memutuskan mengacu kepada perundang-undangan yang ada . Yang kedua, saya begini Pak, kalau saya lihat hukuman yang terberat yang sama besarnya 6 tahun itu yang dikenakan kepada akuntan publik itu kalau dia memberikan keterangan palsu itu sebagainya untuk mendapatkan izin akuntan publik. Tapi yang lain-lain itu tidak ada hukuman seberat 6 tahun itu. Jadi aneh kedengarannya kalau pihak terasosiasi dikenakan hukuman 6 tahun, kalau dia terlibat dalam pemberian informasi yang tidak benar atau memanipulasi informasi. Kalau saya baca di Pasal 63 jadi terlampau seperti kita mengada-ngada ini, orang terasosiasi kena 6 tahun padahal pihak akuntan publiknya tidak dikenakan 6 tahun dalam hal kegiatan yang sama kecuali dia memalsukan atau memanipulasi data-data kalau dalam rangka meminta izin mendirikan kantor akuntan publik.....”

➤ **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):**”... Khusus untuk ya a dan b saja pak yang diisi karena c nya adalah untuk rekan yang menandatangani laporan hasil .....tersebut Pak...”

➤ **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):**”... Pertama ini Pak, di Pasal 63 telah disepakati bahwa seorang akuntan publik yang berstatus sebagai rekan yang menandatangani laporan hasil audit nah ini dapat dikenakan sanksi apabila nah ini disebut, pertama melakukan atau membantu manipulasi data. Kemudian yang berikutnya adalah dengan sengaja melakukan tindakan mengakibatkan kertas kerja dan atau dokumen lain tidak dapat dipergunakan juga apabila yang bersangkutan menerbitkan laporan tanpa membuat kertas kerja atau memberikan pernyataan yang tidak benar atau memberikan dokumen palsu untuk mendapatkan atau memperpanjang izin akuntan publik. Nah ini semua adalah sanksi-sanksi yang dikenakan kepada seorang akuntan publik yang berstatus sebagai rekan yang menandatangani

*pemberian jasa Pak, hanya saja memang dirumusan kita ini hanya menyebutkan ini Pak akuntan publik saja sehingga mungkin perlu diperjelas juga ini, jadi dalam penjelasan adalah disini adalah akuntan publik yang menandatangani pemberian jasa laporan hasil audit tersebut. ..”*

➤ **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):**”...Termasuk akuntan publik asing Pak yang menandatangani laporan hasil audit. Nah di dalam proses audit ini tentunya tidak hanya ya seperti disampaikan tadi Pak Kemal, yang menandatangani itu yang langsung terlibat atau melakukan kegiatan saat itu tidak mungkin Pak, pada umumnya itu adalah akuntan senior itu yang terlibat dalam proses itu yang akuntan rekannya atau bahkan pegawainya, Sarjana Akuntansi begitu Pak. Nah, Pasal 63, 64 ini adalah memberikan sanksi kepada mereka diluar penandatanganan hasil audit itu Pak kecuali tentunya huruf c yang tidak ditujukan kepada mereka yaitu karena mereka tidak menandatangani laporan hasil audi tetapi bisa saja pegawai atau pun rekan itu melakukan atau membantu atau melakukan manipulasi data di dalam menyiapkan laporan hasil audit. Dengan sengaja melakukan tindakan yang melibatkan kertas kerja itu tidak dapat dipergunakan. Jadi bagi mereka dikenakan juga sanksi yang sama beratnya ini menurut usulan ini dengan akuntan publik penandatanganan laporan hasil audit itu sendiri...”

➤ **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:**”...Sebelum kita mengambil keputusan mengenai itu Pak, ini tadi ditanyakan Pak Ari ini ada 2 yang harus dibawa ke Timus ya, tiga Pak, ini yang dua ini dari kami dari Golkar dimana kita belum setuju mengenai kertas kerja. Jadi kalau kertas kerja mengakibatkan harus masuk kerjaan lama wah orang tidak mau nanti Pak menjadi akuntan publik Pak dan kertas kerja itu harus kita definisikan, jangan kertas kerja itu dianggap masih seperti dulu

*harus berbentuk kliping kertas ya orang sudah pakai IT dan sebagainya kalau kita mau merumuskan itu rumuskan dulu kertas kerja itu kayak apa tapi kalau kertas kerja itu jelas itu pelanggaran standar Pak. Ya, jadi apalagi kata-kata di dalam pasal ini tidak menyebutkan mengakibatkan kerugian bagi siapa itu tidak ada. Hanya tidak memenuhi persyaratan untuk buat laporan dan sebagainya ini berbahaya kalau kita orang yang seperti itu lalul mau dihukum pidana apalagi pidananya 6 tahun, bukan main ini..”.*

➤ **DR.KH. SURAHMAN HIDAYAT, MA/F-PKS:**”..Saya coba memahami alur .....tadi jadi yang pihak terasosiasi ini kan tidak lebih ya hubungannya partisipatori itu kan ya. Jadi bukan pokok ya walaupun dia berkontribusi mendukung ya kan tadi penjelasan dari Ibu Woro kalau akibatnya sama ya sanksi juga sama ya tapi posisinya kan beda begitu kan. Kalau besaran sanksi untuk yang jadi pokoknya tidak lebih dari 6 tahun begitu kan logika kita itu akan mengatakan yang posisinya posisi partisipatori begitu walaupun punya akibat sama tentu tidak logis dong kalau lebih besar dari yang pokok kan begitu, bisa lebih rendah malah gitu ya, gitu saya kira ada satu logika seperti itu...”

➤ **DRS. H. MUCHTAR AMMA, MM/F-HANURA:**”...Saya cuma ingin sedikit memberikan pandangan Pak. Penetapan atau usulan selama 6 tahun itu, itu tentu ada tinjauan hukumnya barangkali kenapa 6 tahun itu datanya seperti itu karena di dalam juga satu undang-undang yang berkaitan dengan perpolitikan, jangankan dihukum 6 tahun dipenjara 6 tahun, diancam hukuman di atas 5 tahun saja itu boleh dikata tamat karielnya itu Pak. Jadi kalau kita melihat dari sisi kemanusiaan, saya rasa ada diusulkan Pak Kemal itu, itu sangat manusiawi tapi kita juga harus berpikir dari sisi efek jeranya karena ini masalah baru sehingga perlu memang pertimbangan bersama

*seperti yang saya katakana tadi jangankan di penjara 6 tahun, diancam saja 6 tahun itu sudah tamat kariernya itu. Nah, sedangkan kalau umurnya sudah seperti saya ini ya tidak terlalu masalah, nanti kan kalau masih mudah kan Pak kasihan. Ini pertimbangan dari sisi kemanusiaannya, manusiawinya Pak. Jadi kami setuju dengan Pak Kemal. Ya, itu tadi Pak, kita beratnya kemana dulu karena menetapkan 6 tahun ini kita juga belum tahu historisnya seperti apa apakah ada unsur.....tapi saya rasa itu ndak itu bercanda Pak. Kami Cuma berpikir dari sisi kemanusiaan saja bahwa ya itu tadi..."*

➤ **WORDO (KEMENKUMHAM):** "...Jadi ini Pak, memang di Pasal 63 itu yang melakukan adalah tim akuntan publik itu sendiri Pak ya tapi memang di Pasal 64 yang melakukan itu adalah pihak asosiasi tetapi kita tidak boleh melupakan bahwa pihak terasosiasi juga, ini kan distate seperti ini sebagaimana dimaksud dalam Pasal 63 ayat (1) huruf a dan huruf b artinya disini saya tidak melihat dia itu sebagai pembantu dari akuntan publik, dia melakukan sendiri Pak, dia melakukan apa yang dilakukan akuntan publik atas pelanggaran Pasal 63 ayat (1) huruf a dan huruf b. Itu saya melihat disini, itu sama Pak sama saja, sama-sama melakukan dia sama melakukan perbuatan ini. Jadi akibat yang ditimbulkan juga sama, saya melihat dari di KUHP sendiri di Pasal 263 yaitu pemalsuan surat itu juga dikenakan sanksinya juga adalah paling lama 6 tahun untuk pemalsuan surat, Pasal 263 ayat (1)..."

➤ **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):** "...Pak, jadi ini Pak Kemal bisa bercerita juga ini di dalam praktiknya tentunya kantor akuntan publik itu di dalam membagi tugas atau pun yang menentukan siapa yang menandatangani siapa sebagai rekan yang tidak menandatangani termasuk juga tim auditornya itu nah ini kan peran dari akuntan senior di kantor itu seharusnya lebih besar Pak ya. Nah, kalau pertimbangan itu

*dimasukkan memang ya kita memahami kalau akuntan atau pun staf KAP tersebut yang disini disebutkan sebagai yang pihak terasosiasi diberikan sanksi tidak seberat dibanding dengan KAP yang menandatangani laporan hasil audit itu sendiri. Walaupun perbuatannya mungkin sama demikian Pak...”*

➤ **DR.KH. SURAHMAN HIDAYAT, MA/F-PKS:”**...Yang berkeringat kan boleh jadi saya lalu yang dapat apa-apa mungkin Pak Harry gitu...”

➤ **LAURENS BAHANG DAMA/F-PAN:”**...Tadi kita berbicara ini kan antara yang menandatangani dengan yang mengerjakan tapi secara hukum baik itu hukum pidana itu sama, walaupun dia melakukan kesalahan itu dilakukan oleh pihak yang menandatangani dan yang tidak menandatangani tapi itu sama nilainya di mata hukum itu bahwa kesalahannya itu sama. Oleh karena itu, apa yang disampaikan disini yang walaupun sebenarnya kalau secara praktik dalam kehidupannya mestinya yang menandatangani ini hukumannya lebih berat daripada yang hanya .....kan karena disini kan pihak berasoasi. Tapi secara hukum positif itu sama nilai jajarannya Pak sehingga apa yang disampaikan disini hukumnya kan ini kan maksimal Pak bisa hanya 2 hari bisa hanya seminggu, 2 minggu tentu itu kan nanti di dalam keputusan pengadilannya itu akan dilihat dari yang lebih besar kesalahannya sebab inikan maksimal Pak ..”

➤ **DRS. H. MUCHTAR AMMA, MM/F-HANURA:”**...Secara adminitrasi pak sebetulnya yang paling bertanggungjawab itu adalah yang menandatangani. Kita melihat misalnya surat keputusan, yang membuat surat keputusan itu kan mungkin pelaksana tapi yang menandatangani Pak Sekjen, jadi surat keputusan Menteri Keuangan walaupun yang membikin itu

*pelaksana, jadi yang bertanggungjawab sepenuhnya ini adalah yang menandatangani. Masalah kesalahan dibikin berjamaah ya tentu nanti proses hukumnya seperti apa. Kalau saya terus terang tidak begitu sependapat kalau antara yang terasosiasi dengan yang menandatangani itu hukumannya itu sama kecuali kalau memang levelnya sama ..cuma kapasitas yang menandatangani itu ya mungkin bisa anu Pak masuk pemikiran kita. Tapi kalau levelnya misalnya Pak Surahman dengan Pak DR. Harry itu memang posisinya berbeda dan yang menandatangani Pak Harry itu berarti porsi Pak Harry itu berarti pasti lebih besar. Kalau pun misalnya ada hasilnya dibagi juga pasti porsinya Pak Harry lebih besar. Jadi kalau menurut saya yang paling bertanggungjawab disitu adalah penandatanganannya karena mungkin atas perintah yang menandatangani itu sehingga yang melaksanakan itu melakukan hal seperti itu...”*

- **IRENE MANIBUY, SH/F-PG:** *“..Ketentuan Pasal 63 kalau kita membicarakan melakukan atau membantu memanipulasi data yang berkaitan dengan jasa dalam hal pidana terjadi pelanggaran tersebut kita tidak bisa lepas dari ketentuan sebagaimana yang dimaksud dan diatur oleh KUHP baik Pasal 55 ayat (1) maupun Pasal 56 KUHP coba saya baca Pak nanti kita bisa lihat penyertaan bersama-samanya yang menyuruh atau yang sebentar, saya baca Pasal 55 penyertaan delik dalam delik, di pidana sebagai pembuat deli, satu, mereka yang melakukan, yang menyuruh melakukan dan yang turut serta melakukan perbuatan ini dalam satu kata alinea ini berarti termasuk akuntan publik kebersamaan baik misalkan turut serta karena baik dinamakan akuntan publik atau berasosiasi yang mungkin di cabang atau yang memeriksa pembukuan tersebut itu sama. Kedua, mereka yang dengan memberi atau menjanjikan suatu dengan menyalahgunakan kekuasaan atau martabat dengan kekerasan, ancaman, atau*

*penyesatan atau dengan memberi kesempatan, sarana, atau keterangan, sengaja menghancurkan orang lain supaya melakukan perbuatan. Dua, terhadap penganjur hanya perbuatan yang sengaja dianjurkan sajalah yang diperhitungkan beserta akibat-akibatnya, masih ada sambung di Pasal 56 nya, dipidana sebagai pembantu kejahatan adalah satu mereka yang sengaja memberi bantuan pada waktu kejahatan dilakukan. Kedua, mereka yang sengaja memberikan kesempatan, sarana, untuk keterangan untuk melakukan kejahatan. Pasal 57 mengenai sanksinya : satu, dalam hal pembantuan maksimum pidana pokok terhadap kejahatan dikurangi sepertiga, pasal duanya jika kejahatan diancam dengan pidana mati atau pidana penjara seumur hidup dijatuhkan pidana penjara paling lama 15 tahun maksimalnya itu Pak. Berarti 5 tahun eh sepertiga dari 5 ya 5 tahun, sepertiga kalau dihukum mati ya maksimalnya. Tiga, pidana tambahan bagi pembantuan sama dengan kejahatannya sendiri. Empat, dalam menentukan pidana bagi pembantu yang diperhitungkan hanya perbuatan yang sengaja dipermudah atau diperlancar olehnya beserta akibatnya..."*

- **KEMAL AZIZ STAMBOEL, MSM/F-PKS:** *"..Satu saja pak, saya ingin kembali mengenai 6 tahunnya itu apakah 6 tahun itu baik untuk berlaku untuk akuntan publiknya maupun yang terasosiasi itu sudah pas belum sesuai dengan usul Pak Muchtar tadi itu dari sisi kemanusiaan dan dari sisi profesi walalupun itu mengikuti aturan KUHP tapi kan dalam hal ini kita kan bikin undang-undang. Kalau kita lihat di dalam kenyataannya bahwa mereka yang 5 tahun itu baik itu sudah terbukti maupun yang belum terbukti itu bisa ditahan dalam hal ini di penjara apakah sekarang ini memberikan kesempatan untuk dibuat seperti itu lagi, apa kita mencari kesempatan yang lebih baik agar supaya tidak langsung begitu gitu karena kan ini akuntan profesi dan biasanya kan bisnis, kalau bisnis itu*

dengan ancaman seperti ini itu kayaknya mudah gitu untuk terjadi sebuah tindakan-tindakan yang bersifat pemerasan gitu ya...”

- **LAURENS BAHANG DAMA/F-PAN:**”...Kalau bunyi di KUHP itu kan dikurangi sepertiga berbeda dengan sepertiga hukuman ya dengan dikurangi sepertiga. Jadi kalau dikurangi sepertiga dari 6 tahun masih 4 tahun, bukan sepertiga hukumannya, dikurangi sepertiga dari hukuman dari yang menandatangani. Saya pikir itu wajar...”
  
- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):**”... mengenai gambaran hukuman ini sebenarnya yang diatur disini adalah ancaman maksimal Pak. Jadi di dalam penetapan hukuman nanti pada akhirnya memang akan menjadi putusan dari pengadilan. Jadi kalau kami sesuai dengan usulan di dalam rumusan undang-undang ini apabila kita samakan seharusnya tidak ada masalah..”
  
- **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:**”.. Ini kalau kita kembali kepada pasal-pasal kemarin yang kita bahas juga itu hukuman 6 tahun itu berarti hukuman di atas 5 tahun Pak ya. Di pasal-pasal sebelumnya itu ada yang kita bahas bahwa orang itu tidak bisa diberikan lagi izin akuntan publik kalau hukumannya di atas 5 tahun kan begitu. Nah, begini berarti kita kalau mengacu kepada ketentuan itu dia tidak bisa lagi ini Pak, mendapatkan izin akuntan publik kalau dia dihukum 6 tahun. Apakah ada dikaitkan dengan itu dari satu segi. Lalu saya berpikir Pak, yang didatakan Pak Kemal tadi memang ada kekhawatiran saja Pak kalau ini karena akuntan publik ini kan dunia bisnis Pak. Kalau dia di atas ancamannya di atas 6 tahun dia dapat ditahan Pak, nah kalau ditahan ini bisa menjadi ATM oleh Polisi dan maaf ya. Barangkali arahnya kesitu lah Pak ya kalau kita mau ngomong secara terang-

terangan itu begitu lah kira-kira. Jadi perlu lah kita bikin 5 tahun dia tidak bisa ditahan. Apakah pihak terasosiasi itu sifatnya hanya membantu sehingga hukumannya bisa dikurangkan sepertiga atau ya dia terasosiasi tapi dia pemeran utama bisa juga Pak karena dia melakukan pemeriksaan akuntannya hanya meneken saja, bisa juga ya Pak Kemal ya. Nah itu hakim lah yang membuktikan kalau begitu Pak. Ini mengenai hukuman ya Pak sedangkan mengenai ya isi dari Pasal 63 ayat (1) huruf b, c dan d belum kita bahas Pak ya mengenai kertas kerja. Saya kira begitu Pak...”

- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):**”... Jadi kami prinsipnya ini Pak jadi cenderung disamakan tetapi apakah 5 atau 6 tahun tentunya mengikuti Pak ya kalau memang menyepakati 5 tahun di atas, dibawah juga minimal 5 tahun Pak. Sementara kan pelaksanaannya kan tentunya itu adalah hukuman maksimal. Cuma pertimbangannya tadi kalau dicantumkan disini 6 tahun berarti kan yang bersangkutan bisa langsung di tahan gitu kan...”
- **IRENE MANIBUY, SH/F-PG:** “..Misalkan ada satu asas dalam ketentuan hukum, dalam pembuatan undang-undang atau ketentuan yang berlaku biasanya kita tidak boleh bertentangan dengan undang-undang pokok yang mengatur ketentuan itu, misalkan ketentuan pidana tetap kita tidak bisa lepas dari KUHP sehingga apa yang nanti kita putuskan dalam Undang-Undang Akuntan Publik kiranya jangan bertentangan dengan ketentuan KUHP Pasal 55 atau 56 Pak karena dalam hakim dalam hal menjatuhkan berapa tahun pidana yang dijatuhkan itu memang dia melihat beberapa ketentuan daripada undang-undang dan tidak bisa terlepas daripada KUHP ini Pak. Jadi mungkin kita tetap dalam ayat tersebut perlu ada tambahan kata-kata dengan tetap memperhatikan ketentuan yang diatur oleh KUHP begitu saja pada....pidananya. Mungkin baru kita

*finalkan bilamana kita ada studi banding keluar baru kita ambil satu perbandingan begitu Pak kalau menurut saya ini sebagai suatu gambaran saja Pak..”*

- **KEMAL AZIZ STAMBOEL, MSM/F-PKS:**“... Pak Ketua, sebelumnya itu mengenai yang tadi kita sudah mengambil preseden di beberapa pasal sebelumnya itu ada ketentuan mengenai batas waktu penuntutan. Batas waktu penuntutan itu ada yang mengusulkan sesuai dengan KUHP kalau sesuai dengan KUHP itu berlaku 10 tahun, 17 tahun, 21 tahun batas waktu penuntutan. Tapi kita memutuskannya hanya 5 tahun dan itu sudah disepakati kita semua jadi itu ada presedennya untuk undang-undang ini saja kalau bisa dilihat nanti di Pasal tentang Batas Waktu Penuntutan. Waktu itu ... disamping saya mengusulkan sesuai dengan KUHP tapi saya mempertimbangkan kembali karena batasnya itu 10 tahun, 17 tahun, dan 21 tahun akhirnya kita mendapatkan masa' sampai begitu lama, kalau sudah 5 tahun tidak ada masalah yang sudah selesai karena ini profesi gitu Pak...”
  
- **LAURENS BAHANG DAMA/F-PAN:**“...Ketua, kalau KUHP itu kan semua hukuman itu kan tidak boleh bertentangan dengan KUHP jadi KUHP itu kan dia hukumnya kan lebih tinggi jadi tidak bertentangan. Kalau umpamanya delik hukumannya lebih besar dari KUHP itu lah bertentangan dengan KUHP tapi kalau dia turun dari itu tidak bertentangan dengan KUHP. Itu pengertian penyusunan undang-undang sesuai dengan penyusunan Undang-Undang Nomor 10 itu..”
  
- **IRENE MANIBUY, SH/F-PG:** “..Kemungkinan bertentangan begini Pak, seringkali dalam hal ini kita melihat banyak undang-undang kita yang sedikit-sedikit kena yudisial review, sedikit-sedikit dikenai yudisial review ya ini karena

adanya pertentangan antar undang-undang yang kita buat dengan undang-undang di atasnya, undang-undang...”

➤ **IRENE MANIBUY, SH/F-PG** :“..Di KUHP disini dia menyebutkan dia kasih batas waktu cuma ketentuan ini Pak . Kalau saya melihat di Pasal 57 dalam hal pembantuan maksimum pidana pokok itu pidana pokok terhadap kejahatan dikurangi sepertiga. Nah, pidana pokok itu kan kita lihat dari delik permasalahan atau pelanggaran yang dilakukan, bisa berbagai pasal kalau menyebabkan itu jadi bisa lebih dari 6 tahun bisa Pak, besar kecil ini juncto-junctonya ini pasti juncto pasti kena banyak kan bisa lebih dari 6 tahun...”

➤ **IRENE MANIBUY, SH/F-PG**: “..Tetapi Pak kalau misalkan delik atau kejahatan yang dilakukan sebagai contoh itu mempunyai beberapa pelanggaran yang cukup merugikan banyak sampai merugikan negara andaikata contohnya karena kita juga punya kerjasama diantara negara itu maaf kata bisa-bisa menyebar sampai ke delik yang maha dan lain sebagainya. Ini kan bisa saja Pak, itu kita harus memikirkan hal ini juncto-junctonya bisa lebih daripada apa yang kita tetapkan. Jadi andaikata mau diberi maksimal hukuman disini pun ya silakan-silakan saja sesuai kesepakatan Pak tapi tidak mengurangi kewenangan hakim dalam mengambil atau menetapkan suatu keputusan dengan banyaknya jumlah tahun yang akan dipidana...”

➤ **WORDO (KEMENKUMHAM)**: “...Saya menjawab dari yang nomor dua dulu ya Pak. Kalau di dalam undang-undang itu sudah dinyatakan paling lama itu 5 tahun atau mungkin disini 6 tahun artinya hakim tidak membolehkan memutuskan itu tidak boleh melebihi dari apa yang sudah ditetapkan di undang-undang ya paling lama ya harus 5 atau 6 tahun seperti itu Pak. Lalu pertanyaan yang pertama memang pada prinsipnya saya

*melihat disini tadi saya mendengarkan bahwa ini akan diubah menjadi 5 tahun karena konteksnya di atas berkaitan dengan kalau tidak salah izinnya Pak ya, izin seorang akuntan menjadi akuntan publik. Ini berbeda konteksnya Pak kalau ini hukuman pidana yang akan diberikan bagi akuntan publik atau rekan akuntan publik pihak rekan, pihak terasosiasi itu yang melakukan perbuatan pidana yang memalsukan data-data Pak ya termasuk surat dan menandatangani itu. Sedangkan di Pasal 6 saya melihat ini mengapa disini kita mengatakan tidak pernah dipidana yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap karena melakukan tindak pidana kejahatan yang diancam dengan pidana penjara 5 tahun atau lebih artinya saya melihat di Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana nya Pak. Itu di Pasal 21 ayat (4) saya bunyikannya Pak ya : penahanan tersebut hanya dapat dikenakan terhadap tersangka atau terdakwa yang melakukan tindak pidana dan atau percobaan maupun pemberian bantuan dalam tindak pidana tersebut dalam hal tindak pidana itu diancam dengan pidana penjara 5 tahun atau lebih. Artinya disini yang dapat dilakukan penahanan itu adalah tindak pidana yang telah mempunyai kekuatan hukum itu dengan ancaman pidananya adalah pidana penjara 5 tahun atau lebih. Jadi kalau dibawah 5 tahun itu tidak bisa dilakukan penahanan sebenarnya Pak ya jadi mengapa kita state disini, kenapa dari persyaratan akuntan menjadi akuntan publik salah satunya adalah diancam terlebih dahulu, diancam dengan pidana penjara 5 tahun atau lebih. Nah, ini berbeda konteksnya Pak antara persyaratan akuntan menjadi akuntan publik dengan tindak pidana yang dilakukan oleh akuntan publik atau pihak terasosiasi melakukan tindak pidana..”.*

- **WORD (KEMENKUMHAM):** “...Mohon maaf Pak saya pernah berkonsultasi ini dengan Pak Suharyono, dia seorang Doktor di bidang pidana bahwa memang yang dapat dilakukan

*penahanan itu adalah yang 5 tahun atau lebih Pak jadi dibawah itu tidak bisa dilakukan penahanan...”*

➤ **WORO (KEMENKUMHAM)** :*Ya, Pak tapi ini kan berbeda konteksnya Pak ini untuk persyaratan akuntan menjadi akuntan publik tapi yang di Pasal 63 tadi adalah seorang akuntan publik atau pihak terasosiasi yang melakukan perbuatan pidana.*

➤ **KETUA RAPAT:** *“...Oh tidak bukan itu maksudnya. Saya cuma mau menjelaskan kekhawatirannya Pak Kemal itu adalah supaya jangan sampai lah itu ditahan kalau sampai dia berperkara gitu disitu saja persoalannya, artinya kalau dengan 5 tahun tetap saja dia kemungkinan ditahan tapi itu dibatas lah batas antara syurga dan neraka itu. Nah, tinggal saja penyidiknyanya kalau dia baik-baik sama penyidiknyanya dia tidak ditahan begitu. Biasanya kalau 5 tahun keatas yang ditahan kalau 5 tahun kebawah tidak, aturan-aturan normative di lapangan gitu. Jadi pertanyaan yang tadi sudah dengan keputusan ini sudah otomatis juga merujuk ke KUHP itu ya Bu Woro itu ya, jadi tidak perlu ada penjelasan tambahan untuk Ibu Irene gitu. Oke, saya kira saya ketuk sekali lagi, 5 tahun ya.*

*Saya kembali kalau gitu ke pasal untuk kita mengubah keputusan sebelumnya. 63 ayat, denda tetap 300 juta. Saya setuju kalau naik karena 300 juta itu cuma rumah sangat sederhana. Ya, kita kan mau. Oke, jadi kita dimana itu yang 5 tahun tadi yang Pasal, yang 6 tahun, kita kan Pasal 64 yang sudah kita setujui kecuali huruf b nya. 63 itu dimana yang menyatakan 6 tahun itu, oke, memberikan pernyataan yang tidak benar atau memberikan dokumen palsu atau yang dipalsukan untuk mendapatkan atau memperpanjang izin akuntan publik sebagaimana dimaksud pada Pasal 6 ayat (1), 7 ayat (2), Pasal 8 ayat (2) dan atau untuk mendapatkan izin*

*usaha kantor akuntan publik atau izin pendirian cabang kantor akuntan publik sebagaimana dimaksud pada Pasal 18 ayat (2) atau Pasal 19 dipidana dengan penjara paling 5 tahun ya kita sepakati ya. Saya tanya lagi pemerintah, ini kita ubah ya Pak ya..”.*

- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):**”...Ya, kami juga sependapat bahwa kita perlu melakukan perubahan Pak termasuk penempatannya karena sanksi ini berlaku untuk siapa saja itu Pak. Jadi bukan hanya untuk akuntan rekan yang menandatangani ini, misalnya dalam memperoleh izin tersebut diperlukan surat keterangan dari kantor tempat bersangkutan bekerja sebelumnya sehingga agak berbeda dengan konteks pada huruf a , b, dan c. Jadi misalnya kalau disepakati Pak kami justru mengusulkan ini di pindah menjadi ayat (1) di Pasal 65 Pak ini ya dengan sanksi yang nanti berbeda untuk perorangan dan perusahaan kalau perorangan tentunya bisa penjara dan denda sedangkan yang bukan perorangan hanya denda. Namun, kalau rumusannya menurut hemat kami sudah bagus ..”.
- **KETUA RAPAT:** “...Jadi yang DIM 587 ini yang kita ubah hanya paling lama 6 tahun menjadi 5 tahun ya. Oke ya kita sahkan ini ya.Berarti perubahannya itu dan yang usulnya yang pemerintah tadi kita tambah itu nanti kita akan bahas lagi sementara dalam anu tapi saya mau selesaikan dulu yang belum selesai ini...”
- **AHLI BAHASA (EBAH):**”...Bapak, mohon izin bahasa. Untuk yang 64 itu tadi saya terpaku dengan 5, 6 tahunnya sehingga itu ada kata yang kurang tepat jadi bukan melakukan ketentuan tapi melakukan tindakan, melakukan tindakan atau perbuatan bukan melakukan ketentuan Pasal 64 itu yang pihak terasosiasi yang..”.

- **AHLI BAHASA (EBAH) :**“...Oh ini yang rumusan baru yang sebelah kanan nah itu, pihak terasosiasi yang melakukan ketentuan jadi bukan dalam melakukan ketentuan, melakukan perbuatan atau tindakan begitu ya perbuatan...”
- **KETUA RAPAT:** “...Oke, saya ulangi ya. Pihak asosiasi yang melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud pada Pasal 63 ayat (1) huruf a sudah kita setuju, huruf b kita akan bahas dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 tahun dan denda 300 juta. Oke, berarti itu menggantikan usul awal dari pemerintah dan DIMnya tetap sama. Nah, sekarang kita kembali ke tadi yang kita sudah sepakati ke Timus itu kita angkat sekarang DIM panja ini di saya mulai dari 583, 584, dan 586 serta 588. Saya mulai dari DIM 583 :”dengan sengaja melakukan tindakan yang mengakibatkan kertas kerja dan atau dokumen lain yang berkaitan dengan pemberian jasanya sebagaimana dimaksud pada Pasal 3 ayat (1) tidak dapat dipergunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan oleh pihak yang berwenang”. Pasal 3 ayat (1) ini soal izin ya Pak? Coba cek 3 1 apa isinya. Saya bacakan ya :” Pasal 3 ayat (1) akuntan publik memberikan jasa atestasi yang nanti ini assurance yang meliputi jasa audit umum dan laporan keuangan b) jasa pemeriksaan dan laporan keuangan prospektif, c) jasa pemeriksaaan atas pelaporan informasi keuangan performa, d) jasa review atas laporan keuangan dan e) jasa ..”
- **KETUA RAPAT:** “...Ini kita sedang bahas ini makanya tadi saya mau tunda saya lihat Pak Sjam tidak ada itu. Sekarang sudah ada ya kita langsung saja, 583 ya. Jadi yang dimaksud dengan Pasal 3 ayat (1 ) itu tadi sudah saya bacakan atau keseluruhannya Pasal 3 saja tidak usah pakai ayat (1) nya. Oke, saya berikan kesempatan kepada Pak Sjam terlebih

*dahulu, sudah? Atau saya serahkan dulu deh pada pemerintah kira-kira apa maksudnya ini supaya kita bisa berdiskusi.....”*

- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):**”...Ya, kami juga sependapat bahwa kita perlu melakukan perubahan Pak termasuk penempatannya karena sanksi ini berlaku untuk siapa saja itu Pak. Jadi bukan hanya untuk akuntan rekan yang menandatangani ini, misalnya dalam memperoleh izin tersebut diperlukan surat keterangan dari kantor tempat bersangkutan bekerja sebelumnya sehingga agak berbeda dengan konteks pada huruf a , b, dan c. Jadi misalnya kalau disepakati Pak kami justru mengusulkan ini di pindah menjadi ayat (1) di Pasal 65 Pak ini ya dengan sanksi yang nanti berbeda untuk perorangan dan perusahaan kalau perorangan tentunya bisa penjara dan denda sedangkan yang bukan perorangan hanya denda. Namun, kalau rumusannya menurut hemat kami sudah bagus Pak...”
  
- **KETUA RAPAT:** ‘[...Apa beda kertas kerja dengan laporan itu pak ?..”
  
- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):**”...Hasil audit yang dilakukan oleh akuntan publik sanga tergantung kepada informasi-informasi yang tersedia atau pun dapat diakses oleh auditor ketika melakukan pekerjaannya. Apabila di dalam proses tersebut kemudian terjadi kertas kerja atau untuk....lain yang seyogyanya tersedia tersebut kemudian tidak tersedia atau tidak dapat digunakan tentunya audit tersebut akan menghasilkan suatu hasil audit yang cacat dalam arti bahwa bisa saja opininya berbeda atau pun bahkan tidak dapat memberikan opini yang seyogyanya bisa diberikan tetapi karena di dalam proses itu audito tidak dapat memperoleh semua data yang diperlukan apakah karena ya kesengajaan atau pun kelalaian maka tentunya ini merupakan suatu tindak

*pidana yang di dalam perencanaan undang-undang diusulkan untuk diberikan sanksi yang besarnya sanksinya ini diusulkan 6 tahun namun tentunya akan menyesuaikan dengan pasal-pasal lain...”*

- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):**”...Kertas kerja ini adalah bahan yang disusun oleh auditor itu sendiri Pak di dalam menyiapkan laporan akhir dari hasil audit sedangkan laporan ini adalah dokumen-dokumen yang diperoleh dari perusahaan yang diaudit itu sendiri. Jadi yang dibuat oleh perusahaan..”.
- **KETUA RAPAT:**”...Dia artinya kertas kerja yang tidak punya dokumen pendukungnya yang itu dibuat yang kemudian itu mengarah kepada pembuatan laporan begitu? Ya, artinya memang itu menjadi personal adjustment saja, tidak berdasarkan fakta dia menyusun kertas kerja itu..”.
- **LAURENS BAHANG DAMA/F-PAN:**”...Saya rasa ini agak berat Pak ya kalau kertas kerja itu malah itu menjadi suatu berdampak pada hukuman ya kan. Ini mungkin kalau bisa ini mungkin dokumen penting yang berumur tapi kalau kertas kerja saya pikir ini terlalu berlebihan lah kalau orang itu dihukum tapi mungkin kalau pasal 63 b kalau dengan bunyi misalnya dengan sengaja melakukan tindakan yang berkaitan dokumen mungkin itu lebih ini dokumen yang berhubungan dengan pemberian jasanya tapi jangan kertas kerjanya. Nah, itu yang saya pikir agak sangat berat, misalnya kertas kerja ini kan bisa berupa catatan apa dan sebagainya, nah itu bisa dihukum saya pikir orang tidak akan berani Pak melakukan suatu ini karena kertas kerja juga bisa mengakibatkan hukuman bagi para pelaku. Jadi mungkin di Pasal 63b ini bisa didrop atau bisa diubah kata-katanya. Misalnya ini kan akuntan publik yang hanya melakukan memanipulasi data

*kemudian dengan sengaja melakukan tindakan yang berhubungan dokumen lain mestinya itu saja, jangan kertas kerja karena kalau kertas kerja saya pikir ini catatan-catatan saja karena kertas kerja ini kan belum tentu bisa menjadi dokumen yang dipakai sah atau tidak Ketua...”*

➤ **IRENE MANIBUY, SH/F-PG:**“...Pak Ketua sebelum Bapak maksud tapi mungkin saya tahu maksud Bapak, tolong Bapak dalam hal ini juga pemerintah mengklarifikasikan yang dimaksud dengan kertas kerja itu apa-apa saja. Itu perlu nanti kita kalau memang dianggap perlu kita tambahkan di penjelasan...”

➤ **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:**“..Jadi ini untuk meng-upgrade saja dulu Pak ya, teman-teman yang belum tahu. Kalau untuk melakukan pemeriksaan itu dokumen-dokumen yang harus disediakan itu adalah pertama kali membuat audit program, audit prosedur itu standar yang mengatakan seperti itu. Jadi bukan hukum pidana yang mengatakan seperti itu. Untuk membuat audit program dia memerlukan survey pendahuluan kalau inisial audit, audit yang pertama kali. Kalau sudah dia tidak perlu bahkan yang melakukan internal control review namanya, untuk membuat audit program. Kemudian setelah ada audit program berdasarkan audit program ini adalah seorang auditor melakukan pemeriksaan. Dia bisa mengembangkan audit program ini setelah dia melakukan pemeriksaan semua langkah dilakukannya dalam pemeriksaan berdasarkan audit programnya dibuatlah dicantumkan di dalam kertas kerja Pak, itu dokumen yang harus dibuat. Ini standar yang mengatakan seperti itu. Jadi kalau dia tidak melakukan langkah-langkah ini berarti dia melanggar standar setelah kertas kerja itu dibuat setelah melakukan pemeriksaan kertas kerja ini dibuat dan dibuatkan analisis-analisis terhadap temuan-temuannya, dikembangkan dan sebagainya yang

*semuanya ada di dalam kertas kerja baru disusun laporan. Laporan itu yang disampaikan ke pihak ketiga Pak. Tetapi di dalam standar menyebutkan bahwa dokumen kertas kerja ini merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan itu. Jadi tidak boleh ada laporan yang berbeda dengan kertas kerja. Ini kertas kerja kalau yang dulu yang berlaku lah sampai sekarang di BPKP misalnya saya tahu itu memang kertas kerjanya itu dalam bentuk transkrip kertas yang ditulis ada formulir dan sebagainya, tapi sebagian sekarang orang tidak menulisnya di kertas kerja itu lagi, ada di dalam program komputer. Nah, ini betul kata Ibu tadi saya pun mengusulkan kalau mau kita singgung soal kertas kerja rumuskan dulu apa yang dimaksud dengan kertas kerja. Saya ini pengalaman ini. Kami di pemerintahan dulu di BPKP selalu melakukan fee review namanya jadi kantor pusat melakukan fee review terhadap kantor daerah, Kantor Surabaya melakukan fee review ke kantor Bandung misalnya. Nah, pengalaman kita melakukan fee review kita cek itu laporan dengan kertas kerja dengan audit program kita cek itu, kita lakukan pemeriksaan. Saya tidak pernah menemukan ada satu kertas kerja yang lengkap untuk mendukung laporan, tidak pernah, saya yakin di swasta pun tidak itu ya. Kalau akuntan publik itu ada fee review dari BPK kalau tidak salah sekarang. Saya yakin tidak, kalau orang ini tidak lengkap kertas kerjanya kalau dihukum pidana siapa mau jadi akuntan publik, kira-kira begitu. Nah, begitu upgrade-nya kira-kira begitu Pak kayak apa kertas kerja. Nah, saya setuju juga dengan seperti apa yang dikatakan Pak Laresn sahabat saya ini. Kalau mau dicantumkan tapi kata-katanya beda lah ya rumusnya beda. Kalau orang memanipulasi informasi dalam kertas kerja wajib di hukum pidana dia karena tujuan tertentu. Tapi kalau kertas kerja itu tidak lengkap sehingga tidak bisa digunakan secara sempurna untuk menyusun laporan dihukum itu berbahaya sebab saya melihatnya misalnya ya kita juga melakukan lagi sebentar lagi*

*kita melakukan rapat dengan calon akuntan publik yang akan memeriksa BPK kan Pak, kita termasuk instansi yang menyetujui yang mana yang dari 3 calon yang diajukan oleh BPK atau Menteri Keuangan itu ya kan, kita lihat kan anggarannya berbeda-beda itu walaupun ....yang sama. Nah, perbedaan itu antara lain disebabkan karena dia tidak semua di-sampling-nya, dia pakai sistem sampling itu tidak semua, di-sampling-nya, di instansi itu pun dia akan melakukan saya bilang tadi itu kalau insial review itu dia melakukan apa survei pendahuluan, dan survei pendahuluan yang meneliti mana yang kira-kira resiko manajemennya yang lebih tinggi yang kemungkinan manipulasi itu terjadi di bagian mana, itu akan di dalaminya tapi semua di dalaminya. Nah, ketika pemeriksa lain atau polisi menemukan kejaksaan karena pengaduan, ada terjadi manipulasi di Ambon padahal kantor BPK Ambon tidak di-sampling dia. Apakah ini lalu tidak ada kan dalam KKP nya apakah lalu ini juga dia dihukum. Nah, ini tapi kalau dia dengan sengaja memanipulasi padahal dia tahu disana ada penyelewengan dia tidak masukkan dalam kertas kerjanya, itu saya setuju dia dihukum. Dia menyembunyikan informasi, informasi yang seharusnya sudah dia lakukan, temukan dalam pemeriksaan tapi tidak dimasukkannya dalam kertas kerja pemeriksaan atau dia merubah memanipulasi informasi itu, nah ini boleh dihukum. Tapi kalau hanya sekedar kertas kerja yang tidak lengkap dihukum kita harus definisikan kertas kerja yang lengkap itu kertas kerja yang bagaimana, apakah kertas kerja yang tidak boleh dengan sampling dan sebagainya, sulit Pak, sulit lah, gambarannya bagaimana saya tidak tahu sulit ...”.*

- **KEMAL AZIZ STAMBOEL, MSM/F-PKS:**“...Jadi sudah dijelaskan secara spesifik sekali oleh Pak Sjam ,saya hanya ingin menambahkan saja kembali bahwa sebetulnya yang hendak kita beri pinalti atau hukuman adalah upaya tindakan

*memanipulasi yang bertujuan memalsukan dokumen yang terkait dengan pemberian saja tadi. Jadi tindakan memanipulasi yang bertujuan memalsukan dokumen, itu yang menurut saya menjadi isu utamanya karena dalam praktiknya setahu saya seluruh data itu diberikan oleh klien atau perusahaannya dan yang namanya auditor itu dia menggunakan data tersebut dan melakukan pemeriksaan. Nah, kalau dia sudah dapat data lalu dia manipulasi data tersebut dan akhirnya memalsukan informasi tersebut maka dia mengakibatkan dokumen tersebut menjadi dokumen tidak benar gitu, tidak valid. Oleh sebab itu, disini yang ingin saya tekankan adalah tindakan memanipulasi informasi yang berakibat kepada pemalsuan terhadap dokumen yang berkaitan dengan jasa tersebut. Itu kira-kira..."*

- **LAURENS BAHANG DAMA/F-PAN:**"...Pak, sebenarnya tadi saya di Pasal 63b ini kan kalau boleh tadi saya mengusulkan sehingga di penjelasan kertas kerja masuk di pasal penjelasan dan misalnya huruf b nya dengan sengaja melakukan memanipulasi ya kan..."
- **LAURENS BAHANG DAMA/F-PAN:**"...Kita biar bisa ini, ini kan memanipulasi data kertas kerja, dengan sengaja melakukan, memanipulasi data yang mengakibatkan dokumen yang berkaitan dengan pemberian jasanya sebagaimana dimaksud dalam Pasal ayat 31 dapat dipergunakan dalam rangka pemeriksaan oleh pilhak yang berwenang karena dia memanipulasi data..."
- **IR. A. EDWIN KAWILARANG/F-PG:**"...cuma menambahk saja melengkapi. Jadi kalau saya usulkan butir b ini dengan sengaja memanipulasi data, kertas kerja, dan dokumen lain yang berkaitan dengan pemberian jasanya sebagaimana

dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) sehingga tidak dapat dipergunakan dan seterusnya...”

- **IR. Hj. A. P. A. TIMO PANGERANG/F-PD:**”... Pak Ketua, yang disampaikan tadi saran, usulan tentang Pasal 63 poin b coba kita lihat kaitannya dengan poin a. Apa yang disarankan kurang lebih sama melakukan atau memanipulasi data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan. Jadi kalau memang kita hanya ingin menambahkan seperti usul Pak Erwin, kertas kerja atau dokumen mungkin tinggal ditambahkan di atas karena jangan sampai kalimat yang sama berulang di a dan b gitu ..”.
- **LAURENS BAHANG DAMA/F-PAN:**”...Manipulasi data dan manipulasi kertas kerja itu beda itu Ketua pengertiannya, kalau disatunya itu manipulasi data sedangkan kalau di dua itu manipulasi kertas kerja sehingga di penjelasannya itu kertas kerja termasuk ini-ini semua sehingga akan berbeda pengertiannya, manipulasi data kalau di a nya sedangkan di b nya itu adalah manipulasi kertas kerja sehingga di penjelasannya itu kertas kerja termasuk ini-ini...”.
- **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:** “...Tidak ada juga standar gitu Pak. Jadi kita misalnya kertas kerja kita untuk memeriksa Pertamina, dengan kertas kerja kita memeriksa Telkom dengan memeriksa APBN, APBD beda-beda Pak. Itu diciptakan lah sendiri saya kira begitu Pak. Saya setuju dengan Andi Timo tadi sebenarnya kalau kita baca di Pasal a itu sudah mencakup semua Pak karena ini manipulasi data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan, jadi sudah termasuk pak itu kertas kerja segala macam itu. Jadi kita hilang karena dan ini penekanannya jelas pada manipulasi data, saya setuju ..”.

➤ **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):**”..Ketentuan pada huruf b ini diusulkan pertimbangannya memang harus diakui antara lain adalah terjadinya kasus-kasus seperti yang pernah misalnya kita mengetahui atau menyaksikan di Amerika, di Eropa yang .....Di Pasal 63 ayat (1) a memang sudah ada ketentuannya ini menyebutkan bahwa akuntan publik yang melakukan atau membantu manipulasi data pada saat proses audit masih terjadi sehingga laporan hasil auditnya bagus misalnya, nah ini sudah dicap di ayat (1) huruf a. Tetapi bisa juga kasusnya jadi audit sudah dilakukan kemungkinan ya sebenarnya perusahaan itu tidak sehat tapi kemudian hasil auditnya itu menyatakan perusahaan itu sehat. Sesudah itu kemudian otoritas melakukan pemeriksaan karena mengetahui bahwa kerjanya tidak benar ya kemudian kertas kerjanya dimusnahkan atau diumpetin gitu atau bisa saja diganti nah ini yang masuk ke manipulasi tetapi manipulasinya sudah sesudah dilakukan audit sedangkan yang di a ini kan memang fokusnya terutama adalah pada proses audit dilakukan. Jadi itu pak yang dimaksud sehingga ya memang dengan sendirinya ini sudah pelanggaran berat terhadap standar profesinya sendiri tetapi sekaligus juga ini sudah termasuk perbuatan pidana juga itu sehingga menurut hemat kita ini juga sudah sepatutnya diberikan sanksi baik berupa penjara maupun pidana sebagaimana terjadi dengan pelaku-pelaku..itu sendiri...”

➤ **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:**”...Jadi kalau penjelasan Bapak seperti itu Pak yang dimaksud itu adalah manipulasi data Pak, dia merupakan kertas kerja itu memanipulasi informasi, manipulasi data gitu loh Pak. Jadi bukan dia membuat soal kertas kerjanya itu, saya tidak mau itu Pak. Kertas kerjanya nanti yang tidak sempurna, tidak mendukung laporan itu orang dihukum padahal standarnya itu mengatakan kalau dia melakukan pelanggaran standar maka

yang memeriksanya asosiasi profesi dan menghukumnya asosiasi profesi Pak. Saya yakin Pak kalau ini memang kita lepas begitu bunyinya, tidak ada orang yang mau jadi akuntan publik ..”.

➤ **KEMAL AZIZ STAMBOEL, MSM/F-PKS:**“.....Saya menangkap suatu hal yang beda ini dari Pak Mulya. Jadi yang pertama adalah proses auditnya, yang kedua setelah ada pemeriksaan ya kan yang ingin diangkat disini adalah langkah yang berikutnya jadi sudah ada dugaan baru ada action lagi. Kalau memang demikian barangkali dipertegas lagi disini dalam sebuah kalimat yang lebih spesifik bahwa kalau ada kecurigaan maka langkah yang berikutnya, langkah pemeriksaan selanjutnya iya kan kurang lebih seperti itu, itu yang dimaksud Pak Mulya itu kalau tidak salah ya. Jadi saya rasa kalau saya ingin usulkan butir yang a sudah oke, butir b kitas sempurnakan saja kalimatnya untuk mengakomodir tahap berikutnya dari sebuah pemeriksaan. Jadi maksudnya disini Pak Ketua barangkali adalah upaya untuk melaukan pembuktian terbalik gitu jadi telah diketahui lalu yang diperiksa itu adalah kertas kerjanya. Jadi semacam pembuktian terbalik begitu. Bagaimana kalau kita masukkan kata manipulasi informasi dalam penyusunan kertas kerja ...”

➤ **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):**“...Jadi mungkin sebagai penjelasan tambahan ada beberapa kemungkinan Pak ya terjadi ini. Jadi sesudah audit dilakukan dan ternyata memang ini cacat atau ada kekurangan. Nah, dalam upaya menghilangkan barang bukti atau pun mengurangi hukuman kepada pelaku auditor yang tidak benar ini. Ada beberapa kemungkinan tindakan yang dilakukan, pertama adalah menyembunyikan saja kertas kerja yang pernah dibuat pada waktu melakukan itu, jadi kertas kerjanya ada tapi ketika pemeriksa itu datang ini tidak disediakan. Ini jadi eksplisit

dinyatakan di dalam rumusan ini. Atau bisa juga dimusnahkan Pak, dihilangkan ya menghilangkan barang bukti atau kemungkinan ketiganya diubah, jadi ketika terjadi pemeriksaan kertas kerja yang diperiksa oleh pemeriksa ini bukan kertas kerja dulu yang digunakan sebagai nah ini yang kami sangat sependapat .....

- **LAURENS BAHANG DAMA/F-PAN:**”....Saya mau tanya dulu Ketua, ini kan praktiknya sehari-harinya akuntan publik ini kan begini Pak pengalaman kita di perusahaan ini. Jadi ada suatu opini yang riil, jadi kadang-kadang mereka menawarkan Pak, bagaimana ini. Nah, ini yang saya mau tahu yang manipulasi atau menggantikan kertas kerja yang dimana. Jadi dia misalnya laporan untuk pajak Pak kita bisa bikinkan, laporan riil untuk menjadi keuangan Bapak kita bisa bikinkan begini. Nah, ini mana yang dikatakan manipulasinya itu kan yang dimana Pak, karena kan begitu Pak akuntan publik ini memberikan opsi-opsi terhadap kita misalnya Pak pada perusahaan...”
- **LAURENS BAHANG DAMA/F-PAN:**”... manipulasi itu kan manipulasi, apa kertas kerjanya atau apa datanya gitu kan kita harus mesti bedakan .....
- **KETUA RAPAT:**”....Manipulasi ini bagaimana dalam KUHPnya itu, kalau itu sudah ada tidak perlu kita pertanyakan lagi manipulasinya.....”
- **WORO (KEMENKUMHAM):**”...Kalau di KUHP itu menyebutnya memalsukan ini Pak ya...”
- **KETUA RAPAT:**”...kalau gitu yang a nya pun kita harus ubah..”

- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):** "...Ya Pak, jadi di huruf a ini memang rumusannya perlu kita sesuaikan supaya menjadi lebih jelas konteksnya ini adalah di dalam proses untuk sampai kepada hasil audit Pak. Sementara di b konteksnya ini sesudah audit selesai dilakukan dalam proses pemeriksaan..."
- **KETUA RAPAT:** "...Yang saya maksud kata manipulasinya atau bisa kita pertegas dan atau memalsukan begitu....."
- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):** "...Kami sependapat saja Pak jadi untuk menegaskan..."
- **IR. Hj. A. P. A. TIMO PANGERANG/F-PD:** "... Pak Ketua, kalau kita ingin mengganti kata manipulasi dengan kata memalsukan di a berarti di 43 ayat (1) huruf k kita juga harus ganti menjadi memalsukan di pasal sebelumnya Pak Ketua. Saya lanjut Pak Ketua, jadi Pak Ketua di Pasal 63 a itu kan tadi ada keinginan untuk mengganti kata manipulasi dengan memalsukan kalau kita gunakan kata memalsukan maka di Pasal 43 ayat (1) huruf k DIM 479, yang isinya melakukan atau membantu manipulasi data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan maka kita juga akan harus mengganti manipulasi tersebut dengan kata memalsukan. Jadi melakukan atau membantu memalsukan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan..."
- **KETUA RAPAT:** "...seperti iklan merokoklah begitu kan, nikmat atau segala macam tapi kata larangannya dibuat kecil sekali nah itu manipulasikan sebenarnya kan, dilarang merokok untuk orang hamil, untuk orang apa kayak gitu kan menyebabkan impotensi...Kalau memang itu kata hukumannya saya kira semua yang terkait ini nanti di Pasal 44 semua manipulasi artinya harus sinkronkan menjadi memalsukan..."

- **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:** "...Saya Pak Mulya, saya tidak mempersoalkan masalah hukum karena bukan ahli hukum Pak ya tetapi saya sudah sangat senang forum ini sudah menyetujui yang kita permasalahan sanksi hukum itu adalah manipulasinya bukan kertas kerjanya saya sudah setuju .."
- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):** "...Sebenarnya kalau memang ahli hukum sependapat kami mengusulkan justru memanipulasi dan garis miring atau..."
- **EBAH (AHLI BAHASA):** "...Memanipulasi itu bisa mengubah data kemudian bisa juga mungkin yang harus apa namanya penggelapan data juga, kemudian menyembunyikan data itu termasuk memanipulasi, bukan hanya memalsukan kalau memalsukan kan hanya mengganti saja kan iya kan yang betul dengan yang salah sementara kalau yang memanipulasi itu lebih luas dari itu begitu..."
- **KETUA RAPAT:** "...Jadi seperti tadi saya sebut larangan merokok itu hurufnya kecil itu termasuk memanipulasi itu?..."
- **KEMAL AZIZ STAMBOEL, MSM/F-PKS:** "...Pak Ketua. Jadi kalau kita pakai Bahasa Inggris, manipulate and fraud itu lain itu Bu, yang dihukum ini lebih fraudnya yang lebih berat gitu, bukan manipulate karena manipulate ada kesan positif juga gitu ya gitu kira-kira jadi dua-duanya saya pikir bagus itu..."
- **KETUA RAPAT:** "...Ya oke..jadi kita sepakati berarti semua kata manipulasi disempurnakan menjadi manipulasi dan atau memalsukan, oke ya ?..."

- **KETUA RAPAT:** “.....Jadi berarti di DIM itu artinya sekaligus ketoknya itu untuk semuanya.....”
- **IR. Hj. A. P. A. TIMO PANGERANG/F-PD:** Tadi kalau saya lihat definisi kertas kerja yang ditayangkan di layar itu kertas kerja adalah berisi catatan-catatan jadi sebenarnya kalau menurut saya catatan yang ditonjolkan Pak, jadi data dan catatan. Coba tadi definisi kertas kerja saya baca sekilas kertas kerja adalah catatan-catatan jadi mungkin catatan Pak tepatnya. Data dan catatan-catatan.
- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):** Ini anak kalimatnya justru sangat penting karena ini konteksnya adalah dalam rangka meyakinkan bahwa pemeriksaan bisa berjalan Pak.
- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):** Bahwa tindakan dari seorang auditor menerbitkan laporan hasil audit tanpa harus membuat kertas kerja ini memang sudah pasti pelanggaran berat profesi atau standar Pak ya tetapi selain pelanggaran profesi, apakah perbuatan ini juga bukan pemalsuan atau manipulasi. Jadi ibarat hanya seorang dukun gitu tanpa dibekali dengan suatu dokumen dan informasi apa pun terus langsung bisa menyatakan bahwa perusahaan ini baik laporan keuangannya, unqualified, perusahaan b ada catatan semua tidak ada kertas kerjanya. Nah itu alasan mengapa tindakan ini selain dia merupakan pelanggaran berat terhadap standar juga sekaligus merupakan delik atau tindakan pidana Pak.
- **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:** Begini Pak. Kalau orang melakukan pemeriksaan tanpa membuat kertas kerja itu sangat mustahil Pak ya karena ini kan cerita akuntan publik yang mendapatkan penugasan dan dibayar Pak, fee, jadi tidak mungkin dia melakukan pemeriksaan sangat simple sekali atau tanpa memeriksa dibuat saja diminta opininya begitu,

*saya pikir tidak mungkin tetapi kalau dia sengaja memanipulasi data segala macam di kertas kerjanya dia karang-karang sendiri itu bisa terjadi tapi itu kan sudah masuk di dalam yang di atas begitu loh. Jadi daripada kita mendapatkan perlawanan berat dari IAI atau IAPI mengenai pelanggaran standar orang itu kena hukum atau pidana lebih baik pasal ini dibuang Pak Ketua karena sudah masuk di atas gitu loh Pak.....(rekaman terputus)*

- **LAURENS BAHANG DAMA/F-PAN:** *Di atas itu kan sudah memanipulasi dan atau menghilangkan. Ini kan sudah masuk ini menghilangkan berarti tanpa adanya kertas kerjanya. Berarti kan sudah masuk di dalam itu. sehingga saya pikir kalau ini terlalu, apa ya kita bahasannya terlalu tambah-tambah. Tapi pengertiannya jadi salah. jadi saya lebih setuju kalau ini di drop Pak, karena menghilangkan itu. berarti dia laporan kertas, tanpa laporan kertas dia sudah bikin laporan Pak. itu kan Sudah menghilangkan.*
  
- **IR. HJ. A.P.A. TIMO PANGERAN/F-PD:** *Ya sebenarnya saya yang saya bingung pertama itu adalah apakah karena itu standar urusan asosiasi tadi disampaikan. Apakah di RUU kita ini kan tidak ada diatur atau disebutkan bahwa kalau melakukan audit itu wajib menggunakan kertas kerja. Kita kan tidak ada diatur disini. Yang diatur disini adalah kalau kamu menghilangkan kertas kerja, kalau kami memanipulasi data, kalau kamu ini, kalau kamu itu, sehingga timbul keraguan. Sehingga timbulkan ayat ini ayat c. kalau kamu bikin laporan tanpa buat kertas kerja. Kalau memang dibuat sanksi standar oleh yang berwenang profesi asosiasi ya masuk akal bahwa ini tidak perlu diadakan. Tapi kalau ini belum ada nah akhirnya kalau melihat pasal yang begitu keras ayat di atasnya. Dia pikir lebih bagus tidak bikin apa-apa. Jadi tidak ada tuduhan menghilangkan, manipulasi. Kalau menghilangkan kalau*

*barangnya ada kemudian hilang. Ini saya tidak bikin apa-apa. Jadi saya kira perlu penjelasan dulu Pak Ketua, apakah memang yang di standar di anukan di profesi.*

- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):** *Kewajiban dari akuntan publik, dalam memberikan jasanya untuk membuat kertas kerja dan bertanggungjawab terhadap kertas kerja tersebut sudah dinyatakan di Pasal 37 ayat 2C “akuntan publik dalam memberikan jasanya wajib membuat kertas kerja dan bertanggungjawab dalam kertas kerja tersebut”. Dalam konteks Pasal 63 ayat 1 huruf C- ini. adalah untuk melengkapi Pak. Jadi ketentuan pada huruf B sebelumnya yang menegaskan bahwa akuntan publik yang melakukan manipulasi penipuan ataupun menghilangkan data maupun catatan pada kertas kerja. Termasuk melakukan tindak pidana justru apabila kertas kerjanya tidak ada, ini justru kita memanggilnya ini lebih parah Pak. Sehingga memang dimasukkan dalam unsur pidana. Memang implisit di ayat sebelumnya itu, karena menyebutkan kertas kerja, karena kertas kerja itu sudah pasti ada. Cuman huruf C ini adalah menegaskan bahwa memang tanpa membuat kertas kerja itu suatu pelanggaran.*
- **KETUA RAPAT:** *“.....Tapi itu pelanggaran profesi Pak, sudah masuk pidana. Yang pidananya itu di B nya itu. Jadi agak aneh juga kalau pelanggaran profesi kita pidanakan.....”*
- **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG :** *Disamping itu Pak, kalau kita menjadi ini pembahasan ini akan lebih banyak lagi Pak. Karena tadi itu pendefinisian kertas kerjanya harus betul-betul baku dalam hal ini. Padahal kertas kerja itu akan berkembang, dokumen kertas kerja. Seirama dengan perkembangan audit kertas kerja itu sendiri.*

- **KETUA RAPAT:**”.....Kalau Pak Sjam.Kalau misalnya mau dimasukkan mungkin lebih cocok di sanksi administratif ya pak Mul ya, bukan di sanksi pidana. Kita tambah di sanksi administratif.....”
  
- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):**  
*Di sanksi administratif sebenarnya sudah termasuk juga Pak. Yang menjadi pertanyaan disini kan apakah perbuatan ini tidak termasuk kebohongan publik. Tidak termasuk penggelapan atau pemalsuan. Kalau dia termasuk penggelapan atau pemalsuan otomatis ini masuk dalam kategori tindak pidana. Itu yang ingin saya tegaskan Pak. Kalau sanksi administratif ini sudah termasuk pelanggaran berat.....”*
  
- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):** *Di sanksi administratif sebenarnya sudah termasuk juga Pak. yang menjadi pertanyaan disini kan apakah perbuatan ini tidak termasuk kebohongan publik. Tidak termasuk penggelapan atau pemalsuan. Kalau dia termasuk penggelapan atau pemalsuan otomatis ini masuk kedalam kategori tindak pidana. Itu yang ingin kita tegaskan Pak. Kalau sanksi administratif ini sudah termasuk pelanggaran berat.*
  
- **LAURENS BAHANG DAMA/F-PAN:** *Ya ketua, kalau ini saya pikir termasuk ke pelanggaran profesi bukan pidana karena ini kan ini profesi dia sebagai akuntan publik ini memang harus disertai semua menjadi laporannya dia. Ini profesi ini bukan pidana. Kalau dia pidana itu dia sengaja melakukan diluar yang harusnya dia lakukan itu baru namanya pidana. Sedangkan ini administratif. Bahwa soal laporan akuntan publik itu harus disertai dia punya lampiran, karena itu administratif karena itu profesi dia. Jadi bukan pidana.*

- **IR. HJ. A.P.A. TIMO PANGERAN/F-PD:** Kalau dia menghilangkan barangnya ada terus dia hilang kan Pak. kalau memang dia tidak bikin kan berarti itu tidak ada bukan hilang.
- **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:** Itu dia Ibu Andi, kalau dia tidak bikin, pasti dia tidak bisa membuat laporan. Jadi untuk kepentingan dia sendiri pasti ada, karena tidak mungkin dia membuat suatu laporan tanpa melakukan pemeriksaan. Sebab kalau dia melakukan pemeriksaan ada audit programnya kertas kerjanya musti jadi catatnya. Tetapi kalau dia menghilangkan ada di atas. Saya hanya itu saja Pak Ari. Bahwa pelanggaran standar itu, pelanggaran atau tidak lengkap atau apa kertas kerjanya itu, itu dia pelanggaran standar. Kecuali dia memanipulasi tadi.
- **LAURENS BAHANG DAMA/F-PAN:** Tidak manipulasi tadi kan menurut Ibu ahli bahasa juga kan itu juga sangat luas. Jadi manipulasi itu kan dia bisa tidak bikin laporannya tapi seolah-olah dia bikin laporan. Ini kan luas pengertian. Saya ingin tolong Ibu jelasin lagi deh soal manipulasi.
- **KETUA RAPAT:** “.....Apakah kata manipulasi dan menghilangkan itu bisa mencakup di pasal yang akan kita hapuskan.....”
- **AHLI BAHASA (EBAH):** Tidak bisa bapak berbeda, manipulasi memang maknanya lebih luas dibandingkan dengan memalsukan atau menyelewengkan, menghilangkan bisa. Tetapi kalau tidak membuat kan beda dengan menghilangkan. Menghilangkan ada dulu membuat dulu tetapi untu menyembunyikan sesuatu dia menghilangkan. Tetapi kalau tidak membuat seperti kata Pak Sjam tadi dia tidak akan bisa bekerja. Jadi memang sebetulnya B dan C ini berbeda. Jadi ada dulu barangnya dan sama sekali tidak ada barangnya

- **DRS. H. MUCHTAR AMMA, MM/F-HANURA:** Kalau mendengar tadi penjelasan dari Pak Sjam bahwa tidak mungkin seorang akuntan itu membuat laporan tanpa membuat kertas kerja ya? kalau memang seperti itu kenyataannya. Berarti akuntan ini kalau tidak membuat kertas kerja itu sudah melanggar Pak kalau menurut saya. Jadi tidak mungkin dia membuat laporan itu kalau tidak ada kertas kerjanya. Berarti dia mengarang saja kalau itu. sesuai dengan penjelasan dari Pak Sjam. Tapi seandainya itu dibenarkan membuat laporan tambahan ya harus kertas kerja ya mungkin masuk administratif. Tapi kalau seperti yang dijelaskan oleh Pak Kamaruddin bahwa seorang akuntan itu membuat laporan tanpa kertas kerja berarti ini sudah pelanggaran Pak kalau menurut saya. Artinya itu ada kelalaian, ada kesengajaan, berarti itu manipulasi ini.
- **IR. HJ. A.P.A. TIMO PANGERAN/F-PD:** Baik Pak Ketua, jadi gitu kan kalau kita, jadi kalau saya kan melihat dua hal secara terpisah. Yang pertama adalah tadi disampaikan ada di Undang-undang ini mengatakan bahwa “akuntan publik dalam memberikan jasanya wajib membuat kertas kerja”. Kalau ada wajib artinya berarti kita harus bicara masalah sanksi. Sekarang kita sudah sepakat itu, Cuma bedanya. Apakah ada sanksi administratif profesi atau sanksi pidana. Sekarang kalau kita bicara manipulasi data pada kertas kerja. Maka output nya adalah laporan yang dikeluarkan, laporan atas hasil audit neraca PT A yang dikeluarkan adalah terkait rekayasa. Window dressing artinya bohong ya manipulasi data jadi bohong, tapi dan kalau dia melakukan audit tanpa ada kertas kerja asal hantam kromo maka output nya adalah juga laporan yang bohong. Yang berarti caranya apakah dia buat kertas kerja dengan pakai manipulasi, atau kertas kerja langsung hantam mengeluarkan laporan hasil audit. Kesamaan nya

adalah out put nya adalah bohong. Ada window dressing disitu, ada rekayasa disitu. Jadi kalau menurut saya kalau kita berpegangan pada out putnya, yang sama-sama mengeluarkan laporan yang tidak valid maka tentu yang tadi di atas kena pidana maka yang dibawah kena pidana. Kalau kita lihat penekan pada out put point of view.

- **PEMERINTAH (MULYA NASUTION):** Pak Pimpinan, mungkin di dalam mempertimbangkan solusi untuk perbuatan ini adalah bisa kita bandingkan seperti halnya pelanggaran lalu lintas yang bisa dikategorikan suatu tindakan pidana tetapi tidak merupakan suatu kejahatan Pak. tapi hanya pelanggaran sehingga sanksinya hanya denda. Nah ini, dimaksudkan supaya tidak menimbulkan moral hazard. Sehingga tidak dimungkinkan dia bahwa tidak membuat kertas kerja, selain dia melanggar itu standar profesi itu juga karena Undang-undang kita mengatakan bahwa itu adalah perbuatan pidana. Dan diusulkan memang hukumannya berbeda dengan manipulasi, memalsukan, merubah yang menghilangkan di huruf B nya sebelumnya.
- **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:** Lima tahun ya Pak. lima tahun ini sama dengan yang memanipulasi. Saya tetap Pak pada pendirian saya, bahwa kalau tidak membuat kertas kerja itu pelanggaran standar. Walaupun itu sangat berat sekali. Menurut saya sih, sangat tidak masuk diakal orang membuat laporan tanpa ada kertas kerja. Pasti ada, Cuma dimanipulasi, dihilangkan, disembunyikan dan sebagainya. tidak mungkin orang tidak membuat kertas kerja, bagaimana orang memeriksa tanpa membuat kertas kerja. Itu tidak masuk diakal itu. jadi kalau kita cantumkan seolah-olah mengada-ada itu. mencari-cari benar mana yang supaya bisa di hukum akuntan publik ini. kan begitu seolah-olahnya itu. ataupun saya yakin ap ayang dimaksud dengan pasal ini, penjelasan

*mengenai huruf c ini sudah ada tersirat bahkan tersurat di dalam huruf B tadi Pak.*

- **IR. HJ. A.P.A. TIMO PANGERAN/F-PD:** *Itu solutif Pak masukan di atas itu supaya tidak double-double juga.*
- **IR. HJ. A.P.A. TIMO PANGERAN/F-PD:** *Pada kertas kerja dan tidak membuat kertas kerja.*
- **DRS. KAMARUDDIN SJAM, MM/F-PG:** *Karena kita berkesimpulan laporan audit yang tanpa kertas kerja itu adalah palsu.*
- **KETUA RAPAT:** *Jadi kembali ke akar paling dasar yang diinginkan oleh Pak Sjam itu. Inilah politik Pak Mulya bagaimana dia menggabungkan yang berbeda-beda itu. Baik kita setuju perubahannya untuk pasal, eh Dim 583 perubahannya seperti tadi.*

**15.c. Rapat Kerja dengan Menteri Hukum dan HAM dan Menteri Keuangan (tanggal 30 Maret 2011)**

- **DR. HARRY AZHAR/KETUA PANJA:** *"...Dalam memelihara kepentingan umum, pengguna jasa akuntan publik diperlukan pengaturan terkait punishment dan penegakan hukum bagi kegiatan akuntan publik, kantor akuntan publik, dan cabang kantor akuntan publik. Tujuannya adalah agar seorang akuntan publik senantiasa mengedepankan profesionalisme kinerjanya sehingga di dalam RUU ini diatur mengenai sanksi administratif dan ketentuan pidana atas pelanggaran yang ditetapkan di dalam RUU tentang Akuntan Publik. Sedangkan dalam melakukan penyempurnaan rumusan draft RUU tentang Akuntan Publik Panja telah membentuk tim perumus dan tim sinkronisasi. Untuk melakukan pembahasan terhadap 65*

*Daftar Inventarisasi Masalah. Sebagaimana yang telah diamanatkan oleh Panja. Pembahasan yang dilakukan dalam Timus dan Timsin tiada lain guna menyempurnakan rumusan yang disesuaikan dengan kaidah bahasa Indonesia yang baku dan tata cara penyusunan perundang-undangan. Sejalan dengan hal tersebut draft RUU tentang Akuntan Publik hasil pembahasan tim perumus dan tim sinkronisasi telah dilaporkan dan disetujui dalam forum Panitia Kerja...”*

- **IR. HJ. A.P.A. TIMO PANGERAN IF.PD:** “.....Pengaturan tentang sanksi administratif dan ketentuan pidana dengan maksud memberikan kepastian hukum dan perlindungan kepada hukum....”
- **IRENE MANABUY, SH/F.PG:**“... Ketentuan pidana khusus agar berangkat dalam proses penegakan hukum bersifat adil. Ketentuan pidana dalam undang-undang ini bersifat harmonisasi dan *lex specialis* dari ketentuan Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP)....”
- **IR. SADAR SUBAGYO/F. GERINDRA;**“..kami Fraksi Gerindra menyetujui Ruu tentang AKUNTAN publik untuk dibahas lebih lanjut untuk disahkan menjadi undang-undang.
- **INDAH KURNIA/F.PDIP:** “....Pembinaan dan pengawasan bagi akuntan publik KAP, dan cabang KAP harus tetap dilaksanakan dan ditingkatkan...dan terhadap akuntan publik, KAP dan atau cabang KAP yang melanggar ketentuan harus diberikan sanksi tegas berupa sanksi administrative dan beserta denda dan besaran dendanya. Sanksi pidana penjara dan pidana denda sebagaimana diatur dalam undang-undang ini...”

- **OTONG ABDURAHMAN/F.PKB:** "...Fraksi PKB sangat mendukung dengan adanya peraturan dan ketentuan yang jelas mengenai sanksi, hukum baik administrative maupun sanksi pidana yang tegas seperti yang diatur dalam RUU tentang Akuntan Publik ini, sehingga diharapkan dapat mendorong penegakan hukum di Indonesia menjadi berjalan dengan baik setidaknya bisa meminimalisasikan terjadi tindakan melawan hukum..."
  
- **ANDI RAHMAT/F. PKS:** "...terkait dengan pasal sanksi pidana bagi akuntan publik perlu ada efek jera kepada para akuntan publik yang nakal dan tidak melakukan fungsi dan tugas secara baik dan benar baik akuntan publik lokal maupun akuntan publik asing dan;... kami menganggap bahwa opini atau pernyataan yang diberikan oleh akuntan publik terhadap suatu laporan atau informasi keuangan selanjutnya akan menjadi tanggung jawab akuntan publik, sedangkan apa yang telah disajikan dalam bentuk laporan keuangan adalah merupakan tanggung jawab manajemen atau pengguna jasa akuntan publik. Prinsipnya terjadi share of responsibility ini sangat penting untuk mengidentifikasi adanya praktik kejahatan profesi atau manipulasi dan rekayasa dalam suatu laporan keuangan..."
  
- **MUSTOFA ASSEGAF /F.PP:** "...Fraksi partai Persatuan Pembangunan memberikan persetujuannya kepada RUU Tentang Akuntan Publik
  
- **LAURENS BAHANG DAMA/F. PAN:** "...ketentuan tentang sanksi pidana telah dirumuskan ditujukan kepada Kantor Akuntan Publik jika terbukti melanggar standart profesi akuntan publik telah dirumuskan secara professional. Fraksi PAN berpendapat sanksi tidak terlalu memberatkan dan merugikan akuntan publik sebagai sebuah profesi. Saksi pidana diberikan, ditujukan agar kelompok masyarakat yang

*bernama profesi audit itu harus memiliki tanggung jawab yang jelas termasuk tanggung jawab keadilan, apabila akuntan publik tersebut berlaku tidak adil. Fraksi PAN mendukung ketentuan tentang sanksi karena dalam kegiatan ini dilakukan oleh akuntan publik memiliki implikasi kepada publik, selain itu Fraksi PAN juga mendukung sanksi terhadap pemalsu profesi akuntan publik. Ketentuan ini diharapkan dapat mencegah adanya praktik pemalsuan sangat marak baik berupa pemalsuan dan modus mencatut nama akuntan publik asli dengan menerbitkan laporan palsu maupun dengan memalsu seolah-olah adalah akuntan publik...”*

- **MENKEU (AGUS MARTOWARDOYO):** *“...Ketentuan pidana terkait dengan pelanggaran standar profesi akuntan publik disepakati untuk dihapus karena pelanggaran tersebut merupakan pelanggaran yang bersifat administratif, namun demikian ketentuan pidana yang berkaitan dengan manipulasi dan pemalsuan tetap diatur karena bersifat penegasan dan pengkhususan bagi profesi akuntan publik bila dibandingkan dengan ketentuan pidana pada KUHP yang lebih bersifat umum. Rumusan ketentuan pidana tersebut telah disempurnakan untuk menghindari kriminalisasi terhadap profesi akuntan publik. Undang-Undang Nomor 34 Tahun 1954 tentang Pemakaian Gelar Akuntan dicabut karena sudah tidak relevan lagi....”*

Berdasarkan pandangan tersebut di atas, DPR memohon kepada Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi yang mengadili permohonan pengujian Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik terhadap UUD 1945, dapat memberikan putusan sebagai berikut:

1. Menyatakan Pemohon tidak memiliki kedudukan hukum (legal standing) dalam permohonan pengujian Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik.

2. Menyatakan permohonan pengujian Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik ditolak.
3. Menyatakan Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik tidak bertentangan dengan Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2), Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) UUD 1945.
4. Menyatakan Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik tetap memiliki kekuatan hukum mengikat.

**[2.6]** Menimbang bahwa terhadap permohonan para Pemohon, Pihak Terkait menyampaikan keterangan lisan yang disampaikan dalam persidangan tanggal 22 Februari 2012 yang kemudian dilengkapi dengan keterangan tertulis yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 22 Februari 2012, yang pada pokoknya sebagai berikut:

Sebelum Kami lanjutkan memberikan keterangan mengenai hal yang dimaksud dalam pokok keterangan Kami, perkenankan Kami menguraikan secara ringkas mengenai INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA (IAPI).

IAPI didirikan pada tanggal 21 Mei Tahun 2007 sebagai kelanjutan dari Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik (IAI-KAP). IAPI didirikan bertujuan untuk:

1. mewujudkan Akuntan Publik yang independen, berintegritas tinggi, berkompentensi internasional, berpraktik secara sehat sesuai dengan etika dan karakteristik Akuntan Publik; dan
2. mendorong terwujudnya tata kelola yang baik di Indonesia.

Uraian lebih detail mengenai IAPI, Kami sajikan dalam lampiran keterangan ini dan keterangan lebih rinci lagi mengenai IAPI terdapat dalam *company profile* terlampir.

Terima kasih atas kesempatan yang diberikan Majelis Hakim Konstitusi terhadap IAPI untuk memberikan keterangan dalam persidangan yang mulia ini terkait dengan Permohonan Pengujian Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik. Terhadap permohonan, keterangan Pemerintah, Keterangan DPR RI, dan Keterangan Ahli yang berkembang dalam persidangan ini, IAPI memberikan keterangan sebagai berikut:

1. Kompetensi (Keahlian dan Independensi) adalah kunci utama dalam mewujudkan sebuah kemandirian profesi yang dijamin Negara. Di dalam Naskah Akademik RUU Akuntan Publik yang disusun Panitia Antar Departemen Penyusunan RUU Akuntan Publik hal. 7-8 menyebutkan 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”.
2. Bahwa dalam pandangan IAPI, sejak berdirinya asosiasi profesi akuntan publik di Indonesia pemerintah sebagai regulator tidak pernah mendorong terbentuknya mekanisme internal (*self regulatory organization*) yang dapat mendorong kemandirian dan kompetensi profesional Akuntan Publik. Bahkan beberapa Peraturan Menteri Keuangan seperti PMK No 17/PKK.01/2008 yang merupakan pelaksanaan Undang-Undang Nomor 34 Tahun 1954 tentang Pemakaian Gelar Akuntan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1954 Nomor 103, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 705) cenderung mengabaikan peran organisasi profesi dalam melakukan pembinaan terhadap anggota profesinya. Bahkan dalam Pasal 49 UU Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik yang menyebutkan “menteri berwenang melakukan pembinaan dan pengawasan terhadap akuntan Publik, KAP dan cabang KAP”. Pasal *a quo* dalam pandangan IAPI merupakan kelanjutan dari kontrol yang dilakukan oleh negara terhadap profesi Akuntan publik yang sejak awal tidak diberi kesempatan menjadi profesi yang mandiri. Masalah ini dalam usulan perubahan RUU Akuntan Publik pernah disinggung oleh Partai Hanura yang meminta perubahan kata “menteri” menjadi Konsil Akuntan Publik Indonesia untuk melakukan pengawasan dan Pembinaan terhadap profesi akuntan publik. Sayangnya pembentuk undang-undang lebih cenderung untuk melegalisasi kooptasi tersebut dengan mengekang kemandirian profesi Akuntan Publik.
3. Bahwa dengan tidak pernah diberikannya *self regulatory organization* kepada organisasi profesi (IAPI), maka sangat menyesatkan keterangan Pemerintah

yang menyatakan bahwa perlu memberikan tambahan bentuk sanksi pidana kepada Akuntan Publik karena Mekanisme Internal (SRO) yang tidak berjalan. Padahal selama ini fungsi-fungsi pembinaan dan pengawasan, termasuk pemberian sanksi kepada Akuntan Publik dilakukan sendiri oleh pemerintah (menteri keuangan) sebagaimana tabel sejarah regulasi profesi akuntan publik di Indonesia.

No	Regulasi	Kompetensi		Izin	Penetapan Standard	PPL	Reviu dan Sanksi	Pengaturan KAP
		Register	Ujian CPA					
1.	Undang-Undang Nomor 34 Tahun 1954 tentang Pemakaian Gelar Akuntan	Pemerintah	-	Pemerintah	-	-	-	
2.	Surat Keputusan DAN Nomor 1.128 Tahun 1965 (dokumen tidak ditemukan)	-	-	-	-	-	-	-
3.	Keputusan Menteri Keuangan Nomor 763/KMK.011/1986 tentang Akuntan Publik	Pemerintah	-	Pemerintah	IAI	-	Pemerintah	Pemerintah
4.	Keputusan Menteri Keuangan Nomor 43/KMK.017/1997 tentang Jasa Akuntan Publik	Pemerintah	IAI	Pemerintah	IAI	IAI	Pemerintah	Pemerintah
5.	Keputusan DJLK Nomor KEP-6837/LK/1997 tentang Peraturan Pelaksanaan atas KMK Nomor 43 tentang Jasa Akuntan Publik	Pemerintah	IAI	Pemerintah	IAI	IAI & IAI-KAP	Pemerintah	Pemerintah
6.	Keputusan Menteri Keuangan Nomor 470/KMK.017/1999 tentang Perubahan KMK	Pemerintah	IAI	Pemerintah	IAI	IAI & IAI-KAP	Pemerintah	Pemerintah

	Nomor 43 tentang Jasa Akuntan Publik							
7.	Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/200 2 tentang Jasa Akuntan Publik	Pemerintah	IAI	Pemerintah	IAI & IAI-KAP	IAI & IAI-KAP	Pemerintah	Pemerintah
8.	Keputusan Menteri Keuangan Nomor 359/KMK.06/200 3 tentang Perubahan atas KMK Nomor 423 tentang Jasa Akuntan Publik	Pemerintah	IAI	Pemerintah	IAI & IAI-KAP	IAI & IAI-KAP	Pemerintah	Pemerintah
9.	Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik	Pemerintah	IAPI	Pemerintah	IAPI	IAPI	Pemerintah	Pemerintah
10.	Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik	Pemerintah	IAPI	Pemerintah	IAPI	IAPI	Pemerintah & IAPI (masing- masing )	Pemerintah

4. Adanya pendapat yang menyatakan tujuan dirumuskannya ketentuan Pasal 55 dan Pasal 56 adalah untuk melakukan pencegahan terhadap tindak kejahatan dan/atau kecurangan yang dilakukan oleh Akuntan Publik dan Pihak terasosiasi, bahkan memberikan perlindungan kepada Akuntan Publik karena memberikan suatu rumusan tindak pidana yang jelas.

Menurut pandangan IAPI, argumentasi demikian ini merupakan sesuatu yang mengada-ada dan tidak didukung data ilmiah sekaligus bentuk pengkerdilan peran profesi yang dijamin oleh konstitusi. Menurut IAPI konstruksi norma yang berisi ancaman pidana dalam pasal aquo tidak sesuai dengan karakteristik profesi akuntan publik. Bahkan kebijakan formulatif yang dituangkan dalam UU Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik, khususnya pada Pasal 55 dan Pasal 56 sudah mengkualifisir bahwa profesi tertentu (dhi. Profesi Akuntan Publik) merupakan profesi yang jahat. Padahal seharusnya terhadap profesi Akuntan Publik bukan sanksi pidana atau

pendekatan menghukum yang diterapkan melainkan setiap penyelesaian permasalahan yang berkaitan dengan profesi Akuntan Publik diselesaikan dengan pendekatan pemberdayaan dan memfasilitasi untuk diselesaikan dilingkungan internal profesi Akuntan publik.

5. Terkait dengan pengertian manipulasi yang mendasarkan pada ahli bahasa bahwa memalsukan bagian dari manipulasi, jadi manipulasi lebih luas dari memalsukan.

Menurut IAPI, dengan rumusan tersebut menunjukkan bahwa manipulasi merupakan istilah yang bersifat general (*genus*) sedangkan pemalsuan merupakan istilah yang bersifat spesifik (*spesies*). Dalam profesi akuntan publik yang selalu berhubungan dengan pengolahan data komputer maka rumusan "manipulasi" dikhawatirkan akan menimbulkan kriminalisasi terhadap Akuntan Publik. Perbedaan pendapat antara ahli mengenai pengertian manipulasi justru semakin menegaskan bahwa pengertian manipulasi ini semakin kabur.

6. Mengenai pernyataan bahwa permohonan para Pemohon hanyalah didasarkan pada permasalahan implementasi norma Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik.

Menurut kami, bahwa ketidakjelasan dalam suatu norma (yang inhere dalam suatu norma) tentulah akan mempunyai dampak permasalahan dalam implementasinya.

7. Terkait dengan kasus Satyam di India, akuntan publik diajukan ke pengadilan bukanlah berdasarkan UU Akuntan Publik di India karena UU Akuntan Publik di India tidak memuat sanksi pidana kecuali sanksi pidana terhadap akuntan palsu.
8. Bahwa pengaturan sanksi pidana dalam Pasal 55 dan Pasal 56 UU Akuntan Publik berdampak pada munculnya duplikasi aturan, yang tumpang tindih, dan berpotensi menimbulkan perbedaan interpretasi atas permasalahan sehingga menimbulkan ketidakpastian. 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 pernyataan kebenaran absolut (mutlak) atas laporan ke-uangan atau informasi keuangan lainnya. produk akuntan publik itu bukan akta autentik sebagaimana dikeluarkan pejabat publik. Pengenaan sanksi itu dikhawatirkan akan rawan timbulnya kriminalisasi terhadap profesi akuntan publik yang pada akhirnya akan menimbulkan dampak meningkatnya risiko profesi dan bisnis akuntan publik. Sehingga mengurangi minat dan tak mendorong pertumbuhan profesi akuntan. IAPI menilai, ketidakpatuhan terhadap standar profesi dan kode etik cukup diatur melalui pengenaan sanksi profesi.

9. Oleh karena itu UU semestinya cukup memberi dukungan bagi profesi AP dengan mengamankan agar standar profesi, kode etik profesi, AD dan ART asosiasi berfungsi membangun profesi AP dengan pendekatan yang baik. Jadi sepanjang perangkat AP/asosiasi profesi AP telah memadai dan ditaati, pemerintah tidak perlu harus mengambil alih pengaturan profesi AP dari asosiasi profesi AP. UU Akuntan Publik semestinya cukup memberikan dukungan kepada asosiasi profesi untuk memberdayakan AP dan memberikan sanksi sebagai upaya terakhir dari pemberdayaan.
10. Sehingga pendekatan pembangunan dan pengembangan profesi semestinya mengutamakan pemberdayaan dan fasilitasi, bukan pendekatan menghukum. Semestinya bukan sanksi pidana kepada Akuntan Publik yang perlu menjadi materi muatan UU Akuntan Publik, tetapi terwujudnya badan pengatur independen dan aspek-aspek pemberdayaan profesi Akuntan Publik lainnya. Sanksi pidana pada Pasal 55 dan 56 justru merugikan profesi Akuntan Publik, sebab sebagai profesi yang sangat sensitif terhadap kepercayaan publik, jangankan sanksi pidana, sanksi pencabutan izin atau pembekuan izin, pemberitaan negatif tentang Akuntan Publik saja yang belum tentu benar pun akan meruntuhkan nasib Akuntan Publik yang bersangkutan.

Satu pertanyaan terakhir yang ingin kami sampaikan,

Mengapa profesi akuntan publik diperlakukan secara berbeda dengan profesi lainnya seperti kedokteran, advokat, notaris? sebagaimana dijamin oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 Pasal 28H ayat (2) mengenai "*Setiap orang berhak mendapatkan kemudahan dan perlakuan*

*khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan”.*

Sebagai penutup keterangan kami, perlu kami tegaskan bahwa gangguan terhadap anggota mengakibatkan gangguan terhadap asosiasi profesi akuntan publik sebagai Pihak Terkait.

**[2.7]** Menimbang bahwa untuk menguatkan keterangannya, Pihak Terkait mengajukan 4 ahli yang telah didengar keterangannya dalam persidangan Mahkamah pada tanggal 22 Februari 2012 dan 21 Maret 2012, yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

#### **1. Mohammad Fadjrul Falaakh**

- Pasal 55 huruf a, Pasal 55 huruf b dan Pasal 56 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik adalah mengenai sanksi pidana yang diancamkan kepada profesi Akuntan Publik (AP).
- Ahli akan membahas tentang pihak yang diancam sanksi pidana, yaitu subjek hukum yang harus mempertanggungjawabkan tindakan yang dapat dikenai sanksi pidana, jenis tindakan, dan sanksi pidana. Ahli tidak membahas dari sudut ilmu hukum pidana. Ahli akan membahasnya dari ilmu hukum, khususnya hukum konstitusi.
- Dalam membahas masalah tersebut, Ahli menggunakan sudut pandang Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945.
- Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 berbunyi: "Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum".
- Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 berbunyi: "Setiap orang berhak bebas atas perlakuan yang bersifat diskriminatif atas dasar apapun dan berhak mendapatkan perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif itu".

Ketentuan yang dimohonkan pengujian:

1. Pasal 55 huruf a UU Akuntan Publik, berbunyi:

"Akuntan Publik yang:

- a. melakukan manipulasi, membantu melakukan manipulasi, dan/atau memalsukan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana

dimaksud dalam Pasal 30 ayat (1) huruf j dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah) ".

- Terlepas dari rumusan tentang jenis tindak pidana pada Pasal 55 huruf a, jelas bahwa ketentuan ini mempersamakan antara Akuntan Publik yang melakukan tindak pidana (frasa: "melakukan manipulasi dan/atau memalsukan data" dan seterusnya) dengan Akuntan Publik yang membantu pihak lain melakukan tindak pidana (frasa: "membantu melakukan manipulasi").
  - Ketentuan Pasal 55 huruf a berwatak diskriminatif karena mempersamakan pelaku tindak pidana dengan pihak yang membantu dilakukannya tindak pidana.
2. Mengenai Pasal 55 huruf b UU Akuntan Publik, ada 3 (tiga) rumusan tindak pidana yang dipersamakan dengan suatu tindak pidana lain, yaitu:
- (a) "manipulasi data atau catatan pada kertas kerja sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam pemeriksaan oleh pihak yang berwenang" dan
  - (b) "menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam pemeriksaan oleh pihak yang berwenang" serta
  - (c) "tidak membuat kertas kerja sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan oleh pihak yang berwenang".
- Ketiga jenis tindak pidana tersebut disamakan dengan tindak pidana "memalsukan data atau catatan pada kertas kerja sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam pemeriksaan oleh pihak yang berwenang".
  - UU Akuntan Publik 2011 bersifat tidak koheren dalam mengancamkan sanksi terhadap tindakan yang secara substantif adalah sama, yaitu rumusan pada Pasal 30 ayat (1) huruf j dengan rumusan pada Pasal 55 huruf a (tanpa kata "dengan sengaja") maupun rumusan pada Pasal 55 huruf b (frasa "dengan sengaja").

Mengapa?

- Pasal 53 ayat (1) mengkualifikasi tindakan pada Pasal 30 ayat (1) huruf j sebagai pelanggaran administratif, dan diancam sanksi administratif pada Pasal 53 ayat (3) UU Akuntan Publik (ancaman: dari "rekomendasi untuk melaksanakan kewajiban tertentu" hingga pengenaan "denda"). Tetapi, pada saat yang sama, Pasal 55 mendudukkannya sebagai tindak pidana. Bahkan, tidak ada ketentuan tentang kualifikasi untuk membedakan, dalam hal apa pelanggaran administratif pada Pasal 30 ayat (1) huruf j berubah menjadi tindak pidana menurut Pasal 55.
  - Inkohherensi antara Pasal 30 ayat (1) huruf j *juncto* Pasal 53 dengan Pasal 55 ini menunjukkan ketakpastian hukum yang adil sebagaimana diharuskan oleh Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.
3. Pasal 56 UU Akuntan Publik yang berbunyi:
- "Pihak Terasosiasi yang melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 55 dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah)".
- Pihak Terasosiasi bukanlah Akuntan Publik. Menurut Pasal 1 angka 9 UU Akuntan Publik, Pihak Terasosiasi meliputi tiga subjek hukum, yaitu:
    - (a) Rekan KAP yang tidak menandatangani laporan pemberian jasa;
    - (b) Pegawai KAP yang terlibat dalam pemberian jasa;
    - (c) Pihak lain yang terlibat langsung dalam pemberian jasa.
 Intinya, Pihak Terasosiasi bukanlah Akuntan Publik.
  - Jelas bahwa Pihak Terasosiasi yang melakukan tindak pidana sebagaimana dirumuskan pada Pasal 55 huruf a-b, diancam dengan sanksi pidana yang sama persis dengan Akuntan Publik. Pada hal kedudukan dan tanggung jawab Pihak Terasosiasi sangat berbeda dengan kedudukan dan tanggung jawab profesional Akuntan Publik. Maka ketentuan Pasal 56 ini bersifat diskriminatif, karena memperlakukan sama kepada mereka yang berbeda kedudukan dan tanggung jawab profesional dan tidak dikehendaki oleh Pasal 28I ayat (2) UUD 1945.

## 2. Drs. Agung Nugroho Soedibyo, M.Ak, CPA.

- Auditor harus menyatakan pernyataan pendapatnya atas audit laporan keuangan yang disusun oleh manajemen, yang mana laporan keuangan tersebut menyajikan laporan posisi keuangan, laporan laba rugi

komprehensif, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas serta catatan atas laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi keuangan di Indonesia.

- Pada laporan Auditor Independen, seorang auditor harus menyatakan jenis perikatannya, yaitu audit atas laporan keuangan, tanggung jawabnya, ruang lingkup pekerjaannya dan pernyataan pendapatnya.
- Proses untuk dapat membentuk pernyataan pendapat atas laporan keuangan adalah proses audit yaitu perencanaan dan pelaksanaan pekerjaan untuk memperoleh bukti audit. Auditor harus memperoleh bukti audit kompeten yang cukup, mengevaluasi dan menyimpulkannya, setelah itu barulah auditor dapat membentuk pernyataan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit. Seluruh informasi yang diperoleh dan kesimpulan yang ditarik auditor dicatat dalam kertas kerja.
- Dalam hal auditor telah melaksanakan seluruh standar auditing dan memperoleh bukti audit kompeten yang memadai. Serta kesimpulan dari evaluasi bukti audit tersebut menunjukkan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi keuangan di Indonesia maka auditor dapat memberikan pernyataan pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan auditan (*unqualified opinion*)
- Dalam kondisi dimana auditor menghadapi pembatasan ruang lingkup yang signifikan, maka auditor tidak dapat melaksanakan auditnya sesuai dengan standar auditing yang berlaku. Dalam kondisi seperti ini auditor menghadapi ketidakpastian atas laporan keuangan, maka auditor akan menolak untuk memberikan pendapat, atau yang disebut sebagai "Pernyataan tidak memberi pendapat (*disclaimer of opinion*)
- Apabila auditor berhasil melaksanakan standar auditing dan memperoleh bukti audit kompeten, akan tetapi dari hasil evaluasinya, ternyata terdapat penyimpangan dari standar akuntansi keuangan di Indonesia, sehingga laporan keuangan tidak disajikan dengan wajar, maka auditor memberikan pernyataan pendapat tidak wajar (*adverse opinion*), yang artinya auditor berpendapat bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi keuangan di Indonesia.
- Modifikasi laporan auditor bentuk baku (pendapat wajar tanpa pengecualian/*unqualified opinion*), dapat juga terjadi apabila ada

pembatasan ruang lingkup audit atau penyimpangan dari standar akuntansi keuangan, yang material tetapi tidak pervasive terhadap laporan keuangan secara keseluruhan, auditor akan memberikan pernyataan pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*) untuk akun-akun tertentu saja yang terkena dampak pembatasan ruang lingkup atau penyimpangan dari standar akuntansi keuangan.

- Auditor (Akuntan Publik) tidak menyusun laporan keuangan, melainkan melaksanakan audit atas laporan keuangan tersebut dan auditor berkewajiban untuk memberikan pernyataan pendapat (opini) atas laporan keuangan yang diaudit. Oleh karena itu pada paragraf pertama laporan auditor independen, dinyatakan bahwa tanggung jawab auditor terletak pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit yang dilakukan oleh auditor.
- Kertas kerja merupakan catatan auditor tentang pekerjaan yang dilaksanakan dan kesimpulan-kesimpulan yang dibuat oleh auditor mengenai masalah-masalah yang signifikan. Sama halnya dengan *patient record*, kertas kerja disusun oleh Akuntan Publik dan seluruh staf auditor yang membantu pelaksanaan suatu perikatan audit;
- Kertas kerja adalah catatan/rekaman utama dari prosedur audit yang dipergunakan, bukti audit yang dikumpulkan dan kesimpulan-kesimpulan yang diambil oleh auditor dalam suatu perikatan audit (*Arens et.al, 2012*). Ada 3 hal yang penting yaitu (i) prosedur audit (ii) bukti audit (iii) kesimpulan.
- Informasi yang lain yang harus diperoleh pada tahap ini adalah pemahaman mengenai bisnis klien, kebijakan dan prosedur akuntansi yang dianut oleh klien serta sistem pengendalian internal yang dibangun oleh klien.
- Seluruh informasi sehubungan dengan pelaksanaan standar pekerjaan lapangan yang pertama dicatat pada kertas kerja.
- Pengendalian intern yang relevan dengan suatu audit adalah berkaitan dengan tujuan entitas dalam membuat laporan keuangan bagi pihak luar (pihak ketiga) yang disajikan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi keuangan di Indonesia. Dalam semua pekerjaan audit, auditor harus memperoleh pemahaman tentang pengendalian internal untuk menaksir resiko pengendalian untuk asersi yang terdapat dalam saldo akun, golongan

transaksi, dan komponen pengungkapan dalam laporan keuangan. Pekerjaan pada tahap ini meliputi pengujian efektifitas pada pengendalian intern, yang akan digunakan sebagai dasar untuk mendesain program dan prosedur audit, luas pemeriksaan dan saat dilakukannya pemeriksaan. Informasi yang diperoleh serta kesimpulan yang ditarik oleh auditor pada tahap ini seluruhnya dicatat pada kertas kerja.

- Sebagian besar pekerjaan auditor dalam rangka membentuk dan memberikan pendapat atas laporan keuangan terdiri dari usaha untuk mendapatkan bukti audit. Program dan prosedur yang disusun dan dilaksanakan oleh auditor untuk memperoleh bukti audit serta bukti audit yang diperoleh, evaluasi, temuan-temuan (*findings*) dan kesimpulan terhadap masing-masing bukti dicatat dalam kertas kerja.
- Dengan adanya pengembangan teknologi informasi yang semakin canggih, memungkinkan pemanfaatan teknologi untuk melaksanakan audit dan merekam data hasil audit, sehingga definisi kertas kerja tidak terbatas pada kertas kerja dalam bentuk fisik tetapi termasuk kertas kerja dalam bentuk data elektronik.
- Auditor harus menyusun kertas kerja pada waktunya (*timely basis*). Penyusunan kertas kerja yang memadai pada waktu yang tepat mampu memfasilitasi auditor untuk melakukan review secara efektif, mengevaluasi bukti audit yang diperoleh dan menarik kesimpulan, sebelum laporan auditor diselesaikan.
- Auditor harus menyusun kertas kerja dengan memadai dalam arti kertas kerja tersebut dapat dibaca dan dipahami oleh orang yang mempunyai pengalaman dan kompetensi yang sama, walaupun orang tersebut tidak terlibat dalam pelaksanaan auditnya. ISA (*International Standard On Auditing*) mendefinisikan orang lain yang mempunyai pengalaman dan kompetensi sebagai "*Experienced Auditor*", yaitu individual yang mempunyai pengalaman praktik audit dan memiliki pengetahuan yang pantas tentang (i) proses audit, (ii) standar auditing dan peraturan perundangan yang relevan, (iii) industri dan lingkungan usaha dimana entitas klien beroperasi (iv) pengetahuan auditing, standar akuntansi keuangan dan pelaporan keuangan untuk industri dimana entitas klien beroperasi.

- Kertas kerja harus mendokumentasikan prosedur audit yang dilaksanakan dan bukti audit yang diperoleh;
- Kertas kerja adalah milik auditor. Namun hak dan kepemilikan kertas kerja tunduk pada pembatasan yang diatur oleh Kode Etik Profesi Akuntan Publik Indonesia dan peraturan perundangan yang berlaku. Hal ini berkaitan dengan hubungan yang bersifat rahasia dengan klien.
- Auditor harus menerapkan prosedur yang memadai untuk menjaga keamanan kertas kerja dan harus menyimpannya dalam periode yang dapat memenuhi kebutuhan praktiknya dan ketentuan-ketentuan hukum yang berlaku mengenai penyimpanan dokumen.

### 3. Jusuf Wibisono

- Pricewaterhouse India dapat penugasan mengaudit Satyam Computer Service Limited pada tahun buku 2007 dan 2008. Audit dipimpin oleh dua orang partner, satu senior, yaitu Gopala Krishnan dan satu junior, yaitu Talluri. Audit terakhir mencakup periode April 2007 sampai akhir kuartal September 2008;
- Pada tanggal 7 Januari 2009, pendiri dan sekaligus juga pemegang saham dan *chairman* Satyam, Rama Lingkaraju mengirim surat ke *board of directors*, dengan tembusan ke beberapa bursa efek di India yang memperdagangkan Satyam dan securities lainnya. Surat tersebut berisi pengakuan bahwa dia telah mengatur kecurangan yang mengakibatkan kas perusahaan disajikan lebih besar dari seharusnya atau *over stated*, sebesar Indian Rupee 7000 atau setara dengan 1,2 miliar Dollar Amerika;
- Pengakuan tersebut mengejutkan otoritas pasar modal di seluruh dunia karena Satyam adalah perusahaan yang bergerak di bidang IT yang cukup punya nama dan juga mengejutkan Pricewaterhouse Coopers (disebut PW);
- Serangkaian penyelidikan dan penyidikan terkait kecurangan dilakukan oleh otoritas yang berwenang di India termasuk oleh *Central Biro of Investigation* atau CBI;
- Dalam masa investigasi, Rama Lingkaraju atau pendiri *chairman* Satyam beserta tim manajemen, termasuk di dalamnya adalah *managing directors* atau *executive directors*-nya dan *chief financial officer* atau direktur

keuangan, Pihak-pihak tersebut yang seharusnya saling menjaga *corporate government*-nya, tetapi mereka semua terlibat dalam kolusi. Mereka ditangkap pada bulan Januari 2009;

- Dua partner PW kemudian ditangkap untuk diinterogasi sebelum masa persidangan. Raju dan manajemen Satyam dikenai tuduhan melakukan tindakan kriminal yang melibatkan konspirasi atau makar, pemalsuan, *foul section of account* atau mencatat rekening yang sesungguhnya bukan nilai yang sebenarnya serta penghilangan dokumen dan penipuan kepada investor. Sedangkan partner PW dituduh melakukan kolusi dengan manajemen Satyam dalam kasus kecurangan dengan cara menerbitkan laporan *auditor independent* atau menurut opini-opini audit yang tidak tepat. Sehingga dengan cara tersebut dituduh memanipulasikan audit opini untuk mendapatkan pembayaran audit yang lebih tinggi dari tingkat yang normal. Dia tidak dituduh oleh pengadilan kriminal di India tersebut dalam kasus melakukan manipulasi atau melakukan *misconduct* dalam audit, dan berkolusi dengan manajemen;
- Partner PW diutus secara sadar *overlooked* atau secara sadar tidak melihat secara mendetail, tidak secara rinci praktik kecurangan manajemen. Sehingga dianggap ikut bertanggung jawab sebagai konspirator. Karena dia dianggap oleh Penuntut tidak melakukan *review* atau pengujian dengan mendetail sekali maka dianggap ikut berkonspirasi;
- Dalam proses persidangan pihak Penuntut masih berusaha untuk membuktikan keterlibatan dua partner PW tersebut. Tetapi belum ada bukti keterlibatan dua partner tersebut secara jelas. Karena itu, persidangan masih terus berlangsung sampai dengan saat ini;
- Dua partner PW ditangkap 24 Januari 2009, Talluri ditangguhkan penahanannya oleh pengadilan pada bulan Februari 2010. Setelah proses pengadilan Gopala berjalan, penangguhan Gopala ternyata dibatalkan, yakni pada bulan April 2011. Kemudian ketika pengadilan berjalan lagi, Gopala kembali dibebaskan oleh Mahkamah Agung secara permanen. Sekarang Gopala statusnya tidak di dalam tahanan. Pada bulan Oktober 2011, dia sudah bebas secara permanen dalam proses persidangan;
- Menurut *legal council* PW, dua rekan PW ditangkap polisi, bukan karena tuduhan kurang profesional dalam mengaudit atau melakukan *professional*

*misconduct* atau *professional negligence*, melainkan untuk memudahkan investigasi terkait dengan tuduhan melakukan kolusi dengan manajemen Satyam;

- Terkait dengan pengadilan profesi sendiri, *The Institute of Chartered Accountants of India* (ICAI) telah menjatuhkan sanksi pendisiplinan dengan tuduhan melakukan *professional misconduct*, jadi kurang tepat dalam melakukan audit. Pada bulan Januari 2012, keanggotaan Talluri di ICAI dicabut dan dia dijatuhi hukuman denda sekitar US\$ 10.000 dengan menunggu persetujuan Pengadilan Tinggi Delhi. Penetapan tersebut menunggu persetujuan Pengadilan Tinggi Delhi. Hukuman pendisiplinan yang sama juga dijatuhkan kepada Gopala, tapi masih menunggu keputusan akhir;
- Bahwa sesungguhnya di India ada dua pengadilan yang terpisah. Pertama adalah proses tuduhan kriminal karena meragukan konspirasi dalam kolusi dengan manajemen. Kemudian adalah pengadilan profesional yang berbeda sama sekali, yakni yang mengadili apakah audit yang dilakukan oleh dua partner, PW tersebut sudah dilakukan sesuai dengan *standard auditing* yang berlaku atau tidak?
- *Standard auditing* berlaku juga *comparable* atau relatif sama dan standar akuntansi yang ada di Indonesia. Dalam proses pengadilan profesi tersebut keputusan akhir sudah dijatuhkan, cuma dalam kasus kriminal yang menggunakan pengadilan lain mungkin juga buku undang-undang lain;
- Bahwa audit keuangan atau *general financial audit* yang dimaksudkan untuk menguji apakah laporan keuangan perusahaan disajikan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku? Dalam proses audit, auditor diharuskan melakukan *assessment*, apakah ada risiko kecurangan dan bunga yang dapat menyebabkan salah saji yang material dalam laporan keuangan? Auditor melakukan *assessment* dengan diskusi dengan manajemen menganalisis peluang, tekanan, perilaku atau rasionalisasi manajemen atas terjadinya kecurangan dan melakukan uji pengendalian internal termasuk jurnal manual. Dalam kondisi umum auditor kemungkinan atau dalam bahasa Inggris *most likely* dapat menemukan area yang memiliki risiko tinggi untuk terjadinya kecurangan, yakni dalam kondisi normal dimana *corporate governance* perusahaan berjalan dengan baik;

- Auditor seharusnya kalau melakukan pengujian internal kontrol yang baik bisa melihat area di mana kira-kira kecurangan mungkin terjadi. Tetapi kecurangan tersebut dilakukan dengan kolusi dari pihak-pihak yang seharusnya menjaga aset perusahaan. Auditor mungkin tidak dapat atau sulit menemukan kecurangan tersebut, misalnya pihak seharusnya mengotorisasi pengeluaran kas berkoalisi dengan yang minta pembayaran. Jadi kalau misalnya ada pengeluaran Rp 10.000.000,00 diminta oleh direktur pemasaran harusnya otorisasinya di direktur keuangan. Tetapi ini menjadi satu hal yang sulit diamati oleh auditor, apabila ternyata direktur keuangan dengan direktur pemasaran kolusi sesungguhnya perusahaan tidak membutuhkan pengeluaran tersebut, tetapi seolah-olah membutuhkan yang seharusnya saling menjaga ternyata berkolusi. Dalam perkara Satyam bahwa pemegang saham utama atau *chairman* dan pendirinya Ramalinga Raju beserta *managing director*, CFO, dan manajemen kunci semua terlibat di dalam kasus. Maka akan sangat sulit bagi siapa pun untuk mendeteksi kecurangan tersebut;
- Kolusi dalam skala yang masif terjadi di Satyam. Dalam kolusi tersebut manajemen membukukan penjualan palsu untuk mendongkrak penghasilan. Karena kalau perusahaan *go publik* dengan *income* yang dilaporkan atau penghasilannya naik itu berarti nilai saham dari pemegang saham akan naik juga sebagai tujuan utama;
- Dalam kolusi tersebut manajemen membukukan penjualan palsu untuk mendongkrak penghasilan dengan cara: membuat faktur penjualan asli, tapi palsu. Aspal karena yang generate adalah perusahaan sendiri, tapi sesungguhnya pesanan penjualan tersebut sebenarnya tidak ada. Kemudian menciptakan order pembelian palsu dari customer, berarti customer-nya juga palsu, order-nya atau perusahaan palsu juga. Untuk mendukung tersebut perusahaan memproduksi secara benar barang yang dipesan. Anehnya penjualannya di-*inflated* atau dilembungkan, tetapi perusahaan juga mengeluarkan *work order*, perintah untuk membuat barang atau jasa itu. Untuk mendukung produksi barang atau jasa yang dijual secara fiktif, perusahaan merekrut tenaga kerja dan menggajinya. Kemudian perusahaan menciptakan *website* dan *email address* palsu, terus perusahaan memalsukan laporan bank, hal tersebut yang menjebak partner

PW. Laporan bank yang diterima oleh auditor itu ternyata *fabricated* atau diproduksi oleh perusahaan dan ketika standar audit meminta auditor minta konfirmasi ke bank untuk minta langsung. Ternyata bank tersebut tidak mengirimkan konfirmasinya ke auditor melainkan auditor menerima konfirmasi tentang saldo bank tersebut dari perusahaan dan hal ini adalah kesalahan yang mendasar dari Auditor PW terkait dengan Satyam. Seharusnya standar mengharuskan dia mendapat konfirmasi dari bank tentang saldo Satyam secara langsung, kalau tidak mendapatkan respon dari bank, maka auditor harus mendokumentasikan dan menggunakan prosedur alternatif untuk meyakinkan saldo tersebut. Tetapi mungkin dalam prosesnya ini dipandang kurang *robust* proses untuk konfirmasi, sehingga dianggap dia melakukan *misconduct* untuk profesional dan dijatuhi hukuman;

- Kemudian memalsukan jawaban atas konfirmasi bank yang dikirim dalam proses audit untuk meyakinkan saldo bank. Jadi laporan bank bulanan dipalsukan, konfirmasi yang dikirim jawabannya dipalsukan oleh manajemen kunci tadi. Dengan *persuasive* dan *massive collusion* seperti ini akan mustahil atau paling tidak sangat sulit untuk menemukan kecurangan tersebut;
- Proses pengadilan atas dua rekan PW masih berlangsung, pengacara dan rekan PW tersebut tampak cukup yakin bahwa pada akhirnya mereka dibebaskan dari tuduhan makar atau ber-*participate* dalam kolusi yang di *chairman* dan manajemen kunci Satyam. Tetapi ini keyakinan mereka dan keputusan akhir masih menunggu keputusan pengadilan;
- Dalam kasus Satyam adalah kasus *professional misconduct* tersebut ada dua pengadilan. Terhadap perilaku kriminal (*criminal charges*) berada di pengadilan kriminal biasa yang tuduhannya adalah berkolusi dengan manajemen yang melakukan konspirasi. Kemudian pengadilan profesi yang menilai apakah audit yang dilakukan oleh PW tersebut sudah dilakukan sesuai dengan standar auditing atau belum? Kedua hal tersebut tidak bisa dicampur karena untuk melihat apakah *professional misconduct* dilakukan oleh auditor tersebut harus pengadilan yang memang orang-orangnya paham dengan standar auditing, paham dengan standar akuntansi yang

berlaku umum. Kalau dua-duanya digabung, mungkin saja nanti keputusan pengadilan menjadi kurang baik atau kurang valid.

#### 4. Batara Manurung

- Bahwa skandal Enron Corporation ikut menyeret kejatuhan *accounting firm* Arthur Andersen (Andersen), sebab kejahatan korporasinya antara lain diduga melibatkan akuntan. Ahli memandang penting untuk menyampaikan hal tersebut karena apabila keliru memahami kasus tersebut maka akan keliru menganggap bahwa konsepsi dan/atau konstruksi Pasal 55 dan Pasal 56 UU 5/2011 dibangun dengan memperhatikan pengalaman kasus tersebut, padahal pada akhirnya (3 tahun setelah vonis bersalah dari *District Court* terhadap Andersen) *Supreme Court* justru memutuskan untuk mengirimkan kembali (*overturned*) tuntutan/penghukuman atas Andersen kepada pengadilan yang lebih rendah untuk selanjutnya mungkin saja dilakukan tuntutan ulang. Hal tersebut diputuskan mengingat adanya kekurangan terhadap hal yang penting yang luput dari pembuktian di pengadilan sebelumnya khususnya yang menyangkut tuduhan "*corrupt persuasion*" atas tindakan pemusnahan dokumen. Tetapi saat Mahkamah Agung Amerika Serikat mengeluarkan putusan tersebut, Andersen sudah tidak berfungsi dan tinggal sejarah;
- Bahwa berdasarkan keputusan Mahkamah Agung, belum terdapat pembuktian atas perihal bahwa pemusnahan dokumen serta merta merupakan tindak pidana, apalagi dikaitkan dengan tuduhan "*corruptly persuade*". Oleh karena itu adanya persepsi yang menyebutkan bahwa kasus tersebut sebagai dasar pembenar terhadap eksistensi Pasal 55 dan Pasal 56 UU 5/2011 tidaklah tepat dan prematur, bahkan sebaliknya kasus Andersen justru memberikan pelajaran yang sangat berharga untuk tidak mudah melakukan tuntutan hukum kepada akuntan sehingga seyogyanya harus hati-hati terhadap eksistensi Pasal 55 dan Pasal 56 UU 5/2011 dikaitkan dengan penerapannya dalam penegakan hukum;
- Dalam kedua Pasal tersebut terdapat sanksi pidana kepada Akuntan Publik dan Pihak Terasosiasi terhadap pelanggaran ketentuan Pasal 55 UU 5/2011. Merujuk kepada Pasal 1 angka 9 UU 5/2011, "Pihak Terasosiasi" tersebut didefinisikan sebagai Rekan KAP yang tidak menandatangani

laporan pemberian jasa, pegawai KAP yang terlibat dalam pemberian jasa, atau pihak lain yang terlibat langsung dalam pemberian jasa;

- Menilik bagian Penjelasan UU 5/2011 khususnya paragraf 2 dan 4 dapat dipahami bahwa jiwa dari Undang-Undang tersebut adalah antara lain (1) tanggung jawab Akuntan Publik terletak pada opini atau pernyataan pendapatnya, dan (2) Undang-Undang tersebut dimaksudkan untuk melindungi kepentingan masyarakat dan sekaligus melindungi profesi Akuntan Publik. Namun adalah sangat wajar kalau kemudian terdapat kekhawatiran dari kalangan akuntan bahwa pengaturan Pasal 55 *juncto* Pasal 56 terlalu berlebihan dan pada tingkat penegakannya (*enforcement*) dapat bersifat multi interpretasi serta tidak terbatas yang dengan sangat mudah dapat berdampak hukum yang merugikan akuntan publik mengingat peluang tuntutan hukum kepada akuntan atas suatu tindakan atau kebijakannya yang bahkan sebenarnya tidak bisa dikatakan sebagai suatu delik pidana dan/atau berdampak pada kepentingan umum;
- Bahwa terhadap Pasal 55 UU 5/2011, dan secara khusus Ahli akan menyoroti 2 (dua) persoalan pada pasal tersebut yang sedikit banyak terkait pula dengan uraian mengenai kasus Andersen, sebagai berikut:
  1. persoalan bahwa delik pidana Pasal 55 menekankan unsur pidana pada “Kertas Kerja” yang secara terminologi tidak dijelaskan oleh UU 5/2011 dan di dalam praktik dapat saja berbeda antara satu Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan KAP lain mengingat yang diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik sebatas pedoman umum pendokumentasian kertas kerja;
  2. persoalan bahwa definisi “Pihak Terasosiasi” yang sangat luas dan terbuka sehingga Pasal 56 dapat menjangkau siapapun pihak lain yang terlibat dalam pekerjaan jasa akuntan, sehingga dapat menimbulkan khawatir atau ketakutan bagi siapapun pihak ketiga yang terlibat dalam pekerjaan jasa akuntan.
- Telah terbukti bahwa doktrin “*Respondeat Superior*”, dalam kasus Andersen, dapat menghancurkan suatu bisnis yang telah dibangun puluhan tahun dalam waktu singkat hanya karena tuduhan telah memusnahkan dokumen yang diperlukan dalam pemeriksaan/penyidikan otoritas (*SEC*)

atau Pengadilan yang dalam penilaian Andersen sendiri. Dokumen tersebut dianggap tidak penting/relevan sehingga sesuai kebijakan internal Andersen dokumen tersebut boleh dimusnahkan;

- Belajar dari kasus Andersen terdapat penafsiran yang berbeda mengenai dokumen mana yang penting dan yang boleh dimusnahkan. David Duncan memusnahkan dokumen-dokumen yang menurutnya tidak penting atau tidak relevan yang diperoleh selama proses audit Enron Corporation dan pihak Andersen sendiri ada suatu kebijakan yang memperbolehkan dokumen untuk dimusnahkan. Sementara pihak berwenang (*SEC*) dalam pemeriksaan mempertanyakan kenapa dokumen harus dimusnahkan yang mungkin saja dokumen tersebut penting untuk proses penyelidikan tanpa adanya suatu pembuktian yang memadai;
- Kertas Kerja dibuat berdasarkan kebutuhan dan pertimbangan masing-masing pelaksana pekerjaan audit. Hal ini mungkin saja dapat mengakibatkan timbulnya perbedaan pendapat atas pentingnya suatu dokumen atau data atau informasi pembentuk kertas kerja antara Akuntan Publik dengan pihak yang melakukan pemeriksaan atas Akuntan Publik. Pemahaman mengenai kekhususan pekerjaan yang dilakukan Akuntan Publik seyogyanya dipahami oleh yang melakukan pemeriksaan atas akuntan publik;
- Terkait pemusnahan dokumen hal tersebut sudah lazim dilakukan oleh Akuntan Publik sepanjang menurut pertimbangan profesionalnya dokumen tersebut bukan merupakan dokumen penting yang perlu untuk dijadikan bagian dari Kertas Kerja;
- Pasal 55 huruf (b) UU 5/2011 adalah sama sekali tidak memberikan definisi atau penjabaran lebih lanjut mengenai “Kertas Kerja” dan lebih celaka lagi tidak ada ayat dalam pasal tersebut yang memberikan amanat untuk pengaturan lebih lanjut, apakah dalam bentuk Peraturan Pemerintah atau peraturan pelaksanaan yang lebih teknis. Dengan demikian Pasal 55 dianggap oleh pembuat Undang-Undang sudah sempurna dan langsung dapat dipergunakan oleh penegak hukum. Padahal ketika nanti dilaksanakan keniscayaan akan munculnya perbedaan pendapat dengan penegak hukum berpotensi terjadi mengingat adanya kriteria kertas kerja yang tidak didefinisikan secara komprehensif dan jelas. Apabila hal tersebut

terjadi, maka menjadi terang benderang bahwa Pasal 55 *juncto* Pasal 56 UU 5/2011 tidak sejalan dengan jiwa dari UU 5/2011 itu sendiri untuk memberikan perlindungan terhadap profesi Akuntan.

**[2.8]** Menimbang bahwa para Pemohon, Pemerintah dan Pihak Terkait menyampaikan kesimpulan tertulis yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 28 Maret 2012 yang pada pokoknya menyatakan tetap dengan pendiriannya;

**[2.9]** Menimbang bahwa untuk mempersingkat uraian dalam putusan ini, segala sesuatu yang terjadi di persidangan cukup ditunjuk dalam berita acara persidangan yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan putusan ini;

### **3. PERTIMBANGAN HUKUM**

**[3.1]** Menimbang bahwa pokok permohonan para Pemohon adalah pengujian konstitusionalitas Pasal 55 dan Pasal 56 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5215, selanjutnya disebut UU 5/2011), terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD 1945);

**[3.2]** Menimbang bahwa sebelum mempertimbangkan pokok permohonan, Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut Mahkamah) terlebih dahulu akan mempertimbangkan kewenangan Mahkamah untuk mengadili permohonan *a quo* dan kedudukan hukum (*legal standing*) Pemohon untuk mengajukan permohonan *a quo*;

#### **Kewenangan Mahkamah**

**[3.3]** Menimbang bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 24C ayat (1) UUD 1945, Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003

tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 70, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5226, selanjutnya disingkat UU MK), serta Pasal 29 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076), salah satu kewenangan Mahkamah adalah mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji Undang-Undang terhadap UUD 1945;

**[3.4]** Menimbang bahwa permohonan para Pemohon adalah menguji konstitusionalitas UU 5/2011 terhadap UUD 1945, yang menjadi salah satu kewenangan Mahkamah, sehingga Mahkamah berwenang untuk mengadili permohonan *a quo*;

**Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Pemohon**

**[3.5]** Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 51 ayat (1) UU MK beserta Penjelasannya, yang dapat mengajukan permohonan pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945 adalah mereka yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya yang diberikan oleh UUD 1945 dirugikan oleh berlakunya suatu Undang-Undang, yaitu:

- a. perorangan warga negara Indonesia (termasuk kelompok orang yang mempunyai kepentingan sama);
- b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam Undang-Undang;
- c. badan hukum publik atau privat; atau
- d. lembaga negara;

Dengan demikian, Pemohon dalam pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945 harus menjelaskan dan membuktikan terlebih dahulu:

- a. kedudukannya sebagai Pemohon sebagaimana dimaksud Pasal 51 ayat (1) UU MK;

- b. adanya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945 yang diakibatkan oleh berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;

**[3.6]** Menimbang bahwa Mahkamah sejak putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 006/PUU-III/2005, bertanggal 31 Mei 2005 dan putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 11/PUU-V/2007, bertanggal 20 September 2007, serta putusan-putusan selanjutnya, berpendirian bahwa kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana dimaksud Pasal 51 ayat (1) UU MK harus memenuhi lima syarat, yaitu:

- a. adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;
- b. hak dan/atau kewenangan konstitusional tersebut oleh Pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;
- c. kerugian konstitusional tersebut harus bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya-tidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dimaksud dan berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;
- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;

**[3.7]** Menimbang bahwa para Pemohon mendalilkan selaku perorangan warga negara Indonesia merasa dirugikan hak-hak konstitusionalnya oleh berlakunya Pasal 55 dan Pasal 56 UU 5/2011, yaitu:

**Pasal 55 UU 5/2011:**

*“Akuntan Publik yang:*

- a. *melakukan manipulasi, membantu melakukan manipulasi, dan/atau memalsukan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 30 ayat (1) huruf j; atau*
- b. *dengan sengaja melakukan manipulasi, memalsukan, dan/atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) sehingga tidak dapat digunakan*

*sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan oleh pihak yang berwenang*

*dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp. 300.000.000,- (tiga ratus juta rupiah)”;*

**Pasal 56 UU 5/2011:**

*“Pihak Terasosiasi yang melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 55 dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp. 300.000.000,- (tiga ratus juta rupiah)”.*

Pasal-pasal tersebut, menurut para Pemohon bertentangan dengan Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2), Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945, yaitu:

**Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2) UUD 1945:**

*“(1) Setiap orang berhak mengembangkan diri melalui pemenuhan kebutuhan dasarnya, berhak mendapat pendidikan dan memperoleh manfaat dari ilmu pengetahuan dan teknologi, seni dan budaya, demi meningkatkan kualitas hidupnya dan demi kesejahteraan umat manusia”.*

*“(2) Setiap orang berhak untuk memajukan dirinya dalam memperjuangkan haknya secara kolektif untuk membangun masyarakat, bangsa dan negaranya”.*

**Pasal 28D ayat (1) UUD 1945:**

*“(1) Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum;”*

**Pasal 28G ayat (1) UUD 1945:**

*“(1) Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang di bawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi.”*

**Pasal 28I ayat (2) UUD 1945:**

*“(2) Setiap orang berhak bebas dari perlakuan yang bersifat diskriminatif atas dasar apa pun dan berhak mendapatkan perlindungan terhadap perlakuan yang bersifat diskriminatif itu.”*

Alasan-alasan Pemohon pada pokoknya sebagai berikut:

1. Bahwa Pasal 55 huruf a UU 5/2011 memuat kata “manipulasi” yang maknanya kabur (*obscuur*) karena perbuatan manipulasi tidak dikenal dalam rumusan dasar KUHP sebagai ketentuan pokok dalam hukum pidana. Perbuatan pidana

terkait hal yang diatur dalam KUHP adalah pemalsuan surat. Namun demikian ternyata dalam Pasal 55 huruf a UU 5/2011 pemalsuan surat pun digunakan secara bersama-sama dalam satu frasa dengan manipulasi yang artinya kedua istilah tersebut seharusnya mempunyai makna yang berbeda. Dengan demikian istilah “manipulasi” telah nyata-nyata menimbulkan ambiguitas maupun multitafsir ketika dihadapkan kepada suatu perbuatan yang disangkakan manipulasi. Ketidakjelasan makna kata manipulasi ini mengakibatkan ketidakpastian hukum yang bertentangan dengan jaminan hak atas kepastian hukum yang adil sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945;

2. Bahwa kriminalisasi seharusnya mempertimbangkan secara mendalam mengenai perbuatan apa yang sepatutnya dipidana; syarat apa yang seharusnya dipenuhi untuk mempersalahkan/mempertanggungjawabkan seseorang yang melakukan perbuatan itu; dan sanksi (pidana) apa yang sepatutnya dikenakan kepada orang itu. Kriminalisasi dalam Pasal 55 huruf a UU 5/2011 memperlihatkan ketidakjelian dalam menimbang dan mengukur antara perbuatan dan pertanggung-jawaban pidana yang harus diemban;
3. Bahwa terkait dengan ancaman pidana paling lama 5 tahun dan denda paling banyak Rp 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah), seharusnya menjaga kesetaraan antara perlindungan masyarakat, kejujuran, keadilan prosedural dan substantif. Dengan ancaman pidana yang tinggi maka tidak ada kesetaraan antara perlindungan masyarakat, kejujuran, keadilan prosedural dan substantif. Akuntan publik akan dalam posisi sub ordinat dan minor akibat kurang adanya perlindungan bagi pelaksanaan profesinya mengingat ancaman hukuman yang tinggi. Jika pun benar maksud perumusan Pasal 55 huruf a UU 5/2011 adalah untuk melindungi kepentingan masyarakat dari kemungkinan pemalsuan atau penipuan yang dilakukan oleh Akuntan, kepentingan masyarakat tersebut telah cukup terlindungi oleh ketentuan Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (delik pemalsuan atau pun penipuan), sehingga oleh karenanya ketentuan Pasal 55 huruf a UU 5/2011 adalah ketentuan yang berlebihan bahkan fantastis. Dengan demikian Pasal 55 huruf a UU 5/2011 menimbulkan ketidakpastian dalam hukum dan bertentangan dengan prinsip *lex certa* yang menjadi prinsip dasar dalam hukum pidana. Ini bermakna

pelanggaran atau bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 khususnya anak kalimat “kepastian hukum yang adil”;

4. Bahwa kegiatan audit yang dilakukan oleh Akuntan Publik sangat berhubungan erat dengan penggunaan komputer dimana proses manipulasi data pasti dilakukan, mengingat sifat dan cara kerja program komputer yang terkait dengan proses audit. Dalam bidang komputer, manipulasi data diartikan berupa kegiatan membangkitkan data baru ataupun menurunkan data baru dari data yang sudah ada. Dalam kegiatan tersebut dilakukan pengolahan data dengan melakukan tambah, kurang atau memasukkan data tertentu dalam program komputer untuk kepentingan pengolahan data itu sendiri. Jika pengertian manipulasi data dalam UU 5/2011 diterapkan terhadap pekerjaan profesi akuntan maka seorang auditor dapat saja dituduh melakukan manipulasi data karena menggunakan program komputer untuk mengolah data. Hal inilah yang sesungguhnya membuat seorang Akuntan Publik berada dalam situasi yang terancam ketika melakukan pekerjaannya meskipun hal tersebut telah dilakukan dengan benar. Akuntan Publik dapat dituduh melakukan manipulasi data meskipun yang dilakukan mengikuti program komputer yang merupakan alat kerjanya. 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 untuk berbuat atau tidak berbuat sebagaimana dijamin dalam Pasal 28G ayat (1) UUD 1945;
5. Pasal 55 huruf b Undang-Undang *a quo* yang menyebutkan dengan sengaja melakukan manipulasi, memalsukan, dan/atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja adalah berlebihan mengingat sifat kertas kerja itu sendiri yang bukan merupakan dokumen final. Dengan kata lain karakteristik produk pekerjaan Akuntan Publik adalah suatu opini atau pendapat akuntan publik terhadap suatu laporan keuangan atau informasi keuangan, opini merupakan sebuah bentuk keyakinan memadai (*reasonable assurance*) dan bukan merupakan suatu pernyataan kebenaran absolut atas laporan keuangan atau informasi keuangan. Dengan kata lain opini atau pendapat dari Akuntan Publik merupakan sebuah *professional judgement* bukan merupakan *legal binding* sehingga tidak sepatutnya dilakukan upaya kriminalisasi, apalagi kertas kerjanya. Pasal *a quo* telah menimbulkan

pembatasan untuk memperoleh manfaat dari ilmu pengetahuan di bidang akuntansi dan *auditing* serta keuangan demi meningkatkan kualitas hidup akuntan publik sebagaimana dijamin Pasal 28C ayat (1) UUD 1945. Hal ini diakibatkan ketentuan pidana dalam Pasal *a quo* sangat represif yang mengakibatkan seorang akuntan takut mengembangkan dirinya sebagai akuntan publik sehingga tidak dapat memperoleh manfaat dari ilmu pengetahuan di bidang akuntansi. Seharusnya, mengingat akuntan publik merupakan suatu profesi, maka mengedepankan prinsip *Self Regulatory System* sebagai perangkat hukum. *Self Regulatory System* merupakan keniscayaan dalam masyarakat profesi karena ketaatan profesi terhadap aturan hukum yang berlaku bukan hanya karena semata-mata terdapat hukum negara saja melainkan juga karena ada wujud aturan internal yang manifes dalam standar dan etika profesi.

**[3.8]** Menimbang bahwa dengan mendasarkan pada Pasal 51 ayat (1) UU MK dan putusan-putusan Mahkamah mengenai kedudukan hukum (*legal standing*) serta dikaitkan dengan kerugian yang dialami oleh para Pemohon, menurut Mahkamah:

- Para Pemohon mempunyai hak konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945, khususnya Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2), Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28I ayat (2), dan para Pemohon menganggap hak konstitusional tersebut dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;
- Kerugian konstitusional para Pemohon bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya-tidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- Terdapat hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dimaksud dan berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian, serta ada kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;

Berdasarkan pertimbangan tersebut, Mahkamah berpendapat, para Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan *a quo*;

**[3.9]** Menimbang bahwa oleh karena Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*, dan para Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan *a quo*, selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan pokok permohonan;

#### **Pokok Permohonan**

**[3.10]** Menimbang bahwa pokok permohonan para Pemohon adalah pengujian konstusionalitas Pasal 55 dan Pasal 56 UU 5/2011 terhadap Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2), Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945 dengan alasan bahwa karena dalam Pasal 55 yang merupakan ancaman pidana di dalamnya terdapat kata “*manipulasi*” sehingga menimbulkan permasalahan konstusionalitas bagi para Pemohon sebagai profesional dalam bidang akuntan publik, yakni pembatasan pemanfaatan ilmu pengetahuan dan teknologi untuk kemajuan dan kesejahteraan [*vide* Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2) UUD 1945], ketidakpastian hukum dan ketidakadilan [*vide* Pasal 28D ayat (1) UUD 1945], ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu [*vide* Pasal 28G ayat (1) UUD 1945], dan perlakuan yang bersifat diskriminatif [*vide* Pasal 28I ayat (2) UUD 1945];

#### **Pendapat Mahkamah**

**[3.11]** Menimbang bahwa setelah Mahkamah memeriksa dengan saksama permohonan para Pemohon, keterangan Pemerintah, keterangan Dewan Perwakilan Rakyat, keterangan Pihak Terkait, keterangan ahli dan saksi para Pemohon, keterangan ahli Pemerintah, dan keterangan ahli Pihak Terkait, serta bukti-bukti surat/tulisan yang diajukan oleh para Pemohon, Mahkamah memberikan pertimbangan sebagai berikut:

**[3.12]** Menimbang bahwa 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.

Berdasarkan uraian tersebut maka kata “*manipulas*” tersebut akan dipertimbangkan sesuai dengan pengertian masing-masing;

**[3.13]** Menimbang bahwa Akuntan Publik merupakan suatu profesi yang jasa utamanya adalah jasa asurans dan hasil pekerjaannya digunakan secara luas oleh publik sebagai salah satu pertimbangan penting dalam pengambilan keputusan. Profesi Akuntan Publik memiliki peranan yang besar dalam mendukung perekonomian nasional yang sehat dan efisien serta meningkatkan transparansi dan mutu informasi dalam bidang keuangan suatu entitas. Akuntan Publik mempunyai peran penting, terutama dalam peningkatan kualitas dan kredibilitas informasi keuangan atau laporan keuangan. Dalam hal ini Akuntan Publik mengemban kepercayaan masyarakat untuk memberikan opini atas laporan keuangan suatu entitas. Oleh karena itu, menurut Mahkamah, tanggung jawab Akuntan Publik terletak pada opini atau pernyataan pendapatnya atas laporan atau informasi keuangan suatu entitas, sedangkan penyajian laporan atau informasi keuangan tersebut merupakan tanggung jawab manajemen. Dengan demikian maka kepada Akuntan Publik harus diberikan kebebasan dalam melakukan pekerjaannya sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik dan peraturan perundang-undangan supaya dapat mengemban tugas sebaik-baiknya di dalam masyarakat untuk kemajuan dan kesejahteraan;

**[3.14]** Menimbang bahwa 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;

**[3.15]** Menimbang 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*”, apakah dengan demikian mengandung pengertian ganda atau multitafsir, sehingga menimbulkan permasalahan konstitusionalitas sebagaimana didalilkan para Pemohon, yakni pembatasan pemanfaatan ilmu pengetahuan dan teknologi untuk kemajuan dan kesejahteraan [*vide* Pasal 28C ayat (1) dan ayat (2) UUD 1945], ketidakpastian hukum dan ketidakadilan [*vide* Pasal 28D ayat (1) UUD 1945], ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu [*vide* Pasal 28G ayat (1) UUD 1945], dan perlakuan yang bersifat diskriminatif [*vide* Pasal 28I ayat (2) UUD 1945] bagi para Pemohon. Terhadap permasalahan tersebut, menurut Mahkamah, 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, sebagaimana diuraikan di atas, 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 menimbulkan permasalahan konstitusionalitas sebagaimana tersebut di

atas. 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;

**[3.16]** Menimbang bahwa 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;

**[3.17]** Menimbang bahwa berdasarkan seluruh pertimbangan di atas maka menurut Mahkamah dalil-dalil para Pemohon beralasan menurut hukum untuk sebagian;

#### **4. KONKLUSI**

Berdasarkan penilaian atas fakta dan hukum di atas, Mahkamah berkesimpulan:

**[4.1]** Mahkamah berwenang untuk mengadili permohonan *a quo*;

**[4.2]** Para Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan *a quo*;

**[4.3]** Dalil permohonan para Pemohon beralasan menurut hukum untuk sebagian;

Berdasarkan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 70, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5226), dan Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076);

#### **5. AMAR PUTUSAN**

**Mengadili,**

**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 “*manipulasi*” dalam Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tidak dimaknai “*sebagai perbuatan yang didasari oleh niat jahat untuk mencari keuntungan bagi dirinya ataupun pihak lain secara melawan hukum berdasarkan alat bukti permulaan yang cukup*”;

- 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 “*manipulasi*” dalam Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tidak dimaknai “*sebagai perbuatan yang didasari oleh niat jahat untuk mencari keuntungan bagi dirinya ataupun pihak lain secara melawan hukum berdasarkan alat bukti permulaan yang cukup*”;
2. Menolak permohonan para Pemohon untuk selain dan selebihnya;
3. Memerintahkan pemuatan putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya.

Demikian diputuskan dalam Rapat Permusyawaratan Hakim yang dihadiri oleh sembilan Hakim Konstitusi yaitu Moh. Mahfud MD selaku Ketua merangkap Anggota, Achmad Sodiki, Ahmad Fadlil Sumadi, Anwar Usman, Muhammad Alim, M. Akil Mochtar, Harjono, Maria Farida Indrati, dan Hamdan Zoelva, masing-masing sebagai Anggota, pada **hari Rabu, tanggal sembilan belas, bulan Desember, tahun dua ribu dua belas**, yang diucapkan dalam sidang pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada **hari Kamis, tanggal tiga, bulan Januari, tahun dua ribu tiga belas**, selesai diucapkan **pukul 15.10 WIB** oleh sembilan Hakim Konstitusi yaitu Moh. Mahfud MD selaku Ketua merangkap Anggota, Achmad Sodiki, Ahmad Fadlil Sumadi, Anwar Usman, Muhammad Alim, M. Akil Mochtar, Harjono, Maria Farida Indrati, dan Hamdan Zoelva, masing-masing sebagai Anggota, dengan didampingi oleh Achmad Edi

Subiyanto sebagai Panitera Pengganti, serta dihadiri oleh para Pemohon/kuasanya, Pemerintah atau yang mewakili, Dewan Perwakilan Rakyat atau yang mewakili, dan Pihak Terkait atau yang mewakili. Terhadap putusan Mahkamah ini, Hakim Konstitusi Maria Farida Indrati memiliki pendapat berbeda (*dissenting opinion*).

**KETUA,**

**ttd.**

**Moh. Mahfud MD.**

**ANGGOTA-ANGGOTA,**

**ttd.**

**Achmad Sodiki**

**ttd.**

**Anwar Usman**

**ttd.**

**M. Akil Mochtar**

**ttd.**

**Maria Farida Indrati**

**ttd.**

**Ahmad Fadlil Sumadi**

**ttd.**

**Muhammad Alim**

**ttd.**

**Harjono**

**ttd.**

**Hamdan Zoelva**

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

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

Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik adalah Undang-Undang yang mengatur tentang suatu kelembagaan atau organisasi profesi, dalam hal ini profesi Akuntan Publik sehingga pengaturan di dalamnya seharusnya bersifat organisatoris yang mengatur hal-hal yang antara lain berhubungan dengan kelembagaan Akuntan Publik, fungsi, tugas dan wewenang, atau hak dan kewajiban, persyaratan keanggotaan dan pembinaannya, ataupun hubungan di antara sesama anggota, pengurus, pengawas dalam organisasi tersebut.

Pendapat di atas dapat disimpulkan dari alinea pertama Penjelasan Undang-Undang *a quo* dinyatakan bahwa, *"Profesi Akuntan Publik merupakan suatu profesi yang jasa utamanya adalah jasa asurans dan hasil pekerjaannya digunakan secara luas oleh publik sebagai salah satu pertimbangan penting dalam pengambilan keputusan. Dengan demikian, profesi Akuntan Publik memiliki peranan yang besar dalam mendukung perekonomian nasional yang sehat dan efisien serta meningkatkan transparansi dan mutu informasi dalam bidang keuangan"*. Selanjutnya dalam alinea kedua tertulis sebagai berikut, *"Akuntan Publik tersebut mempunyai peran terutama dalam peningkatan kualitas dan kredibilitas informasi keuangan atau laporan keuangan suatu entitas. Dalam hal ini Akuntan Publik mengemban kepercayaan masyarakat untuk memberikan opini atas laporan keuangan suatu entitas. Dengan demikian, tanggung jawab Akuntan Publik terletak pada opini atau pernyataan pendapatnya atas laporan atau informasi keuangan suatu entitas, sedang penyajian laporan atau informasi keuangan tersebut merupakan tanggung jawab manajemen"*.

Dari kedua alinea dalam Penjelasan Undang-Undang *a quo* jelaslah bahwa, pengguna jasa Akuntan Publik adalah para pihak yang ingin membuat keputusan ekonomi yang efektif dan efisien, dengan menggunakan laporan keuangan sebagai salah satu bahan pembuatan keputusan, oleh karena mereka ingin mengetahui apakah laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan (*auditee*) telah sesuai dengan standar penyajiannya. Dengan demikian hasil kerja Akuntan Publik adalah pernyataan pendapat (*opini*) berdasarkan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*), mengenai kewajaran laporan keuangan berdasarkan kesesuaian laporan keuangan dengan standar penyajiannya.

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.

**PANITERA PENGGANTI,**

**ttd.**

**Achmad Edi Subiyanto**