

**PERTANGGUNGJAWABAN KEUANGAN, PENGAWASAN  
DAN AUDIT DALAM KITAB HINDHU  
ARTHASASTRA**

**Oleh:**

**Edy Sujana**

**Universitas Pendidikan Ganesha**

**Abstrak**

*Arthasastra adalah karya sastra klasik yang ditulis oleh Kautilya seorang menteri, ahli politik dan ahli agama yang hidup pada 321 SM – 296 SM di India. Arthasastra ternyata memuat berbagai pedoman pengklasifikasian pendapatan dan pengeluaran, pertanggungjawaban pengelolaan keuangan, pengawasan internal dan audit. Beberapa konsep pengelolaan keuangan yang tercantum dalam Arthasastra bahkan memiliki kesamaan dengan konsep akuntansi modern, sehingga tidak berlebihan bila Arthasastra disejajarkan dengan karya Luca Pacioli sebagai referensi sejarah akuntansi.*

**Kata kunci** : arthasastra, klasifikasi pendapatan dan pengeluaran, pengawasan dan audit

**Abstrak**

*Arthasastra is a klasik literature work was written by Kautilya a minister, politician and religion expert was life in 321-296 SM in India. The content of Arthasastra was some rule of revenue and expense classification, financial governance responsibility, audit and internal control. Some financial governances were writted in Arthasastra similar as modern accounting, therefore is not amistakea if Arthasastraexual as Luca Pacioli literature work as accounting history refrency.*

**Key words** : arthasastra, classification of income andexpenditure, monitoring and auditing

---

Alamat Korespodensi : Gedung Jurusan S1 Akuntansi Universitas Pendidikan Ganesha (Undiksha), Jl Udayana No 12 (Kampus Tengah) Singaraja Bali, Email ediesujana\_bali@yahoo.com

## I. Pendahuluan

Kitab Arthashastra adalah merupakan karya klasik tentang politik tata negara, ekonomi, budaya kepemimpinan, dan pertahanan keamanan. Sebagai suatu karya besar pada zamannya, kitab Arthashastra juga memuat hal-hal mengenai intelijen, filsafat bahkan mengenai pengobatan. Arthashastra sering disebut sebagai kompedium tentang bagaimana mengelola suatu negara dan dapat dipandang sebagai suatu manual atau pegangan bagi seorang pemimpin dalam mengelola negara.

Arthashastra dipercaya ditulis oleh Kautilya atau Chanakya atau sering juga disebut sebagai Vishnugupta, yang merupakan salah satu menteri negara, ahli politik dan ahli agama yang hidup pada sekitar tahun 321 sampai dengan 296 Sebelum Masehi. Dengan demikian Arthashastra adalah karya klasik yang telah berumur lebih dari 2000 tahun dan telah sering disebut dalam berbagai kitab sastra hindhu seperti Vishnu Purana, Kamandaka-Nitisara, Panchatantra. Arthashastra dipublikasikan pertama kali oleh Dr. R. Shamasastri, Director of Archeological Research in Mysore, India pada tahun 1905 (Astana dan Anomdiputro; 2003).

Kitab Arthashastra telah mulai dibicarakan oleh ahli akuntansi sejak tahun 1988 ketika Bhattacharyya mempublikasikan sebuah buku yang berjudul *Modern Accounting Concept in Kautilya's Arthashastra*. Sejak saat itu kitab Arthashastra mulai menarik minat ahli akuntansi untuk mengetahui isinya secara lebih mendalam. Hal ini bisa dipahami, karena selama ini ahli akuntansi masih percaya dan menganggap bahwa Luca Pacioli adalah merupakan orang pertama yang menggagas dan memperkenalkan akuntansi pada dunia.

Kajian terhadap Arthashastra sebagai kitab yang memuat konsep akuntansi modern telah pernah dilakukan oleh Choudhury; 1982, Bhattacharyya ; 1988 dan Richard Mattessich; 1998. Para ahli ini meyakini dan mengakui bahwa formulasi konsep dan penerapan dari konsep penghasilan dan pendapatan, pengeluaran beban dan biaya, pajak penghasilan, dan konsep modal yang ada dalam Arthashastra diduga jauh lebih tua dari pencatatan akuntansi yang pernah dilakukan pada jaman Babilonia. Arthashastra juga sudah mengenal istilah saldo (*Nivi*), pengeluaran saat ini (*Nitya*), penerimaan yang lalu (*Labha*), pendapatan sekarang (*Vartamana*), penghasilan tambahan (*Parsva*), Modal (*Mula*), Penyertaan (*Bhaga*) serta banyak lagi istilah-istilah akuntansi yang menunjukkan bahwa pada masa itu pencatatan akuntansi sudah dikenal walaupun mungkin dengan istilah yang berbeda. Oleh karena itu, Mattessich; 1998 berpendapat bahwa sudah selayaknya Arthashastra disejajarkan dengan karya Pacioli dan dapat dianggap sebagai landasan sejarah dari Akuntansi.

Arthashastra sebagai kitab klasik yang memuat konsep akuntansi modern sudah pernah dikaji oleh beberapa ahli akuntansi. Pada artikel ini penulis ingin menyajikan kembali konsep pendapatan dan pengeluaran yang dimuat dalam Arthashastra secara lebih lengkap dan selain itu mencoba melihat sisi lain dari Arthashastra terutama terkait dengan

pengawasan dan auditing. Kajian yang akan dilakukan terutama mengenai klasifikasi pendapatan dan pengeluaran, pelaporan pertanggungjawaban, pengawasan dan konsep audit yang dikembangkan pada jaman itu. Kajian ini akan memberikan gambaran lebih komprehensif mengenai pelaporan pertanggungjawaban, pengawasan dan sistem auditing (internal audit) yang dikembangkan oleh Kerajaan Hindhu India yang secara tidak langsung dapat berarti pula sebagai konsep dan sistem pertanggungjawaban dan audit yang berdasarkan ajaran Weda.

## **II. Tinjauan Pustaka**

### **Administrator Sebagai Pencatat Keuangan kerajaan**

Arthashastra adalah pedoman dalam mengelola Negara, yang dipercaya ditulis oleh kautilya seorang perdana menteri kerajaan pada masa itu. Sebagai seorang perdana menteri, tulisan Kautilya dipercaya lahir dari pengalamannya dalam mengelola Negara. Yang berarti bahwa apa yang ditulis merupakan gambaran tata cara mengelola Negara yang diterapkan pada masa itu.

Berdasarkan kajian secara utuh, dapat diketahui bahwa pada masa Arthashastra pengetahuan mengenai pencatatan sudah berkembang dengan baik, ini terbukti dari telah adanya orang-orang yang secara khusus ditugaskan untuk mencatat setiap transaksi yang terjadi pada kerajaan. Petugas pencatat pembukuan ini dikenal sebagai administrator, yang bertugas untuk mencatat segala bentuk penerimaan kerajaan. Secara tegas, tugas administrator dinyatakan dalam Arthashastra sebagai berikut:

*“ administrator hendaknya mengurus durga (benteng), rashtra (Negara bagian), Khani (tambang), Setu (irigasi), Vana (hutan), Vraja (ladang gembalaan) dan Vanikpatha (jalur perniagaan) (sebagai sumber utama penerimaan)” (Arthashastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 1)*

Administrator merupakan pencatat semua penerimaan dan pengeluaran kerajaan. Dalam Arthashastra Bab VI, Bagian 24 yang terdiri dari 29 menyebutkan pedoman-pedoman dalam pencatatan pendapatan dan pengeluaran bagi administrator. Bab VI yang disebutkan diatas merupakan bagian dari Buku II, yang berjudul “kegiatan kepala departemen” Dengan demikian dapat ditarik benang merah bahwa Administrator merupakan sebuah departemen yang khusus mengurus mengenai penerimaan dan pengeluaran kerajaan. Selain itu seperti yang tercantum dalam Bab VII, Bagian 23 dan Bab IX, Bagian 27, pada Buku II ini disebutkan juga tugas lain dari departemen Administrator yaitu; mengawasi penerimaan pendapatan dan pengeluaran serta melakukan pemeriksaan para petugas (pencatat pada departemen lain). Kajian mengenai pengawasan dan audit akan dibahas pada bagian akhir artikel ini.

Kemajuan dalam pencatatan pada masa Arthasastra tidak saja dapat dilihat dari dengan adanya petugas khusus dalam melakukan pencatatan, tetapi juga dapat dilihat dari adanya pendefinisian dan pengelompokan yang jelas mengenai pendapatan dan pengeluaran. Dalam Arthasastra didefinisikan dengan detail apa yang dimaksud sebagai sumber pendapatan dan pengeluaran dan juga diuraikan dengan detail pengelompokan dari setiap sumber-sumber pendapatan dan sumber-sumber pengeluaran. . Berikut akan kita bahas secara terpisah mengenai pendefinisian dan pengelompokan antara pendapatan dan pengeluaran.

### **Sumber Pendapatan dan pengklasifikasian Pendapatan Menurut Arthasastra**

Menurut Arthasastra pendapatan kerajaan dikelompokkan menjadi 7 (tujuh) sumber pendapatan (*ayasarira*), yaitu;

1. Pendapatan dari benteng (*durga*)
2. Pendapatan dari Negara bagian atau pedesaan (*rashttra*)
3. Pendapatan dari hasil tambang (*khani*)
4. Irigasi (*Setu*)
5. Hutan (*Vana*)
6. Ladang gembalaan (*Vraja*)
7. Jalur perniagaan (*Vanikpatha*)

Selanjutnya tujuh sumber pendapatan tersebut didefinisikan lagi secara tegas dalam Arthasastra sebagai berikut:

*Pertama*, pendapatan dari benteng adalah dimaksudkan sebagai pendapatan yang bersumber dari dalam benteng. Benteng pada jaman dahulu biasanya merupakan pusat kota, sehingga pendapatan “benteng” yang dimaksud adalah pendapatan dari kegiatan yang ada di kota. Kegiatan di dalam kota ini ada berbagai macam, sebagai contohnya adalah kegiatan perjudian, pelacuran, peredaran minuman keras, pande emas, penyewaan bangunan pasar serta bangunan lain dan lain sebagainya. Untuk lebih jelasnya mengenai pendapatan yang dikelompokkan sebagai pendapatan “benteng” dinyatakan dalam sloka berikut :

*“bea cukai, denda, standarisasi berat dan ukuran (pautavam), pengawas kota (Nagaraka), Laksanadhyaksa (pencetakan uang), Mudradhyaksa (pengawas paspor), minuman keras, penjagalan hewan, benang rajutan, minyak tanah, minyak ghee, gula, pandai emas, bangunan pasar, para pelacur, perjudian, gedung-gedung, kaum pekerja tangan dan artis, pegawai candi dan apa yang diterima dari pintu gerbang dan dari orang luar, inilah yang membentuk (sumber pendapatan yang disebut) ‘benteng’”*  
(*Arthasastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 2*)

*Kedua*, sumber pendapatan yang berasal dari wilayah diluar kota raja atau di luar benteng yang disebut sumber pendapatan “pedesaan”. Pendapatan dari luar wilayah kota raja ini meliputi pendapatan dari hasil pertanian, bagian hasil untuk kerajaan, sumbangan, kapal penyeberangan, pelabuhan dan pendapatan lain, seperti yang tertulis dalam sloka berikut :

*“hasil pertanian (sita), bagian hasil untuk Negara (bhaga), sumbangan (bali), pajak (kara) pedagang, penjaga sungai, kapal penyebrang, kapal-kapal, pelabuhan, padang rumput, jalan-jalan, tanah dan penangkapan pencuri, ini membentuk (sumber pendapatan yang disebut) ‘pedesaan’” (Arthasastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 3)*

Kelompok *ketiga* adalah pendapatan dari hasil pertambangan. Sumber pendapatan dari hasil pertambangan meliputi emas, perak, batu permata dan lain-lain seperti yang diuraikan dalam sloka Arthasastra berikut:

*“ emas, perak, berlian, batu permata, mutiara, koral, kerang besar, logam-logam, garam dan bijih dari bumi, batu karang dan cairan-cairan, ini membentuk ‘pertambangan’” (Arthasastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 4)*

Sumber pendapatan *keempat* adalah pendapatan dari irigasi atau pendapatan dari hasil perkebunan. Yang termasuk dalam pendapatan irigasi antara lain; pendapatan dari kebun bunga, buah-buahan dan akar-akaran. Pendapatan irigasi ini didefinisikan dalam arthasastra sebagai berikut;

*“kebun bunga, kebun buah-buahan, kebun sayur, ladang tanaman basah dan penaburan akar-akar, ini membentuk ‘pekerjaan irigasi’” (Arthasastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 5)*

Sumber yang *kelima* dan *keenam* adalah hasil hutan dan hasil ladang gembalaan. Yang dikelompokkan sebagai pendapatan dari hasil hutan antara lain; penjualan hewan dan tumbuhan yang ada di hutan, sedangkan yang dikelompokkan sebagai pendapatan hasil ladang gembalaan meliputi hasil dari penjualan hewan peliharaan seperti sapi, kambing dan domba. Sumber pendapatan dari hasil hutan dan dari hasil pengembalaan berturut-turut dijelaskan dalam sloka berikut:

*“tanah berpagar untuk hewan, taman kijang, hutan untuk hasilnya dan hutan gajah, ini membentuk ‘hutan-hutan’” (Arthasastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 6)*

*“sapi dan sapi jantan, kambing dan domba, keledai dan onta dan kuda serta bagal, ini membentuk ‘kawanan ternak’” (Arthasastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 7)*

Sumber pendapatan *terakhir* adalah hasil jalur perniagaan. Pendapatan dari jalur perniagaan meliputi penerimaan dari penggunaan jalan darat maupun penggunaan jalur laut oleh para pedagang dalam perdagangan antar kerajaan maupun lintas wilayah. Pendapatan dari jalur perniagaan didefinisikan dalam Arthasastra sebagai berikut:

*“jalan darat dan jalan air membentuk ‘jalur perniagaan’” (Arthasastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 8)*

Berdasarkan uraian di atas dengan jelas dapat dilihat bahwa sumber pendapatan kerajaan telah didefinisikan dan dikelompokkan dengan sangat jelas dalam Arthasastra. Kerajaan telah dapat mengidentifikasi dan mengelompokkan pendapatan berdasarkan sumber-sumber pendapatan. Hal ini menunjukkan bahwa pencatatan yang dilakukan pada masa itu sudah menggunakan dasar-dasar pencatatan dan klasifikasi biaya seperti halnya akuntansi modern yang dikenal saat ini. Hal ini juga dipertegas oleh pendapat beberapa ahli akuntansi seperti Choudhury; 1982, Bhattacharyya ; 1988 dan Richard Mattessich; 1998.

Selain mengklasifikasikan pendapatan berdasarkan sumbernya seperti yang diuraikan sebelumnya, Arthasastra juga memuat konsep klasifikasi pendapatan berdasarkan waktu diterimanya pendapatan. Pengklasifikasian berdasarkan waktu dalam Arthasastra dibedakan sebagai pendapatan kini, pendapatan yang masih terbuka dan pendapatan dari sumber lain. Pendapatan kini adalah pendapatan yang diterima dari hari kehari. Pendapatan yang masih terbuka adalah pendapatan yang masih akan diterima sedangkan pendapatan dari sumber lain adalah pendapatan yang tidak rutin diterima, atau pendapatan dari kegiatan yang tidak direncanakan seperti pendapatan dari penggantian barang yang hilang atau rusak, pendapatan dari hadiah, milik orang yang tidak memiliki keturunan yang diambil kerajaan serta hasil dari penemuan harta karun. Pengklasifikasian pendapatan ini terurai dalam sloka-sloka Arthasastra berikut ini:

*“Penerimaan terdiri dari (tiga jenis); penerimaan sekarang, yang masih terbuka dan yang diambil dari sumber-sumber lain” (Arthasastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 17)*

*“Apa yang masuk dari hari ke hari adalah (pendapatan) sekarang (vartamana)” (Arthasastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 18)*

*“Apa yang termasuk tahun lalu atau yang dialihkan dari kegiatan lain adalah (penghasilan) yang masih terbuka (paryushita)” (Arthasastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 19)*

*“Apa yang hilang dan dilupakan, denda yang dikenakan pada para pegawai, penghasilan tambahan (parsva), penggantian untuk kehilangan atau rusak (parihinikam), hadiah, milik orang yang terlibat dalam huru-hara (damaragatakasvam), milik seorang yang tidak ada keturunan dan harta karun adalah penghasilan dari sumber lain-lain” (Arthasastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 20)*

Selain memuat pedoman pengklasifikasian dan pengelompokan pendapatan dan pengeluaran, dalam Arthasastra juga telah dikenal istilah pembukuan, bahkan secara tegas dalam sloka (Arthasastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 13) dinyatakan:

*“Perkiraan (pendapatan), pendapatan yang diperoleh, pendapatan yang berupa tagihan, penghasilan serta pengeluaran dan saldo (inilah pokok-pokok dalam pembukuan)”*

Hal ini berarti pembukuan sudah dikenal pada masa itu bahkan dalam sloka sudah dinyatakan bahwa pendapatan, pengeluaran dan saldo adalah suatu hal pokok dalam pembukuan. Yang dapat diartikan bahwa pembukuan harus memuat enam hal pokok tersebut yaitu perkiraan pendapatan, pendapatan yang diperoleh, pendapatan berupa piutang, penghasilan, pengeluaran dan saldo.

### **Sumber Pengeluaran dan Pengklasifikasian Pengeluaran Menurut Arthasastra**

Sumber pengeluaran menurut Arthasastra adalah meliputi segala sesuatu yang ditujukan untuk pemujaan para dewa, leluhur, dan yadnya. Selain itu sumber pengeluaran juga meliputi upah pekerja, dan serdadu atau pasukan, pemeliharaan hewan dan ternak serta penyimpanan bahan bakar dan rumput. Untuk lebih jelasnya sumber pengeluaran dinyatakan dalam sloka berikut:

*“apa yang ditujukan untuk pemujaan para dewa dan arwah nenek moyang dan untuk yadnya, hadiah puji syukur, istana raja, dapur, mempekerjakan para utusan, gudang mesiu, persenjataan, gudang, gudang hasil hutan, pabrik-pabrik, pekerja, pemelihara para serdadu/pasukan infanteri, pasukan kuda, kendaraan dan gajah, kawanan ternak, daerah perlindungan untuk hewan, kijang, burung dan hewan liar, serta penyimpanan bahan bakar dan rumput, ini membentuk Vyayasarira (sumber pengeluaran)” (Arthasastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 12)*

Seperti halnya pendapatan, dalam Arthasastra juga telah mengatur pengelompokan atau pengklasifikasian pengeluaran. Pengeluaran diklasifikasikan kedalam pengeluaran sekarang, pengeluaran yang timbul sekarang, pengeluaran dalam memperoleh keuntungan. Hal itu dinyatakan dalam sloka berikut:

*“Pengeluaran terdiri dari (empat macam); pengeluaran sekarang, yang timbul sekarang, keuntungan (dan) apa yang timbul dari keuntungan, ini adalah pengeluaran” (Arthasastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 23)*

*“apa yang dikeluarkan dari hari ke hari adalah (pengeluaran) kini (nitya)” (Arthasastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 24)*

Pengeluaran sekarang yang dimaksudkan dalam Arthasastra sesuai sloka 24 di atas adalah pengeluaran yang dilakukan setiap hari yang langsung dinikmati pada hari itu juga. Sedangkan “pengeluaran yang timbul sekarang” adalah pengeluaran yang terjadi sekarang tetapi manfaat pengeluaran tersebut belum dinikmati hari ini. Sedangkan “pengeluaran yang timbul dari keuntungan” adalah pengeluaran yang digunakan untuk memperoleh keuntungan atau pengeluaran yang menimbulkan keuntungan (investasi).

Arthasastra selain telah mengenal pengklasifikasian pendapatan dan pengeluaran, juga telah mengenal konsep saldo, sebagai selisih perhitungan penerimaan dengan pengeluaran. Saldo dalam bahasa sansekerta disebut *Nivi*. Seperti yang dinyatakan dalam sloka berikut:

*“Apa yang tersisa setelah perhitungan penghasilan dan pengeluaran dari jumlah pokok penerimaan adalah saldo (nivi) yang diterima dan dipindahkan” (Arthasastra, Bab VI, Bagian 24, 27)*

### **Pengawasan Pendapatan dan Pengeluaran Dalam Arthasastra**

Pengklasifikasian penerimaan dan pengeluaran seperti yang telah diungkapkan sebelumnya menunjukkan bahwa pada masa Arthasastra, kerajaan sudah dapat mengklasifikasikan dengan baik pendapatan yang diterima dan pengeluaran yang dilakukan, hal ini menunjukkan bahwa pemikiran yang tertuang dalam Arthasastra merupakan konsep yang hampir sama dengan akuntansi modern. Arthasastra selain memuat konsep klasifikasi penerimaan dan pengeluaran, juga memuat hal terkait pengawasan dan pemeriksaan.

Pengawasan menurut Arthasastra harus dilakukan oleh orang yang memiliki kemampuan sebagai pengawas. Pengawas berfungsi menjaga dan mengawasi pendapatan dan pengeluaran kerajaan sehingga diperoleh keyakinan bahwa tidak ada kesalahan ataupun penyelewengan terhadap kekayaan milik kerajaan. Secara organisasi, struktur pengawas kerajaan dibedakan menjadi 3 (tiga) yaitu pengawas tertinggi, menengah dan rendah sesuai dengan kemampuan masing-masing. Setiap pengawas bertanggungjawab menjaga kekayaan kerajaan, segala penyelewengan atau penyalahgunaan kewenangan akan berdampak pada keluarga pengawas. Dengan kata lain kerugian yang ditimbulkan akibat kesalahan pengawas ditanggung renteng oleh keluarga mereka. Dengan demikian



pengawas dituntut untuk bekerja dengan teliti, memiliki integritas dan idealism sebagai pengawas. Hal tersebut dinyatakan dalam sloka berikut:

*“dan mengenai pekerjaan jenis tertinggi, menengah dan terendah ia hendaknya mengangkat seorang pengawas untuk kelas itu, (tetapi) untuk (pekerjaan) yang menghasilkan pendapatan, hendaknya ditunjuk seorang (petugas) yang cocok, yang (kalau perlu) dihukum, tanpa raja perlu menyesalinya” (Arthasastra, Buku II, Bab VII, Bagian 23, 4)*

*“mereka yang ikut menerima, penanggungnya, mereka yang hidup dari pekerjaannya, putera, saudara, istri, anak perempuannya dan pembantunya akan menanggung kerugian (yang terjadi) dalam pekerjaan itu” (Arthasastra, Buku II, Bab VII, Bagian 23, 5)*

Lebih lanjut dalam Arthasastra juga dinyatakan mengenai hari kerja pengawas dalam setahun yaitu 354 hari dan tutup buku atau pelaporan dilakukan di bulan Asadha (bulan purnama kesepuluh dalam hitungan tahun saka) (Arthasastra, Buku II, Bab VII, Bagian 23, 6 dan 7). Dalam melaksanakan tugas seorang pengawas dapat dibantu oleh para mata-mata. Mata-mata ini akan ditugaskan disetiap departemen. Fungsi mata-mata adalah mengawasi dan mengamati pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan yang terjadi di departemen- departemen. Mata-mata memang diperlukan karena struktur organisasi kerajaan yang terdiri dari beberapa departemen yang tempatnya terpisah dalam lingkungan kerajaan, sehingga untuk memudahkan pengawasan, petugas pengawas dapat menempatkan mata-mata. Hal tersebut dinyatakan dalam sloka berikut:

*“dan (ia hendaknya) mengamati kegiatan (departemen-departemen) oleh para mata-mata” (Arthasastra, Buku II, Bab VII, Bagian 23, 9)*

Dari sloka diatas dapat ditarik rasionalisasi bahwa pengawas memiliki lingkup tugas yang sangat luas, karena mereka harus mengawasi seluruh departemen yang ada di kerajaan. Departemen dalam kerajaan berjumlah 8 (delapan) yang terdiri dari 7 (tujuh) departemen penghasil sumber pendapatan dan 1 (satu) departemen administrator. Tugas dari pengawas adalah menjamin bahwa seluruh departemen telah melakukan pencatatan penerimaan, pengeluaran dan saldo secara tepat. Setiap departemen memiliki petugas pencatat yang berkewajiban mencatat semua transaksi di departemennya. Semua departemen memiliki kewajiban untuk menyetorkan laporan pertanggungjawabannya setiap akhir tahun tutup buku yaitu di bulan purnama Asadha. Dan selanjutnya laporan tersebut akan diaudit oleh auditor kerajaan. Hal tersebut dinyatakan dalam sloka-sloka berikut:

*“disana ia hendaknya menyuruh mencatat dalam buku catatan; besarnya dari jumlah, kegiatan dan total (pendapatan) departemen; jumlah penambahan atau pengurangan dalam penggunaan (berbagai) bahan, biaya, kelebihan, biaya tambahan, pencampuran, tempat, gaji dan para pekerja dalam kaitannya dengan pabrik-pabrik; harga, mutu, berat, ukuran, tinggi, dalamnya dan wadah dalam hubungan permata, benda bernilai tinggi, bernilai rendah dan hasil hutan; hokum-hukum, transaksi (vyavahara), adat istiadat dan aturan daerah yang ditentukan, desa, kasta, keluarga dan perusahaan; penerima hadiah, tanah, pemakaian, kemudahan dan makanan dan gaji oleh mereka yang mengabdikan kepada raja, penerimaan permata dan tanah (dan) penerimaan gaji khusus dan (pembayaran untuk) tindakan perbaikan terhadap musibah yang tiba-tiba, oleh raja dan permaisuri-permaisurinya dan putera-putra; serta pembayaran dan penerimaan yang berhubungan dengan perdamaian dan perang dengan sekutu dan musuh” (Arthashastra, Buku II, Bab VII, Bagian 23, 2)*

*“untuk itu hendaknya menyerahkan secara tertulis perkiraan (penerimaan), penerimaan yang diperoleh, penerimaan yang masih terbuka, pendapatan dan pengeluaran, saldo, (waktu untuk) kehadiran (para audit), (suasana) kegiatan, adat dan aturan yang ditentukan kepada semua departemen” (Arthashastra, Buku II, Bab VII, Bagian 23, 3)*

*“para akuntan hendaknya masuk pada hari purnama asadha” (Arthashastra, Buku II, Bab VII, Bagian 23, 16)*

Berdasarkan uraian di atas, tampak jelas bahwa Arthashastra telah mengatur secara detail bagaimana negara/kerajaan harus melakukan pengawasan terhadap sumber-sumber pendapatannya untuk menghindari berkurangnya pendapatan karena adanya penyelewengan oleh aparat pemerintah. Selain itu juga telah diatur mengenai cara-cara untuk mengatur pengeluaran agar tidak terjadi pemborosan keuangan Negara atau kerajaan. Hal ini terlihat jelas dalam sloka berikut :

*“maka para pejabat administrator (samaharta) yang bijaksana akan menentukan penerimaan dan menunjukkan peningkatan penghasilan dan penghematan pengurangan, dan akan memperbaiki jika terjadi kebalikannya (dari itu) (Arthashastra, Buku II, Bab VI, Bagian 24, 29)*

Selain pengawasan terhadap pendapatan dan pengeluaran melalui pengawas dan departemen administrator, pada masa itu juga telah dikenal audit seperti yang disebutkan dalam sloka diatas, bahwa setiap tahun (bulan Asadha) dilakukan audit oleh akuntan atas

penerimaan dan pengeluaran yang dilaporkan oleh setiap departemen. Berikut akan dibahas mengenai konsep audit dalam Arthasastra.

### **Konsep-konsep Audit Dalam Arthasastra**

Seperti yang diuraikan diatas, bahwa auditor diwajibkan mengaudit di bulan purnama asadha. Bulan purnama Asadha adalah merupakan akhir tahun saka yang siklus datangnya 354 hari. Dan hal ini menunjukkan bahwa audit menurut Arthasastra dilakukan setiap tahun dan dilaksanakan setiap akhir tahun buku, karena pada bulan purnama asadha ini pula merupakan batas akhir semua departemen untuk menyetorkan laporan pertanggungjawaban kepada Departemen administrator dalam hal ini pengawas dan auditor.

Audit dilakukan di kantor pengawas, dimana semua petugas masing-masing departemen diminta untuk menyerahkan laporannya. Laporan dan bukti keuangan diserahkan harus dalam keadaan bersegel, dan tidak diperkenankan adanya pembicaraan antara petugas departemen dengan auditor, seperti yang dinyatakan dalam sloka berikut :

*“bila (para petugas) telah datang dengan buku rekening yang disegel dan saldo dalam wadah yang disegel, ia hendaknya menetapkan pembatasan pada suatu tempat, tidak mengizinkan pembicaraan (antara mereka)” (Arthasastra, Buku II, Bab VII, Bagian 23, 17)*

*“setelah mendengar jumlah penerimaan, pengeluaran dan saldo, ia hendaknya menyuruh pembawa saldo pergi (ke perbendaharaan)” (Arthasastra, Buku II, Bab VII, Bagian 23, 18)*

Selanjutnya setelah laporan diterima, auditor melakukan tugas audit dengan melakukan pemeriksaan secara detail setiap penerimaan dan pengeluaran, baik harian, setiap bulannya maupun setahun, seperti yang dinyatakan dalam sloka berikut :

*“dan ia hendaknya mengecek (rekening) setiap hari, kelompok lima hari, dua minggu, sebulan, empat bulan dan setahun” (Arthasastra, Buku II, Bab VII, Bagian 23, 30)*

*“Ia hendaknya memeriksa penghasilan dengan mengacu pada periode, waktu, tempat, pokok/topik penghasilan, sumber, memindahkan, jumlah pembayaran, orang yang menyebabkan terjadinya suatu pembayaran, pencatat dan penerima (Arthasastra, Buku II, Bab VII, Bagian 23,31)*

*Ia hendaknya memeriksa pengeluaran dengan mengacu pada periode, waktu, tempat, pokok/topik , keuntungan, kesempatan, benda yang diberikan, penggunaan dan*

*jumlahnya, orang yang memesan, orang yang mengeluarkan, orang yang mengantar dan menerima (Arthasastra, Buku II Bab VII, Bagian 23,32)*

*Ia hendaknya memeriksa saldo dengan mengacu pada periode, tempat, waktu, pokok/topic, memindahkan, benda, cirinya, jumlahnya wadah tempat penyimpanan dan orang yang menjaganya (Arthasastra, Buku II, Bab VII, Bagian 23, 33)*

Setelah melakukan pemeriksaan secara menyeluruh terhadap pendapatan dan pengeluaran serta saldo, maka auditor akan menyampaikan hasil pemeriksaannya kepada raja, karena raja adalah pihak yang menugaskan auditor melakukan pemeriksaan.

Bila auditor menemukan kesalahan atau selisih, atau pada saat pemeriksaan ada petugas departemen yang tidak membawa laporan yang diminta, maka ia akan menerima sanksi berupa mengganti kerugian dan denda (*Arthasastra, Bab VII, Bagian 23, 19-21*). Tetapi bila kesalahan yang diperbuat tergolong ringan atau tidak material maka Arthasastra menyarankan agar raja mengampuninya seperti yang dinyatakan dalam sloka berikut :

*(Raja) hendaknya menenggang suatu pelanggaran kecil dan hendaknya puas sekalipun pendapatan itu kecil; dan ia hendaknya menghormati dengan kemurahan hatinya petugas yang memberi manfaat besar (pada negara) (Arthasastra, Buku II, Bab VII, Bagian 23, 41)*

### **Sanksi Bagi Kelalaian Auditor**

Semua petugas dari setiap departemen dalam kerajaan harus mematuhi perintah untuk menyediakan laporan pertanggungjawaban departemennya. Bila kewajiban tersebut tidak dipenuhi atau departemen tidak menyetorkan laporan pertanggungjawaban, maka sanksi akan diberikan oleh raja. Demikian pula sebaliknya, bila auditor tidak memenuhi kewajibannya sebagai auditor, maka raja juga akan memberikan sanksi sesuai kesalahan yang dilakukan auditor. Sebagai contoh bila auditor tidak datang atau menolak untuk melakukan audit, maka akan ada sanksi bagi auditor yang berupa hukuman denda atau kekerasan. Hal tersebut dinyatakan sebagai berikut:

*“dan bila, ketika petugas kerja hadir, tetapi petugas akuntan tidak siap untuk mengaudit, maka akan dikenakan denda terendah untuk kekerasan (akan ditentukan) (Arthasastra, Buku II, Bab VII, Bagian 23, 22)*

*“jika atas kepentingan raja, petugas akuntan tidak siap mengaudit atau menolak perintah atau mengubah penghasilan atau pengeluaran dengan cara yang berbeda dengan perintah yang tertulis, (akan dikenakan) denda terendah untuk kekerasan” (Arthasastra, Buku II, Bab VII, Bagian 23, 34)*

### III. Simpulan

Arthashastra merupakan kompedium tentang bagaimana mengelola suatu negara dan dapat dipandang sebagai suatu manual atau pegangan bagi seorang pemimpin dalam mengelola negara. Arthashastra merupakan kitab klasik yang ditulis oleh Kautilya atau Chanakya atau Vishnugupta, yang merupakan salah satu menteri negara, ahli politik dan ahli agama yang hidup pada sekitar tahun 321 sampai dengan 296 Sebelum Masehi. Sebagai karya klasik yang telah berumur lebih dari 2000 tahun Arthashastra dipublikasikan pertama kali oleh Dr. R. Shamasastri, Director of Archeological Researce in Mysore, India pada tahun 1905.

Arthashastra sebagai karya klasik ternyata memuat pedoman pengelolaan keuangan Negara atau kerajaan dengan sangat lengkap. Arthashastra memberikan pedoman dalam mengidentifikasi dan mengklasifikasikan pendapatan berdasarkan sumber dan waktu penerimaan. Yang mana menurut Arthashastra pendapatan diklasifikasikan menjadi 7 (tujuh) sumber pendapatan yaitu; pendapatan dari benteng (*durga*), pendapatan dari negara bagian atau pedesaan (*rashtira*), pendapatan dari hasil tambang (*khani*), irigasi (*Setu*), hutan (*Vana*), ladang gembalaan (*Vraja*), jalur perniagaan (*Vanikpatha*). Sedangkan berdasarkan waktu penerimaan pendapatan dibedakan menjadi 3 (tiga) jenis; pendapatan kini, pendapatan yang masih terbuka dan pendapatan dari sumber lain.

Keberadaan pedoman pengklasifikasian pendapatan dan pengeluaran dalam Arthashastra menunjukkan bahwa pencatatan akuntansi telah dikenal di India sejak lama bahkan jauh lebih awal dibandingkan dengan pencatatan akuntansi yang diperkenalkan oleh Luca Pacioli yang selama ini dikenal dan dianggap sebagai orang yang pertama memperkenalkan akuntansi pada dunia. Pencatatan akuntansi yang dinyatakan dalam Arthashastra bahkan lebih operasional dan lebih lengkap, karena tidak hanya memberikan pedoman mengenai pencatatan atau pengklasifikasian pengeluaran, tetapi juga telah mengatur mengenai pelaporan pertanggungjawaban, pengawasan dan audit.

Pelaporan pertanggungjawaban pengelolaan penerimaan dan pengeluaran dilakukan oleh petugas dari setiap departemen. Laporan diserahkan pada pengawas dan auditor pada bulan purnama asadha (akhir tahun saka). Laporan diserahkan tersegel kepada auditor dan tidak diperbolehkan ada pembicaraan antara auditor dengan petugas departemen.

Pengawasan penerimaan pendapatan dan pengeluaran menurut Arthashastra dilakukan oleh pengawas yang merupakan bagian dari Departemen Administrator. Pengawasan dilakukan untuk semua departemen yang ada di kerajaan dan dalam melakukan pekerjaannya dibantu oleh mata-mata. Mata-mata ditempatkan di setiap departemen untuk memberikan keyakinan bahwa tidak ada penghasilan yang diselewengkan. Hal ini menunjukkan bahwa pengawasan yang diatur dalam Arthashastra sudah sangat memadai bahkan sudah mengandung konsep pengawasan yang seperti

diterapkan pada masa sekarang. Padahal disatu sisi Arthasastra adalah kitab yang ditulis pada 2000 an tahun lalu.

Audit juga sudah dikenal dalam Arthasastra. Konsep audit yang dianut antara lain bahwa audit dilakukan atas permintaan *stake holder* dalam hal ini adalah raja. Dan audit dilakukan dengan melakukan pemeriksaan secara terperinci mengenai transaksi harian, bulanan dan tahunan. Audit dilakukan dengan menekankan pemeriksaan pada pendapatan dan sumber-sumbernya, pengeluaran dan saldo atau sisa lebih pendapatan dan pengeluaran.

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa Kitab Arthsastra sebagai karya sastra klasik merupakan karya yang sangat fenomenal, sehingga sudah selayaknya karya ini digunakan sebagai referensi sejarah akuntansi dan ditempatkan sejajar dengan karya klasik dari Luca Pacioli. Meskipun Arthasastra selama ini belum banyak dikenal oleh para ahli akuntansi, tetapi Arthasastra layak dinobatkan sebagai dokumen sejarah yang memuat pencatatan akuntansi untuk pertama kali dan dapat digunakan sebagai inspirasi sejarah untuk perkembangan akuntansi modern.

### **Referensi**

Astana M. dan Anomdiputro, 2003, *Kautilya (Canakya) Arthasastra*, Paramita, Surabaya

Mattessich Richard, 1998, *Review and Extension of Bhattacharyya's Modern Accounting*

*Concept in Kautilya's Arthasastra*, Journal of Accounting, Business and Finacial History, Vol. 8, No.2, p.191-209

Pudja G. dan Sudharta T.R, 2004, *Manava Dharmasastra atau Veda Smrti*, Penerbit

Paramita, Surabaya

Shamasasstry G., 1967, *Kautilya's Arthasastra*, e-Book