

## KEWAJIBAN HUKUM (*LEGAL LIABILITY*) AUDITOR<sup>\*)</sup>

AZIZUL KHOLIS

Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara

I NENGAH RATA

Universitas Warmadewa Denpasar

SRI SULISTYOWATI

STIE AMA Salatiga

ENDAH PRAPTI LESTARI

Universitas Negeri Semarang

Konflik antara auditor dan pemakai terjadi karena kesenjangan harapan (*Expectation Gap*) antara pemakai dan auditor (Loebbecke dan Arens, 1999, h.788). Sebagian besar auditor melaksanakan audit sesuai dengan standar auditing yang berlaku umum adalah segalanya. Banyak pemakai yakin bahwa auditor menjamin akurasi laporan keuangan dan sebageian pemakai bahkan percaya bahwa auditor menjamin masa depan keuangan perusahaan. Untuk itu makalah ini melihat apa sebenarnya kewajiban hukum auditor dilihat dari konsep, kasus-kasus dan praktik yang telah terjadi di beberapa negara antara lain Amerika, Inggris, Australia dan Indonesia. Secara Khusus pembahasan banyak mengacu terhadap situasi dan kondisi praktik akuntan yang ada di Amerika.

Berdasarkan deskriptif dan pembahasan yang diuraikan dalam makalah ini, kewajiban hukum auditor meliputi (1) kewajiban kepada klien (*Liabilities to Client*), (2) kewajiban kepada pihak ketiga menurut *common law* (*liabilities to third party*), (3) kewajiban perdata menurut hukum sekuritas Federal (*Liabilities under Securitas law*) dan (4) Kewajiban Kriminal (*Crime Liabilities*).

Makalah ini menyimpulkan Penetapan terhadap sejauh mana auditor harus bertanggung jawab atas kebenaran laporan keuangan merupakan hal yang relevan terhadap profesi dan terhadap masyarakat. Adanya tanggung jawab jelas menunjukkan peringatan terhadap cara kerja yang ceroboh atau bahkan ketidak jujuran dari beberapa auditor, akan tetapi, tidak adil untuk menganggap bahwa auditor harus bertanggung jawab secara hukum atas segala kekeliruan dalam laporan keuangan.

**Keywords** : *Expectation gap*, Kewajiban hukum, Auditor

<sup>\*)</sup> Makalah disampaikan pada Seminar Auditing Program Magister Akuntansi UNDIP, Semin tgl. 05 Nopember 2001

## PENDAHULUAN

### Latar Belakang Masalah

Profesi Akuntan dapat dikatakan menempati posisi yang strategis bagi dunia usaha, hal ini dapat dimengerti karena secara universal dan praktiknya dimasyarakat, profesi dan disiplin akuntansi merefleksikan dirinya sebagai bagian dari ilmu ekonomi yang dapat memberikan informasi tentang kondisi ekonomi pada waktu atau periode tertentu (Harahap,1994,h.12). Secara lebih mendalam, Belkoui dalam bukunya *Accounting theory* (2000,h.65.) juga mengemukakan beberapa image yang menggambarkan akuntansi sebagai bahasa bisnis dan realitas ekonomi saat ini. Tentunya untuk memproses, menyajikan, dan melakukan penilaian kewajaran informasi akuntansi sebagai gambaran dari kondisi ekonomi bukanlah sesuatu hal yang sulit bagi profesi akuntan.

Sejarah perkembangan organisasi sosial, politik dan ekonomi modern telah membuktikan pentingnya peranan audit untuk mewujudkan keberhasilan dan kemajuan organisasi (Wallace 1987;Benson,1985 dalam Silaban,2000), namun dalam perjalanan sejarahnya, yang menjadi tantangan adalah masih terdapatnya kesenjangan harapan (*Expectation Gap*) antara auditor dengan masyarakat pemakai jasa audit (Hadibroto dalam Prabowo,2001,h.6). Sejalan dengan pernyataan diatas, Mills dan Betner dalam Mahmud (2000,h.4), Indriantoro (1995,h.2,6) juga mengemukakan telah terjadi ekspektasi *Gap* antara masyarakat dan akuntan publik atas pekerjaan yang dilakukan akuntan publik, sehingga mempengaruhi perbedaan persepsi terhadap profesi akuntan. Di Indonesia dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang di tetapkan oleh organisasi profesi Akuntan, Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik (IAI,1994,Seksi.110.1,par.01) sebenarnya secara jelas disebutkan:

“Tujuan General audit adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha serta arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Laporan auditor merupakan sarana bagi auditor untuk menyatakan pendapatnya, atau apabila keadaan mengharuskan, untuk menyatakan tidak memberikan pendapat...”

Menurut Indriantoro (1995,h.7) sebagai Akuntan publik, walaupun sudah diperluas tanggung jawabnya dengan standar profesionalis akuntan publik (SPAP), tanggung jawabnya tetap tidak bisa dituntut terlalu besar dalam hal memenuhi tuntutan masyarakat dalam perspektif ekspektasi Gap, karena pendapat auditor atas laporan keuangan didasarkan atas konsep keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*). Lebih jauh Hadibroto dalam Prabowo (2001,h.7) menyatakan bahwa untuk menunjukkan kesalahan akuntan publik tidaklah gampang dan sederhana, melainkan perlu pemahaman tentang apa yang ditugaskan kepada akuntan publik oleh kliennya. Toruan (2001,h.12) juga mengatakan bahwa akuntan publik (*Auditor Eksteren*) melakukan tugasnya dengan mematuhi standar profesi, dan kalau akuntan publik tidak mematuhi

standar-standar yang ada jelas akan kena tuntutan baik secara interen profesi maupun ekteren berdasarkan aturan hukum yang berlaku.

Para pemakai jasa akuntan khususnya jasa pengauditan (*General Audit*) yang dilakukan oleh auditor independen biasanya mempunyai persepsi yang berbeda mengenai tugas yang diberikan kepada Kantor akuntan publik, sehingga hak dan kewajiban yang timbul antara kedua belah pihak dalam pelaksanaan suatu pekerjaan audit dipahami secara berbeda pula, dimana pengguna jasa akuntan menuntut tanggung jawab auditor secara penuh atas pekerjaannya, keabsahan laporan sampai pada aspek hukum (*legal*) dan pembuktian pengadilan jika diperlukan. Hal ini menimbulkan kesan bahwa laporan auditor dapat dijadikan tameng oleh pemakainya untuk kepentingan apa saja yang dikehendaki dan telah dilegalisasi secara hukum.

Kewajiban hukum bagi kantor akuntan publik yang paling umum selama ini adalah kewajiban kepada klien, karena kegagalan untuk melaksanakan tugas audit sesuai waktu yang disepakati, pelaksanaan audit yang tidak memadai, gagal menemui kesalahan, dan pelanggaran kerahasiaan oleh kantor akuntan publik (Loebbecke dan Arens, 1999, h.790). Tuntutan hukum semacam ini jumlahnya relatif kecil dan tidak membutuhkan publikasi, dan sering menjadi dasar dari tuntutan lainnya. Mengenai kewajiban hukum ini, Cahyono.dkk. (2000, h.2) juga menuliskan bahwa profesi audit telah mendapat banyak tuntutan oleh masyarakat. Permintaan akan penyempurnaan peraturan dan tanggung jawab hukum yang lebih besar tentunya bermunculan. Profesi ini berjuang untuk menanggapi tekanan-tekanan ini secara konstruktif, dimana para auditor wajib berhati-hati dalam melaksanakan tugas untuk pihak-pihak yang menggunakan jasa profesi ini.

Untuk melihat lebih jauh mengenai kewajiban hukum (*legal liability*) bagi profesi auditor, perlu dilakukan studi secara mendalam baik secara kerangka berpikir ilmiah (teoretis) maupun implementasi empiris di lapangan, agar memperoleh suatu gambaran yang komprehensif. Makalah ini akan merinci lebih jauh mengenai kewajiban hukum (*legal liability*) bagi profesi auditor dengan melakukan studi literatur dari berbagai sumber yang meliputi tinjauan teori, konsep dan pendapat para pakar-pakar auditing serta hasil-hasil penelitian dilapangan untuk kemudian dilakukan pembahasan secara deskriptif guna memperoleh suatu kesimpulan.

Meskipun sepenuhnya pembahasan dalam makalah ini mengacu pada hukum dan kasus-kasus di Amerika Serikat, Inggris, Australia dan ditambah beberapa gambaran kasus yang terjadi di Indonesia secara sekilas, namun setidaknya pelajaran yang dapat ditarik dari pembahasan ini akan sangat bermanfaat bagi perkembangan profesi akuntan publik di Indonesia dalam kerangka aspek hukumnya.

### **Kerangka Pemikiran Permasalahan**

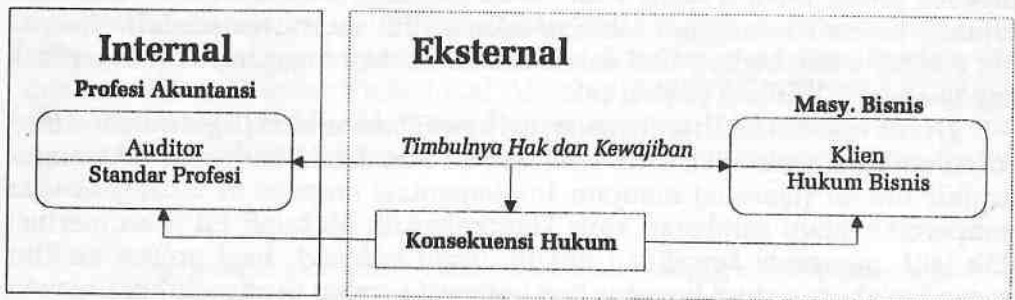
Berikut ini digambarkan secara umum kerangka pemikiran dari aspek hukum dalam perspektif dua pihak (auditor dan klien) yang melakukan tindakan hukum, untuk memudahkan pemahaman permasalahan didalam

makalah ini, Penulis menggambarkan sebuah ilustrasi dari kewajiban auditor, tetapi ilustrasi ini bukanlah sesuatu yang baku ataupun sesuatu model dari kewajiban auditor terhadap kliennya. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada gambar berikut ini :

Gambar. 1 (satu) tersebut menunjukkan bahwa auditor berpegang teguh terhadap standar profesi yang dimilikinya, sedangkan klien mempunyai perspektif hukum tersendiri atas aktifitas dan lingkungannya. Adanya hubungan dan interaksi antara kedua belah pihak melahirkan hak dan kewajiban masing-masing yang mempunyai konsekuensi hukum sendiri-sendiri. Disinilah letak inti permasalahannya sehingga terjadinya kesenjangan harapan (*expectation Gap*) antara kedua belah pihak tersebut terutama pada aspek kewajiban hukum (*Legal liability*) auditor seperti dipaparkan diatas. Masyarakat (klien) sangat mengharapkan penilaian yang bebas dan tidak memihak terhadap informasi keuangan oleh profesi akuntan publik, tetapi berharap juga terhadap tanggung jawab hukumnya. Disinilah profesi ini merupakan profesi kepercayaan masyarakat (Mahmud,2000,h.3; Hardiningsih,dkk,2000,h.1).

**GAMBAR 1**

**Hubungan Aspek Hukum Antara Auditor dan Klien**



**PERMASALAHAN**

Berdasarkan latar belakang permasalahan dan kerangka pemikiran yang telah diuraikan diatas, makalah ini mengajukan permasalahan berikut ini:

Kewajiban hukum apa saja yang berkaitan dengan kewajiban hukum (*Legal Liability*) bagi auditor.

Bagaimana bentuk hukum dan kewajiban hukum (*Legal liabilities*) dari profesi auditor berdasarkan realitas praktik dan empiris yang pernah terjadi dilapangan.

## TUJUAN PENULISAN

Adapun tujuan dari penulisan makalah ini diuraikan sebagai berikut:

Untuk memperoleh pemahaman atas kewajiban hukum yang berkaitan dengan kewajiban hukum (*Legal Liability*) auditor.

Untuk mendapatkan gambaran umum tentang relitas hukum profesi auditor dalam praktik yang pernah terjadi di lapangan.

## TELAAH LITERATUR DAN PEMBAHASAN

### Kondisi Hukum Profesi Auditor

Loebbecke dan Arens dalam bukunya *Auditing* (1999,h.787) mengemukakan bahwa banyak profesional akuntansi dan hukum percaya bahwa penyebab utama tuntutan hukum terhadap kantor akuntan publik adalah kurangnya pemahaman pemakai laporan keuangan tentang perbedaan antara kegagalan bisnis dan kegagalan audit, dan antara kegagalan audit dan risiko audit. Pendapat yang sama juga disampaikan oleh Boynton dan Kell (1992,h.105). Para pakar auditing tersebut lebih jauh memberikan definisi atas beberapa istilah yang dimaksud dalam tabel 1 (satu).

Sebagian besar profesional akuntansi setuju bahwa bila suatu audit gagal mengungkapkan kesalahan yang material sehingga mengeluarkan pendapat (opini) yang salah, maka kantor akuntan yang bersangkutan diminta untuk meningkatkan kualitas auditnya. Jika auditor gagal menggunakan keahlian dalam pelaksanaan auditnya berarti telah terjadi kegagalan audit dan kantor akuntan publik yang melakukan tugas tersebut harus bertanggung jawab kepada pihak-pihak yang dirugikan oleh auditor. Banyak terjadi kasus-kasus di Amerika dimana klien mengklaim adanya kegagalan audit, dengan harapan dapat menutupi kerugian bisnis dan menutupi kesalahan manajemen perusahaan. Di Indonesia sendiri, kasus ambruknya 38 bank yang termasuk Bank Beku Kegiatan Usaha (BBKU) pada awal September 1997 sempat memunculkan nada miring tentang andil profesi akuntan publik dalam memelihara kebobrokan bank-bank tersebut, hal ini jelas karena terdapat perbedaan fundamental atas pemahaman antara kegagalan audit dan kegagalan bisnis .

Akuntan publik bertanggung jawab atas setiap aspek tugasnya, termasuk audit, pajak, konsultasi manajemen, dan pelayanan akuntansi, sehingga jika benar-benar terjadi kesalahan yang diakibatkan oleh pihak akuntan publik dapat diminta pertanggung jawabannya secara hukum. Di beberapa negara bagian di USA sebagian besar tuntutan pengadilan menyangkut laporan keuangan yang telah atau belum diaudit (Loebbecke dan Arens, 1999,h.788). Beberapa faktor utama yang menimbulkan kewajiban hukum bagi profesi audit diantaranya adalah :



1. Meningkatnya kesadaran pemakai laporan keuangan akan tanggung jawab akuntan publik
2. Meningkatnya perhatian pihak-pihak yang terkait dengan pasar modal sehubungan dengan tanggung jawab untuk melindungi kepentingan investor
3. Bertambahnya kompleksitas audit yang disebabkan adanya perubahan lingkungan yang begitu pesat diberbagai sektor bisnis, sistim informasi, dsb
4. Kesiadaan kantor akuntan publik untuk menyelesaikan masalah hukum diluar pengadilan, untuk menghindari biaya yang tinggi.

### Kewajiban Hukum Bagi Auditor

Loebbecke dan Arens, (1999,h.788) mengemukakan beberapa konsep hukum yang dapat diterapkan pada segala macam gugatan terhadap auditor antara lain :

- (1) Konsep kehati-hatian,
- (2) Kewajiban atas tindakan orang lain
- (3) Terbatasnya hak komunikasi istimewa.

**TABEL 1**

### Definisi Kegagalan Bisnis, Audit , dan Risiko Audit

No	Istilah	Pengertian
1	Kegagalan Bisnis	Kegagalan yang terjadi diperusahaan jika tidak mampu membayar kembali hutangnya, tidak mampu memenuhi permintaan para investor, karena faktor ekonomi, resesi, keputusan manajemen yang buruk, persaingan yang tidak terduga, kebangkrutan dan sebagainya
2	Kegagalan audit	Kegagalan yang terjadi jika auditor mengeluarkan pendapat audit yang karena gagal dalam memenuhi persyaratan-persyaratan standar auditing yang berlaku.
3	Risiko Audit	Adalah risiko dimana auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan disajikan dengan wajar, dan oleh karenanya dapat dikeluarkan pendapat wajar tanpa pengecualian, sedangkan dalam kenyataannya laporan tersebut disajikan salah secara material.

Sumber : Loebbecke dan Arens (1999,h.787)

Lebih jauh Loebbecke dan Arens, kewajiban auditor dapat digolongkan menjadi 4 (empat) jenis kewajiban hukum ;

Terdapat sebuah kasus di USA dimana dalam kasus ini dua partner dan satu asosiasi dari suatu perusahaan auditor nasional diajukan kepengadilan

untuk pelanggaran terhadap UU Penipuan surat Federal dan UU Bursa efek 1934. Tuntutannya adalah bahwa sebuah catatan kaki dalam laporan finansial dari *Continental Vending Machine Corporation* tahun yang berakhir 30 September 1962, secara materil menyesatkan dan terdapat adanya penghilangan materil secara sengaja yang diketahui oleh terdakwa.

Melihat kasus ini Sommer (2001,h.213) mengemukakan tanggung jawab auditor dalam hubungannya dengan keterlibatannya adalah : (1) Tanggung jawab dalam hal merubah opini yang harus memuaskan auditor bahwa laporan secara fair menyajikan hasil dari operasi mengenai posisi keuangan klien, (2) Untuk memberikan kepastian bahwa laporan tersebut tidak memuat penyesatan bukti, atau sedikitnya tidak ada kesalahan pelaporan atas bukti yang diketahui oleh auditor. Pengadilan mengatakan bahwa tidak hanya laporan finansial yang disiapkan tetapi harus juga menyajikan dengan jujur kondisi finansial perusahaan apapun dari hasil operasinya.

TABEL 2

## Kewajiban Hukum Auditor

No	Kewajiban Hukum Auditor	Uraian
1	Kewajiban kepada Klien ( <i>Liabilities to Client</i> )	Kewajiban akuntan publik terhadap klien karena kegagalan untuk melaksanakan tugas audit sesuai waktu yang disepakati, pelaksanaan audit yang tidak memadai, gagal menemui kesalahan, dan pelanggaran kerahasiaan oleh akuntan publik
2	Kewajiban kepada pihak ketiga menurut Common Law ( <i>Liabilities to Third party</i> )	Kewajiban akuntan publik kepada pihak ketiga jika terjadi kerugian pada pihak penggugat karena mengandalkan laporan keuangan yang menyesatkan.
3	Kewajiban Perdata menurut Hukum sekuritas federal ( <i>Liabilities under securities laws</i> )	Kewajiban hukum yang diatur menurut sekuritas federal dengan standar yang ketat.
4	Kewajiban Kriminal ( <i>Crime Liabilities</i> )	Kewajiban hukum yang timbul sebagai akibat kemungkinan akuntan publik disalahkan karena tindakan kriminal menurut undang-undang.

Sumber: diolah dari Loebbecke dan Arens (1999,h.790-802), Boynton dan Kell (1992,h.108-127)

Di Australia, peran auditor independen dalam menyatakan pendapatnya tentang kebenaran dan kewajaran (*true and fair*) laporan keuangan perusahaan telah lama diterapkan (Barkley and Kelly, 2001). Dalam artikel yang ditulis oleh Barkley, disebutkan beberapa alasan utama untuk menudukung hal ini adalah :

1. Sebagai respon terhadap situasi yang berubah
2. Untuk mengambil manfaat dari kesempatan yang tercipta karena situasi yang berubah
3. Untuk memenuhi tanggung jawab sosial
4. Untuk mengakomodasi kredibilitas informasi yang lebih banyak
5. Untuk mengurangi volume informasi yang tidak relevan dan tidak dapat dipercaya dipasar
6. Sebagai respon profesional untuk memenuhi tuntutan tanggung jawab yang lebih besar dari pasar
7. Sebagai respon atas kekhawatiran pemegang saham karena kegagalan atau kebangkrutan perusahaan

Dalam iklim ekonomi sekarang ini menjadi alasan utama mengapa subyek penilaian manajemen oleh auditor profesional mencatat perhatian yang perlu dipertimbangkan, sehingga kewajiban dan tanggung jawab hukum auditor menjadi lebih proporsional, dapat di pahami, dan memiliki kualifikasi tertentu.

Di Inggris Raya (*United Kingdom*), aturan hukum mengenai profesi auditor sudah diatur dengan rapi, mulai dari penentuan siapa yang akan ditunjuk sebagai auditor dari sebuah perusahaan tertentu yang ditetapkan oleh *Companies Act 1948*, pasal 161, *Companies Act 1967* pasal 13 dan *Companies Act 1967 (Commencement No.3) order 1977 (S.I 1977/529)*, oleh tindakan administratif dari Menteri negara perdagangan dan Industri, sampai kepada hak dan kewajiban serta tanggung jawabnya (lihat Williams,2001,4). Artikel yang ditulis oleh William juga memberikan gambaran umum dari kondisi profesi akuntan di Ingeris Raya yang meliputi England,Wales , Skotlandia dan Irlandia dengan beberapa perkembangan aspek profesi, pendidikan, hukum, misalnya gelar ganda dalam hukum dan ekonomi, banyaknya akuntan publik merekrut sarjana hukum dalam praktiknya, dan memasukkan beberapa aspek penting dari hukum : kontrak kerja, kelembagaan, hukum dagang,hukum perusahaan kemitraan dan hukum pajak yang berkaitan erat dengan kewajiban hukum (*legal liabilities*) seorang auditor.

Secara Khusus di USA, Kewajiban hukum bagi audit seperti yang telah diuraikan sebelumnya sudah memiliki dasar dan penerapannya. Secara mendetil, kewajiban perdata auditor menurut hukum Securitas Federal sangat menonjol, terutama berkat adanya proses pengadilan dan standar kewajiban yang agak ketat terhadap akuntan. Untuk lebih jelasnya makalah ini juga memberikan gambaran mengenai Securities Act tahun 1933 yang mengatur informasi laporan pendaftaran dan prospektus, kemudian Securities Exchange tahun 1934 yang berpusat pada laporan keuangan yang diaudit, yang diserahkan kepada SEC yang merupakan bagian dari laporan tahunan. Disamping laporan tahunan yang diaudit, auditor mungkin juga mendapatkan laporan kuartalan,bulanan atau informasi lain. Biasanya auditor terlibat dalam menelaah informasi dalam laporan lainnyaini, karena itu ada tanggung jawab hukumnya akan sejumlah kecil kasus yang melibatkan auditor dalam masalah laporan selain audit.Fokus utama dari masalah hukum yang menyangkut



kewajiban akuntan menurut ketentuan tahun 1934 adalah aturan 10-b-5, yang merupakan seksi Securities Exchange Act tahun 1934 yang terdapat dalam pedoman dan peraturan SEC. Seksi 10 dan aturan 10-b-5 sering dinyatakan sebagai provisi untuk melawan penipuan karena dirancang oleh komisi penipuan terutama untuk orang-orang yang menjual efek-efek.

Ditahun 1970, Racketeer Influenced and Corrupts Organization Act mengeluarkan peraturan untuk mencegah kriminalitas yang melanda perusahaan-perusahaan. Salah satu peraturan itu memperbolehkan pihak yang dirugikan untuk mencari ganti rugi yang sah jika adanya keterlibatan auditor secara ekstensif selama pelaksanaan audit.

Ditahun 1976, dalam kasus Hochfelder VS Erns, suatu kasus besar yang menyangkut peraturan-peraturan efek-efek dan tanggung jawab akuntan publik, diputuskan oleh pengadilan tinggi AS dengan mengakhiri ketidakpastian mengenai pertanggung jawaban akuntan menurut pasal 10(b) SE Act. Tahun 1934, karena diperlukan persyaratan pada saat tertuduh memang mengetahui dan bermaksud untuk menipu sebelum tertuduh (akuntan) dinyatakan melanggar aturan 10 b-5.

Di Indonesia bentuk hukum kantor akuntan publik dikhususkan pada kantor akuntan publik yang terdiri dari dua rekan atau lebih, karena bila terdiri hanya satu rekan bentuk hukumnya adalah perusahaan perseorangan atau "*Single proprietorship*". Bentuk hukum kantor akuntan publik yang terdiri dari dua rekan atau lebih pada umumnya adalah persekutuan perdata atau "*burgerlijke maatschap*" atau biasanya disebut sebagai "maatschap" saja, yang khusus diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum perdata atau "*burgerlijke Wetboek (BW)* Indonesia dari pasal 1618 sampai dengan pasal 1652. (lihat Kurniawan, 2001,h.1)

Menurut Freedy (2001) mengenai kewajiban hukum auditor dengan berlakunya PSA No. 70 maka audit yang dilakukan atas laporan keuangan suatu perusahaan tidak lagi melihat pada kelayakan (*fairness*) dari pos-pos yang ada dalam laporan keuangan tersebut, akan tetapi pada kebenaran materilnya. Akibat dari ketentuan tersebut adalah bahwa audit atas laporan keuangan suatu perusahaan yang dilakukan setelah tanggal 31 Desember 1999 tidaklah memberikan pernyataan bahwa angka-angka atau saldo-saldo dari pos-pos Neraca dan laporan laba rugi itu layak (*fair*) atau tidak, tetapi pernyataannya adalah benar atau tidak, tetapi ini hanya merupakan suatu wacana saja sehubungan kemampuan pendeteksian kecurangan oleh auditor dalam pelaksanaan auditnya, sebab jika auditor dapat mendeteksi kecurangan Manajemen tetapi membiarkannya saja, sama artinya terjadi antara auditor dengan manajemen yang diaudit.

Hal ini akan mempunyai konsekuensi bahwa tanggung jawab auditor independen akan bertambah berat karena kecurangan yang diperbuat Manajemen perusahaan pada laporan keuangan akan berdampak luas terhadap risiko dari auditor independen atas kemungkinan salah saji material dalam laporan keuangan.

SA 316 SPAP yang diadopsi dari SAS 53 juga telah memberikan tanggung jawab yang lebih besar kepada auditor untuk membuat perancangan audit sehingga diharapkan mampu untuk mendeteksi kekeliruan dan ketidak beresan.

Kemudahan SA 319 (atau SAS 55) memperluas tanggung jawab auditor untuk mempertimbangkan struktur pengendalian. Dalam bidang pemerintahan, Badan Pemeriksa Keuangan RI mengeluarkan Standar Audit Pemerintahan pada bulan Maret 1955. Standar ini mengadopsi standar yang dikeluarkan oleh Comptroller General of The United States of America, General Accounting Office edisi revisi 1994. Selain secara khusus mengatur dua jenis audit secara terpisah yaitu audit keuangan dan audit kinerja, standar ini juga mengatur mengenai tanggung jawab auditor untuk dalam kaitannya dengan audit kepatuhan terhadap peraturan perundangan (lihat Indriantoro, 1995, h.6)

### Tinjauan Beberapa Kasus

Makalah ini akan mengambil beberapa contoh kasus yang menyangkut permasalahan hukum bagi profesi auditor di USA dan di Indonesia. Tahun 1982 terjadi kasus Howard Sirota Vs Solitron Devices Solitron adalah pabrik pembuat peralatan elektronik yang sahamnya di jual di *American Stock Exchange*. Perusahaan terikat kontrak dengan pemerintah yang bertugas menilai adanya laba yang berlebihan, yang diterapkan oleh Dewan Negosiasi ulang. Ketika dewan menetapkan bahwa laba terlalu besar, manajemen mengakui bahwa laba memang dinaikkan dengan sengaja untuk membantu mendapatkan dana bagi pembelian perusahaan-perusahaan baru. Kemudian, hal ini terungkap dalam pengadilan, berkat suatu audit yang di buat oleh KAP lain, bahwa laba telah dinaikkan secara material sebesar lebih dari 30% dalam dua tahun berturut-turut dengan menaikkan nilai persediaan.

Juri penyidik memutuskan bahwa auditor bertanggungjawab atas kelalaian dalam pelaksanaan audit. Hakim dalam persidangan pendahuluan membalik keputusan juri penyidik dengan alasan bahwa KAP tidak dapat dipersalahkan menurut aturan 10 b-5, kecuali ada bukti bahwa KAP benar-benar mengetahui tentang laporan yang tidak benar itu. Kecerobohan tidaklah mencukupi sebagai dasar untuk menuntut kerugian.

Pada sidang banding, Pengadilan banding Kedua berkesimpulan bahwa terdapat bukti, yaitu bahwa sebenarnya KAP telah mengetahui usaha penipuan itu. Jadi keputusan hakim pendahuluan dibalik lagi dan keputusan juri penyidik terdahulu di benarkan. Pengadilan banding juga menyatakan bahwa bukti kecerobohan bisa memperkuat adanya kesenjangan menurut aturan 10 b-5, tetapi dikatakan bahwa pengadilan tidak perlu membuktikan bahwa terjadi kecerobohan karena KAP telah mengetahui adanya laporan yang tidak benar.

Peristiwa yang cukup besar terjadi di USA, terungkap pada akhir tahun 1988, adalah kasus The ZZZZ Best yang berakibat kerugian oleh investor US 70 Million (lihat Steven, 1991 dalam Indriantoro 1995, h.2). Skandal yang dimotori oleh Barry J Minkov ini berhasil mengelabui Ernst & Whinney, salah satu dari the Big Eight (setelah merger dengan Arthur Young, menjadi Erns & Young, dan menjadi salah satu dari the Big Six), sehingga kongress secara khusus melakukan *hearing* dengan berbagai pihak yang terkait dengan peristiwa tersebut. Skandal ini juga telah mengakibatkan SEC mengetatkan proses

pelaporan penggantian auditor oleh perusahaan dari lima belas hari menjadi lima hari.

Di Indonesia sendiri pernah terjadi beberapa kasus yang melibatkan auditor, salah satu diantaranya adalah tuduhan yang mengarah kepada 10 KAP yang melakukan audit 37 Bank bermasalah untuk tahun 1995, 1996, dan 1997. Berdasarkan SK Menkeu no 472/KMK.01.017/1999 tanggal 4 Oktober 1999 tentang pembentukan tim Evaluasi terhadap auditor yang melakukan audit bank-bank bermasalah. Temuan pelanggaran tersebut berdasarkan peer review BPKP atas kertas kerja akuntan publik. Untuk meluruskan tuduhan atas pelanggaran hukum tersebut, Hadibroto (2001, h.13) memberikan pemisahan secara tegas antara general audit yang ditujukan untuk opini dengan audit yang terlibat rekayasa. Kalau tidak, anggota profesi akuntan yang tidak tersangkut pelanggaran turut terlibat.

Sementara diakui memang sejak dulu bahwa ada diantara anggota profesi yang melakukan rekayasa. Hingga saat ini sulit dibuktikan dan menjadi masalah klasik. Seperti audit perbankan, auditor tidak melakukan kegiatan persis yang dilakukan oleh Bank Indonesia untuk menilai tingkat kesehatan Bank, tetapi yang dilakukan sebatas melapor jika auditor menemukan penyimpangan yang terkait dengan kesehatan bank. Untuk itu opini yang diberikan auditor tidak bisa dikaitkan dengan sehat atau tidaknya bank, meskipun bank masih bisa hidup satu tahun kedepan. Kesimpulannya auditor bebas dan tidak terjangkau oleh hukum.

## Pembahasan

Akuntan Publik bertanggung jawab atas setiap aspek tugasnya sehingga jika memang terjadi kesalahan yang diakibatkan oleh pihak auditor, maka akuntan publik dapat dimintai pertanggung jawabannya secara hukum sebagai bentuk kewajiban hukum auditor.

Tentunya untuk memperoleh pemahaman atas kewajiban hukum apa saja yang berkaitan dengan kewajiban hukum (*Legal Liability*) auditor sudah dideskriptifkan berdasarkan uraian dari berbagai literatur yang ada diatas. Disamping itu juga kewajiban hukum yang berkaitan dengan kewajiban hukum bagi auditor (*legal liabilities*) diuraikan dari berbagai sudut pandang yaitu profesi akuntan dan profesi hukum.

Di beberapa negara profesi audit telah mendapat banyak tuntutan di tahun-tahun terakhir ini, tidak hanya di pengadilan, tetapi juga di pasar modal dan pertemuan-pertemuan serta laporan-laporan komisi. Umumnya dalam beberapa kasus yang ditemui di beberapa Negara yang menyangkut permasalahan hukum, menunjukkan tentang realitas ditemui kesulitan dalam mengumpulkan bukti-bukti dan perangkat hukum yang masih terus memerlukan judgment dari pengadilan tentang kewajiban hukum auditor seperti pada kasus Barchis Construction Corporation, Yales Express, Continental Vending, dsb di USA. Disatu pihak mungkin masyarakat pemakai jasa akuntan merasakan bahwa apa yang menjadi kegagalan bisnis diperusahaannya secara

riil diakibatkan karena kegagalan audit yang dilaksanakan oleh auditor, hal ini dipengaruhi juga oleh kepentingan pemakai jasa akuntan dengan motif yang berbeda-beda.

## KESIMPULAN

Masih adanya kesenjangan harapan (*Expectation Gap*) masyarakat yang tidak bisa dipenuhi oleh akuntan, terlebih lagi karena cukup banyak anggota masyarakat yang tidak bisa memisahkan profesi akuntan publik dan akuntan manajemen, atau akuntan yang bekerja dibidang selain akuntan publik sehingga masyarakat belum bisa membedakan antara kegagalan audit dengan kegagalan bisnis.

Kemudian, kewajiban hukum yang berkaitan dengan kewajiban hukum bagi auditor meliputi (1) kewajiban kepada klien (*Liabilities to Client*), (2) kewajiban kepada pihak ketiga menurut common law (*liabilities to third party*), (3) kewajiban perdata menurut hukum sekuritas Federal (*Liabilities under Securitas law*) dan (4) Kewajiban Kriminal (*Crime Liabilities*).

Penetapan terhadap sejauh mana auditor harus bertanggung jawab atas kebenaran laporan keuangan merupakan hal yang relevan terhadap profesi dan tuntutan masyarakat. Adanya tanggung jawab jelas menunjukkan peringatan terhadap cara kerja yang ceroboh atau bahkan ketidak jujuran dari beberapa auditor, akan tetapi, tidak adil untuk menganggap bahwa auditor harus bertanggung jawab secara hukum atas segala kekeliruan dalam laporan keuangan.

Auditor tidak dapat bertindak sebagai penjamin ketepatan laporan keuangan atau kesehatan keuangan perusahaan, jika hal ini diperlukan maka biaya audit untuk mencapai tingkat jaminan yang setinggi itu akan melebihi manfaat yang bisa didapat. Lagi pula, usaha-usaha penipuan yang direncanakan dengan terencana tidak dapat terungkap begitu saja, begitu pula kekeliruan dalam pertimbangan.

## REFERENSI

- Barkley J.L and Kelly SFC, 2001. *Should audit function be extended ?*, Proceeding Kumpulan artikel mata kuliah Seminar auditing, Program Magister Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang ( tidak dipublikasikan).
- Belkoui Ahmed Riahi, 2000. *Accounting Theory*, buku satu, edisi pertama diterjemahkan oleh Marwata,dkk, Penerbit Salemba Empat, Jakarta
- Boynton C William and Kell G Walter, 1992. *Modern Auditing*, Sixth edition, John Wiley dan Sons, Inc, New York, United Stated of America (USA).
- Cahyono Dwi, dkk, 2000. *Legal Liability – External Regulation*, Proceeding Kumpulan bahan-bahan mata kuliah seminar auditing, Dewi Purnasari, Program Magister Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang ( tidak dipublikasikan).
- Freddy Kusnady Kurniawan, 2001. *Kantor Akuntan Publik dan tanggung jawab hukumnya*, artikel, Media Akuntansi, No.18/Juni/2001, Penerbit Intama Artha Indonusa, Jakarta



- Hardiningsih, dkk, 2000. *extension Auditor's Role*, proceeding Kumpulan bahan-bahan mata kuliah seminar auditing, Dewi Purnasari, Program Magister Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang ( tidak dipublikasikan).
- Hadibroto Ahmadi, 2001. *Laporan BPKP tidak bisa dipakai jatuhkan sanksi*, Hasil Liputan, Media Akuntansi, No.18/Juni/2001, Penerbit Intama Artha Indonusa, Jakarta
- Harahap Sofyan Safri, 1994. *Teori Akuntansi Laporan Keuangan*, cetakan pertama, November, Penerbit Bumi Aksara (BA), Jakarta
- Ikatan Akuntan Indonesia, 1994. *Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)*, Penerbit Bagian Penerbitan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN, Yogyakarta.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2000. *Pernyataan Standar Auditing (PSA) No 70 Pertimbangan atas kecurangan dalam audit terhadap laporan keuangan*, Dewan Standar Profesional Akuntan Publik, Jakarta .
- Indriantoro Nur, 1995. *Bertanggung jawabkah akuntan untuk mencegah dan mendeteksi Kolusi dan Korupsi?*, Jurnal Kajian Bisnis, Nomer 6 September 1995, Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Widya Wiwaha, Yogyakarta.
- Kurniawan Kusnady Fredy, 2001. *Kantor Akuntan Publik dan Tanggung Jawab Hukum dalam hubungannya dengan PSA no 70*, No.18/Juni/2001, Penerbit Intama Artha Indonusa, Jakarta
- Loebbecke dan Arens, 1999. *Auditing*, buku dua, edisi Indonesia, adaptasi oleh Amir abadi Jusuf, Penerbit Salemba Empat, Jakarta
- Mahmud Sjech Ahmad, 2000. *Perkembangan profesi akuntan dari masa ke masa dan persepsi masyarakat terhadap profesionalisme akuntan di Indonesia*, makalah dalam proceeding seminar nasional peran auditor dalam sitem pemerintahan, Universitas HKBP Nomensen, Medan (tidak dipublikasikan)
- Prabowo Tommy, 2001. *Mengukur Kesalahan Akuntan*, Hasil Liputan, Media Akuntansi, No.18/ Juni/2001, Penerbit Intama Artha Indonusa, Jakarta
- Silaban Adanan, 2000. *Hubungan auditor interen dan auditor eksteren serta tanggung jawab publik*, makalah dalam proceeding seminar nasional peran auditor dalam sitem pemerintahan, Universitas HKBP Nomensen, Medan (Tidak dipublikasikan)
- Sommer Jr A.A, 2001. *What are the courts saying to auditor*, Proceeding Kumpulan artikel mata kuliah Seminar auditing, Program Magister Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang ( tidak dipublikasikan).
- Toruan L Henry, 2001. *Tanggung Jawab Akuntan Publik*, Media Akuntansi, No.18/Juni/2001, Penerbit Intama Artha Indonusa, Jakarta
- Williams David, 2001. *Legal Perspective on Auditors and Auditing*, Proceeding Kumpulan artikel mata kuliah Seminar auditing, Program Magister Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang ( tidak dipublikasikan).