

# TANGGUNG JAWAB PROFESIONAL AKUNTAN PUBLIK TERHADAP KLIENNYA DALAM HAL ADANYA BENTURAN KEPENTINGAN

Mulyana\*

## ABSTRACT

The duty of the accountant is to audit the financial statement of the company, that is, to verify whether or not the financial statement provided to him by his client is made in accordance with the general principles of accounting. In addition to providing this service, in fact accounting firms in Indonesia, especially the big ones, also provide their clients with other services such as advice in management, finance, production, distribution, accounting system and marketing. The problem is that the provision of consultancy services and other advice by accounting firms may disturb the freedom of act and opinion of public accountants, who are also performing their job as auditors of companies. The purpose of this article is to discuss the liability of public accountant against his client in case there is a conflict of interest in performing his professional duty as an auditor.

**Kata kunci: Akuntan Publik, Tanggungjawab.**

## I. PENDAHULUAN

Laporan keuangan suatu perusahaan, khususnya perseroan terbatas (PT), amat diperlukan dan diandalkan oleh pihak-pihak tertentu seperti para pemegang saham PT, calon pemodal, pemberi pinjaman (seperti bank dan lembaga keuangan lainnya), dan pemasok PT yang bersangkutan, untuk mengetahui keadaan keuangan perusahaan yang bersangkutan dan menilai apakah perusahaan yang bersangkutan keuangannya sehat. Pemerintah juga memerlukan laporan keuangan perusahaan untuk keperluan perpajakan. Di samping itu, pihak-pihak tersebut di atas atau peraturan perundang undangan dapat mensyaratkan bahwa laporan keuangan PT harus diaudit oleh akuntan publik. Persyaratan pengauditan laporan keuangan PT oleh akuntan publik dapat ditemukan dalam Undang-undang No. 1 Tahun 1995 tentang Perseroan Terbatas (UUPT), yang mulai berlaku sejak tanggal 7

---

\* Staf pengajar Fakultas Hukum Universitas Tarumanagara. Lulus Fakultas Hukum Universitas Katolik Parahyangan, Bandung (S.H.) pada tahun 1987 dan *Columbia University School of Law*, New York, Amerika Serikat (LL.M.) pada tahun 1994.

Maret 1996. Pasal 59 UUPT menentukan bahwa Direksi wajib menyerahkan perhitungan tahunan perseroan kepada akuntan publik untuk diperiksa apabila: (i) bidang usaha perseroan berkaitan dengan penerahan dana masyarakat; (ii) perseroan mengeluarkan surat pengakuan utang; atau (iii) perseroan merupakan perseroan terbuka. Di samping itu, atas kehendak para pendiri atau para pemegang saham perseroan anggaran dasar PT yang bersangkutan dapat menentukan persyaratan yang serupa. Hal yang belakangan ini seringkali dapat ditemukan terutama dalam anggaran dasar PT-PT yang didirikan dalam rangka penanaman modal asing (perusahaan PMA). Bahkan ada kalanya anggaran dasar perusahaan PMA menetapkan bahwa auditor ekstern tersebut adalah akuntan publik yang mempunyai reputasi internasional. Gambaran ini memperlihatkan betapa pentingnya peranan akuntan publik dalam masyarakat.

Dalam kenyataannya sekarang, kantor-kantor akuntan di Indonesia, terutama yang besar, menyediakan pula jasa pemberian nasihat atau konsultasi mengenai pelbagai masalah yang menyangkut segi-segi keuangan, produksi, distribusi, sistem akuntansi, dan pemasaran (Tuanakotta, 1992 : 301). Persoalannya adalah bahwa pekerjaan atau jasa konsultasi yang diberikan oleh kantor akuntan dapat mengganggu kebebasan tindak dan pendapat akuntan publik yang juga menjalankan pekerjaan pemeriksaan. Tuanakotta memberikan contoh sebagai berikut: Misalkan akuntan memberikan nasihat kepada kliennya untuk memperbesar kegiatan dalam bidang tertentu. Bidang usaha ini kemudian ternyata tidak membawa keuntungan yang diharapkan. Ada kemungkinan bahwa akuntan berusaha untuk menunjukkan angka-angka hasil usaha yang diperiksanya seolah-olah memberikan gambaran yang baik (*window dressing*). Kemungkinan ini ada, karena akuntan akan mencoba untuk menutupi kesalahannya dalam memberikan nasihat kepada pimpinan perusahaan. Hal ini kalau dikehendaki oleh akuntan dapat dilakukan karena pada saat yang sama ia juga melakukan tugas pemeriksaan (Tuanakotta, 1982 : 305). Kemungkinan ini dapat pula terjadi jika akuntan yang bersangkutan sekaligus juga memberikan nasihat mengenai masalah-masalah keuangan, manajemen atau pemasaran dari kliennya.

Tuanakotta juga mencatat bahwa beberapa kantor akuntan mencoba untuk membela diri dengan mengatakan bahwa pekerjaan atau jasa-jasa lain tersebut diberikan oleh bagian yang terpisah dari bagian pemeriksaan (*audit division*). Bagian yang mengerjakan jasa lain di luar bidang *auditing* dan *accounting* sering disebut *management services division*. Pihak yang tidak

setuju dengan praktik seperti ini membantah tangkisan ini dengan mengatakan bahwa baik *audit division* maupun *management services division* berada di bawah naungan satu kantor dan dikoordinasikan oleh suatu panitia pimpinan (*management committee*) yang sama (Tuanakotta, 1982 : 305-306). Berdasarkan uraian tersebut, Tuanakotta berkesimpulan bahwa jika pemberian jasa lain kepada langganan audit (klien) dapat mengganggu kebebasan tindak dan pendapat akuntan yang bersangkutan, jasa tersebut sebaiknya tidak diberikan (Tuanakotta, 1982 : 306).

Pentingnya bersikap objektif dan kebebasan tindak bagi akuntan juga ditegaskan dalam Kode Etik Akuntan Indonesia. Menurut Pasal 2 Kode Etik Akuntan Indonesia yang berlaku bagi profesi akuntan secara umum, "setiap anggota harus mempertahankan tingkat integritas dan objektivitas yang tinggi dalam melakukan pekerjaannya." Selanjutnya, Pasal 7 Kode Etik menetapkan bahwa: "Setiap anggota harus bisa mempertanggungjawabkan mutu hasil pekerjaannya. Karena itu tidak dibenarkan bila pada saat yang bersamaan, ia terlibat dalam usaha atau pekerjaan yang dapat menyebabkan penyimpangan dari objektivitas atau yang tidak konsisten dengan pekerjaannya."

Pasal 12 Ayat (1) Kode Etik yang khusus berlaku bagi profesi akuntan publik secara tegas menyebutkan bahwa: "Seorang akuntan publik dalam pelaksanaan fungsi pelaporan pemeriksaan akuntan, haruslah bebas dari setiap kepentingan yang dapat menyebabkan penyimpangan dari independensi dan objektivitas, sehingga ia senantiasa dalam posisi yang memungkinkannya untuk dapat menyatakan pendapat akuntan, tanpa terikat suatu kepentingan". Ayat (2) Pasal 12 ini menegaskan apa yang harus dilakukan oleh seorang akuntan publik dalam menghadapi situasi yang digambarkan dalam Ayat (1) dengan menentukan bahwa: "Bila seorang akuntan publik tidak independen dari kepentingan sebagaimana dimaksud dalam Ayat (1) pasal ini, maka ia harus menolak untuk menerima atau mengundurkan diri dari penugasan semacam itu". Selanjutnya Ayat (3) bahkan lebih menegaskan lagi dengan menentukan bahwa: "Seorang akuntan publik harus menolak, atau ia harus mengundurkan diri dari suatu penugasan sebagaimana dimaksud dalam Ayat (1) pasal ini, bilamana ia berada dalam situasi yang sedemikian rupa sehingga hal itu dapat dijadikan alasan oleh orang lain untuk menyangsikan independensi dan objektivitasnya".

Dalam *Standar Profesional Akuntan Publik* (1994) yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, independensi merupakan unsur yang amat

penting. Standar umum (kedua) berbunyi: "Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor". Dengan demikian, objektivitas dan kebebasan bertindak (independensi) merupakan sifat yang esensial dari pribadi seorang akuntan. Tanpa adanya kedua unsur tersebut, profesi akuntan publik tidak akan diperlukan oleh masyarakat. Auditor independen tidak hanya berkewajiban untuk mempertahankan fakta bahwa ia independen, tetapi ia harus pula menghindarkan diri dari keadaan yang dapat menyebabkan pihak luar meragukan sikap independennya. Berdasarkan uraian di atas, dalam situasi di mana auditor tidak dapat bertindak secara independen, maka ia harus mengundurkan diri. Jika tidak, karena tindakan yang demikian, hal ini dapat menimbulkan tanggung jawab.

Tujuan tulisan ini adalah untuk mendiskusikan mengenai tanggung jawab akuntan publik terhadap kliennya dalam hal adanya benturan kepentingan sebagaimana yang digambarkan di atas dalam pelaksanaan tugas profesinya sebagai pemeriksa.

## II. TUGAS DAN TANGGUNG JAWAB PROFESIONAL AKUNTAN PUBLIK

### A. Tugas Akuntan Publik

Sebelum mendiskusikan mengenai tanggung jawab profesional akuntan publik terhadap kliennya, terlebih dahulu perlu diuraikan mengenai lingkup kewajiban auditor dalam melaksanakan tugas profesinya. Tugas akuntan publik adalah untuk melakukan pemeriksaan, yaitu melakukan pengujian apakah laporan keuangan yang diberikan kepadanya oleh pimpinan (manajemen) perusahaan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang lazim, yakni Standar Akuntansi Keuangan (1994) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia. Pemeriksaan ini dapat bersifat umum (*general audit*) atau khusus (*special audit*), bergantung pada penugasan yang diberikan kepadanya.

Proses pemeriksaan keuangan suatu perusahaan tidak hanya melibatkan akuntan publik, tetapi juga pimpinan dari perusahaan yang diperiksa (klien). Pimpinan perusahaan mempunyai tanggung jawab untuk menciptakan kondisi yang dapat membantu penyusunan laporan keuangan yang wajar, antara lain: (i) menyelenggarakan kebijakan akuntansi yang sehat; (ii) menyelenggarakan sistem akuntansi yang tepat; dan (iii)

menjamin tercapainya tujuan sistem pengendalian interen perusahaan. Di samping itu, klien mempunyai tanggung jawab pula terhadap kebenaran informasi atau data yang disediakan kepada akuntan pemeriksa (Sugiarto, 1985 : 19). Dengan demikian, laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen atau Direksi PT yang bersangkutan. Kewajiban auditor adalah untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Auditor independen dapat memberikan saran tentang bentuk dan isi laporan keuangan atau membuat konsep (*draft*) laporan keuangan sebagian atau seluruhnya berdasarkan informasi yang diperoleh dari sistem akuntansi yang digunakan oleh manajemen perusahaan. Namun, tanggung jawab auditor atas laporan keuangan perusahaan yang diperiksanya terbatas pada pernyataan pendapatnya atas laporan keuangan tersebut.

Dalam hal perusahaan yang bersangkutan adalah PT, jika laporan keuangan yang telah diaudit oleh akuntan publik telah disetujui oleh para pemegang saham berarti para pemegang saham telah menerima tanggung jawab Direksi. Dengan demikian, Direksi dibebaskan pula dari segala tanggung jawabnya berkenaan dengan keuangan perseroan pada tahun laporan keuangan yang bersangkutan sepanjang tindakan-tindakan Direksi tercermin dalam laporan keuangan tersebut, kecuali jika ternyata terdapat penipuan, penggelapan atau kecurangan yang mengakibatkan laporan keuangan tersebut tidak benar.

Jika si klien kemudian menyewa akuntan lain, pada prinsipnya auditor pengganti tidak akan memeriksa laporan keuangan yang telah diaudit oleh akuntan publik, kecuali jika klien menghendakinya. Misalnya, dulu laporan keuangan diaudit oleh kantor akuntan yang kecil. Pertimbangan seperti ini ada kalanya dapat terjadi pada perusahaan-perusahaan yang hendak *go public*.

Dalam hal laporan keuangan sebelumnya telah diaudit oleh akuntan publik yang lain, akuntan publik pengganti dalam pernyataan pendapatnya akan menyebutkan bahwa tahun-tahun tertentu dari laporan keuangan diaudit oleh akuntan lain. Ia tidak perlu mengaudit kembali apa yang telah diaudit oleh akuntan publik yang lain. Yang perlu ia lakukan mungkin hanya merevisi soal penyajian laporan keuangan tersebut yang harus disesuaikan dengan apa yang diharuskan oleh, umpamanya, peraturan pasar modal. Dalam hal tersebut, misalnya, "utang pajak" tidak dimasukkan ke dalam kelompok "utang lain-lain". Di samping itu, untuk keperluan keseragaman, revisi atas pengelompokan akun-akun untuk ketiga tahun laporan keuangan yang bersangkutan mungkin perlu pula dilakukan.

*Standar Profesional Akuntan Publik* (hlm. 315.1-315.4) memberikan pula pedoman mengenai apa yang harus dilakukan oleh auditor pengganti dalam situasi tersebut, yaitu komunikasi antara auditor pengganti dan auditor pendahulu sebelum auditor pengganti memutuskan untuk menerima penugasan dari klien. Inisiatif untuk melakukan komunikasi harus datang dari auditor pengganti. Komunikasi ini baru dapat dilakukan setelah mendapat persetujuan dari klien. Informasi dan bahan-bahan yang diperoleh oleh auditor pengganti dari auditor pendahulu merupakan salah satu bahan bagi auditor pengganti sebagai dasar untuk menyatakan pendapatnya. Jika auditor pengganti dalam pelaksanaan auditnya mendapatkan informasi yang menyebabkan ia yakin bahwa laporan keuangan yang tercantum dalam laporan auditor pendahulu perlu direvisi, maka auditor pengganti harus meminta kepada klien agar mengatur pertemuan segi tiga antara mereka dan auditor terdahulu untuk membahas informasi ini dan memecahkan masalah tersebut. Apabila klien menolak atau auditor pengganti merasa tidak puas dengan hasil pertemuan tersebut, maka auditor pengganti harus mempertimbangkannya dalam laporannya atau dalam memutuskan tindakan lebih lanjut lainnya.

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa jika klien tidak menghendaki akuntan pengganti untuk mengaudit kembali laporan keuangan yang telah di audit oleh akuntan publik, maka akuntan pengganti tidak akan mengauditnya. Dengan demikian, akuntan pengganti juga tidak akan memberikan opininya terhadap laporan keuangan untuk tahun-tahun tersebut. Ia hanya merevisi laporan keuangan jika dianggap perlu.

## **B. Tanggung Jawab Profesional Akuntan Publik**

Tanggung jawab profesional akuntan publik dapat dibedakan dalam dua katagori: tanggung jawab berdasarkan kode etik dan tanggung jawab berdasarkan hukum. Tanggung jawab berdasarkan kode etik pada hakikatnya merupakan tanggung jawab yang lebih bersifat moral dan pengakannya hanya terbatas pada organisasi profesi yang bersangkutan. Sanksi yang tercantum dalam kode etik antara lain dapat berupa: (i) peringatan tertulis; (ii) teguran tertulis; (iii) skorsing untuk masa tertentu; atau (iv) pemecatan. Sanksi ini dapat dijatuhkan oleh Dewan Kehormatan Ikatan Akuntan Indonesia atas dasar pengaduan secara tertulis dan setelah terbukti bahwa auditor yang bersangkutan bersalah dalam melaksanakan tugasnya.

Di lain pihak, standar profesi, meskipun ditetapkan oleh organisasi profesi yang bersangkutan, dapat pula dijadikan ukuran untuk menentukan apakah seorang pelaku profesi bertindak sesuai dengan standar profesinya. Dengan demikian, ketentuan-ketentuan yang tercantum dalam Standar Profesi Akuntan dapat pula diberlakukan dalam lapangan hukum, yakni dalam hal terjadi pengajuan tuntutan di pengadilan untuk menentukan apakah seorang akuntan telah melakukan kelalaian dalam melakukan pekerjaannya (malpraktik). Hal ini berarti, pelanggaran terhadap peraturan Standar Profesi dapat merupakan pula pelanggaran hukum.

### III. TANGGUNG JAWAB PROFESIONAL AKUNTAN PUBLIK TERHADAP KLIENNYA DALAM HAL TERDAPAT BENTURAN KEPENTINGAN

Dalam hal terdapat benturan kepentingan antara tugas yang satu dengan yang lain dan situasi tersebut menyebabkan auditor tidak dapat bertindak dan memberikan pendapatnya terhadap laporan keuangan secara independen sesuai dengan Standar Profesional Akuntan, maka ia dapat dimintakan tanggung jawabnya oleh kliennya atas kerugian yang ditimbulkannya. Pada dasarnya, klien dapat melakukan tuntutan ganti rugi terhadap akuntannya berdasarkan (i) perjanjian antara mereka, terutama mengenai lingkup penugasannya (*scope of retainer*) atau (ii) perbuatan melanggar hukum (*tort*). Pada umumnya perjanjian penugasan antara akuntan dan kliennya tidak mengatur rincian tanggung jawab akuntan, sehingga dalam kaitan ini tidak perlu didiskusikan lebih lanjut.

Tuntutan untuk memperoleh ganti rugi atas dasar adanya perbuatan melanggar hukum pada umumnya dilakukan berdasarkan Pasal 1365 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUH Perdata). Pasal 1365 KUH Perdata menentukan bahwa tiap perbuatan melanggar hukum yang membawa kerugian kepada orang lain mewajibkan orang yang karena salahnya menimbulkan kerugian untuk mengganti kerugian tersebut. Pengertian kata "hukum" dalam "perbuatan melanggar hukum" telah ditafsirkan secara luas oleh pengadilan-pengadilan. Perbuatan tersebut meliputi pula perilaku yang bertentangan dengan: (i) hak orang lain; (ii) kewajiban hukum dari pembuat; (iii) kesusilaan baik; atau (iv) keharusan yang harus diperhatikan dalam pergaulan masyarakat mengenai orang atau benda. Hal ini berarti bahwa perbuatan melanggar hukum tidak terbatas pada tindakan-tindakan yang melanggar "hukum" (=undang-undang) saja. Makna penting dari konsep

“perbuatan melanggar hukum” adalah bahwa pelaku dapat pula bertanggung jawab terhadap orang yang bukan merupakan pihak dalam perjanjian dengannya, namun mengalami kerugian sebagai akibat dari tindakan si pelaku.

Tuntutan berdasarkan perbuatan melawan hukum terhadap seorang akuntan publik hanya akan berhasil apabila dapat dibuktikan oleh klien bahwa: (i) akuntan telah melakukan kesalahan (*schuld*) dalam melaksanakan tugasnya; (ii) adanya kerugian yang timbul pada si klien; dan (iii) adanya hubungan sebab akibat (kausalitas) antara kesalahan yang dilakukan oleh akuntan dan kerugian yang timbul pada si klien. Hal-hal tersebut akan didiskusikan lebih lanjut di bawah ini.

### A. Kesalahan

Kesalahan yang dimaksud dalam perbuatan melanggar hukum dapat berupa kesengajaan atau kelalaian. Mengingat tidak adanya ketentuan hukum umum yang secara khusus mengatur tentang tanggung jawab profesional akuntan, sebagaimana telah disinggung di atas, Standar Profesional Akuntan sebagaimana didiskusikan di atas dapat dijadikan pedoman untuk menentukan adanya kesalahan (kelalaian profesional) serta tanggung jawab akuntan.

### B. Kerugian

Yang dimaksud dengan kerugian dalam Pasal 1365 KUH Perdata adalah kerugian yang timbul karena perbuatan melawan hukum. Undang-undang tidak menentukan berapa besar kerugian yang dapat diganti. Mahkamah Agung dalam putusannya Reg No. 610K/Sip./1968 tanggal 23 Mei 1970 menyatakan bahwa: “Meskipun tuntutan ganti kerugian jumlahnya dianggap tidak pantas, sedang penggugat mutlak menuntut sejumlah itu, hakim berwenang untuk menetapkan berapa sepantasnya harus dibayar, hal ini tidak melanggar Pasal 178(3) HIR (*ex aequo et bono*)” (Ali, 1978 : 84). Dengan demikian, besarnya kerugian bergantung pada apakah jumlah kerugian tersebut dapat dibuktikan oleh penggugat. Di samping itu, hakim mempunyai kebebasan untuk menimbang apakah ganti rugi tersebut pantas.

### C. Hubungan Kausalitas

Berkenaan dengan unsur "harus ada hubungan sebab akibat antara kesalahan dan timbulnya kerugian", di antaranya ada dua teori kausalitas yang mencoba untuk memberikan jawabannya, yaitu teori *conditio sine qua non* dari Von Buri dan teori adekuat. Menurut teori *conditio sine qua non*, suatu hal adalah sebab dari suatu akibat, apabila akibat itu tidak akan terjadi, jika sebab itu tidak ada (Prodjodikoro, 1982 : 23).

Menurut kausalitas adekuat (*adequate veroorzaking*), suatu hal baru dapat dinamakan suatu sebab dari suatu akibat, apabila menurut pengalaman manusia dapat dikira-kirakan lebih dulu, bahwa sebab itu akan diikuti oleh akibat itu. Wirjono Prodjodikoro memberikan contoh penerapan dari kedua teori kausalitas tersebut sebagai berikut: Seorang A memukul dengan tiada alasan patut seorang lain, B, dengan tangan, sehingga B mendapat luka ringan tetapi yang mengeluarkan sedikit darah. Untuk memberhentikan keluarnya darah itu, B memerlukan sedikit kapas, yang ia kebetulan tidak ada simpanan di rumahnya sendiri. Untuk keperluan tersebut, ia pergi ke rumah seorang tetangganya. Dalam perjalanan ini ia mesti melalui sebidang kebun kelapa. Pada waktu ia berjalan di dekat salah satu pohon kelapa itu, kebetulan ada sebuah kelapa yang jatuh karena tertiuip angin. Buah kelapa itu menjatuh ke kepala si B, sehingga B meninggal dunia seketika itu juga. Kini terang ada suatu perbuatan melanggar hukum dari A berupa pemukulan terhadap B dengan tangan, dan ada kematian B. Timbul pertanyaan: Apakah pemukulan yang dilakukan oleh si A ini dapat dikatakan menyebabkan matinya si B? Menurut ilmu persebaban Von Buri, pertanyaan ini harus dijawab dengan ya, karena jika pemukulan yang sangat ringan tersebut tidak terjadi, si B tentu tidak akan pergi ke rumah tetangganya dan ia tentu tidak akan berjalan dekat pohon kelapa yang buahnya jatuh itu (Prodjodikoro, 1982 : 23-24).

Menurut ilmu kausalitas adekuat, pertanyaan tadi harus dijawab dengan tidak, oleh karena pada waktu A memukul si B, tidak dapat dikira-kirakan, bahwa B kemudian akan pergi ke rumah tetangganya, dan bahwa akan ada sebuah kelapa jatuh (Prodjodikoro, 1982 : 23-24). Meskipun teori kausalitas adekuat tampaknya lebih logis dan wajar untuk menentukan adanya hubungan sebab akibat, Wirjono Prodjodikoro belum dapat menyetujui teori ini. Menurut Wirjono Prodjodikoro, teori adekuat (juga teori *conditio sine qua non*) mengambil pengertian kausalitas dalam arti yang terlepas dari peninjauan suatu perbuatan sejajar dengan jalan pikiran

dan perasaan seorang manusia (Prodjodikoro, 1982 : 25-27).

Teori kausalitas adckuat juga mengandung kelemahan-kelemahan dalam mengukur serta menentukan adanya hubungan sebab akibat antara perbuatan yang dilakukan dan kerugian yang ditimbulkannya karena dalam teori ini "sebab" tersebut bisa jadi baru merupakan kemungkinan-kemungkinan bahwa akan menimbulkan "akibat". Walaupun demikian, *Hoge Raad* (Mahkamah Agung Belanda) tampaknya cenderung untuk mengikuti teori kausalitas adekuat dan berusaha untuk membatasi pertanggungjawaban pelaku.

Putusan *Hoge Raad* pada tanggal 3 Februari 1927 yang melibatkan majalah *De Haagsche Post* menyebutkan bahwa kerugian yang timbul yang dapat memberikan hak kepada seseorang untuk menuntut ganti kerugian adalah: (i) kerugian yang timbul secara langsung dan seketika dan (ii) akibat tersebut merupakan akibat dari perbuatan yang dilakukan yang secara layak dapat diharapkan akan timbul (Djojodirdjo, 1982 : 93). Dalam perkara ini, majalah mingguan tersebut telah mengumumkan berita yang tidak benar tentang situasi keuangan dari suatu *holding company* yang besar. Salah seorang pemegang saham perusahaan tersebut karenanya berpendapat bahwa saham-sahamnya dalam waktu dekat tidak akan berharga lagi dan memang benar-benar saham-sahamnya mulai merosot harganya. Hal mana mungkin disebabkan oleh berita bohong tersebut, maka pemegang saham tersebut telah mulai menjual saham-sahamnya dengan merugi. Akan tetapi kemudian setelah kebohongan berita tersebut diketahui orang, harga saham-saham naik lagi. Pemegang saham tersebut kemudian menuntut ganti rugi kepada majalah tersebut. Sebagai pembelaan, majalah tersebut mengemukakan bahwa kerugian tersebut bukanlah merupakan akibat langsung dari pengumuman berita-berita bohong tersebut, karena di antara perbuatan dan kerugian tersebut terdapat perbuatan pemegang saham sendiri, yakni penjualan saham-sahamnya. Tindakan pemegang saham ini tidaklah menjadi keharusan baginya untuk melakukannya dan karena itu merupakan perbuatan yang dilakukan secara suka rela. Majalah tersebut telah menyangkal adanya hubungan sebab akibat antara berita-berita dalam majalah tersebut dan kerugian yang diderita oleh pemegang saham. Namun *Hoge Raad* telah menganggap adanya hubungan kausal dengan pertimbangan sebagai berikut: Bahwa toh kerugian yang diderita sebagai akibat dari penjualan pada waktu saham-saham tersebut untuk sementara mengalami penurunan harga merupakan akibat langsung dan seketika timbulnya dari perbuatan yang dilakukan. Karena penurunan harga saham-

saham untuk sementara itu tidak hanya bilamana penjualan tersebut terpaksa dilakukan, tetapi juga bilamana penjualan tersebut, sekalipun dilakukan secara suka rela, merupakan akibat dari perbuatan yang dilakukan (yakni perbuatan pengumuman) yang secara layak (wajar) dapat diharapkan akan timbul (Djojodirdjo, 1982 : 93-94).

Ajaran kausalitas adekuat dalam putusan *Hoge Raad* tersebut di atas kemudian dikuatkan dalam putusan *Hoge Raad* tanggal 28 November 1948. Dalam perkara ini seorang notaris telah secara sadar memberikan nasihat yang salah mengenai keadaan hak kewarisan seorang pewaris, yang menyebabkan pewaris tersebut telah menjual di bawah harga hak bagiannya dalam warisan kepada saudaranya. Nampaknya penyangkalan dengan mengemukakan bahwa kerugiannya disebabkan karena perbuatan pewaris sendiri, yakni penjualan hak bagiannya di bawah harga tidak dapat diterima. *Hoge Raad* dalam pertimbangannya mengatakan bahwa kenyataan bahwa kerugiannya merupakan akibat dari perbuatan penderita sendiri tidak menutup kenyataan bahwa perbuatan ini dan dengan demikian kerugiannya merupakan akibat dari tindak tanduk orang yang memberikan nasihat yang salah, yang secara layak dapat diharapkan timbul (Djojodirdjo, 1982 : 94-95).

Penyajian putusan-putusan *Hoge Raad* dalam perkara-perkara di atas adalah untuk memberikan ilustrasi mengenai persoalan penentuan ada tidaknya hubungan sebab akibat. Untuk membuktikan adanya hubungan sebab akibat dalam hubungannya dengan tanggung jawab akuntan tidaklah mudah, karena terdapat pula berbagai kemungkinan di luar kesalahan akuntan atau faktor-faktor lain yang dapat menyebabkan atau turut menyebabkan klien menderita kerugian. Kerugian yang timbul sebagai akibat lebih lanjut dari kesalahan si pelaku (*consequential damages*), pada umumnya tidak dapat dipertanggungjawabkan kepada si pelaku.

Walaupun demikian, dalam hal di atas, di lain pihak klien juga harus bertindak dengan itikad baik. Mengenai itikad baik ini perlu pula ditinjau apakah klien sendiri mengetahui bahwa pengangkatan atau penugasan si akuntan sebagai auditor dan sekaligus sebagai penasihat dalam bidang keuangan atau pemasaran atau produksi dapat menyebabkan akuntan tidak dapat bertindak secara independen. Apakah si klien malahan "diuntungkan" dengan kedudukan kantor akuntan yang merangkap tugas tersebut, sehingga hasil audit kemungkinan besar akan menyatakan "wajar tanpa syarat". Jika kedua pertanyaan ini dijawab ya, kemungkinan adanya unsur kesalahan kantor akuntan dapat hapus atau setidaknya berkurang, karena klien sendiri

menpunyai kesalahan (*contributory negligence*). Hoge Raud dalam putusannya tanggal 4 Februari 1916 memutuskan bahwa bilamana kerugian yang disebabkan oleh penderita sama besarnya maka tidaklah melanggar ketentuan dalam pasal 1365 KUH Perdata tentang perbuatan melawan hukum dan pembebanan kerugian hanya separuhnya (Djojodirdjo, 1982 : 100). Menurut Moegni Djojodirdjo, telah menjadi yurisprudensi tetap sejak 1916 bahwa kesalahan dari penderita sendiri akan menyebabkan berkurangnya tanggung jawab si pelaku perbuatan melanggar hukum sedemikian rupa, sehingga kedua-duanya akan dibebani ganti kerugian menurut imbangan dengan kesalahannya masing-masing (Djojodirdjo, 1982 : 100). Di samping itu, berkenaan dengan itikad baik Mahkamah Agung telah memutuskan dalam putusannya Reg No. 212K/Sip./1958 tanggal 22 November 1958 bahwa bila orang yang menimbulkan kerugian telah berbuat dengan itikad baik, orang itu harus dibebaskan dari kewajiban untuk membayar penggantian kerugian atau untuk memperbaiki kerugian itu (Ali, 1978 : 37).

Kasus mengenai pelanggaran profesional ini sangat jarang di Indonesia. Penulis belum menemukan kasus pengadilan kita yang memutuskan kasus perbuatan melanggar hukum oleh auditor berdasarkan atas kelalaian profesionalnya (bukan tindakan yang disengaja).

#### IV. KESIMPULAN

Untuk melindungi kepentingan kliennya (juga untuk melindungi kepentingannya sendiri), pelaku profesi seperti akuntan publik harus menghindarkan diri dari benturan kepentingan. Bilamana akuntan publik mengetahui adanya benturan kepentingan, maka akuntan publik tidak boleh menerima pekerjaan tersebut (Kantaatmadja, 1996 : 1-13). Tanggung jawab hukum akuntan publik akan lebih besar bilamana laporan hasil auditnya juga akan diandalkan oleh banyak orang, karena pertanggungjawaban dalam perbuatan melanggar hukum dapat meliputi pula pihak-pihak yang tidak memberikan penugasan kepada akuntan.

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa ada dua hal yang dapat dilakukan klien terhadap akuntan yang diduga kuat telah melakukan perbuatan melanggar hukum. Pertama, klien dapat mengadukan akuntan tersebut kepada Dewan Kehormatan Ikatan Akuntan Indonesia, karena pelanggaran akuntan terhadap Kode Etik Akuntan Indonesia dan Standar Profesional Akuntan Publik, yaitu mengenai kebebasan tindak dan

objektivitas dalam memberikan pendapatnya. Kedua, klien dapat berhasil dalam tuntutan ganti rugi jika ia dapat membuktikan bahwa (i) akuntan telah melakukan kesalahan dalam melaksanakan tugasnya, yakni melakukan pelanggaran terhadap Kode Etik Profesi Akuntan Indonesia dan Standar Profesional Akuntan Publik; (ii) adanya kerugian yang timbul; dan (iii) adanya hubungan sebab akibat (kausalitas) antara kesalahan yang dilakukan dan kerugian yang timbul. Khusus mengenai unsur (iii), dua syarat yang harus dipenuhi: (a) kerugian tersebut timbul secara langsung dan seketika dan (b) akibat tersebut merupakan akibat dari perbuatan yang dilakukan yang secara layak dapat diharapkan akan timbul.

## DAFTAR PUSTAKA

- Ali, Chidir. *Yurisprudensi Indonesia tentang Perbuatan Melanggar Hukum (Onrechtmatige Daad)*. Bandung: Binacipta, 1978.
- Djojodirdjo, M.A. Moegni. *Perbuatan Melawan Hukum*. Jakarta: Pradnya Paramita, 1982.
- Kantaatmadja, Komar. "Tanggung Jawab Profesional". *Era Hukum*. No. 10/Th. 3/Oktobre 1996.
- Prodjodikoro, R. Wirjono. *Perbuatan Melanggar Hukum*, Cet. ke-7, Bandung: Sumur Bandung, 1984.
- Standar Profesional Akuntan Publik*, hlm. 110.2.
- Sugiarto. *Dasar-dasar Pemeriksaan Akuntansi (Auditing)*. Yogyakarta: BPFE, 1985.
- Tuanakotta, Theodorus M. (Ed). *Auditing: Petunjuk Pemeriksaan Akuntan Publik*. Edisi ke-3, Jakarta: FE-UI, 1982.