



UNIVERSITAS INDONESIA

**BATASAN HUKUM KEWENANGAN PEMERIKSAAN EKSTERNAL
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN TERHADAP BADAN USAHA MILIK
NEGARA PERSEROAN TERBATAS DALAM PERSPEKTIF
HUKUM KEUANGAN PUBLIK**

SKRIPSI

**FADILLAH ISNAN
0806341993**

**FAKULTAS HUKUM
PROGRAM STUDI ILMU HUKUM
DEPOK
JUNI 2012**



UNIVERSITAS INDONESIA

**BATASAN HUKUM KEWENANGAN PEMERIKSAAN EKSTERNAL
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN TERHADAP BADAN USAHA MILIK
NEGARA PERSEROAN TERBATAS DALAM PERSPEKTIF
HUKUM KEUANGAN PUBLIK**

SKRIPSI

Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum

**FADILLAH ISNAN
0806341993**

**FAKULTAS HUKUM
PROGRAM STUDI ILMU HUKUM
KEKHUSUSAN HUKUM HUBUNGAN ANTARA NEGARA
DAN MASYARAKAT
DEPOK
JUNI 2012**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

**Skripsi ini adalah hasil karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar.**

Nama : Fadillah Isnan

NPM : 0806341993

Tanda Tangan : 

Tanggal : 29 Juni 2012

HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh :
Nama : Fadillah Isnan
NPM : 0806341993
Program Studi : Ilmu Hukum Kekhususan Hukum Hubungan antara
Negara dan Masyarakat
Judul Skripsi : Batasan Hukum Kewenangan Pemeriksaan
Eksternal Badan Pemeriksa Keuangan terhadap
Badan Usaha Milik Negara Perseroan Terbatas
Dalam Perspektif Hukum Keuangan Publik

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum pada Program Studi Ilmu Hukum Kekhususan Hukum Hubungan Antara Negara dan Masyarakat, Fakultas Hukum, Universitas Indonesia

DEWAN PENGUJI

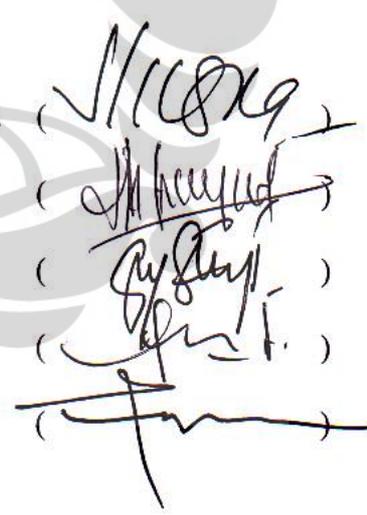
Pembimbing : Dr. Dian Puji N. Simatupang, S.H., M.H.

Penguji : Dr. Tri Hayati, S.H., M.H.

Penguji : Eka Sri Sunarti, S.H., M.Si.

Penguji : Dr. Andhika Danesjvara, S.H., M.Si.

Penguji : Dr. Harsanto Nursadi, S.H., M.Si.



Handwritten signatures of the examiners and supervisor, corresponding to the names listed in the Dewan Penguji section.

Ditetapkan di : Depok

Tanggal : 29 Juni 2012

KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa, karena atas berkat dan rahmat-Nya, penulis dapat menyelesaikan skripsi ini. Penulisan skripsi ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Sarjana Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Indonesia. Penulis menyadari bahwa, tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, dari masa perkuliahan sampai pada penyusunan skripsi ini, sangatlah sulit bagi penulis untuk menyelesaikan skripsi ini. Oleh sebab itu, penulis mengucapkan terima kasih kepada:

- (1) Allah SWT, Tuhan Yang Maha Esa, yang telah memberikan rahmat dan hidayahnya yang tidak terhingga kepada penulis;
- (2) Bapak Dr. Dian Puji Nugraha Simatupang, S.H., M.H., selaku dosen pembimbing yang dengan sangat ramahnya telah menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran untuk mengarahkan penulis dalam penyusunan skripsi ini;
- (3) Prof. Safri Nugraha, S.H., LL.M., Ph.D. (Alm.) yang telah menanamkan sendi-sendi Hukum Administrasi Negara kepada penulis. Bagi penulis, Beliau bukan sekedar dosen, melainkan seorang “ayah” yang telah menginspirasi penulis hingga akhirnya menekuni bidang Hukum Administrasi Negara ini;
- (4) Ibu Dr. Tri Hayati, S.H., M.H., selaku Ketua Bidang Studi Hukum Administrasi Negara sekaligus dosen idaman penulis dalam berbagai mata kuliah PK V;
- (5) Ibu Eka Sunarti, S.H., M.Si., selaku Sekretaris Bidang Studi Hukum Administrasi Negara yang tanpa lelahnya selalu membantu dan mempermudah penulis perihal administrasi penulisan skripsi ini;
- (6) Bapak Dr. Andhika Danesjvara, S.H., M.Si., selaku Sekretaris Fakultas Hukum Universitas Indonesia, sekaligus dosen penulis dalam berbagai mata kuliah hukum administrasi yang telah memberikan pemahaman hukum administrasi kepada penulis;

- (7) Bapak Dr. Harsanto Nursadi, S.H., M.Si., selaku dosen penulis dalam berbagai mata kuliah hukum administrasi yang telah dengan sabarnya mengajari penulis dan tidak segan mengulangi materi yang sebelumnya sudah diberikan ketika penulis belum memahami materi tersebut;
- (8) Ibu Yuli Indrawati, S.H., LL.M., selaku dosen mata kuliah Hukum Anggaran Negara yang telah memberikan pemahaman Hukum Keuangan Negara kepada penulis serta masukan, ide, pemikiran dan bahan bacaan terkait skripsi ini;
- (9) Seluruh dosen Fakultas Hukum Universitas Indonesia, yang tanpa mengurangi rasa hormat tidak dapat penulis tulis satu persatu, yang telah dengan sabarnya membimbing dan mengajari penulis mengenai konsep-konsep ilmu hukum hingga saat ini. Ilmu yang telah penulis pelajari ini, insyaallah akan penulis gunakan dengan sebaik-baiknya untuk kepentingan bangsa dan negara Indonesia;
- (10) Bapak H. Bahrudin dan Ibu Hj. Riyasah, Kedua orang tua penulis yang telah membesarkan penulis dalam naungan nilai-nilai yang idiil serta selalu mendukung penulis, baik secara materil, maupun secara imateril;
- (11) Kakak dan Adik penulis, Ulfah, Rahmah, Muhammad Izzi, dan Ilham Akbar yang selalu memberikan kehangatan dan dukungan kepada penulis;
- (12) Bapak Wahyu Andrianto, S.H., M.H. selaku Ketua Sub Program Sarjana Reguler beserta jajaran Biro Pendidikan Reguler, khususnya Pak Selam, Pak Indra, dan Pak Arif, yang selalu membantu akademik penulis sejak mahasiswa baru hingga saat ini;
- (13) Ibu Hening Hapsari Setyorini, S.H., M.H., selaku Manajer Kemahasiswaan dan Alumni beserta jajarannya, khususnya Pak Marno, yang telah membantu penulis dalam mengurus beasiswa sehingga penulis tetap dapat berkuliah di Fakultas Hukum ini;
- (14) Bapak Anas Puji Istanto, selaku analis hukum Biro Hukum Kementerian BUMN yang telah bersedia meluangkan waktunya sebagai informan dalam skripsi ini;
- (15) Liza Farihah yang telah menemani dan mengisi hari-hari penulis dengan dukungan moral dan semangatnya disetiap untaian kata dalam skripsi ini;

- (16) Abdul Aziz, Syam Rezza, M. Saltudz Kurtubi dan Ahmad Ezat selaku sahabat terbaik penulis di SMAN 47 Jakarta hingga saat ini. Walau kita saat ini terpisah ruang dan waktu, suatu saat nanti kita akan berkumpul kembali untuk membangun negeri kita tercinta ini;
- (17) Sahabat penulis di Backpacker dan Arisan FHUI 2008 Aurora Wina, S.H. Sokhib Nur Prasetyo, S.H. Desti Ratnasari, Melati Asih Jaya, Nirmala Azizah, Vannia Alienjhon, Vania Nurjahnitra, Revina Ani Yosepa, Rizky Fauziah Putri, S.H., Vicky Ririzky, Vina Aliya, Diany Maya, Anggi Wijaya yang telah memberikan hari-hari penuh keceriaan kepada penulis;
- (18) Keluarga Lay-lay khususnya Agisa Muttaqien, Novita Anggraenny, Farah Devi, S.H., Damianagatayuvens C., Gita Rianty, Sandra Angela Jeane Ester Bermen, S.H., Putra Aditya, Shima Kencono P., Suprianto Ginting, Sellya Utama C., S.H., Gerry Goud Filmorems yang telah mau menerima penulis sebagai keluarga;
- (19) Teman-teman BPH BEM FHUI 2011, khususnya Lidzikri C., M. Rizaldi, Aya Sofia, Faiza Nooranda, S.H., Elsa Marlina, Riko Fajar, Fidila Yuni, Raymond Pardomuan, S.H., Ali Abdillah, Fadhil Arsandy, Wuri Prastiti R. dan BSO Indonesia Law Debate Society (ILDS) Mia Mentari F., Anbar Jayadi, Varida Megawati S., Luthfi Sahputra, Teuku Mulkan, Fitri Amelia serta teman-teman lain yang tidak bisa disebutkan satu persatu, yang telah memberikan kehangatan seperti keluarga kedua bagi penulis;
- (20) Departemen Advokasi BEM FHUI 2011, Arianne Astrinia, Abu Hammam M.J., Ronald Honarto, Faisal Rachman, Ayu Rifa Abdillah, Jeremiah Purba, Anggara Narendra Putra, Iwan Andris, Kiki Wulandari, Erick Andhika, Robin Setiawan, Omar Muhammad, Erwin Frizi, Gregorius Bintang Adhimakayasa yang selalu menyemangati penulis setiap waktu;
- (21) Sahabat terbaik penulis di FHUI, khususnya Agung Sudrajat, Najmu laila, S.H., Endah Dewi Purbasari, Fathan Nautika, Prakoso Anto Nugroho, Rieya Aprianti, Kartini L. Makmur, Rangga Sujud Widigda, Trisna Jaya, Aldamayo Panjaitan serta sahabat-sahabat lainnya yang tidak dapat penulis tulis satu persatu yang selalu membantu penulis selama berkuliah; dan

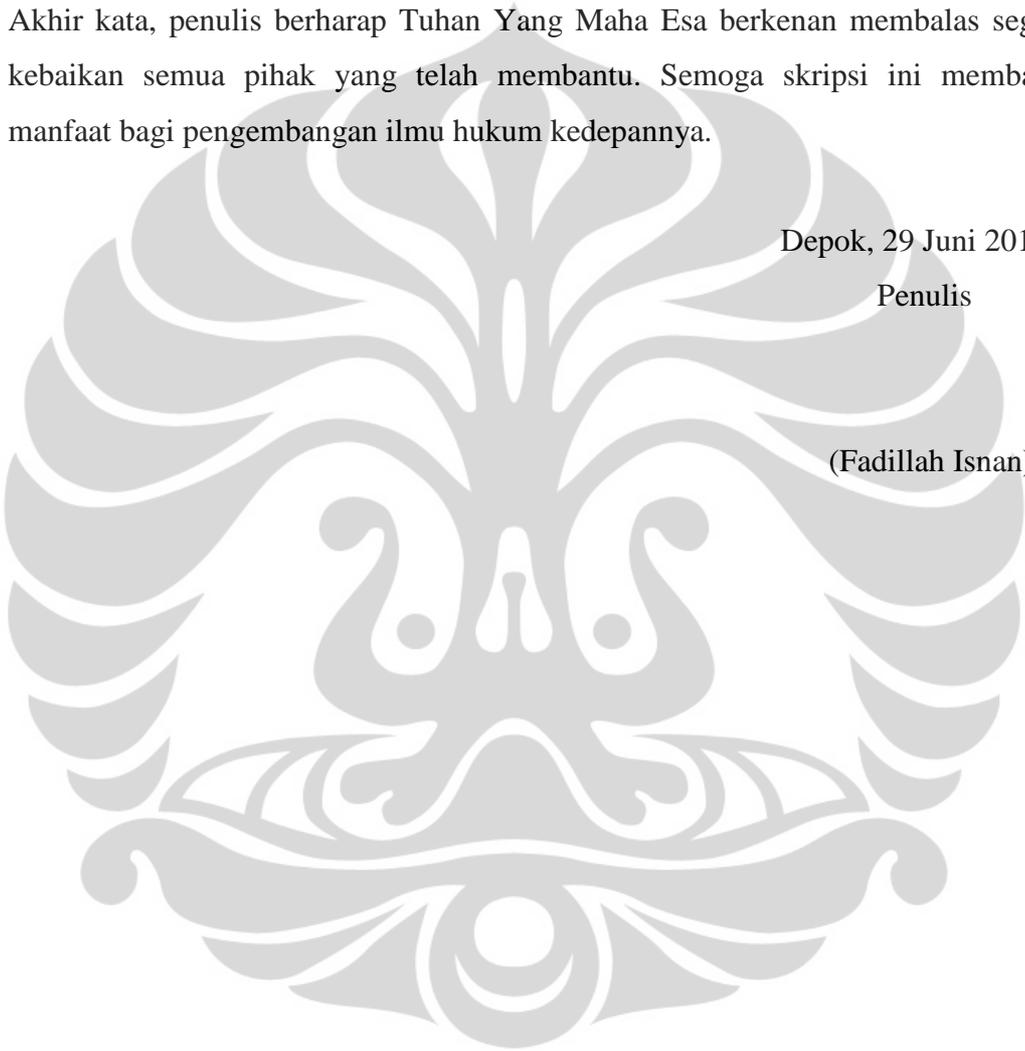
- (22) Pihak-pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu yang selalu ataupun pernah membantu penulis hingga akhirnya penulis dapat menyelesaikan skripsi ini.

Akhir kata, penulis berharap Tuhan Yang Maha Esa berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Semoga skripsi ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu hukum kedepannya.

Depok, 29 Juni 2012

Penulis

(Fadillah Isnan)



**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Fadillah Isnan
NPM : 0806341993
Program Studi : Ilmu Hukum
Fakultas : Fakultas Hukum
Jenis Karya : Skripsi

demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif** (*Non-exclusive Royalty-Free Right*) atas karya ilmiah saya yang berjudul:

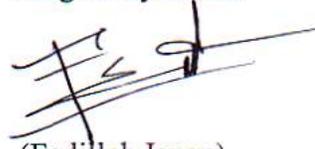
**BATASAN HUKUM KEWENANGAN PEMERIKSAAN EKSTERNAL
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN TERHADAP BADAN USAHA MILIK NEGARA
PERSEROAN TERBATAS DALAM PERSPEKTIF HUKUM KEUANGAN PUBLIK**

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan memublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Depok
Pada Tanggal : 29 Juni 2012

Yang menyatakan



(Fadillah Isnan)

ABSTRAK

Nama : Fadillah Isnain
Program Studi: Ilmu Hukum Kekhususan Hukum Hubungan antara Negara dan Masyarakat
Judul : Batasan Hukum Kewenangan Pemeriksaan Eksternal Badan Pemeriksa Keuangan terhadap Badan Usaha Milik Negara Perseroan Terbatas dalam Perspektif Hukum Keuangan Publik

Penelitian ini didasarkan pada masuknya Badan Usaha Milik Negara Perseroan Terbatas (BUMN Persero) sebagai salah satu objek pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai akibat dari luasnya lingkup keuangan negara dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Penelitian ini membahas dua permasalahan utama. *Pertama*, dasar BPK diberikan kewenangan melakukan pemeriksaan eksternal terhadap BUMN Persero. *Kedua*, lembaga mana yang berwenang melakukan pemeriksaan eksternal terhadap BUMN Persero yang tetap menjalankan prinsip badan hukum dan menjaga hak pemegang saham. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah *juridis normatif* yang bertumpu pada data sekunder dan disajikan secara *deskriptif analitis*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa BPK diberikan kewenangan melakukan pemeriksaan eksternal terhadap BUMN Persero disebabkan ketidaktepatan pembentuk undang-undang dalam memaknai filosofi pemeriksaan keuangan negara dalam Undang-Undang Dasar Tahun 1945. Lembaga yang berwenang memeriksa BUMN Persero adalah Kantor Akuntan Publik yang dipilih melalui mekanisme Rapat Umum Pemegang Saham. Dengan demikian, BPK sebagai lembaga negara seharusnya hanya melakukan pemeriksaan yang sifatnya makro-strategis keuangan negara saja, yakni meliputi kebijakan, program, tujuan dan kemanfaatan keuangan negara.

Kata kunci:

Pemeriksaan Eksternal, Badan Pemeriksa Keuangan, Keuangan Negara, Badan Usaha Milik Negara Perseroan Terbatas, Akuntan Publik.

ABSTRACT

Name : Fadillah Isnan
Study Program : Science of Law specificity of Legal Relationship between State and Society
Title : The Legal Limitation for the External Examination Authority of BPK upon BUMN Persero in the perspective of Public Finances Law

This thesis is based on the inclusion of BUMN Persero as one of BPK's examination object as a result from the vast context of state finances in the Law no.17/2003 on State Finances. This research will focus on two main problems. *First*, the ground for BPK to be given authority to conduct external examination upon BUMN Persero. *Secondly*, regarding which institution that has the authority to conduct external examination upon BUMN Persero, while keep maintaining the legal body principle and protecting the rights of the stakeholders. The method used in this research is juridical-normative which has its bearings on secondary data, this research will also be presented in the form of descriptive-analytical. The result of this research shows that the fact that BPK is given the authority to conduct external examinations upon BUMN Persero is the consequence of the legislators' inaccuracies in understanding the philosophy of state finance examinations as set forth in the 1945 Constitution. The authorized institution in examining BUMN Persero is the Public Accountant Office which is selected through the mechanism of Rapat Umum Pemegang Saham (General Meeting of Stakeholders). Therefore, BPK as a state institution should be limited to conducting state finances examinations with macro-strategic nature only, which includes policy, programs, objective and the utilization of state finance.

Key Words:

External Examination, Badan Pemeriksa Keuangan, Public Finances, State Owned Company Limited, Public Accountant.

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS.....	ii
LEMBAR PENGESAHAN	iii
KATA PENGANTAR	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH.....	viii
ABSTRAK	ix
ABSTRACT.....	x
DAFTAR ISI.....	xi
DAFTAR GAMBAR DAN TABEL.....	xiv
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Pokok Permasalahan	9
1.3 Tujuan Penelitian	9
1.3.1 Tujuan Umum.....	9
1.3.2 Tujuan Khusus.....	9
1.4 Kerangka Konsep.....	10
1.4.1 Keuangan Negara	10
1.4.2 Kewenangan	11
1.4.3 Badan Usaha Milik Negara	12
1.4.4 Badan Usaha Milik Negara Persero	13
1.4.5 Pemeriksaan.....	14
1.4.6 Pemeriksaan Keuangan Negara.....	15
1.4.7 Badan Pemeriksa Keuangan.....	16
1.4.8 Akuntan Publik.....	17
1.5 Metode Penelitian	17
1.6 Sistematika Penulisan	19
BAB II BADAN USAHA MILIK NEGARA PERSERO DALAM SISTEM PEREKONOMIAN INDONESIA.....	21
2.1 Hakikat BUMN Persero	21
2.2 BUMN Persero sebagai Entitas Badan Hukum Privat.....	28
2.3 Keuangan BUMN Persero	33
2.4 Tanggung Jawab Yuridis dari Suatu Perusahaan dan Asas <i>Piercing The Corporate Veil</i> pada BUMN Persero.....	38
2.4.1 Tanggung Jawab Yuridis dari Suatu Perusahaan	39
2.4.2 Asas <i>Piercing The Corporate Veil</i>	40
2.5 Kedudukan Negara dalam BUMN Persero.....	44
2.6 Prinsip-Prinsip <i>Good Corporate Governance</i> pada BUMN Persero..	49
BAB III BADAN PEMERIKSA KEUANGAN DALAM SISTEM KETATANEGARAAN INDONESIA.....	52
3.1 Sejarah Badan Pemeriksa Keuangan	52

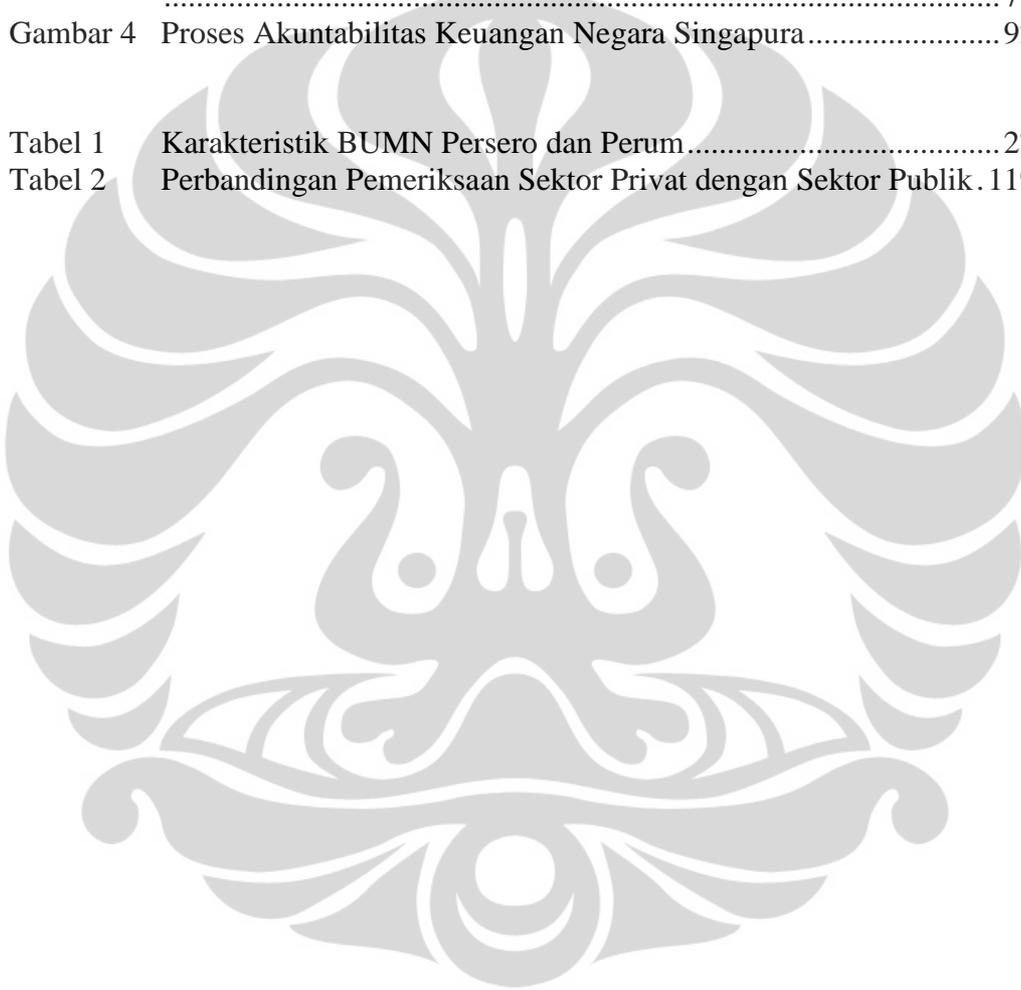
3.1.1	Periode Sebelum Kemerdekaan.....	52
	A. Penetapan dan Pelaksanaan Anggaran <i>Nederlandsch Indie</i> .	56
	B. Pengawasan dan Pemeriksaan Keuangan <i>Nederlandsch Indie</i>	
	59
3.1.2	Periode Awal Kemerdekaan.....	62
3.1.3	Periode Negara Republik Indonesia Serikat (RIS).....	64
3.1.4	Periode Undang-Undang Dasar Sementara Tahun 1950.....	66
3.1.5	Periode Pasca Kembali ke UUD 1945.....	68
	A. PERPU Nomor 7 Tahun 1963 tentang Badan Pemeriksa	
	Keuangan	68
	B. UU Nomor 17 Tahun 1965 tentang Penetapan PERPU Nomor 6	
	Tahun 1964 tentang Pembentukan Badan Pemeriksa Keuangan	
	menjadi Undang-undang.....	69
	C. UU Nomor 5 Tahun 1973 tentang Badan Pemeriksa Keuangan	
	71
3.1.6	Periode Pasca Perubahan UUD 1945	73
3.2	BPK sebagai Lembaga Pemeriksa Keuangan Negara	75
3.2.1	Kedudukan BPK.....	75
3.2.2	Tugas dan Kewenangan BPK.....	76
3.2.3	Hasil Pemeriksaan dan Tindak Lanjut.....	80
3.2.4	Hubungan BPK dengan Lembaga Pengawas dan Pemeriksa	
	Internal.....	83
3.3	Perbandingan Badan Pemeriksa Keuangan diberbagai Negara.....	86
3.3.1	India.....	86
3.3.2	Singapura.....	91
BAB IV ANALISIS KEWENANGAN PEMERIKSAAN EKSTERNAL		
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN TERHADAP BADAN USAHA		
MILIK NEGARA PERSERO.....		95
4.1	Kewenangan Pemeriksaan Eksternal BPK terhadap BUMN Persero.	95
4.1.1	Keuangan BUMN Persero Tidak Termasuk Ruang Lingkup	
	Keuangan Negara	95
4.1.2	Kewenangan Pemeriksaan Eksternal BPK terhadap BUMN Persero	
	105
4.1.3	Implikasi Hukum jika BPK Berwenang Memeriksa BUMN Persero	
	111
	A. Terhadap Penerapan Doktrin Badan Hukum dan Teori Hukum	
	Keuangan Negara.....	111
	B. Terhadap Kinerja Pemeriksaan Keuangan Negara	113
	C. Terhadap Kinerja Pengelolaan BUMN Persero.....	115
4.2	Pemeriksaan Keuangan BUMN Persero oleh Akuntan Publik.....	123
4.2.1	Akuntan Publik.....	123
4.2.2	Pemeriksaan Keuangan BUMN Persero oleh Akuntan Publik	126
4.3	Memaksimalkan Fungsi BPK sebagai Lembaga Pemeriksa Keuangan	
	Negara.....	128
BAB V PENUTUP.....		131
5.1	Simpulan	131

5.2 Saran	132
DAFTAR PUSTAKA	134



DAFTAR GAMBAR DAN TABEL

Gambar 1	BUMN dalam UU Nomor 9 Prp. 1969 tentang Bentuk-bentuk Usaha Negara	26
Gambar 2	Transformasi Keuangan Negara menjadi Keuangan BUMN menurut Arifin P. Soeria Atmadja	37
Gambar 3	Penentuan Kerugian Negara/Daerah menurut Dian Puji N. Simatupang	78
Gambar 4	Proses Akuntabilitas Keuangan Negara Singapura	92
Tabel 1	Karakteristik BUMN Persero dan Perum	27
Tabel 2	Perbandingan Pemeriksaan Sektor Privat dengan Sektor Publik ..	119



BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Kewenangan pemeriksaan eksternal Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) tidak dapat dilaksanakan begitu saja terhadap BUMN Persero. Masuknya BUMN Persero sebagai salah satu objek pemeriksaan BPK dinilai telah melanggar beberapa kaidah hukum, khususnya hukum keuangan negara dan doktrin hukum tentang Perseroan Terbatas.¹ Distorsi² kewenangan pemeriksaan BPK ini terjadi sebagai akibat dari meluasnya lingkup kewenangan BPK sebagai implikasi dari perubahan ketiga Undang-Undang Dasar 1945 (UUD 1945) dan luasnya lingkup keuangan negara yang menjadi objek utama pemeriksaan BPK dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.³

Pengaturan BPK dalam UUD 1945 sebelum perubahan hanya diatur dalam satu ayat saja, yakni Pasal 23 ayat (5) yang berbunyi: “Untuk **memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara** diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan, yang peraturannya ditetapkan dengan Undang-Undang.⁴” Sementara itu, pasca perubahan ketiga UUD 1945 pengaturan tentang BPK diperjelas dalam

¹ Erman Rajagukguk (1), “Kekayaan BUMN Persero bukan Kekayaan Negara” http://www.unisosdem.org/article_detail.php?aid=6831&coid=2&caid=30&gid=3, diunduh 3 januari 2012.

² Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, Distorsi diartikan sebagai “pemutarbalikan suatu fakta atau penyimpangan.” Distorsi dalam skripsi ini dimaknai sebagai sebuah penyimpangan tentang kewenangan sebenarnya BPK dalam sistem hukum ketatanegaraan di Indonesia. Lihat Pusat Bahasa Kementerian Pendidikan Nasional, “Dis.tor.si”, <http://bahasa.kemdiknas.go.id/kbbi/index.php> diunduh 4 Januari 2012.

³ Arifin P. Soeria Atmadja (1), “Landasan Hukum Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara,” (makalah ini disampaikan pada diskusi *Round Table* dengan topik “Konsekuensi Putusan *Judicial Review* UU APBN 2006 terhadap Pembangunan, khususnya Bidang Pendidikan”, yang diselenggarakan oleh Habibie Center dan Hanns Siedel Fondation, Jakarta, 18 April 2006), hal. 3.

⁴ Indonesia (1), *Undang-Undang Dasar 1945 Sebelum Perubahan*, Ps. 23 ayat (5). Menurut Muhammad Yamin, ketentuan Pasal 23 ayat (5) UUD 1945 memiliki tiga penafsiran, yaitu *pertama* tugas BPK akan melakukan pemeriksaan terhadap tanggung jawab keuangan negara; *kedua* perlu dibentuk undang-undang yang mengatur pemeriksaan tanggung jawab keuangan negara; dan *ketiga* hasil pemeriksaan terhadap APBN, Pajak, dan Moneter diberitahukan BPK kepada DPR. Baca H. Muhammad Yamin (1), *Pembahasan Undang-undang Dasar Republik Indonesia* (s.l: s.n., s.t.), hal. 519.

satu bab, yakni Bab VIIIA tentang Badan Pemeriksa Keuangan. Dalam bab ini lingkup kewenangan BPK diatur dalam Pasal 23E ayat (1) yang berbunyi: “Untuk **memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara** diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri.”⁵”

Apabila membandingkan kedua pasal tersebut, rumusan kewenangan BPK dalam Pasal 23 ayat (1) UUD 1945 Perubahan Ketiga, tidak hanya sekedar melakukan pemeriksaan terhadap tanggung jawab⁶ keuangan negara. Akan tetapi, juga diperluas dengan melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan keuangan negara.⁷

Ketentuan Pasal 23 ayat (1) UUD 1945 Perubahan Ketiga ini lalu diejawantahkan dalam dua paket undang-undang yang mengatur perihal pemeriksaan keuangan negara, yakni UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

UU Nomor 15 Tahun 2004 menegaskan pemeriksaan keuangan negara yang dilakukan oleh BPK meliputi pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara dan pemeriksaan atas tanggung jawab keuangan negara.⁸ Pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh BPK

⁵ Indonesia (2), *Undang-Undang Dasar 1945 Perubahan Ketiga*. Ps. 23E ayat (1).

⁶ Pemeriksaan terhadap tanggung jawab keuangan negara merupakan pemeriksaan terhadap tercapainya tujuan keuangan negara yang ditetapkan dalam suatu rencana keuangan (APBN). Hal ini sebagaimana dijelaskan oleh Soenarko bahwa pemeriksaan yang dilakukan BPK terhadap keuangan negara, khususnya terhadap keluar masuknya keuangan negara yang terikat pada suatu rencana, yaitu anggaran belanja negara (*begroting*). R. Soenarko, *Susunan Negara Kita Jilid II* (Jakarta: Djambatan, 1950), hal. 76.

⁷ Dengan adanya pengaturan ini BPK sebagai salah satu lembaga tinggi negara dipaksa untuk melakukan pemeriksaan yang bersifat *pre audit* dan *post audit*. Dalam sistem akuntansi umum terdapat dua jenis pemeriksaan, yakni *pre audit* dan *post audit*. *Pre audit* adalah pengujian yang dilakukan sebelum suatu transaksi atau kegiatan dilakukan, dan pengujian atas faktor, kredit, daftar, gaji, tuntutan (*claim*) serta pembayaran kembali sebelum hal-hal tersebut dilakukan. Sementara itu *post-audit* adalah pemeriksaan yang dilakukan sesudah transaksi itu diselesaikan dan dicatat (*completed*). Lihat Badan Pemeriksa Keuangan, *Keuangan Negara dan Badan Pemeriksa Keuangan*, (Jakarta: Sekretariat Jenderal Badan Pemeriksa Keuangan, 2000), hal. 189. Dalam konteks ini, pemeriksaan terhadap tanggung jawab keuangan negara bersifat *post audit*, sementara itu pemeriksaan terhadap pengelolaan keuangan negara bersifat *pre audit*.

⁸ Indonesia (3), *Undang-Undang tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*, UU No. 15 Tahun 2004, LN Nomor 66 Tahun 2004, TLN Nomor 4400, Ps. 2.

meliputi seluruh unsur keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.⁹

Lingkup pemeriksaan BPK sebagaimana dalam UU Nomor 15 Tahun 2004 kemudian dipertegas dalam UU Nomor 15 Tahun 2006 khususnya pada Pasal 6 yang berbunyi:

BPK bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara.¹⁰

Dengan adanya pengaturan dalam kedua undang-undang tersebut, semakin memperlihatkan begitu luasnya objek pemeriksaan BPK. BPK yang pada awalnya hanya ditujukan untuk memeriksa tujuan bernegara, yakni APBN, kini berwenang dalam melakukan pemeriksaan kepada seluruh alat negara dan pemerintahan yang melakukan pengelolaan keuangan negara, termasuk BUMN Persero di dalamnya.

Masuknya BUMN Persero ke dalam lingkup objek pemeriksaan BPK, tidak lepas dari salah kaprahnya arsitektur keuangan publik di Indonesia.¹¹ Kebijakan dan peraturan perundang-undangan yang mengatur keuangan publik di Indonesia tidak sejalan dengan teori hukum yang seharusnya. Bahkan, yang sangat memprihatinkan kebijakan dan peraturan perundang-undangan yang mengatur keuangan publik tidak mampu mendukung praktik badan hukum untuk menjalankan hak dan kewajibannya.¹²

⁹ *Ibid.*, Ps. 3 ayat (1).

¹⁰ Indonesia (4), *Undang-Undang tentang Badan Pemeriksa Keuangan*, UU No. 15 Tahun 2006, LN Nomor 85 Tahun 2006, TLN Nomor 4654, Ps. 6.

¹¹ Dian Puji N. Simatupang (1), "Arsitektur Keuangan Publik: Suatu Konsep Pengaturan Keuangan Negara dalam Bank BUMN," (Makalah disampaikan dalam Diskusi Panel *Level of Playing Field* Bank BUMN yang diselenggarakan Wartawan Keuangan dan Perbankan, Bandung, 29 April 2006), hal. 1.

¹² *Ibid.*, hal. 1-2.

Kondisi ini sebagai dampak dari ditetapkannya UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Dalam Pasal 2 UU Keuangan Negara dinyatakan:

Keuangan Negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1, meliputi:

- a. hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
- b. kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
- c. penerimaan negara;
- d. pengeluaran negara;
- e. penerimaan daerah;
- f. pengeluaran daerah;
- g. kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, **termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/ perusahaan daerah;**
- h. kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum;
- i. kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.^{13,,}

Secara prinsip UU Nomor 17 Tahun 2003 tidak membedakan status hukum kekayaan/keuangan dalam sektor privat dan sektor publik.¹⁴ Pasal 2 UU Keuangan Negara tidak membedakan status hukum kekayaan/keuangan negara dalam suatu badan hukum, apakah itu milik negara, milik daerah, milik badan usaha milik

¹³ Indonesia (5), *Undang-Undang tentang Keuangan Negara*, UU No. 17 Tahun 2003, LN Nomor 47 Tahun 2003, TLN Nomor 4286, Ps. 2.

¹⁴ Arifin P. Soeria Atmadja, *et al.* (2), *Paradoks Rasionalitas Kerugian Keuangan Badan Usaha Milik Negara sebagai Kerugian Keuangan Negara (Suatu Kritik terhadap Kebijakan Neo-Konservatisme dalam Mendefinisikan Keuangan Negara di Indonesia) Modul Hukum Anggaran Negara Fakultas Hukum Universitas Indonesia* (Depok: Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2007), hal. 12.

negara, milik badan usaha milik daerah, milik swasta atau bahkan milik perseorangan.¹⁵

Menurut Arifin P. Soeria Atmadja, masuknya keuangan BUMN Persero sebagai salah satu keuangan negara pada hakikatnya telah melanggar doktrin badan hukum dan teori keuangan negara pada umumnya. Dalam doktrin badan hukum,¹⁶ BUMN Persero sebagai badan hukum privat harus memiliki empat syarat yuridis materil dan yuridis formal. Empat syarat yuridis materil tersebut yaitu:¹⁷ (1) mempunyai kekayaan terpisah; (2) mempunyai tujuan tertentu; (3) mempunyai kepentingan tertentu; dan (4) mempunyai organisasi teratur. Keempat syarat ini, khususnya syarat mempunyai kekayaan terpisah dari pemiliknya merupakan hal yang mutlak ada dalam sebuah badan hukum, khususnya BUMN Persero, guna menciptakan profesionalitas kinerja dalam upaya mencapai tujuan BUMN Persero bersangkutan. Sementara itu syarat yuridis formal yakni setiap perseroan harus mendapatkan pengesahan dari Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia untuk memperoleh status badan hukumnya.

¹⁵ Ruang lingkup keuangan negara pada UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pada hakikatnya menggunakan pendekatan Keuangan Publik. Keuangan Publik pada hakikatnya menunjuk pada dua hal, yaitu sektor keuangan yang digunakan untuk kepentingan pemangku kepentingan (*stakeholder*) dalam lingkungan kuasanya, atau keuangan yang ditujukan pada fungsi penyelenggaraan pemerintahan umum dan pelayanan publik. Lihat Dian Puji N. Simatupang (2), *Paradoks Rasionalitas Perluasan Ruang Lingkup Keuangan Negara dan Implikasinya terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah* (Jakarta: Badan Penerbit FHUI, 2011), hal. 214. Menurut Swerdlow dan Zoller, Keuangan Publik memiliki relevansi dengan administrasi publik dan hukum publik. Relevansi tersebut terletak pada dua hal, yaitu (1) keuangan publik dijalankan oleh administrasi publik, dengan demikian keuangan publik dapat dimaknai sebagai himpunan peraturan-peraturan tertentu yang menjadi sebab negara melakukan kegiatan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan publik; (2) hukum keuangan publik termasuk ke dalam ranah hukum publik karena mengatur perhubungan hukum (*rechtbetrekking*) yang melahirkan kekuasaan/wewenang (*bevoegheid*). Hal ini dikemukakan J. H. A Logemman dalam bukunya *Straatrecht van Nederlands*, sebagaimana dikutip dalam E Utrecht, *Hukum Administrasi Negara Indonesia* (Jakarta: Djambatan, 1964), hal. 7.

¹⁶ Dalam ilmu hukum, dikenal dua jenis badan hukum dipandang dari segi kewenangan yang dimilikinya, yaitu (1) badan hukum publik (*personne morale*) yang mempunyai kewenangan mengeluarkan kebijakan publik, baik yang mengikat umum (*algemeen bindend*) maupun yang tidak mengikat umum; (2) badan hukum privat (*personne juridique*) yang tidak mempunyai kewenangan mengeluarkan kebijakan publik yang bersifat mengikat masyarakat luas. Lihat Arifin P. Soeria Atmadja (3), *Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum Teori, Praktik, dan Kritik* (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2010), hal. 93.

¹⁷ *Ibid.*, hal 94.

Bukti kekayaan/keuangan BUMN Persero bukan merupakan lingkup keuangan negara hal ini tercermin dari ketentuan Pasal 4 ayat (1) beserta penjelasannya UU Nomor 19 Tahun 2003 tentang BUMN, yakni disebutkan:¹⁸

Modal BUMN merupakan dan berasal dari kekayaan negara yang dipisahkan.

Penjelasan: Yang dimaksud dengan dipisahkan adalah pemisahan kekayaan negara dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara untuk dijadikan penyertaan modal negara pada BUMN untuk selanjutnya pembinaan dan pengelolaannya tidak lagi didasarkan pada sistem Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, namun pembinaan dan pengelolaannya didasarkan pada prinsip-prinsip perusahaan yang sehat.

Keberadaan ketentuan ini menurut Arifin P. Soeria Atmadja menunjukkan telah terjadi transformasi status hukum uang negara dalam BUMN menjadi berstatus hukum privat.¹⁹ Transformasi²⁰ status hukum uang negara menjadi uang privat ini disebabkan adanya tindakan pemisahan kekayaan yang dilakukan negara kepada BUMN. Tindakan pemisahan kekayaan ini mengakibatkan putusya hubungan kepemilikan uang negara pada BUMN.²¹

Kekeliruan dimasukkannya keuangan BUMN sebagai keuangan negara akhirnya disadari oleh pemerintah ketika menghadapi kredit bermasalah (*non-performing loan/NPL*) PT Bank BRI (Persero) Tbk, PT Bank BNI (Persero) Tbk, dan PT Bank Mandiri (Persero) Tbk tahun 2006. Kekeliruan ini lalu dibenarkan oleh Menteri Keuangan saat itu, Sri Mulyani Indrawati, dengan meminta Fatwa Mahkamah Agung Nomor WKMA/Yud/20/VIII/2006 tentang pemisahan

¹⁸ Indonesia (6), *Undang-Undang tentang Badan Usaha Milik Negara*, UU No. 19 Tahun 2003, LN Nomor 70 Tahun 2003, TLN Nomor 4297, Ps. 4 ayat (1) beserta penjelasannya.

¹⁹ Simatupang (1), *op.cit.*, hal. 9.

²⁰ Teori Transformasi status hukum pada hakikatnya merupakan implementasi teori badan hukum yang secara doktrin telah diakui tidak menjadi dasar untuk mengurangi atau melepaskan terjadinya penyimpangan keuangan apapun dalam sektor keuangan, melainkan sebagai bentuk penghormatan terhadap prinsip badan hukum. Sebagaimana dikutip dalam Simatupang (2), *op.cit.*, hal. 38-39.

²¹ Andrian Sutedi (1), *Hukum Keuangan Negara* (Jakarta: Sinar Grafika, 2010), hal. 31.

kekayaan BUMN dari kekayaan negara.²² Mahkamah Agung dalam fatwanya menyatakan tagihan BUMN bukan tagihan negara karena BUMN Persero tunduk pada Undang-Undang Perseroan Terbatas.²³

Keberadaan fatwa tersebut memperkuat posisi atau kedudukan hukum ketentuan Pasal 4 ayat (1) dan Penjelasan UU Nomor 19 Tahun 2003 sebagai *Lex Specialis* pengaturan pengelolaan keuangan BUMN, yakni penyertaan modal yang dilakukan oleh negara untuk selanjutnya pembinaan dan pengelolaannya tidak dilakukan dengan menggunakan mekanisme APBN, melainkan didasarkan pada prinsip-prinsip perusahaan yang sehat dalam UU Nomor 1 Tahun 1995 tentang Perseroan Terbatas yang kemudian diubah dengan UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas.²⁴

UU No 40 Tahun 2007 telah secara rinci menjelaskan proses pembinaan dan pengelolaan sebuah perseroan mulai dari perseroan tersebut lahir, hingga perseroan tersebut dibubarkan, termasuk mengatur perihal pemeriksaan keuangan perseroan di dalamnya. Ketentuan Pasal 68 ayat (1) UU Perseroan Terbatas menegaskan adanya kewajiban pelaporan keuangan perseroan kepada akuntan publik untuk diaudit apabila:²⁵

- a. kegiatan usaha Perseroan adalah menghimpun dan/atau mengelola dana masyarakat;

²² Erman Rajagukguk (2), "PP 33 Tahun 2006 dan Implikasinya Bagi Penyelesaian Utang Piutang BUMN," (disampaikan pada seminar nasional "Risiko Hukum dan Bisnis dalam Investasi BUMN & BUMD: Implikasi Penerbitan PP 33 Tahun 2006 tentang Piutang Negara", diselenggarakan oleh Ikatan Alumni Universitas Diponegoro dan INFO BANK, Jakarta, 20 April 2007), hal. 2.

²³ *Ibid.*, hal. 37.

²⁴ Frank H Easterbrook dan Daniel R. Fischel menjelaskan sekurangnya terdapat enam ciri dari Perseroan Terbatas, yakni: (1) Perseroan Terbatas sebagai subyek hukum terpisah dari pendiri maupun pengelolanya (*persona standi in judicio*) termasuk kepemilikan kekayaan dan asetnya; (2) Pemegang saham bertanggung jawab hanya sebatas saham yang dimilikinya (*limited liability*); (3) Adanya pemisahan fungsi antara pemegang saham, direksi dan dewan komisaris; (4) Aset dalam bentuk saham yang mudah dialihkan, dijual, atau digandakan; (5) Adanya pengurus yang diangkat dan didelegasikan kewenangannya dengan prinsip fidusia (*entrusted fiduciary duties*); dan (6) Terdapat mekanisme pengambilan kebijakan melalui rapat umum pemegang saham (RUPS). Frank H Easterbrook dan Daniel R. Fischel, *The Economic Structure of Corporate Law*, (London: Harvard University Press-Cambridge, s.t.), 40-62.

²⁵ Indonesia (7), *Undang-Undang tentang Perseroan Terbatas*, UU No. 40 Tahun 2007, LN Nomor 106 Tahun 2007, TLN Nomor 4756, Ps. 68 ayat (1).

- b. Perseroan menerbitkan surat pengakuan utang kepada masyarakat;
- c. Perseroan merupakan Perseroan Terbuka;
- d. Perseroan merupakan persero;
- e. Perseroan mempunyai aset dan/atau jumlah peredaran usaha dengan jumlah nilai paling sedikit Rp50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah); atau
- f. diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.

Laporan atas hasil audit akuntan publik ini nantinya akan disampaikan secara tertulis kepada RUPS melalui Direksi.²⁶ Dalam hal laporan keuangan tersebut tidak dilakukan audit oleh akuntan publik, maka laporan keuangan tersebut tidak akan disahkan oleh RUPS.²⁷

Berdasarkan konstruksi tersebut, BUMN Persero pada hakikatnya merupakan sebuah perseroan terbatas. Maka pemeriksaan keuangannya pun harus dilakukan oleh akuntan publik. Selain itu, berdasarkan konstruksi hukum UU Nomor 15 Tahun 2004 sendiri, dalam melakukan pemeriksaan terhadap BUMN Persero, BPK tidak bisa langsung melakukan pemeriksaan terhadap keuangan BUMN, melainkan harus menunggu hasil pemeriksaan Kantor Akuntan Publik (KAP) terlebih dahulu.²⁸ Keadaan ini tentunya menjadikan kewenangan BPK dalam melakukan pemeriksaan keuangan BUMN Persero menjadi tidak efektif. Selain itu, dengan membebankan BPK sebagai lembaga tinggi negara untuk memeriksa seluruh pengelolaan keuangan negara, tanpa terkecuali termasuk BUMN Persero di dalamnya, secara logika hukum akan mengakibatkan pemeriksaan keuangan negara menjadi tidak optimal.²⁹ Hal inilah yang melatarbelakangi penelitian skripsi penulis yang berjudul “Batasan Hukum Kewenangan Pemeriksaan Eksternal Badan Pemeriksa Keuangan terhadap Badan

²⁶ *Ibid.*, Ps. 68 ayat (3).

²⁷ *Ibid.*, Ps. 68 ayat (2).

²⁸ Fiscal News, “BPK Tak Bisa Lagi Langsung Periksa Keuangan BUMN”, <http://www.depkeu.go.id/ind/Data/bpk28604.htm> diunduh 10 Januari 2012.

²⁹ Safri Nugraha, *et al.*, *Hukum Administrasi Negara* (Depok: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2005), hal. 349.

Usaha Milik Negara Perseroan Terbatas dalam Perspektif Hukum Keuangan Publik” ini.

1.2 Pokok Permasalahan

Berdasarkan latar belakang masalah sebelumnya, pokok permasalahan dalam skripsi ini adalah:

1. Mengapa BPK diberikan kewenangan melakukan pemeriksaan eksternal terhadap BUMN Persero yang dibatasi sesuai dengan peraturan perundang-undangan?
2. Lembaga mana yang berwenang melakukan pemeriksaan eksternal terhadap BUMN Persero yang tetap menjalankan prinsip badan hukum dan menjaga hak pemegang saham?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan Penelitian dalam skripsi ini terbagi menjadi dua, yaitu tujuan umum dan tujuan khusus.

1.3.1 Tujuan Umum

Tujuan umum dari penelitian ini adalah untuk menganalisis batasan kewenangan BPK dalam melakukan pemeriksaan eksternal terhadap keuangan BUMN Persero. Selain itu penelitian ini juga bertujuan untuk memberikan rekomendasi yuridis guna menciptakan efektivitas pemeriksaan keuangan negara di Indonesia.

1.3.2 Tujuan Khusus

Tujuan khusus dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Menganalisis dasar BPK diberikan kewenangan melakukan pemeriksaan eksternal terhadap BUMN Persero yang dibatasi sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
2. Menganalisis Lembaga mana yang berwenang melakukan pemeriksaan eksternal terhadap BUMN Persero yang tetap

menjalankan prinsip badan hukum dan menjaga hak pemegang saham.

1.4 Kerangka Konsep

Dalam penelitian ini, akan dijelaskan beberapa hal yang perlu diketahui oleh pembaca, yaitu terdiri atas:

1.4.1 Keuangan Negara

Keuangan negara merupakan urat nadi dalam pembangunan suatu negara dan sangat menentukan kelangsungan perekonomian baik sekarang maupun yang akan datang.³⁰ Menurut Cristiaan Wolff, keuangan negara bertujuan untuk menciptakan kebahagiaan dan kemakmuran rakyat.³¹ Konsepsi keuangan negara menjadi sangat penting dan fundamental pada suatu negara yang berdaulat.

Pengertian keuangan negara di Indonesia masih mengalami perdebatan panjang. Untuk melihat konstruksi hukum keuangan negara di Indonesia, Dian Puji N. Simatupang dalam disertasinya membagi dalam dua pendekatan, yakni secara normatif peraturan perundang-undangan dan secara teoritis ilmu hukum.³² Secara normatif peraturan perundang-undangan, keuangan negara diartikan sebagai “semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut”.³³ Menurutnya pengertian keuangan negara tersebut mengabaikan penghormatan hak dan kewajiban subyek hukum serta bertentangan dengan esensi utama keuangan negara, yakni menciptakan kebahagiaan dan kemakmuran rakyat sebagaimana dikemukakan Cristiaan Wolff.³⁴ Selain itu, pendekatan

³⁰ Andrian Sutedi (1), *op.cit.*, hal. 10.

³¹ Lihat dalam S.M. Amin, *Bertamasja ke Alam-Hukum* (Jakarta: Fasco, 1954), hal. 23.

³² Simatupang (2), *op.cit.*, hal. 60-61.

³³ Indonesia (5), *op.cit.*, Ps. 1 angka 1.

³⁴ Simatupang (2), *op.cit.*, hal. 59.

pertama ini menurut Arifin P. Soeria Atmadja tidaklah tepat menggunakan istilah keuangan negara, melainkan keuangan publik.³⁵

Keuangan negara secara teoritis ilmu hukum harus diartikan secara restriktif, yakni sebatas Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) sebagai bentuk penjelmaan kedaulatan. Hal ini sesuai dengan filosofis keuangan negara dalam Pasal 23 ayat (1) UUD 1945 Pra-Perubahan yang menyatakan hakikat *public revenue* dan *expenditure* keuangan negara dalam APBN adalah kedaulatan rakyat.³⁶ Selain itu diperkuat dengan pandangan Rene Stourm yang menyatakan falsafah APBN adalah *The constitutional right which a nation possesses to authorize public revenue and expenditure does not originates from the fact that the members of the nation contribute the payments. This right is based in a loftier idea. The idea of a sovereignty.*³⁷ Dengan demikian, konsepsi keuangan negara harus dimaknai sebatas APBN saja yang merupakan wujud kedaulatan dan penghormatan terhadap prinsip badan hukum.

1.4.2 Kewenangan

Dalam Hukum Administrasi Negara, setiap tindakan hukum publik yang dilakukan oleh pejabat publik harus didasari atas kewenangan yang dimilikinya.³⁸ Kewenangan merupakan kekuasaan formal, yakni kekuasaan yang berasal Kekuasaan Legislatif (diberi oleh Undang-undang) atau dari Kekuasaan Eksekutif Administratif.³⁹ Dengan demikian,

³⁵ Arifin P. Soeria Atmadja (4), "Hukum Keuangan Negara Pasca 60 Tahun Indonesia Merdeka: Masalah dan Prospeknya bagi Indonesia," *Teropong MaPPI Vol. 4* (2005), hal. 24.

³⁶ Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan MK RI, *Naskah Komprehensif Perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945; Latar Belakang, Proses, dan Hasil Pembahasan 1999-2002 Buku VII tentang Keuangan, Perekonomian Nasional, dan Kesejahteraan Sosial* (Jakarta: Sekjen dan Kepaniteraan MK RI, 2010), hal. 11.

³⁷ Hal ini dikemukakan oleh Rene Stourm dalam bukunya *The Budget*, sebagaimana dikutip oleh Vincent J. Browne, *The Control of Public Budget* (Washington, DC: Public Affairs Press, 1949), hal. 11.

³⁸ Safri Nugraha, *et al., op.cit.*, hal. 27.

³⁹ *Ibid.*, hal. 30.

kewenangan adalah kekuasaan sekaligus batasan bertindak bagi pejabat publik, agar tidak timbul kesewenang-wenangan.⁴⁰

Menurut Prajudi Atmosudirdjo, kita perlu membedakan antara kewenangan (*authority, gezag*) dan wewenang (*competence, bevoegdheid*).⁴¹ Kewenangan merupakan kekuasaan terhadap segolongan orang tertentu atau kekuasaan terhadap suatu bidang pemerintahan (atau bidang urusan) tertentu yang bulat, sedangkan wewenang hanya mengenai sesuatu onderdil tertentu saja.

Sebuah kewenangan yang dimiliki oleh pejabat publik terdiri atas beberapa wewenang. Wewenang menurut Prajudi adalah kekuasaan untuk melakukan sesuatu tindakan hukum publik.⁴² Dengan wewenang tersebut seorang pejabat publik dapat membuat suatu kebijakan yang dapat berbentuk suatu keputusan, baik bersifat pengaturan (*regeling*) maupun yang bersifat penetapan (*beschiking*).

1.4.3 Badan Usaha Milik Negara

BUMN merupakan badan usaha yang seluruh atau sebagian besar modalnya dimiliki oleh negara melalui penyertaan secara langsung yang berasal dari kekayaan negara yang dipisahkan.⁴³ Keberadaan Badan Usaha Milik Negara (BUMN) dalam sistem perekonomian nasional bertujuan dalam rangka memajukan kesejahteraan bagi seluruh rakyat sebagaimana diamanatkan dalam Pembukaan UUD 1945.⁴⁴ Upaya memajukan kesejahteraan umum tersebut dicapai dengan cara menyediakan barang

⁴⁰ Menurut H.W.R Wade, tujuan dari Hukum Administrasi Negara adalah untuk menjaga agar kekuasaan Pemerintah berada dalam batas-batas hukum yang melandasinya, dengan demikian dapat melindungi masyarakat dari perbuatan penyalahgunaan/pelampauan wewenang dari Pemerintah. H.W.R Wade dan C.F Forsyth, *Administrative Law*, 7th ed., (New York: Oxford University Press, 1994), hal. 5.

⁴¹ Prajudi Atmosudirdjo, *Hukum Administrasi Negara*, cet. 10, (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1994), hal. 78.

⁴² *Ibid.*

⁴³ Indonesia (6), *op.cit.*, Ps. 1 angka 1.

⁴⁴ *Ibid.*, Penjelasan Umum Nomor I Paragraf 1.

dan/atau jasa yang bermutu tinggi bagi masyarakat dengan harga yang terjangkau serta mampu berkompetisi dalam persaingan bisnis secara global. Pengalaman membuktikan keterpurukan ekonomi di berbagai negara termasuk Indonesia, antara lain disebabkan perusahaan-perusahaan di negara tersebut tidak menerapkan prinsip-prinsip tata kelola perusahaan yang baik (*good corporate governance*) secara konsisten.⁴⁵ Dengan demikian untuk dapat mengoptimalkan perannya dan mampu mempertahankan keberadaannya dalam perkembangan ekonomi dunia yang semakin terbuka dan kompetitif, Pengurusan dan pengawasan BUMN harus dilakukan berdasarkan prinsip-prinsip tata-kelola perusahaan yang baik (*good corporate governance*).

1.4.4 Badan Usaha Milk Negara Persero

Dalam UU Nomor 19 Tahun 2003 tentang BUMN dikenal dua jenis BUMN, yakni BUMN yang berbentuk perseroan terbatas (dalam skripsi ini disebut BUMN Persero) dan Perusahaan Umum (Perum). Berbeda dengan Perum yang tidak terbagi atas saham dan memiliki tujuan utama untuk kemanfaatan umum berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang bermutu tinggi, pada BUMN Persero modalnya terbagi atas saham dan bertujuan utama mengejar keuntungan.⁴⁶ Besarnya saham negara pada BUMN Persero paling sedikit 51 % (lima puluh satu persen) yang berasal dari penyertaan modal secara langsung oleh pemerintah yang dananya bersumber dari kekayaan negara yang dipisahkan.

Walaupun BUMN Persero kekayaannya bersumber dari pemisahan kekayaan negara dari APBN, Pembinaan dan pengelolaan BUMN Persero tidak lagi didasarkan pada sistem APBN. Hal ini disebabkan kekayaan negara yang dipisahkan tersebut telah berubah bentuk menjadi saham melalui penyertaan modal oleh negara. Dengan demikian kepemilikan

⁴⁵ *Ibid.*, Penjelasan Umum Nomor VI Paragraf 2.

⁴⁶ Laksamana Sukardi, "Keterangan Menteri BUMN Mewakili Pemerintah mengenai Rancangan Undang-undang tentang BUMN," (makalah disampaikan pada rapat pembahasan RUU BUMN dengan DPR, Jakarta, 2 Juli 2002), hal. 11.

negara pada BUMN Persero tersebut hanya sebesar saham yang dimilikinya.⁴⁷ Pemisahan kekayaan negara ini menurut Arifin P. Soeria Atmadja mengakibatkan berubahnya status uang dari uang negara menjadi uang BUMN Persero bersangkutan.⁴⁸ Pembinaan dan Pengelolaan didasarkan pada prinsip-prinsip perusahaan yang sehat. Hal ini sejalan dengan pemikiran Erman Rajagukguk, yang menyatakan seluruh badan hukum yang berbentuk perseroan terbatas, baik dalam bentuk perseroan terbatas milik swasta ataupun negara dalam bentuk BUMN Persero harus tunduk kepada UU Nomor 40 Tahun 2007 sebagai aturan dasar pengorganisasian perseroannya.⁴⁹ Dengan demikian, BUMN Persero sebagai sebuah perseroan terbatas tidak hanya terikat dengan UU Nomor 19 Tahun 2003 tentang BUMN, melainkan juga terikat pada UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas.

1.4.5 Pemeriksaan

Menurut *Arrens & Loebbecke*, *auditing* (pemeriksaan) adalah proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan oleh seseorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dimaksud dengan kriteria-kriteria yang ditetapkan.⁵⁰ Menurut *Dictionary for Accountants*, pemeriksaan adalah setiap penyelidikan atau penilaian secara sistematis terhadap prosedur atau suatu operasi dengan tujuan untuk menentukan kesesuaiannya dengan kriteria yang telah ditetapkan.⁵¹

⁴⁷ Kementerian Keuangan RI, *Modul Penatausahaan Kekayaan Negara Dipisahkan* (Jakarta: Pusdiklat Keuangan Umum Kementrian Keuangan RI, 2007), hal. 11.

⁴⁸ Simatupang (1), *op.cit.*, hal. 10.

⁴⁹ Erman Rajagukguk (3), *Butir-Butir Hukum Ekonomi: 65 Tahun Erman Rajagukguk* (Depok: Lembaga Studi Hukum dan Ekonomi FHUI, 2011), hal. 205.

⁵⁰ Arrens dan Loebbecke, *Auditing Pendekatan Terpadu*, cet. 2, (Jakarta: Salemba Empat, 1997), hal. 1.

⁵¹ H.S. Munawir, *Auditing Modern* (Jakarta: BPFE, 1999), hal. 2.

Sementara itu menurut *American Accounting Association (AAA) Committee on Basic Auditing Concept* memberikan pengertian pemeriksaan secara umum adalah proses yang sistematis untuk mendapatkan dan menilai bukti-bukti secara objektif, yang berkaitan dengan pernyataan-pernyataan tentang tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi, untuk menentukan kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan menyampaikan hasilnya kepada pihak yang berkepentingan.⁵² Berdasarkan tiga definisi sebelumnya, pemeriksaan dapat diartikan sebagai proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi dari objek yang diperiksa.

1.4.6 Pemeriksaan Keuangan Negara

Pemeriksaan keuangan negara menurut UU Nomor 15 Tahun 2004 *juncto* UU Nomor 17 Tahun 2003 diartikan sebagai proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi terhadap semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.⁵³

Luasnya objek pemeriksaan keuangan negara yang meliputi semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang tersebut sebagai implikasi dari salah kaprahnya arsitektur keuangan negara di Indonesia. Konsep pemeriksaan keuangan negara yang tepat harus dimaknai sebagai pemeriksaan terhadap keuangan negara, yakni proses identifikasi masalah,

⁵² *Ibid.*

⁵³ Ikhwan Fahrojih dan Mokh. Najih, *Menggugat Peran DPR dan BPK dalam Reformasi Keuangan Negara* (Malang: In-TRANS Publishing, 2008), hal. 35-36.

analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai tanggung jawab APBN. Arifin P. Soeria Atmadja menjelaskan sistem sentralisasi dibidang pengawasan maupun pemeriksaan dianggap kurang tepat. Disamping tidak efektif dan efisien pelaksanaannya, rentang kendalinyapun sulit dijangkau. Oleh sebab itu, sistem desentralisasi pengawasan/pemeriksaan yang berjenjangleh yang paling tepat, karena disamping rentang kendalanya terjangkau, pelaksanaannyapun lebih efektif dan efisien dengan tumpang tindih yang minimal.⁵⁴

1.4.7 Badan Pemeriksa Keuangan

Badan Pemeriksa Keuangan, yang selanjutnya disingkat BPK, adalah lembaga negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam UUD 1945 Perubahan Ketiga.⁵⁵ Sejak adanya perubahan ketiga terhadap UUD 1945, kewenangan BPK diperluas dalam melakukan pemeriksaan, tidak hanya menyangkut aspek tanggung jawab, tetapi juga pengelolaan keuangan negara. Konsep ini sesungguhnya membebaskan BPK sebagai lembaga negara untuk memeriksa seluruh pengelolaan keuangan negara, tanpa terkecuali.⁵⁶ Menurut David Osborn dan Ted Gaebler, dalam menghadapi pengawasan dan pemeriksaan keuangan negara lebih baik dilakukan dengan cara desentralisasi pengawasan/pemeriksaan yang berjenjang, guna mengurangi penyimpangan penggunaan keuangan negara.⁵⁷ Dengan demikian, BPK sebagai lembaga negara seyogyanya hanya memeriksa hutannya keuangan negara secara makro strategis,

⁵⁴ Arifin P. Soeria Atmadja (5), "Reorientasi Penertiban Fungsi Lembaga Pengawasan dan Pemeriksaan Keuangan Negara," (Makalah disampaikan dalam Upacara Pengukuhan Jabatan Guru Besar Luar Biasa pada Fakultas Hukum Universitas Indonesia di Depok, 21 Juni 1997), hal. 12.

⁵⁵ Indonesia (4), *op.cit.*, Ps. 1 angka 1.

⁵⁶ Safri Nugraha, *et al.*, *op.cit.*, hal. 349.

⁵⁷ Arifin P. Soeria Atmadja (6), "Beberapa Aspek Yuridis Hak Budget DPR-RI," (Makalah yang disampaikan dalam Seminar Keuangan Negara di Jakarta 30-31 Januari 1986), hal. 12.

dibandingkan memeriksa jenis kayunya keuangan negara secara mikro teknis yang hanya cukup dilaksanakan oleh aparat pengawas internal pemerintah.⁵⁸

1.4.8 Akuntan Publik

Akuntan publik adalah seseorang yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam UU Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Profesi akuntan publik merupakan sesuatu profesi yang jasa utamanya adalah jasa asurans dan hasil pekerjaannya digunakan secara luas oleh publik sebagai salah satu pertimbangan penting dalam pengambilan keputusan.⁵⁹ Adapun jasa asurans yang dapat dilakukan akuntan publik meliputi (1) jasa audit atas informasi keuangan historis, (2) jasa revidi atas informasi keuangan historis, dan (3) jasa asuransi lainnya.⁶⁰ Akuntan publik mempunyai peran dalam peningkatan kualitas dan kredibilitas informasi keuangan atau laporan keuangan suatu entitas. Dalam hal ini, akuntan publik mengemban kepercayaan masyarakat untuk memberikan opini atas laporan keuangan suatu entitas.⁶¹ Dengan demikian, tanggung jawab akuntan publik terletak pada opini atau pernyataan pendapatnya atas laporan atau informasi keuangan entitas yang diperiksanya.

1.5 Metode Penelitian

Ditinjau dari bentuknya penelitian ini termasuk penelitian *Yuridis Normatif*, yaitu suatu penelitian yang menekankan penggunaan norma hukum tertulis serta didukung dengan hasil wawancara narasumber dan informan.⁶²

⁵⁸ Atmadja (5), *op.cit.*, hal. 14.

⁵⁹ Indonesia (8), *Undang-undang tentang Akuntan Publik*, UU No. 5 Tahun 2011, LN Nomor 51 Tahun 2011, TLN Nomor 5215, Penjelasan Umum Paragraf 1.

⁶⁰ *Ibid.*, Ps. 3 ayat (1).

⁶¹ *Ibid.*, Penjelasan Umum Paragraf 2.

⁶² Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum* (Jakarta: UI-Press, 2010), hal. 69.

Bentuk penelitian ini digunakan untuk menjelaskan dan menganalisis “Batasan Hukum Kewenangan Pemeriksaan Eksternal Badan Pemeriksa Keuangan terhadap Badan Usaha Milik Negara Perseroan Terbatas dalam Perspektif Hukum Keuangan Publik.” Terkait dengan hal tersebut, yang akan menjadi fokus kajian utama dalam skripsi ini adalah menganalisis batasan kewenangan BPK dalam melakukan pemeriksaan keuangan BUMN Persero dan menganalisis lembaga mana yang berwenang melakukan pemeriksaan eksternal terhadap BUMN Persero yang tetap menjalankan prinsip badan hukum dan menjaga hak pemegang saham.

Dilihat dari tipologinya, penelitian ini termasuk ke dalam penelitian analitis deskriptif dengan sifat penelitiannya adalah kepustakaan. Penelitian analitis deskriptif adalah penelitian yang bertujuan untuk menggambarkan secara tepat sifat suatu keadaan atau gejala tertentu.⁶³ Melalui tipologi ini akan dijelaskan dan dianalisis perihal batasan kewenangan BPK dalam melakukan pemeriksaan keuangan BUMN Persero terhadap penerapan kaidah hukum.

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Adapun yang dimaksud dengan data sekunder adalah data yang diperoleh dari kepustakaan,⁶⁴ yang dalam penelitian ini adalah buku-buku, peraturan perundang-undangan, jurnal ilmiah dan makalah-makalah terkait yang peneliti dapatkan dari sumber/tempat data sekunder dapat ditemukan, yakni Perpustakaan Pusat Universitas Indonesia, Perpustakaan Nasional, dan Pusat Dokumentasi Hukum Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

Bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini adalah bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder. Bahan hukum primer adalah bahan hukum yang isinya mempunyai kekuatan mengikat kepada masyarakat.⁶⁵ Adapun bahan hukum primer yang digunakan dalam penelitian ini berupa Undang-Undang Dasar Tahun 1945 beserta perubahannya, UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 19 Tahun 2003 tentang Badan Usaha Milik Negara, UU

⁶³ Sri Mamudji, *et al.*, *Metode Penelitian dan Penulisan Hukum* (Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2005), hal. 4.

⁶⁴ *Ibid.*, hal. 28.

⁶⁵ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif* (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2009), hal. 13.

Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksaan Keuangan, UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas, serta UU Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Sementara itu bahan hukum sekunder adalah bahan hukum yang memberikan penjelasan bahan hukum primer.⁶⁶ Adapun bahan hukum sekunder yang digunakan dalam penelitian ini adalah buku-buku, jurnal ilmiah dan makalah-makalah terkait dengan pokok permasalahan dalam penelitian ini.

Alat pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi kepustakaan, dan untuk membantu menganalisis permasalahan, penulis menggunakan juga instrumen wawancara kepada narasumber dan informan. Studi kepustakaan dilakukan dengan mengumpulkan bahan bacaan hukum terkait kewenangan pemeriksaan BPK terhadap BUMN Persero. Dalam hal wawancara terhadap narasumber, penulis melakukan wawancara terhadap dosen yang fokus kajiannya terhadap Hukum Anggaran Negara. Sementara itu dalam hal wawancara terhadap informan, penulis melakukan wawancara terhadap Kementerian BUMN dan BPK yang melakukan pemeriksaan terhadap BUMN Persero di Indonesia.

1.6 Sistematika Penulisan

Penulisan skripsi ini terbagi ke dalam lima bab. Bab satu yaitu Pendahuluan yang terdiri atas latar belakang masalah, pokok permasalahan, tujuan penelitian, kerangka konsep, yang terdiri atas keuangan negara, kewenangan, BUMN, BUMN Persero, pemeriksaan, pemeriksaan keuangan negara, badan pemeriksa keuangan, dan akuntan publik. Selanjutnya adalah metodologi penelitian, dan sistematika penulisan.

Bab dua skripsi ini berjudul “Badan Usaha Milik Negara Persero dalam Sistem Perekonomian Indonesia” yang di dalamnya terdapat penjelasan mengenai Hakikat BUMN Persero, BUMN Persero sebagai entitas badan hukum privat, keuangan BUMN Persero, tanggung jawab yuridis dan asas piercing *the corporate*

⁶⁶ *Ibid.*

veil pada BUMN Persero, kedudukan negara dalam BUMN Persero, serta prinsip-prinsip *good corporate governance* pada BUMN Persero.

Bab tiga skripsi ini berjudul “Badan Pemeriksa Keuangan dalam Sistem Ketatanegaraan Indonesia” yang di dalamnya terdapat penjelasan mengenai Sejarah BPK dari masa ke masa, BPK sebagai Lembaga Pemeriksa Keuangan Negara, dan Perbandingan Badan Pemeriksa Keuangan diberbagai Negara.

Pada bab empat skripsi ini berjudul “Analisis Kewenangan Pemeriksaan Eksternal Badan Pemeriksa Keuangan terhadap Badan Usaha Milik Negara Persero”. Bab ini akan menganalisis dua hal yang menjadi pokok permasalahan pada skripsi ini. Pada bab ini akan diuraikan secara mendalam batasan-batasan kewenangan pemeriksaan eksternal BPK terhadap BUMN Persero. Selain itu, bab ini juga akan menjelaskan mengenai lembaga manakah yang lebih berwenang dalam melakukan pemeriksaan terhadap BUMN Persero yang tetap menjalankan prinsip badan hukum dan menjaga hak pemegang saham.

Bab terakhir adalah bab lima yaitu “Penutup”. Pada bab lima ini terdiri atas dua bagian. Bagian pertama yaitu simpulan dan bagian kedua adalah saran yang diajukan oleh penulis.

BAB II

BADAN USAHA MILIK NEGARA PERSERO DALAM SISTEM PEREKONOMIAN INDONESIA

2.1 Hakikat BUMN Persero

Dalam berbagai teori yang menjelaskan tujuan pembentukan negara, salah satu dari tujuan utama pembentukan sebuah negara adalah untuk memajukan kesejahteraan rakyat.⁶⁷ Rumusan ini secara universal diakui dalam *United Nations Universal Declaration of Human Right* (Deklarasi Universal Hak Asasi Manusia) tahun 1948, khususnya pada *article 25* yang menyebutkan secara tersirat kewajiban negara atau pemerintah untuk memberikan kesejahteraan kepada rakyatnya.⁶⁸ Kewajiban itu bahkan bukan hanya memberikan kesejahteraan yang statis akan tetapi bersifat dinamis dalam artian kesejahteraan tidak hanya pada *subsistence level* yakni tingkat kehidupan minimum saja akan tetapi negara wajib memberikan batasan ke atas yang makin baik sesuai dengan *resources* yang tersedia pada negara bersangkutan.⁶⁹

Di Indonesia arahan untuk memberikan kesejahteraan kepada rakyat sebagai salah satu tujuan utama Negara Indonesia tercermin dalam alinea keempat Pembukaan UUD 1945 yang berbunyi:⁷⁰ “...untuk membentuk suatu Pemerintah Negara Indonesia....**untuk memajukan kesejahteraan umum....**” Bilamana masalah kesejahteraan umum ini disambung dengan Sila Kelima dalam

⁶⁷ Dewi Triwoelan Wresniningsih Soebagio, *et al.*, *Ilmu Negara* (Depok: Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2008), hal. 50.

⁶⁸ Jimly Asshiddiqie, “Demokrasi dan Hak Asasi Manusia,” (makalah disampaikan dalam *studium general* pada acara *The 1st National Convergence Corporate Forum for Community Development*, Jakarta, 19 Desember 2005), hal. 19.

⁶⁹ Perserikatan Bangsa-Bangsa (PBB) pada 1966 menetapkan standar batas kewajiban negara dalam melakukan peningkatan kesejahteraan melalui *article 2 International Covenant on Economic, Social, and Cultural Rights 1966* (Konvensi Internasional Hak Ekonomi, Sosial dan Budaya)

⁷⁰ Indonesia (1), *op.cit.*, Pembukaan Alinea Keempat.

Pembukaan tersebut maka rumusannya akan menjadi: “...memajukan kesejahteraan umum yang berkeadilan sosial bagi seluruh Rakyat Indonesia...”

Konsep memajukan kesejahteraan umum yang berkeadilan sosial bagi seluruh rakyat ini lalu diejawantahkan sebagai rumusan perencanaan pembangunan ekonomi Indonesia yang dituangkan dalam Pasal 33 UUD 1945, khususnya ayat (2) dan ayat (3) yang menyatakan:

- (2) Cabang-cabang produksi yang penting bagi negara dan yang menguasai hajat hidup orang banyak dikuasai oleh negara
- (3) Bumi dan air dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar-besar kemakmuran rakyat.

Dari kedua rumusan ayat tersebut, dijelaskan negara menguasai cabang-cabang produksi yang penting bagi negara dan bagi hajat hidup seluruh rakyat Indonesia, termasuk bumi, air dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya.⁷¹ Kunci utama dari rumusan tersebut terletak pada kata “dikuasai negara”. Dalam naskah komprehensif perubahan UUD NRI 1945 ditegaskan *original intent* dari kata “dikuasai negara” bermakna negara (dalam hal ini pemerintah) bukanlah pemilik, melainkan hanya penguasa yang diberikan hak menguasai untuk mengurus dan mengatur penggunaan seluruh cabang usaha yang penting demi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.⁷² Hal ini juga seirama dengan putusan MK dalam pengujian UU Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi. MK berpendapat antara lain sebagai berikut:⁷³

...pengertian “dikuasai oleh negara” haruslah diartikan mencakup makna penguasaan oleh negara dalam arti luas yang bersumber dan diturunkan dari konsep kedaulatan rakyat Indonesia atas segala sumber kekayaan “bumi, air

⁷¹ Sekretariat Jenderal MPR RI, *Risalah Perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (1999-2002) Tahun Sidang 2000 Buku Enam* (Jakarta: Sekretariat Jenderal MPR RI, 2008), hal. 140-141.

⁷² *Ibid.*, hal. 145-146.

⁷³ Lihat Putusan Mahkamah Konstitusi Perkara Nomor 002/PUU-I/2003. Dimuat dalam Berita Negara Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2005.

dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya”, termasuk pula di dalamnya pengertian publik oleh kolektivitas rakyat atas sumber-sumber kekayaan dimaksud. Rakyat secara kolektif itu dikonstruksikan oleh UUD 1945 memberikan mandat kepada negara untuk mengadakan kebijakan (*beleid*) dan tindakan pengurusan (*bestuursdaad*), pengaturan (*regelendaad*), pengelolaan (*beheersdaad*), dan pengawasan (*toezichthoudensdaad*) untuk tujuan sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Fungsi pengurusan (*bestuursdaad*) oleh negara dilakukan oleh Pemerintah dengan kewenangannya untuk mengeluarkan dan mencabut fasilitas perizinan (*vergunning*), lisensi (*licentie*), dan konsesi (*consessie*). Fungsi pengaturan oleh negara (*regelendaad*) dilakukan melalui kewenangan legislasi oleh DPR bersama Pemerintah, dan regulasi oleh Pemerintah. Fungsi pengelolaan (*beheersdaad*) dilakukan melalui mekanisme kepemilikan saham (*share-holding*) dan/atau melalui keterlibatan langsung dalam manajemen Badan Usaha Milik Negara atau Badan Hukum Milik Negara sebagai instrumen kelembagaan, yang melaluinya Negara, c.q. Pemerintah, mendayagunakan penguasaannya atas sumber-sumber kekayaan itu untuk digunakan bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Demikian pula fungsi pengawasan oleh negara (*toezichthoudensdaad*) dilakukan oleh Negara, c.q. Pemerintah, dalam rangka mengawasi dan mengendalikan agar pelaksanaan penguasaan oleh negara atas sumber-sumber kekayaan dimaksud benar-benar dilakukan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat... ..Yang harus dikuasai oleh negara adalah jika: (i) cabang-cabang produksi itu penting bagi negara dan menguasai hajat hidup orang banyak; atau (ii) penting bagi Negara, tetapi tidak menguasai hajat hidup orang banyak; atau (iii) tidak penting bagi Negara, tetapi menguasai hajat hidup orang banyak. Ketiganya harus dikuasai oleh Negara dan digunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat ...

Dengan demikian, makna “dikuasai negara” tidak harus diartikan bahwa negara sendiri yang langsung mengusahakan sumber daya alam, melainkan dapat dikelola oleh badan hukum non-negara dengan batasan sumber-sumber kekayaan tersebut untuk digunakan bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Tugas utama pemerintah adalah sebagai pengawas dan pengatur dengan berpedoman pada

kesejahteraan rakyat, sementara itu cara menjalankan eksploitasi cabang-cabang penting bagi negara dan rakyat tersebut dapat diserahkan kepada badan yang bertanggung jawab kepada pemerintah menurut aturan yang ditetapkan.⁷⁴ Badan Usaha Milik Negara atau disingkat BUMN merupakan salah satu badan yang dibentuk sebagai manifestasi dari upaya memajukan kesejahteraan umum dan kesejahteraan rakyat Indonesia sebagaimana diamanatkan UUD NRI 1945.⁷⁵

BUMN adalah badan usaha yang seluruh atau sebagian besar modalnya dimiliki oleh negara melalui penyertaan secara langsung yang berasal dari kekayaan negara yang dipisahkan.⁷⁶ BUMN merupakan salah satu pelaku ekonomi dalam sistem perekonomian nasional, di samping usaha swasta dan koperasi. Dalam menjalankan kegiatan usahanya, BUMN, swasta dan koperasi melaksanakan peran saling mendukung berdasarkan demokrasi ekonomi.⁷⁷ Dalam sistem perekonomian nasional, BUMN ikut berperan menghasilkan barang dan/atau jasa yang diperlukan dalam rangka mewujudkan sebesar-besarnya kemakmuran masyarakat. Peran BUMN dirasakan semakin penting sebagai pelopor atau perintis dalam sektor-sektor usaha yang belum diminati usaha swasta. Di samping itu, BUMN juga mempunyai peran strategis sebagai pelaksana pelayanan publik, penyeimbang kekuatan-kekuatan swasta besar, dan turut membantu pengembangan usaha kecil/koperasi. BUMN juga merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang signifikan dalam bentuk berbagai jenis pajak, dividen dan hasil privatisasi.⁷⁸ Pelaksanaan peran BUMN tersebut diwujudkan dalam kegiatan usaha pada hampir seluruh sektor perekonomian, seperti sektor pertanian, perikanan, perkebunan, kehutanan, manufaktur,

⁷⁴ Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan MK RI, *op.cit.*, hal. 498.

⁷⁵ Sekretariat Jenderal DPR RI, *Proses Pembahasan Undang-Undang tentang Badan Usaha Milik Negara (BUMN) Tahun 2003* (Jakarta: Sekjen DPR RI, 2009), hal. 200.

⁷⁶ Indonesia (6), *op.cit.*, Ps. 1 angka 1.

⁷⁷ *Ibid.*, Penjelasan Umum I paragraf 2.

⁷⁸ *Ibid.*, Penjelasan Umum II paragraf 1.

pertambangan, keuangan, pos dan telekomunikasi, transportasi, listrik, industri dan perdagangan, serta konstruksi.⁷⁹

Sebelum disahkannya UU Nomor 19 Tahun 2003 tentang BUMN, pengaturan mengenai badan usaha negara diatur dalam UU Nomor 9 Prp Tahun 1969 tentang Bentuk-bentuk Usaha Negara. Dalam undang-undang tersebut badan usaha negara dikelompokkan menjadi tiga jenis perusahaan, yakni:

1. Perusahaan Jawatan atau Perjan

Perjan pada hakikatnya adalah bagian dari lembaga pemerintah yang terdiri dari berbagai jawatan dengan tugas tertentu. Misalnya jawatan yang menangani pengangkutan dengan bis kemudian berbentuk DAMRI (Djawatan Angkutan Mobil Republik Indonesia), pada perkeretaapian dibentuk PJKA dan masih banyak perjanjian lainnya. Dalam operasionalnya, Perjan lebih mengutamakan unsur pelayanan publik, dibandingkan dengan kegiatan mencari laba yang sebesar-besarnya. Selain itu, struktur keuangan Perjan masih menjadi satu dengan APBN, hal ini disebabkan Perjan bermula dari pengelompokan berbagai dinas dalam pemerintahan yang kemudian menjadi satu unit atau kesatuan dalam tugas dinas tertentu baru kemudian menjadi badan usaha.⁸⁰

2. Perusahaan Umum atau Perum

Berbeda dengan Perjan yang awalnya merupakan satuan dinas pemerintah dalam menyediakan pelayanan umum, Perum sudah terpisah dari dinas pemerintahan karena pengelolaannya sudah mirip dengan pengelolaan perusahaan biasa. Tujuan pembentukan perum dibentuk adalah untuk menyediakan pelayanan umum yang sebesar-besarnya dengan tarif yang murah dan terjangkau oleh rakyat. Dalam melakukan penyediaan pelayanan umum, Perum tidak diperkenankan menaikan tarif yang membebani rakyat.

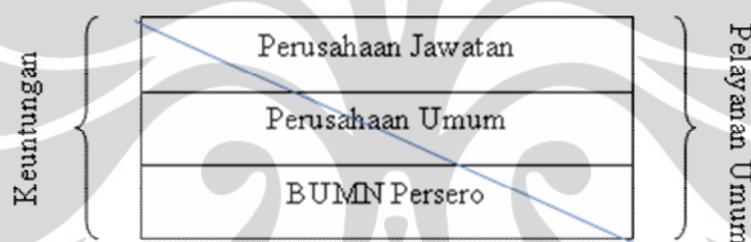
⁷⁹ *Ibid.*, Paragraf 2.

⁸⁰ Gunarto Suhardi, *Revitalisasi BUMN* (Yogyakarta: Universitas Atma Jaya Yogyakarta, 2007), hal, 17.

Hal ini disebabkan keuntungan atau profit bukan menjadi tujuan utama karena yang lebih dipentingkan adalah pelayanan umum.⁸¹

3. Perusahaan Persero atau Persero

Perusahaan Perseroan atau Persero inilah yang merupakan perusahaan yang sesungguhnya. Persero sama dengan Perseroan Terbatas atau *Limited Liability State Company* pada umumnya yang terikat pada perundang-undangan berkaitan dengan perseroan terbatas. Sesuai dengan namanya Persero, maka tanggung jawab keuangan pemerintah hanya sebatas pada saham atau sero yang dimilikinya. Selain itu tujuan pendirian Persero lebih diutamakan pada mencari keuntungan yang sebesar-besarnya, walau tetap memperhatikan unsur pelayanan publiknya.⁸²



Gambar 1: BUMN dalam UU Nomor 9 Prp. 1969 tentang Bentuk-bentuk Usaha Negara

Saat ini BUMN dibedakan menjadi dua bentuk, yakni BUMN berbentuk Perusahaan Umum (Perum) dan BUMN berbentuk perseroan (BUMN Persero). Sementara itu Perusahaan Jawatan (Perjan) sudah bukan masuk dalam bentuk BUMN sejak adanya revisi UU Nomor 9 Prp. Tahun 1969 tentang Bentuk-bentuk Usaha Negara menjadi UU Nomor 19 Tahun 2003 tentang BUMN. BUMN Persero adalah BUMN yang berbentuk perseroan terbatas yang modalnya terbagi dalam saham yang seluruh atau paling sedikit 51 % (lima puluh satu persen) sahamnya dimiliki oleh Negara Republik Indonesia yang tujuan utamanya mengejar keuntungan. Sementara itu Perum adalah BUMN yang seluruh modalnya dimiliki negara dan tidak terbagi atas saham, yang bertujuan untuk kemanfaatan umum berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang bermutu tinggi

⁸¹ *Ibid.*, hal. 17-18.

⁸² *Ibid.*, hal. 18.

dan sekaligus mengejar keuntungan berdasarkan prinsip pengelolaan perusahaan. Karakteristik BUMN Persero dan Perum secara sederhana dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

Karakter	BUMN Persero	Perum
Asal Modal	Penyertaan modal negara dari kekayaan negara yang dipisahkan	Penyertaan modal negara dari kekayaan negara yang dipisahkan
Besar Modal Milik Negara	Seluruh atau paling sedikit 51% sahamnya dimiliki negara	Seluruh modalnya dimiliki negara
Bentuk Kepemilikan	Terbagi atas saham	Tidak terbagi atas saham
Tujuan Utama Pendirian	Mengejar keuntungan	Kemanfaatan umum berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang bermutu tinggi
Status Uang	Milik BUMN Persero	Milik Perum
Organ	RUPS, Direksi dan Komisaris	Menteri, Direksi dan Pengawas
Pemeriksaan Laporan Keuangan	Oleh auditor eksternal yang ditetapkan RUPS (jika 100% saham dimiliki negara maka menteri keuangan adalah RUPS)	Oleh auditor eksternal yang ditetapkan Menteri

Tabel 1: Karakteristik BUMN Persero dan Perum⁸³

Penyederhanaan BUMN menjadi dua bentuk ini memperhatikan sifat usaha BUMN dan struktur keuangannya. BUMN Persero dibentuk dengan tujuan utama memupuk keuntungan dan sepenuhnya tunduk pada ketentuan Undang-undang Perseroan Terbatas.⁸⁴ Sementara itu, Perum dibentuk oleh pemerintah untuk melaksanakan usaha sebagai implementasi kewajiban pemerintah dalam menyediakan barang dan jasa untuk memenuhi kebutuhan masyarakat. Walaupun keberadaan Perum untuk melaksanakan kemanfaatan umum, namun demikian

⁸³ Karakteristik diolah dari Undang-undang Nomor 19 Tahun 2003 tentang Badan Usaha Milik Negara (LN Nomor 70 Tahun 2003. TLN Nomor 4297).

⁸⁴ Laksamana Sukardi, *loc.cit.*

sebagai badan usaha diupayakan tetap mendapatkan laba.⁸⁵ Perjan tidak masuk disebabkan struktur keuangannya masih menjadi satu dengan Anggaran Belanja Pemerintah Pusat maupun Daerah, sementara itu BUMN Persero dan Perum struktur keuangannya mandiri dan terpisah dari APBN.⁸⁶

2.2 BUMN Persero sebagai Entitas Badan Hukum Privat

Subjek hukum adalah pengembalian hak dan kewajiban dalam lalu lintas hukum.⁸⁷ Subjek hukum dibedakan menjadi dua yakni manusia biasa (*natuurlijke persoon*) dan badan hukum (*rechts persoon*). Berbeda dengan manusia/orang yang dapat melakukan perbuatan hukum secara alamiah, badan hukum pada hakikatnya tidak ada sebelum diciptakan oleh manusia.⁸⁸ Badan hukum adalah suatu perkumpulan atau lembaga yang dibuat oleh hukum dan mempunyai tujuan tertentu. Filosofi orang mendirikan badan hukum adalah dengan kematiannya, maka harta kekayaannya diharapkan masih dapat bermanfaat bagi orang lain.⁸⁹ Dalam ilmu hukum, badan hukum dapat dibedakan dalam dua jenis berdasarkan segi kewenangan yang dimilikinya, yaitu:⁹⁰

1. Badan hukum publik (*personne morale*) yang mempunyai kewenangan mengeluarkan kebijakan publik, baik yang mengikat umum atau *algemeen bindend* (misalnya undang-undang tentang perpajakan), maupun yang tidak mengikat umum (misalnya undang-undang tentang APBN);

⁸⁵ *Ibid.*

⁸⁶ Gunarto Suhardi, *loc.cit.*

⁸⁷ Elsi Kartika Sari dan Advendi Simangunsong, *Hukum dalam Ekonomi, ed.2*, (Jakarta: Grasindo, 2007), hal. 7.

⁸⁸ *Ibid.*, hal. 9.

⁸⁹ Nindyo Pramono, "Kekayaan Negara yang Dipisahkan menurut UU Nomor 19 Tahun 2003 tentang BUMN," (Makalah disampaikan dalam seminar Persembahan kepada Sang Maha Guru "Permasalahan Seputar Hukum Bisnis", Yogyakarta, 7 Desember 2006), hal. 147.

⁹⁰ Arifin P. Soeria Atmadja (7), "Aspek Hukum Kerugian Negara pada Perseroan Terbatas yang Sahamnya antara lain Dimiliki oleh Pemerintah," (makalah disampaikan pada Diskusi Intern Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Depok, 27 Juni 2002), hal. 5.

2. Badan hukum privat (*personne juridique*) yang tidak mempunyai kewenangan mengeluarkan kebijakan publik yang bersifat mengikat masyarakat umum.

Klasifikasi tersebut merupakan dasar dalam memilah mana sisi publik dan mana sisi privat. Dalam hal ini, BUMN Persero masuk dalam kategori sebagai badan hukum privat karena BUMN tidak dapat melakukan pengambilan kebijakan publik.⁹¹

BUMN Persero sebagai entitas badan hukum privat harus memenuhi syarat formil dan syarat materiil badan hukum. Syarat formil ini merupakan syarat-syarat yang harus dipenuhi sehubungan dengan permohonan untuk mendapatkan status sebagai badan hukum. Biasanya syarat ini diatur dalam peraturan yang mengatur tentang badan hukum yang bersangkutan. Sementara itu syarat materiil merupakan syarat umum yang berlaku universal pada setiap badan hukum. Empat teori yang digunakan sebagai syarat materiil badan hukum menjadi subjek hukum, yaitu:⁹²

1. Teori *Fictie* (Von Savigny)

Teori ini dipelopori oleh Friedrich Carl von Savigny (1779-1861) yang menyatakan hanya manusia saja yang mempunyai kehendak, sementara itu badan hukum semata-mata hanya fiksi, yaitu sesuatu yang sesungguhnya tidak ada, tetapi orang menghidupkannya dalam bayangan sebagai subjek hukum yang dapat melakukan perbuatan hukum seperti manusia.⁹³ Dengan demikian, orang bersikap seolah-olah ada subjek hukum yang lain, tetapi wujudnya tidak riil dan tidak dapat melakukan perbuatan-perbuatan, dengan demikian yang melakukan perbuatan tersebut adalah manusia-manusia di dalamnya yang berperan sebagai wakilnya.⁹⁴

⁹¹ *Ibid.*

⁹² Melisa Sekar Dhani, "Kontroversi Penerapan Paket Undang-undang Keuangan Negara dalam Proses Privatisasi BUMN" dalam *Pengelolaan Keuangan Negara-Daerah Hukum, Kerugian Negara, dan Badan Pemeriksa Keuangan* (Yogyakarta: UPP STIM YKPN, 2011), hal. 109.

⁹³ Chidir Ali, *Badan Hukum* (Bandung: Penerbit Alumni, 1999), hal. 31

⁹⁴ *Ibid.*, hal. 32.

2. Teori Kekayaan Bertujuan/*Destinataristheorie* (A. Brinz)

Badan hukum merupakan badan yang mempunyai hak atas harta kekayaan tertentu yang dibentuk untuk tujuan melayani kepentingan tertentu. Adanya tujuan tersebut menentukan harta kekayaan dimaksud sah untuk diorganisasikan menjadi badan hukum.⁹⁵ Dengan demikian, kekayaan badan hukum dipandang terlepas dari yang memegangnya (*onpersoonlijk/subjectloos*).

3. Teori *Orgaan* (Otto van Gierke)

Berbeda dengan teori fiksi, menurut Otto van Gierke Badan hukum adalah suatu organisme yang riil, yang menjelma sungguh-sungguh dalam pergaulan hukum yang juga mempunyai kehendak sendiri dan dibentuk melalui alat-alat kelengkapannya yaitu pengurus dan anggotanya dan sebagainya. Putusan yang dibuat oleh pengurus adalah kemauan badan hukum bersangkutan.

4. Teori Kekayaan Bersama/*Propriete Collective Theorie* (Marcel Planiol)

Badan hukum hakikatnya merupakan hak dan kewajiban anggotanya secara bersama-sama yang di dalamnya terdapat harta kekayaan bersama yang tidak dapat dibagi-bagi. Setiap anggota tidak hanya menjadi pemilik sebagai pribadi untuk masing-masing bagiannya dalam satu kesatuan yang tidak dapat dibagi itu, tetapi juga pemilik bersama untuk keseluruhan harta kekayaan, dengan demikian masing-masing pribadi anggota adalah pemilik harta kekayaan yang terorganisasikan dalam badan hukum itu.

Berdasarkan doktrin di atas, maka syarat materiil sebuah badan hukum setidaknya dapat disempitkan menjadi empat syarat, yaitu:⁹⁶ (1). Memiliki harta kekayaan yang terpisah dari kekayaan anggotanya; (2). Memiliki tujuan tertentu; (3) Memiliki Kepentingan tertentu; dan (4). Mempunyai organisasi yang teratur. Keempat syarat materiil ini juga terdapat pada BUMN Persero, yakni:

1. Memiliki kekayaan/keuangan yang terpisah

⁹⁵ Jimly Asshiddiqie, "Badan Hukum" <http://www.jimly.com/pemikiran/view/14>, diunduh 1 Maret 2012.

⁹⁶ Handri Raharjo, *Hukum Perusahaan* (Yogyakarta: Pustaka Yustisia, 2009), hal 25.

Adanya kekayaan yang terpisah dari para anggota atau pendiri dimaksudkan agar harta kekayaan yang terpisah ini disengajakan untuk mengejar tujuan tertentu dalam hubungan hukum. Harta kekayaan yang dipisahkan kemudian menjadi objek tuntutan tersendiri dari pihak ketiga yang mengadakan hubungan hukum dengan badan hukum tersebut, dan sekaligus jaminan baginya. Badan hukum memiliki tanggung jawab sendiri dan hartanya terpisah dari harta kekayaan anggota badan hukum. Sebagai akibatnya perbuatan hukum pribadi para anggota dengan pihak ketiga tidak mempunyai akibat hukum terhadap kekayaan badan hukum yang terpisah.⁹⁷

Berdasarkan UU Nomor 19 Tahun 2003, Modal pendirian atau penyertaan pada BUMN berasal dari kekayaan negara yang dipisahkan.⁹⁸ Sementara itu yang dimaksud dengan dipisahkan adalah pemisahan kekayaan negara dari APBN untuk dijadikan penyertaan modal negara pada BUMN untuk selanjutnya pembinaan dan pengelolaannya tidak lagi didasarkan pada sistem APBN, namun pembinaan dan pengelolaannya didasarkan pada prinsip-prinsip perusahaan yang sehat.⁹⁹ Permodalan yang berasal dari APBN telah mengalami transformasi dari keuangan negara menjadi keuangan BUMN bersangkutan.¹⁰⁰ Dengan demikian secara ideal keuangan BUMN Persero adalah keuangan yang dimiliki oleh BUMN Persero yang pembinaan dan pengelolaannya tunduk pada peraturan-peraturan KUHPerdara, Undang-Undang BUMN, Undang-Undang Perseroan Terbatas dan Peraturan Perundang-undangan Sektoral yang berkaitan dengan BUMN.

2. Memiliki tujuan tertentu

Setiap badan hukum harus mencantumkan tujuan pendirian di dalam praktek pengelolaan keuangan. Tujuan-tujuan BUMN dalam hal ini telah disebutkan di dalam UU Nomor 19 Tahun 2003 dengan tetap mencantulkannya di

⁹⁷ Atmadja (3), *op.cit.*, hal. 124.

⁹⁸ Indonesia (6), *op.cit.*, Ps. 4 ayat (1) dan (2).

⁹⁹ *Ibid.*, Penjelasan Ps. 4 ayat (1).

¹⁰⁰ Atmadja (3), *loc.cit.*

dalam Anggaran Dasar (AD). Dalam pencapaian tujuan, dapat diartikan sebagai tidak adanya campur tangan pemerintah. Ketika suatu BUMN Persero telah menetapkan garis-garis besar tujuan pendiriannya, diharapkan secara mandiri melaksanakan usahanya sejalan dengan tujuan BUMN itu sendiri. Usaha mencapai tujuannya dilakukan sendiri oleh badan hukum sebagai subjek hukum yang mempunyai hak dan kewajiban sendiri dalam pergaulan hukum (*rechtsbetrekkingen*).¹⁰¹ Dengan demikian, esensi dari pemisahan akan memilah apakah tindakan organ masih dalam batas-batas kewenangannya ataukah sudah berada di luarnya, dengan demikian badan hukum tidak bertanggung jawab terhadap tindakan anggota organ badan hukum.

3. Memiliki kepentingan tertentu

Setiap badan hukum harus menyatakan kepentingan-kepentingan berkaitan dengan pengelolaan atau bidang yang digeluti. Dengan demikian, BUMN Persero sebagai badan hukum memiliki kepentingan sebagaimana diatur di dalam UU Nomor 19 Tahun 2003 dengan tetap memiliki kepentingan tersendiri yang bebas dari intervensi pemerintah. Tolak ukur dari BUMN memiliki kepentingan tertentu adalah sebuah BUMN Persero memiliki kuasa (dari para pemegang saham) atas kepentingannya sekalipun telah diatur secara umum di dalam UU Nomor 19 Tahun 2003.

4. Mempunyai organisasi yang teratur

Setiap badan hukum dikenakan hak dan kewajiban dalam pengelolaan usahanya. Hak yang dimaksudkan adalah BUMN Persero dapat memposisikan diri layaknya badan hukum privat dalam mencapai kepentingan tertentu. Pengorganisasian BUMN Persero sebagai sebuah perseroan terbatas dilakukan berdasarkan prinsip-prinsip yang diatur Undang-undang Perseroan Terbatas sebagaimana diamanatkan Pasal 11 UU Nomor 19 Tahun 2003.

Dengan demikian, kedudukan BUMN Persero sebagai entitas badan hukum privat tidak seharusnya diatur dan diperlakukan sebagai badan hukum publik melainkan dikelola menurut Anggaran Dasar BUMN Persero bersangkutan, KUHPerdara,

¹⁰¹ *Ibid.*

Undang-Undang BUMN, Undang-Undang Perseroan Terbatas dan Peraturan Perundang-undang Sektoral yang mengatur tentang BUMN, khususnya BUMN Persero.

2.3 Keuangan BUMN Persero

BUMN Persero sebagai sebuah perseroan terbatas tentunya juga merupakan persekutuan modal dari para pemiliknya melalui mekanisme penyertaan modal secara langsung. Penyertaan modal negara ke dalam BUMN Persero dapat bersumber dari APBN, kapitalisasi cadangan dan sumber lainnya. Sumber yang berasal dari APBN adalah dana segar, proyek-proyek yang dibiayai oleh APBN dan/atau aset-aset negara lainnya. Sementara itu sumber yang berasal dari sumber lainnya berupa keuntungan reevaluasi aset dan/atau agio saham.¹⁰²

Dalam melakukan penyertaan modal pada BUMN harus ditetapkan dengan peraturan pemerintah dan dilaksanakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang keuangan negara, yakni UU Nomor 17 Tahun 2003 dan UU Nomor 1 Tahun 2004 beserta peraturan pemerintahnya.¹⁰³ Dalam melakukan penyertaan modal, tidak hanya dilakukan untuk mendirikan BUMN saja, melainkan juga dapat dilakukan penyertaan modal pada perseroan terbatas yang di dalamnya belum terdapat saham milik negara ataupun juga berupa penyertaan modal berupa penambahan Penyertaan Modal Negara pada BUMN atau Perseroan Terbatas yang di dalamnya telah terdapat saham milik Negara.¹⁰⁴

Modal BUMN Persero terbagi atas saham yang seluruh atau paling sedikit 51% (lima puluh satu persen) sahamnya dimiliki oleh negara. Kepemilikan negara pada BUMN Persero tersebut disebabkan proses penyertaan modal negara yang berasal dari kekayaan negara yang dipisahkan. Adapun tata cara melakukan penyertaan modal negara pada BUMN Persero adalah sebagai berikut:¹⁰⁵

¹⁰² Indonesia (9), *Peraturan Pemerintah tentang Tata Cara Penyertaan dan Penatausahaan Modal Negara pada Badan Usaha Milik Negara dan Perseroan Terbatas*, PP No. 44 Tahun 2005, LN Nomor 116 Tahun 2005, TLN Nomor 4555, Ps. 2.

¹⁰³ *Ibid.*, Ps. 3-4.

¹⁰⁴ *Ibid.*, Ps. 5.

¹⁰⁵ *Ibid.*, Ps. 10-13.

1. Penyertaan modal negara harus diusulkan oleh Menteri Keuangan kepada Presiden disertai dengan dasar pertimbangan setelah dikaji bersama dengan Menteri dan Menteri Teknis;
2. Rencana Penyertaan Modal Negara tersebut dapat dilakukan atas inisiatif Menteri Keuangan, Menteri atau Menteri Teknis;
3. Pengkajian bersama atas rencana Penyertaan Modal Negara harus dikoordinasikan oleh Menteri Keuangan dengan dapat mengikutsertakan menteri lain dan/atau pimpinan instansi lain yang dianggap perlu atau menggunakan konsultan independen;
4. Apabila berdasarkan hasil pengkajian menyatakan rencana Penyertaan Modal Negara tersebut layak dilakukan, maka Menteri Keuangan menyampaikan usul Penyertaan Modal Negara dimaksud kepada Presiden untuk mendapatkan persetujuan;
5. Pelaksanaan pendirian BUMN dilakukan oleh Menteri Keuangan dengan memperhatikan ketentuan UU Perseroan Terbatas, UU Keuangan Negara, UU BUMN dan UU Pembendaharaan Negara serta peraturan pelaksanaannya setelah diterbitkannya peraturan pemerintah. Akan tetapi kewenangan Menteri Keuangan tersebut dapat dikuasakan pada menteri yang ditunjuk dan/atau diberi kuasa untuk mewakili Pemerintah sebagai pemegang saham pada BUMN Persero dalam hal sebagian modal BUMN Persero tersebut dimiliki oleh negara.

Setelah terjadi penyertaan modal oleh negara, secara ideal maka modal tersebut akan menjadi kekayaan BUMN Persero bersangkutan. Dengan demikian pengelolaannya pun harus dilakukan dengan menggunakan mekanisme perseroan terbatas. Akan tetapi dalam praktiknya, masih terdapat perdebatan panjang apakah penyertaan modal negara tersebut mengakibatkan berubahnya status uang dari uang negara menjadi uang BUMN Persero atau tidak. Hal ini diakibatkan terjadinya pertentangan pengaturan mengenai lingkup kekayaan negara yang dipisahkan pada UU Nomor 17 Tahun 2003 dengan UU Nomor 19 Tahun 2003. Dalam Pasal 2 UU Nomor 17 Tahun 2003 dinyatakan:¹⁰⁶

¹⁰⁶ Indonesia (5), *op.cit.*, Ps. 2.

Kuangan Negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1, meliputi:

- a. hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
- b. kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
- c. penerimaan negara;
- d. pengeluaran negara;
- e. penerimaan daerah;
- f. pengeluaran daerah;
- g. kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, **termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/perusahaan daerah**;
- h. kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum;
- i. kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

UU Nomor 17 Tahun 2003, khususnya pada Pasal 2 huruf g, kekayaan negara yang dipisahkan pada perusahaan negara tetap diakui sebagai lingkup dari keuangan negara, dengan demikian pengelolaan sampai pertanggungjawabannya terikat dengan mekanisme APBN. Akan tetapi dalam UU Nomor 19 Tahun 2003 memberikan arti yang berbeda tentang kekayaan negara yang dipisahkan. Kekayaan negara yang dipisahkan diartikan sesuai dengan Pasal 1 angka 10 UU Nomor 19 Tahun 2003 yang berbunyi: “Kekayaan Negara yang dipisahkan adalah kekayaan negara yang berasal dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) untuk dijadikan penyertaan modal negara pada Persero dan/atau Perum serta perseroan terbatas lainnya.”

Makna kekayaan negara dipisahkan ini menurut penjelasan Pasal 4 UU Nomor 19 Tahun 2003 diartikan sebagai pemisahan kekayaan negara dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara untuk dijadikan penyertaan modal negara pada BUMN untuk selanjutnya pembinaan dan pengelolaannya tidak lagi

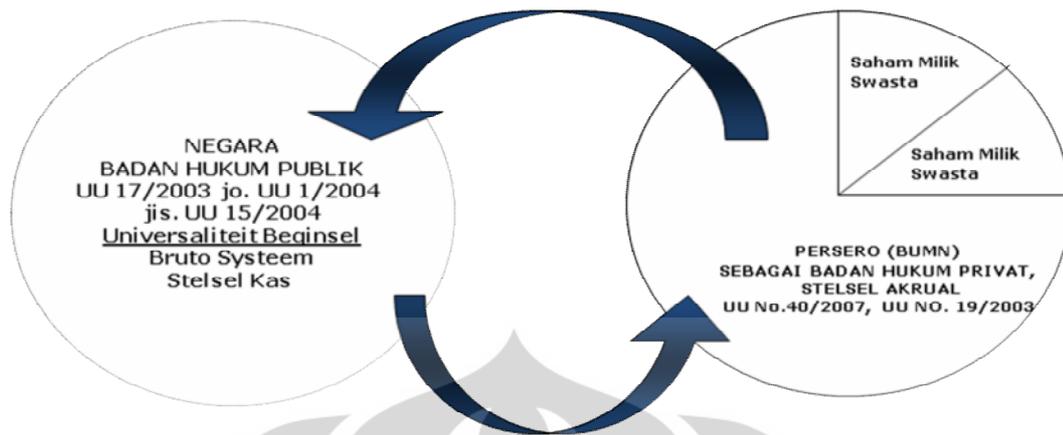
didasarkan pada sistem Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, namun pembinaan dan pengelolaannya didasarkan pada prinsip-prinsip perusahaan yang sehat. Berubahnya mekanisme pembinaan dan pengelolaan keuangan ini Disebabkan telah terjadinya transformasi keuangan dari keuangan negara (APBN) menjadi keuangan BUMN Persero.¹⁰⁷

Menurut Arifin P. Soeria Atmadja, Teori Transformasi status keuangan merupakan bentuk penggambaran suatu konsekuensi logis dari konsep dan prinsip badan hukum yang sejak lama dikenal sebagai teori hukum. Konsepsi badan hukum inilah yang mempengaruhi status hukum keuangan, khususnya keuangan sektor publik dan keuangan sektor privat yang berada pada badan usaha milik negara. Dengan demikian dengan adanya transformasi keuangan negara menjadi keuangan privat telah melahirkan suatu status hukum baru dan tidak lagi sebagai keuangan negara yang bersifat publik (*public domain*). Status hukum dari keuangan negara yang dipisahkan secara implementatif dapat dilihat dari segi pengelolaan dan kedudukan negara atas penyertaan modal BUMN (persero). Dari sisi pengelolaan, tidak lagi negara secara langsung dalam mengelola keuangan BUMN (persero) melainkan dipegang oleh RUPS dan dari segi kedudukan negara harusnya sebatas pemegang saham.

Pasal 2 huruf g UU Nomor 17 Tahun 2003 merupakan sebuah sistem keuangan yang mengesampingkan proses transformasi keuangan dengan perspektif pengawasan yang efektif. Teori tersebut pada dasarnya merupakan teori yang berkembang dengan adanya isu korupsi atau berpindahnya keuangan negara menjadi kepemilikan pribadi. Namun, ketika melihat peraturan perundang-undangan Indonesia saat ini BUMN Persero tunduk pada UU Nomor 19 Tahun 2003 tentang Badan Usaha Milik Negara, UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan terbatas, paradigma tersebut seharusnya tepat dijawab tanpa mengesampingkan teori transformasi keuangan negara. Bentuk tranformasi keuangan negara menjadi keuangan privat adalah sebagai berikut:¹⁰⁸

¹⁰⁷ Simatupang (2), *op.cit.*, hal. 38-39.

¹⁰⁸ Atmadja (3), *op.cit.*, hal 30.



Gambar 2: Transformasi Keuangan Negara menjadi Keuangan BUMN menurut Arifin P. Soeria Atmadja.

Teori transformasi publik secara konseptual telah menghilangkan keterikatan keuangan BUMN (persero) dari pengaturan hukum keuangan publik. Status hukum penyertaan modal BUMN (persero) dengan adanya transformasi keuangan publik adalah keuangan negara yang dipisahkan.

Maksud dari pemisahan keuangan negara menjadi keuangan BUMN dalam penyertaan modal dapat ditafsirkan sebagai berikut:

1. Status Keuangan yang Dipisahkan tidak lagi memiliki hubungan terhadap sumbernya.

Makna dipisahkan dapat diartikan sebagai cerai atau tidak lagi dalam satu kesatuan. Pemisahan dalam perspektif pengelolaan keuangan, secara umum ditujukan pada pengelolaan dan pertanggungjawaban. Hubungan hukum keuangan yang dipisahkan ketika sebuah BUMN (persero) melakukan perjanjian dengan pihak ketiga adalah, hubungan yang terpisah. Pihak ketiga hanya memiliki hubungan hukum dengan BUMN (persero). Negara atau pemerintah dalam hal ini hanya memiliki hubungan dengan BUMN (persero), dan tidak memiliki hubungan hukum terhadap pihak ketiga yang menjadi mitra usaha BUMN (persero) .

Tafsiran pertama mengenai dipisahkan berarti menjadi tidak memiliki hubungan hukum sama sekali. Dengan demikian, negara hanya bertindak sebagai pemilik saham (*jure constiueendum*) tidak berlaku sebagai negara (*jure imperii*) atau transformasi keuangan ini mengubah dari keuangan negara yang

berdimensi publik dengan keuangan BUMN (persero) yang berdimensi privat. Konsekuensi dari penafsiran ini adalah tujuan-tujuan esensial dari BUMN (persero) dengan permodalan 51% dimiliki oleh negara tidak memiliki timbal balik selain keuntungan atas saham dan pajak serta pengelolaannya hanya tunduk pada peraturan keuangan publik.

2. Status Keuangan yang Dipisahkan memiliki hubungan timbal balik (*feedback*) terhadap sumbernya

Tafsiran kedua, makna dipisahkan dapat tetap dikenakan ketentuan-ketentuan khusus tanpa harus mencederai doktrin badan hukum dan transformasi keuangan publik. Konsep yang kedua merupakan konsep yang paling mudah diterapkan di Indonesia karena sesuai dengan Pasal 33 UUD NRI 1945 tetapi tidak memiliki kerancuan dari segi keuangan negara. Dalam tataran implementasi, konsep ini telah tertuang dengan adanya UU Nomor 19 Tahun 2003 tentang Badan Usaha Milik Negara. Dengan demikian, secara esensi pemisahan tersebut tetap dalam lingkup filosofis pasal 33 UUD NRI 1945.

Dengan demikian dengan adanya tindakan penyertaan modal dari kekayaan negara yang dipisahkan pada perusahaan negara, yang dalam hal ini BUMN Persero, telah mengakibatkan berubahnya status uang negara menjadi uang BUMN Persero bersangkutan. Dengan demikian pengelolaan dan pertanggungjawaban uang tersebut pun tidak berdasarkan konstruksi hukum publik sebagaimana pengelolaan dan pertanggungjawaban pada APBN melainkan berdasarkan tata kelola perseroan yang sehat.

2.4 Tanggung Jawab Yuridis dari Suatu Perusahaan dan Asas *Piercing The Corporate Veil* pada BUMN Persero

Ketidajelasan status uang dan kekayaan milik BUMN Persero dengan milik negara tentunya akan memberikan akibat-akibat hukum dikemudian hari. Berikut adalah gambaran umum terkait akibat hukum yang akan terjadi pada perusahaan yang tidak menerapkan pemisahan kekayaan yang tegas dengan pemilikinya.

2.4.1 Tanggung Jawab Yuridis dari Suatu Perusahaan

Secara hukum, tanggung jawab yang normal dari sebuah perusahaan dapat dibedakan sebagai berikut:¹⁰⁹

1. Tanggung Jawab Hukum dari Suatu Perusahaan yang Tidak Berbentuk Badan Hukum

Untuk perusahaan yang tidak berbentuk badan hukum, misalnya saja perusahaan dalam bentuk firma, usaha dagang biasa (*sole proprietorship*), maka tidak ada harta yang terpisah yang merupakan harta perusahaan tersebut. Yang ada hanyalah harta dari pemilik perusahaannya. Karena itu, secara hukum, tanggung jawab hukumnya juga tidak terpisah antara tanggung jawab perusahaan dengan tanggung jawab pribadi pemilik perusahaan. Dengan demikian, jika suatu kegiatan yang dilakukan oleh atau atas nama perusahaan (yang bukan berbadan hukum), kemudian terjadi kerugian bagi pihak ketiga, maka pihak ketiga tersebut dapat meminta pemilik perusahaan untuk bertanggung jawab secara hukum, termasuk meminta agar harta benda pribadi dari pemiliknya tersebut disita dan dilelang. Hal ini sebagai konsekuensi dari ketentuan hukum yang menyatakan seluruh harta benda seseorang menjadi tanggungan bagi hutang-hutangnya sebagaimana tertuang dalam Pasal 1331 KUHPerdara.

2. Tanggung Jawab Hukum dari Suatu Perusahaan yang Berbentuk Badan Hukum

Bagi perusahaan yang berbentuk badan hukum seperti perseroan terbatas (PT), koperasi dan lain sebagainya, maka secara hukum pada prinsipnya harta kebendaannya terpisah dari harta benda pendirinya/pemilikinya. Karena itu, tanggung jawab secara hukum juga dipisahkan dari harta benda pribadi pemilik perusahaan yang berbentuk badan hukum tersebut. Jadi misalnya suatu perseroan terbatas melakukan suatu perbuatan dengan pihak lain, yang bertanggung jawab adalah perseroan tersebut dan tanggung jawabnya

¹⁰⁹ Munir Fuady, *Doktrin-doktrin Modern dalam Corporate Law & Eksistensinya dalam Hukum Indonesia* (Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 2002), hal. 2.

sebatas harta benda yang dimiliki oleh perseroan terbatas tersebut. Harta benda pribadi pemilik perseroan/pemegang sahamnya tidak dapat disita atau digugat untuk dibebankan tanggung jawab perseroan tersebut. Hal ini merupakan prinsip yang berlaku umum dalam keadaan normal.¹¹⁰

Pengakuan prinsip keterpisahan tanggung jawab antara perusahaan selaku badan hukum dengan pemegang saham sebagai pribadi diakui secara tegas dalam sistem hukum Indonesia, khususnya dalam Pasal 3 ayat (1) UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas yang berbunyi: “Pemegang saham Perseroan tidak bertanggung jawab secara pribadi atas perikatan yang dibuat atas nama Perseroan dan tidak bertanggung jawab atas kerugian Perseroan melebihi saham yang dimiliki.”

Ketentuan tersebut menyatakan telah terjadi pemisahan harta kekayaan antara kekayaan perseroan dengan kekayaan pemegang saham dengan demikian pemegang saham tidak bertanggung jawab atas kerugian perseroan melebihi saham yang dimilikinya. Ketentuan dalam ayat ini mempertegas ciri perseroan yakni pemegang saham hanya bertanggung jawab sebesar setoran atas seluruh saham yang dimilikinya dan tidak meliputi harta kekayaan pribadinya.¹¹¹

2.4.2 Asas *Piercing The Corporate Veil*

Rumusan *piercing the corporate veil* menunjukkan suatu perseroan terbatas seringkali tidak dapat dipisahkan atau dilepaskan dari kehendak pihak-pihak yang merupakan dan menjadi pemegang saham dari perseroan terbatas tersebut.¹¹² Dalam konteks yang demikian, konsep *piercing the corporate veil* atau “*alger ego*” atau “*more instrumentality*” menyatakan

¹¹⁰ *Ibid.*, hal. 3.

¹¹¹ Indonesia (7), *op.cit.*, Penjelasan Ps. 3 ayat (1).

¹¹² Gunawan Widjaja, *Risiko Hukum sebagai Direksi, Komisaris, dan Pemilik PT* (Jakarta: ForumSahabat, 2008), hal. 28-29.

jika “keadaan terpisah” perseroan dengan pemegang saham tidak ada, maka sudah selayaknya jika sifat pertanggungjawaban terbatas dari pemegang saham juga dihapuskan. Dengan disibaknya cadar pembatas antara perseroan dan pemegang saham dalam melakukan pengelolaan perseroan, maka cadar pembatas pertanggungjawaban terbataspun demi hukum hapus dan bercampur menjadi satu. Dengan demikian dalam hal pemegang saham turut bertanggung jawab secara pribadi terhadap kerugian perseroan terbatas.¹¹³

Secara teori hukum perusahaan terdapat lima teori yang dapat dijadikan dasar dari lahirnya *piercing the corporate veil*. Kelima teori tersebut adalah:¹¹⁴

- a. *Agency*
- b. *fraud*;
- c. *sham or façade*;
- d. *group enterprises*; dan
- e. *unfairness/ justice*

Teori keagenan atau *agency theory* meletakkan perseroan sebagai agen dari pemegang saham.¹¹⁵ Hal ini menunjukkan sebagai agen, perseroan tidaklah bertanggung jawab atas tindakan yang dilakukan olehnya sesuai dengan maksud dan tujuan dari pemegang saham. Pemegang saham itulah yang seharusnya bertanggung jawab atas semua perbuatan atau tindakan hukum yang dilakukan atas nama perseroan. Jadi dengan demikian berarti tidak ada lagi tanggung jawab terbatas pemegang saham dalam perseroan terbatas.

Sementara itu *fraud* terwujud dalam tindakan yang memanfaatkan perseroan untuk menghindari tanggung jawabnya pribadi.¹¹⁶ Misalnya saja

¹¹³ Robert W. Hamilton, *The Law of Corporation in A Nutshell* (St Paul Minn: West Gorup, 2000), hal. 134.

¹¹⁴ Ian Ramsey dan David B. Noakes, “Piercing the Corporate Veil in Australia,” *Company and Securities Law Journal*, (2001), hal. 8.

¹¹⁵ *Ibid.*, hal. 10.

¹¹⁶ *Ibid.*, hal. 11.

tindakan pemegang saham yang mengatasnamakan harta kekayaan perseroan adalah harta kekayaan pribadi, dengan demikian yang bersangkutan mempergunakan harta kekayaan perseroan untuk kepentingannya pribadi, dan tindakan pemegang saham yang mengakibatkan terjadinya pengalihan harta kekayaan perseroan kepada masing-masing individu pemegang saham secara tidak selayaknya.

Selanjutnya “*sham*” or “*façade*” digunakan sebagai dasar *piercing the corporate veil* dalam hal “*the corporate form was incorporate or used as a ‘mask’ to hide the real purpose of the corporate controller*”, sementara itu *a façade* dipergunakan “*as a category of illusory reference to express the court’s disapproval of the use of the corporate form to evade obligations, although the court have failed to identify a clear test based on pragmatic considerations such as undercapitalisation or domination*”.¹¹⁷ Jelaslah dalam hal ini, tujuan pemegang saham mendirikan perseroan terbatas hanyalah sekedar untuk menghindari tanggung jawab terbatas, sementara itu apa yang menjadi kewajibannya tidak terpenuhi. Hal ini pada umumnya tampak dalam hal terjadinya percampuran harta kekayaan perseroan terbatas dengan harta kekayaan pribadi pemegang saham.

Dalam *group enterprises*, penyebab terjadinya *piercing the corporate veil* adalah karena “*a corporate group is operating in such a manner as to make each individual entity indistinguishable, and therefore it is proper to pierce the corporate veil to treat the parent company as liable for the acts of the subsidiary.*”¹¹⁸ Teori ini diterapkan dalam keadaan di mana direksi sebagai pengurus anak perusahaan tidak lagi dapat bebas untuk bertindak sesuai dan untuk kepentingan perseroan semata-mata. Direksi dan atau dewan komisaris berada dalam satu kebijakan yang sudah ditetapkan oleh induk perusahaan, dan karenanya hanya bertindak untuk

¹¹⁷ J. Farrar, “Legal Issues Involving Corporate Groups” *Company and Securities Law Journal*, (1998), hal. 184-185.

¹¹⁸ *Ibid.*, hal. 14.

kepentingan dari induk perusahaan yang merupakan pemegang sahamnya saja.

Teori yang terakhir, yaitu “*unfairness/ justice*” dapat menyebabkan terjadinya *piercing the corporate veil* karena “*shareholder in a company may also seek to pierce the corporate veil to get to the underlying reality of the situation, in order to avoid an unfair outcome.*” Pada dasarnya hal ini dapat terjadi karena pemegang saham secara dominan turut serta menentukan putusan dari perseroan, yang karena tindakannya tersebut pihak yang berhubungan hukum dengan perseroan menjadi dirugikan, sementara itu tuntutan langsung kepada perseroan akan memperbesar kerugian perseroan. Jadi adalah lebih *fair* dan adil jika tuntutan langsung ditujukan kepada pemegang saham yang dominan tersebut.

Dalam UU Nomor 40 Tahun 2007, pengaturan mengenai *piercing the corporate veil* dapat ditemukan dalam rumusan ketentuan Pasal 3 ayat (2), yang secara tegas menyatakan pertanggungjawaban terbatas pemegang saham dalam perseroan terbatas tidak berlaku dalam hal:

- a. persyaratan Perseroan sebagai badan hukum belum atau tidak terpenuhi;
- b. pemegang saham yang bersangkutan baik langsung maupun tidak langsung dengan itikad buruk memanfaatkan Perseroan untuk kepentingan pribadi;
- c. pemegang saham yang bersangkutan terlibat dalam perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh Perseroan; atau
- d. pemegang saham yang bersangkutan baik langsung maupun tidak langsung secara melawan hukum menggunakan kekayaan Perseroan, yang mengakibatkan kekayaan Perseroan menjadi tidak cukup untuk melunasi utang Perseroan.

Dengan demikian, sudah selayaknya sebuah badan usaha, khususnya BUMN Persero memiliki kekayaan tersendiri guna mencegah tanggung jawab tidak terbatas negara terhadap segala kerugian yang menimpa BUMN Persero

tersebut sebagai dampak dari pelanggaran asas *piercing the corporate veil*.¹¹⁹ Hal ini menurut hukum akan menimbulkan ketidakpastian dalam pengelolaan BUMN Persero sebagai entitas badan privat perseroan terbatas.

2.5 Kedudukan Negara dalam BUMN Persero

Dalam mencapai kesejahteraan rakyat sebagaimana amanat UUD NRI 1945, negara dalam hal ini pemerintah memiliki peran yang sangat penting dalam melakukan usaha-usaha menuju kesejahteraan umum. Usaha-usaha ini diejawantahkan melalui tindakan-tindakan pemerintah. Menurut W. Friedman, dalam usaha memberikan kesejahteraan kepada rakyatnya, suatu tindakan negara/pemerintah harus dibedakan dalam tiga tipologi, yakni:¹²⁰

1. Negara bertindak sebagai regulator (*de stuurende*). Dalam tipologi yang pertama ini negara bertindak sebagai negara yakni mengendalikan atau mengemudikan perekonomian dengan membuat peraturan perundang-undangan. Dalam menjalankan perannya sebagai regulator, negara hanya bertindak pasif berupa membuat peraturan saja, sementara itu pelaksanaan teknis diserahkan kepada pihak lainnya di luar pemerintah. Tipologi ini sering disebut dengan negara sebagai wasit (*jury*).
2. Negara bertindak sebagai penyedia atau *provider* (*de presterendei*). Tipologi kedua ini memposisikan falsafah negara sebagai negara kesejahteraan (*welfare state*). Dalam hal ini negara bertindak sebagai penyedia kebutuhan

¹¹⁹ Pelanggaran doktrin badan hukum dan teori hukum keuangan negara ini juga berimplikasi pada penggunaan keuangan negara bukan untuk tujuan bernegara. Negara dapat dikenakan pertanggungjawaban untuk menutupi kerugian BUMN Persero. Situasi seperti ini pernah dihadapi pemerintah dalam kasus PT. Karaha Bodas (KBC), dimana Pertamina dituntut untuk membayar ganti rugi US\$ 261 juta oleh KBC atas proyek pengembangan Pembangkit Listrik Tenaga Panas Bumi (PLTP) berdasarkan Energy Sales Contract (ESC) yang ditunda salah satu proyeknya oleh pemerintah karena akan berpotensi negara menanggung kerugian yang diderita oleh perusahaan tersebut, termasuk uang 95% milik pemerintah yang berada di negara Amerika Serikat. Rahayu Hartini, "Harmonisasi Konsep Keuangan Negara terhadap Kepailitan BUMN Persero Demi Menjamin Kepastian Hukum," (Makalah disampaikan pada pengukuhan Prof. Dr. Hj. Rahayu Hartini., S.H., M.Si., M.Hum. sebagai Guru Besar Hukum Bisnis pada Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Malang, Sabtu 17 Desember 2011), hal. 3. Baca juga Sudargo Gautama, *Arbitrase Luar Negro dan Pemakaian Hukum Indonesia* (Bandung: IKAPI, 2004).

¹²⁰ W. Friedman, *The State and The Rule of Law in A Mixed Economy* (England: Penguin Books, 1972), hal 17.

rakyat tanpa terkecuali. Tindakan ini tidak selalu dapat dilakukan. Disebabkan terbatasnya kemampuan modal pemerintah.

3. Negara sebagai *interpreneur* atau sebagai pengusaha. Dalam hukum administrasi, negara tidak hanya dapat bertindak sebagai negara, melainkan juga dapat bertindak sebagai pengusaha. Dalam melakukan tindakan sebagai *interpreneur*, dapat diwujudkan dengan pembentukan lembaga usaha yang biasanya disebut sebagai perusahaan negara yang mana bersifat sebagai badan hukum privat, bukan sebagai badan hukum publik. Dengan demikian jika perusahaan negara tersebut dibentuk sebagai sebuah perseroan terbatas yang terbagi atas saham-saham, maka kedudukan negara pada perusahaan tersebut sudah bukan sebagai badan hukum publik, melainkan memiliki kedudukan yang sama dengan pemegang saham lainnya.

Dari ketiga tipologi ini dapat dipersempit dalam dua tindakan yakni negara sebagai otoritas yang memiliki kewenangan yang mengatur dan mengurus, misalnya saja dalam hal ini negara adalah negara yang memiliki kekuasaan dari rakyat untuk menjalankan pemerintahan dengan berdiri sebagai regulator yang mengatur jalannya usaha-usaha menyejahterakan rakyat dan negara sebagai suatu otoritas yang turut campur tangan secara langsung dalam menjalankan usaha tersebut, yang dalam praktik selama ini negara ikut campur tangan dalam pengelolaan BUMN, khususnya BUMN persero.

Adanya campur tangan secara langsung dalam pengelolaan BUMN disebabkan ketidakjelasan arsitektur keuangan publik Indonesia yang mencantumkan keuangan BUMN persero dalam lingkup keuangan negara. Secara implikatif menurut Dian Puji N. Simatupang dalam disertasinya menjelaskan perluasan keuangan negara tersebut akan menyebabkan tiga kondisi yang berbahaya bagi keberlangsungan fiskal, yakni berupa:¹²¹

- a. *Non-state obligatory expenditure*, yakni terjadi pengeluaran negara yang dilakukan karena bukan untuk kepentingan tujuan negara atau yang tegas diatur oleh hukum bukan sebagai kewajiban negara;

¹²¹ Simatupang (2), *op.cit.*, hal. 40-41.

- b. *Mis-assets*, yakni terjadi pengurangan kekayaan negara karena meningkatnya beban anggaran belanja sebagai bentuk perluasan hak maupun kewajiban negara dan yang dijadikan milik negara karena pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut;
- c. *Mal-responsibility*, yakni anggaran negara akan menanggung beban pendanaan yang lebih besar sebagai tuntutan tanggung jawab dari pihak-pihak yang dijadikan ruang lingkup keuangan negara, pada hal jelas pihak tersebut tidak termasuk dalam penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan publik.

Ketiga kondisi tersebut dapat terjadi ketika BUMN Persero mengalami kerugian. Karena keuangan BUMN adalah keuangan negara, maka negara berkewajiban menanggung seluruh kerugian BUMN tersebut. Hal ini pernah terjadi dalam kasus *Karaha Bodas v. Pertamina*, yang mana negara harus menanggung kerugian yang diminta oleh *Karaha Bodas Company* kepada *Pertamina*.¹²²

Dapat digugatnya negara untuk menanggung kerugian BUMN dalam forum internasional bergantung kepada kualitas penampakan diri negara bersangkutan dalam melakukan tindakan.¹²³ Dalam hukum dagang internasional (*lex mercatoria*) tindakan negara dapat dibedakan dalam dua klasifikasi, yakni negara bertindak sebagai negara (*acta jure imperii*) dan negara bertindak sebagai pedagang (*acta jure gestionis*).¹²⁴ Dalam hal negara sebagai negara (*jure imperii*), negara memiliki kedudukan sebagai penguasa, yakni badan hukum publik yang dapat mengeluarkan pengaturan dan berbagai kebijakan publik dalam usahanya mencapai kemakmuran rakyat. Sementara itu negara sebagai pedagang (*jure*

¹²² Mutiara Hikmah, "Pengakuan dan Pelaksanaan Putusan Arbitrase Asing di Indonesia," *Jurnal Hukum Internasional Volume 5 Nomor 2* (Januari 2008), hal. 333.

¹²³ Yudha Bhakti Ardhiwisastra, *Imunitas Kedaulatan Negara di Forum Pengadilan Asing* (Bandung: Penerbit ALumni, 1999), hal. 149.

¹²⁴ Sienho Yee, "Foreign Sovereign Immunities, Acta Jure Imperii and Acta Jure Gestionis: A Recent Exposition from the Canadian Supreme Court," *Chinese Journal International Law* (2003), hal. 1-2.

gestionis) kedudukan negara harus dipersamakan dengan badan hukum privat yang tidak dapat mengeluarkan pengaturan dan kebijakan publik.

Dalam konteks BUMN Persero yang merupakan badan yang terdiri atas perkumpulan modal. Tindakan dan kedudukan negara dalam BUMN Persero harus dipersamakan dengan pemegang saham lainnya non negara. Hal ini dapat dibuktikan dari terikatnya pengurusan dan pengelolaan BUMN Persero yang tidak terikat pada prinsip pengurusan dan pengelolaan APBN, melainkan dengan menggunakan prinsip perusahaan yang sehat.

Keinginan pengurusan dan pengelolaan BUMN dilakukan secara sehat dan menjunjung tinggi penghormatan terhadap prinsip badan hukum pada hakikatnya terlihat dengan ditetapkannya Keputusan Menteri Negara BUMN Nomor: KEP-236/MBU/2011 tentang Pendelegasian Sebagian Kewenangan dan/atau Pemberian Kuasa Menteri Negara Badan Usaha Milik Negara sebagai Wakil Pemerintah selaku Pemegang Saham/RUPS pada Perusahaan Perseroan (Persero) dan Perseroan Terbatas serta Pemilik Modal pada Perusahaan Umum (Perum) kepada Direksi, Dewan Komisaris/Dewan Pengawas dan Pejabat Eselon I di Lingkungan Kementerian Badan Usaha Milik Negara.¹²⁵ Keberadaan kepmen ini pada hakikatnya bertujuan untuk meningkatkan efektivitas pengurusan BUMN yakni dengan cara pengelolaan sehari-hari BUMN diserahkan kepada pengurus BUMN bersangkutan. Salah satu hal yang diatur dalam kepmen ini adalah seleksi dan penetapan auditor eksternal untuk pemeriksaan laporan keuangan perusahaan dilakukan oleh Dewan Komisaris untuk BUMN Persero atau Dewan Pengawas untuk Perum. Pendelegasian kewenangan dari Menteri BUMN ini bertujuan untuk memberikan kewenangan yang seluas-luasnya kepada badan pengurus BUMN untuk mengelola BUMN sesuai prinsip-prinsip badan hukum yang sehat serta mencegah campur tangan yang berlebihan dari negara dalam pengelolaan sebuah BUMN.

¹²⁵ Kementerian BUMN, *Keputusan Menteri Negara BUMN tentang Pendelegasian Sebagian Kewenangan dan/atau Pemberian Kuasa Menteri Negara Badan Usaha Milik Negara sebagai Wakil Pemerintah selaku Pemegang Saham/RUPS pada Perusahaan Perseroan (Persero) dan Perseroan Terbatas serta Pemilik Modal pada Perusahaan Umum (Perum) kepada Direksi, Dewan Komisaris/Dewan Pengawas dan Pejabat Eselon I di Lingkungan Kementerian Badan Usaha Milik Negara*, Kepmen No. KEP-236/MBU/2011.

Kepmen 236/MBU/2011 ini kemudian dipermasalahkan oleh DPR karena dianggap bertentangan UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas. Akibat desakan DPR yang ingin melakukan interpelasi terhadap kepmen tersebut akhirnya Menteri BUMN Dahlan Iskan mencabut kepmen 236/MBU/2011 dengan menerbitkan 3 (tiga) keputusan nomor:

- a. SK-164/MBU/2012 tentang Penetapan Sebagian Kewenangan Menteri Negara BUMN Sebagai Wakil Pemerintah Selaku RUPS Pada Perusahaan Perseroan (Persero) Menjadi Kewenangan Dewan Komisaris dan Direksi;
- b. SK-165/MBU/2012 tentang Penetapan Sebagian Kewenangan Menteri Negara BUMN Sebagai Wakil Pemerintah Selaku Pemilik Modal Perusahaan Umum (Perum) Menjadi Kewenangan Dewan Pengawas dan Direksi;
- c. SK-166/MBU/2012 tentang Pemberian Kuasa Atas Sebagian Kewenangan Menteri Negara BUMN Sebagai Wakil Pemerintah Selaku Pemegang Saham/Pemilik Modal Pada BUMN Kepada Pejabat Eselon I Kementerian BUMN.

Dengan dikeluarkannya ketiga keputusan ini semakin menunjukkan negara (pemerintah dan DPR) masih ingin mengintervensi pengelolaan BUMN. Padahal seharusnya negara tidak perlu takut jikalau negara tidak mengintervensi BUMN Persero, maka BUMN Persero akan bertindak sangat komersil yang tidak bedanya dengan badan usaha milik swasta. Hal ini Disebabkan UU Nomor 19 Tahun 2003 telah memberikan batas minimal kepemilikan saham negara pada BUMN Persero yakni sebesar 51% (lima puluh satu persen), dengan demikian negara dalam kedudukannya sebagai pemegang saham tetap memiliki jumlah suara terbesar dalam RUPS. Dengan demikian, negara tetap dapat mewujudkan sekaligus memastikan BUMN Persero akan diurus dan dikelola dengan berorientasi pada kesejahteraan rakyat, tanpa mencoreng atau melanggar prinsip-prinsip badan hukum demi mewujudkan prinsip *good corporate governance* pada BUMN Persero.

2.6 Prinsip-Prinsip *Good Corporate Governance* pada BUMN Persero

BUMN Persero sebagai sebuah badan hukum privat berbentuk perseroan terbatas harus dikelola berdasarkan prinsip-prinsip perusahaan yang sehat atau *good corporate governance*.¹²⁶ *Good corporate governance* (GCG) secara definitif merupakan sistem yang mengatur dan mengendalikan perusahaan yang menciptakan nilai tambah (*value added*) untuk semua *stakeholder*.¹²⁷ Dua teori utama yang terkait dengan *corporate governance* adalah *stewardship theory* dan *agency theory*.¹²⁸ *Stewardship theory* dibangun di atas asumsi filosofis mengenai sifat manusia yakni manusia pada hakekatnya dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, memiliki integritas dan kejujuran terhadap pihak lain. Dengan kata lain, *stewardship theory* memandang manajemen sebagai dapat dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan publik maupun *stakeholder*.

Sementara itu, *agency theory* yang dikembangkan oleh Michael Johnson, memandang manajemen perusahaan sebagai “agents” bagi para pemegang saham, akan bertindak dengan penuh kesadaran bagi kepentingannya sendiri, bukan sebagai pihak yang arif dan bijaksana serta adil terhadap pemegang saham. Dalam perkembangan selanjutnya, *agency theory* mendapat respon lebih luas karena dipandang lebih mencerminkan kenyataan yang ada. Berbagai pemikiran mengenai *corporate governance* berkembang dengan bertumpu pada *agency theory* di mana pengelolaan dilakukan dengan penuh kepatuhan kepada berbagai peraturan dan ketentuan yang berlaku.

Kewajiban pelaksanaan GCG pada suatu perseroan pada hakikatnya bertujuan untuk kepentingan perseroan bersangkutan. Menurut Bernie Carmody setidaknya terdapat lima manfaat penerapan GCG bagi pengelolaan perusahaan, yaitu:

¹²⁶ Adrian Sutedi, *Good Corporate Governance* (Jakarta: Sinar Grafika, 2011), hal. 9.

¹²⁷ Pendapat Robert A.G. Monks dan Minow, N, *Corporate Governance 3rd Edition*, (Blackwell Publishing, 2003) sebagaimana dikutip dalam Thomas S. Kaihatu, “Good Corporate Governance dan Penerapannya di Indonesia,” *Jurnal Manajemen dan Kewirausahaan Volume 8 No. 1* (Maret 2006), hal. 2.

¹²⁸ Richard Chinn, *Corporate Governance Handbook* (London: Gee Publishing Ltd., 2000) sebagaimana dikutip dalam *Ibid*.

- a. Memudahkan akses terhadap investasi domestik maupun asing;
- b. Mendapatkan *cost of capital* yang lebih murah;
- c. Memberikan keputusan yang lebih baik dalam meningkatkan kinerja ekonomi;
- d. Meningkatkan keyakinan dan kepercayaan dari *shareholders* dan *stakeholders* terhadap perusahaan; dan
- e. Melindungi direksi dan komisaris dari tuntutan hukum.¹²⁹

Pada BUMN Persero penerapan GCG diamanatkan oleh UU Nomor 19 Tahun 2003 tentang BUMN dan UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas yang kemudian dijelaskan secara rinci melalui Peraturan Menteri Negara Badan Usaha Milik Negara Nomor: PER-01/MBU/2011 tentang Penerapan Tata Kelola Perusahaan yang Baik (*Good Corporate Governance*) pada BUMN.

Penerapan prinsip-prinsip GCG pada BUMN bertujuan untuk:

- a. Mengoptimalkan nilai BUMN agar perusahaan memiliki daya saing yang kuat, baik secara nasional maupun internasional, dengan demikian mampu mempertahankan keberadaannya dan hidup berkelanjutan untuk mencapai maksud dan tujuan BUMN;
- b. Mendorong pengelolaan BUMN secara profesional, efisien, dan efektif, serta memberdayakan fungsi dan meningkatkan kemandirian Organ Persero/Organ Perum;
- c. Mendorong agar Organ Persero/Organ Perum dalam membuat keputusan dan menjalankan tindakan dilandasi nilai moral yang tinggi dan kepatuhan terhadap peraturan perundangundangan, serta kesadaran akan adanya tanggung jawab sosial BUMN terhadap Pemangku Kepentingan maupun kelestarian lingkungan di sekitar BUMN;
- d. Meningkatkan kontribusi BUMN dalam perekonomian nasional; dan
- e. Meningkatkan iklim yang kondusif bagi perkembangan investasi nasional.

Adapun prinsip-prinsip GCG yang berlaku bagi BUMN berdasarkan Permeneg BUMN Nomor PER-01/MBU/2011 adalah sebagai berikut:

¹²⁹ Pendapat Bernie Carmody sebagaimana dikutip dalam I Nyoman Tjager, “Penerapan Prinsip-prinsip “Good Corporate Governance” pada BUMN” dalam *Kebijakan Fiskal Pemikiran, Konsep, dan Implementasi*, (Jakarta: Kompas, 2004), hal. 626.

1. Transparansi (*transparency*), yaitu keterbukaan dalam melaksanakan proses pengambilan keputusan dan keterbukaan dalam mengungkapkan informasi material dan relevan mengenai perusahaan;
2. Akuntabilitas (*accountability*), yaitu kejelasan fungsi, pelaksanaan dan pertanggungjawaban Organ dengan demikian pengelolaan perusahaan terlaksana secara efektif;
3. Pertanggungjawaban (*responsibility*), yaitu kesesuaian di dalam pengelolaan perusahaan terhadap peraturan perundang-undangan dan prinsip-prinsip korporasi yang sehat;
4. Kemandirian (*independency*), yaitu keadaan di mana perusahaan dikelola secara profesional tanpa benturan kepentingan dan pengaruh/tekanan dari pihak manapun yang tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan prinsip-prinsip korporasi yang sehat;
5. Kewajaran (*fairness*), yaitu keadilan dan kesetaraan di dalam memenuhi hak-hak Pemangku Kepentingan (*stakeholders*) yang timbul berdasarkan perjanjian dan peraturan perundang-undangan.¹³⁰

Kelima prinsip tersebut mengamanatkan pengelolaan BUMN harus dilakukan berdasarkan pengelolaan perusahaan yang sehat berdasarkan peraturan perundang-undangan, yakni Undang-undang Perseroan Terbatas dan Undang-undang tentang BUMN. Salah satu pengelolaan perusahaan yang sehat dapat dilihat dari segi pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangannya. Pengelolaan keuangan BUMN, dalam hal ini BUMN Persero, dilakukan oleh organ BUMN Persero yang terdiri atas Direksi, Komisaris dan Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) sebagai pengambil kebijakan tertinggi perseroan berdasarkan pengaturan dalam UU Perseroan Terbatas. Sementara itu pertanggungjawaban BUMN Persero dilakukan dengan laporan keuangan tahunan melalui mekanisme pemeriksaan eksternal oleh Akuntan Publik sebagai auditor eksternal yang ditetapkan oleh RUPS.

¹³⁰ Menteri Negara BUMN, *Peraturan Menteri Negara Badan Usaha Milik Negara tentang Penerapan Tata Kelola Perusahaan yang Baik (Good Corporate Governance) pada Badan Usaha Milik Negara*, Permenneq BUMN No. PER-01/MBU/2011, Ps. 3.

BAB III

BADAN PEMERIKSA KEUANGAN DALAM SISTEM KETATANEGARAAN INDONESIA

3.1 Sejarah Badan Pemeriksa Keuangan

Eksistensi Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga negara yang diberikan kewenangan pemeriksaan keuangan negara oleh UUD 1945 sudah ada sejak negara ini terbentuk. Sebagai salah satu lembaga negara tertua di Indonesia, BPK telah mengalami berbagai pasang surut kewenangan yang diakibatkan berubahnya politik hukum keuangan negara dalam setiap era pemerintahan.¹³¹ Perubahan politik hukum keuangan negara ini tentunya berdampak pada jangkauan kewenangan pemeriksaan keuangan negara yang dimiliki oleh BPK. Seiring dengan perjalanan sejarah, BPK terus mengalami perubahan-perubahan. Berikut ini adalah sejarah perjalanan BPK dalam sistem ketatanegaraan Indonesia:

3.1.1 Periode Sebelum Kemerdekaan

Sebelum dijelaskan mengenai badan pemeriksa keuangan periode sebelum kemerdekaan Indonesia, akan dijelaskan terlebih dahulu sejarah sistem anggaran negara Kerajaan Belanda di *Nederlandsch Indie* yang merupakan cikal bakal dari Negara Kesatuan Republik Indonesia.

Sejarah ketatanegaraan Indonesia sebelum periode kemerdekaan banyak dipengaruhi oleh ketatanegaraan Belanda. Masuknya pengaruh Belanda di Indonesia tidak lepas dari politik hukum Raja Willem I dari Kerajaan Belanda yang berjanji pada saat pengangkatannya 2 Desember 1813 menyatakan kekuasaannya dilaksanakan dengan “demi berkat Allah” dan berdasarkan “persetujuan rakyat”. Janji politik ini kemudian diwujudkan pada konstitusi yang isinya merupakan persetujuan rakyat

¹³¹ BEPEKA RI, *Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan: Sejarah, Perspektif dan Prospeknya* (Jakarta: Sekretariat Jenderal BEPEKA RI, 1998), hal. 1-2.

Belanda. Berdasarkan janji tersebut maka pada tanggal 29 Maret 1814 ditetapkanlah konstitusi Belanda yang dikenal dengan Konstitusi 1814.¹³²

Konstitusi 1814 menetapkan Belanda (*Nederland*) sebagai Kerajaan Konstitusional yang berbentuk monarki konstitusional dengan kekuasaan mengendalikan seluruh daerah jajahan Belanda, termasuk Indonesia (dahulu disebut *Nederlandsch Indie*/Hindia Belanda). Selain itu, Konstitusi 1814 juga menetapkan struktur Kerajaan Belanda berupa *de Vorst* (Raja), *de Raad van State* (Dewan Pertimbangan Agung), *de Staten General* (Dewan Perwakilan Rakyat), *de Hoge Raad* (Mahkamah Agung) dan *Algemene Rekenkamer* (Badan Pemeriksa Keuangan).¹³³

Pada 1816 sampai dengan 1836 diterbitkanlah beberapa *Reglement* oleh Komisaris General dan/atau oleh Raja Belanda. Dengan *Regeling Reglement* tersebut *Nederlandsch Indie* diakui sebagai “Persekutuan Hukum Publik” teritorial otonom bawahan dengan organisasi Pemerintah Pusat dan Daerah, Kas, Anggaran Belanja dan Administrasi Keuangan (pendapatan dan pengeluaran) tersendiri.¹³⁴

Melalui *Regeling Reglement* 1836 ditetapkanlah pemerintah *Nederlandsch Indie* dengan organisasi pemerintahan yang terdiri atas Gubernur Jenderal sebagai penguasa tunggal mewakili Raja Belanda. Akan tetapi untuk urusan anggaran belanja dan perhitungan anggaran belanja tetap menjadi wewenang Raja.¹³⁵

Pada 1840 ditetapkan konstitusi baru dengan sejumlah perubahan. Dalam Pasal 60 Konstitusi 1840 ditentukan cara pemakaian “batig Saldo” anggaran belanja *Nederlandsch Indie* setiap tahunnya dengan menggunakan *wet* (undang-undang). Perubahan ini menunjukkan posisi *wet*

¹³² Wolhof, G.J., *Hukum Tata Negara Indonesia* (Jakarta: Timun Mas, 1955), hal. 44.

¹³³ *Ibid.*

¹³⁴ *Ibid.*, hal. 16.

¹³⁵ Abu Daud Busroh, *Pemeriksaan Keuangan Negara* (Jakarta: PT Bina Aksara, 1988), hal. 34.

(undang-undang) sebagai dasar hukum dari suatu tindakan penggunaan anggaran.¹³⁶

Pada 1848 terjadi lagi perubahan mendasar di bidang keuangan negara Kerajaan Belanda. Perubahan dimaksud sebagaimana diatur dalam konstitusi baru yang ditetapkan tahun 1848. Dalam Pasal 59 dan 60 Konstitusi 1848 ditentukan *Regeling Reglement*, sistem moneter serta cara mengurus dan mempertanggungjawabkan keuangan koloni-koloni harus ditetapkan dengan *wet* (undang-undang).¹³⁷ Atas dasar ketentuan tersebut, pada 1854 terbit *Wet* tertanggal 2 September 1854 yang pada pokoknya menetapkan *Regeling Reglement* baru untuk pemerintahan di Hindia Belanda. *Regeling Reglement* baru ini bersifat konstitusi bagi Hindia Belanda dengan tanpa mengubah susunan pemerintah Hindia Belanda.¹³⁸

Memasuki tahun 1850 akhir, Kerajaan Belanda melakukan gerakan kodifikasi secara besar-besaran yang mana pada saat itu dilakukan pembukuan hukum-hukum yang mengatur perihal perdata ke dalam Kitab Undang-undang Hukum Perdata (KUHPerdata), hukum-hukum yang mengatur perihal Pidana ke dalam Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP), dan hukum-hukum yang mengatur perihal Dagang menjadi Kitab Undang-undang Hukum Dagang (KUHD). Selain pengkodifikasian pada ketiga hukum tersebut, juga terdapat ide untuk melakukan pembukuan terhadap hukum-hukum yang mengatur perihal keuangan negara wilayah jajahan Belanda *Nederlandsch Indie* ke dalam suatu undang-undang, yakni *Indische Comptabiliteis Wet* (ICW) yang diundangkan pada 1864 dan dimuat dalam *Staatsblad* Nomor 106 Tahun 1864.¹³⁹

¹³⁶ *Ibid.*

¹³⁷ Wolhof, G.J., *op.cit.*, hal. 46-47.

¹³⁸ *Ibid.*, hal. 47.

¹³⁹ Institusi Ilmu Keuangan, *Seminar tentang Indonesische Comptabiliteis Wet Jakarta 30 Agustus-5 September 1970* (Jakarta: Departemen Keuangan, 1973), hal. 17.

ICW 1864 merupakan undang-undang pembendaharaan negara belanda untuk wilayah jajahan *Nederlandsch Indie* yang bertujuan untuk menetapkan aturan-aturan bagi pengurusan yang tertib, yaitu:¹⁴⁰

- a. Menentukan pengeluaran dan penerimaan manakah yang termasuk bilangan sesuatu tahun-anggaran;
- b. Mengusahakan pengeluaran dan penerimaan tanpa saling bercampur untuk dibukukan dan dipertanggungjawabkan di bawah pasal-pasal anggaran yang benar dan di bawah pos-pos penerimaan yang benar;
- c. Menetapkan siapakah yang berwenang menyelidiki hutang-hutang Negara dan memerintahkan untuk membayarnya;
- d. Menetapkan syarat-syarat apakah yang harus dipenuhi hutang-hutang tersebut dan kepada jangka waktu daluwarsa manakah hutang-hutang tersebut tunduk.

Selain keempat hal tersebut ICW 1864 juga mengatur susunan serta lapangan kerja “*Algemene Rekenkamer*” di *Nederlandsch Indie* dan asas-asas yang dianut Dewan ini dalam melakukan pengawasan tentang pengeluaran dan penerimaan atas pengurusan uang-uang Negara dan barang-barang negara, serta hasil produksi Negara di dalam gudang-gudang Negara, demikian pula atas harta-benda Negara lainnya.

Sejak berlakunya ICW 1864 pada tanggal 1 Januari 1867, undang-undang ini telah mengalami banyak perubahan yakni pada 1895, 1917, dan terakhir pada 1925 yang dimuat dalam *Staatsblad* Nomor 448 Tahun 1925. Perubahan ini terjadi disebabkan adanya perubahan dari *Regeringsreglement* (RR) menjadi IS (*Indische Staatsregeling*) yang mana pasal yang fundamental mengenai anggaran negara ditarik dari ICW 1864 dan dimasukkan ke dalam IS. Hal ini berimplikasi pada ICW menjadi tidak bisa dimengerti kalau tidak dihubungkan dengan IS sebagai peraturan dasarnya.

¹⁴⁰ *Ibid.*, hal. 28.

A. Penetapan dan Pelaksanaan Anggaran *Nederlandsch Indie*

Pengaturan sistem administrasi keuangan *Nederlandsch Indie* diatur secara rinci dalam ICW 1925 jo. ICW 1864 dan Pasal 101-117 *Indische Staatsregeling*. Sistem administrasi keuangan *Nederlandsch Indie* dibedakan menjadi tiga tahap, yakni tahap penetapan anggaran oleh pembuat undang-undang, tahap pelaksanaan anggaran oleh kekuasaan eksekutif, dan tahap pemeriksaan pelaksanaan anggaran oleh “Algemene Rekenkamer”.¹⁴¹

Tahap pertama untuk mengurus *Nederlandsch Indie* terletak dalam penetapan anggaran tiap tahun. Anggaran ini menunjuk pada jumlah-jumlah manakah yang dapat dikuasai untuk biaya berbagai cabang organisasi (dinas) Negara dan untuk mengurus semua kepentingan-kepentingan yang dipercayakan pada organisasi-organisasi (dinas-dinas) tersebut, serta Pendapatan-pendapatan manakah yang akan digunakan untuk menutup pengeluaran-pengeluaran tersebut. Dengan demikian sistem anggaran pada *Nederlandsch Indie* terdiri atas dua bagian, yakni bagian pertama berisikan perincian dari berbagai pengeluaran dengan kredit-kredit yang disediakan untuk itu, dan bagian kedua memuat perincian dari pendapatan-pendapatan yang ada.¹⁴²

Anggaran ditetapkan dengan surat keputusan Gubernur Jenderal *Nederlandsch Indie* dengan persetujuan *Volksraad* dan disahkan dengan undang-undang. Anggaran yang telah ditetapkan dan disahkan kemudian dilaksanakan.¹⁴³

Tahap pelaksanaan anggaran diatur dalam ketentuan Pasal 25 sampai dengan Pasal 34 ICW 1864. Pelaksanaan anggaran meliputi semua tindakan-tindakan dan penguasaan yang diperlukan oleh dinas (*dienst*) dan yang mengakibatkan pengeluaran uang bagi Negara atau yang ada hubungannya dengan pengurusan uang atau barang Negara

¹⁴¹ *Ibid.*, hal. 38.

¹⁴² *Ibid.*, hal. 29.

¹⁴³ *Nederland, Indische Staatsregeling*, Staatsblad No. 447 Tahun 1925, Ps. 102.

dan selanjutnya melaksanakan tindakan-tindakan untuk memungut penerimaan Negara.

Pelaksanaan anggaran *Nederlandsch Indie* berada dalam tangan Gubernur Jenderal dan para kuasanya (*dients gedelegeerden*). Kuasa-kuasa ini pada tingkat pertama adalah para Kepala Departemen Pemerintahan, Kepala Pemerintah Daerah (*Gewestelijk Bestuur*) dan berbagai Kepala Departemen Angkatan Perang. Para kuasa ini ditunjuk di dalam “Peraturan tentang Pengurusan Administratif” atau yang dikenal dengan *Regelen voor het Administratief Beheer* (RAB). Hal ini sesuai dengan pengaturan Pasal 25 ICW 1864 yang berbunyi:

Gubernur Jenderal memegang pimpinan umum (*algemeen bestuur*) atas keuangan dan harta benda Negara dan karena itu berwenang untuk mengambil tindakan-tindakan yang mengakibatkan keuangan bagi Negara. Wewenang (otorisasi) ini dapat dilimpahkan (didelegasikan) kepada berbagai penguasa administratif (RAB).¹⁴⁴

Pelaksanaan anggaran dilakukan atas prinsip pemisahan wewenang otorisasi, wewenang ordonansi, dan wewenang komtabel/kebendaharaan. Wewenang otorisasi merupakan wewenang untuk memutuskan pembebanan pada anggaran negara. Wewenang ordonansi merupakan wewenang untuk menguji tagihan dan memerintahkan pengeluaran uang. Sementara itu wewenang *Comptabel* merupakan wewenang bendaharaan untuk menerima, membayar dan menyimpan uang.¹⁴⁵

Dalam pelaksanaannya, pemisahan kewenangan tidak berlaku absolut. Hal ini disebabkan seringkali wewenang otorisasi dan wewenang ordonansi dipegang dalam satu tangan, seperti halnya pada

¹⁴⁴ Nederland, *Indische Comptabiliteits Wet*, *Staatsblad* No. 106 Tahun 1864, Ps. 25

¹⁴⁵ Kurtiyono Irditkesad, “Membangun *Good Governance*” <http://www.kesad.mil.id/content/good-governance>, diunduh 24 Maret 2012.

Kepala-kepala Departemen dan Kepala-kepala Daerah (*Gewestelijk Bestuur*). Akan tetap pada *Departemen van Oorlog* (Departemen Angkatan Perang), wewenang otorisasi berada pada tangan “*afdelings-commandanten*” atau “*gewestelke militair commandanten*” atau penguasa-penguasa militer yang ditunjuk untuk kepentingan tersebut. Sementara itu wewenang ordonansi diberikan kepada “*onder-inspecteurs der Militaire administratie*”.¹⁴⁶

Khusus untuk wewenang pengurusan kebendaharaan (*Comptabel Beheer*) diserahkan kepada bendaharawan (*comptabelen*) yang ditugaskan untuk menerima, menyimpan, membayarkan dan menyerahkan uang, surat berharga, atau barang-barang Negara. Bendaharawan juga dibagi lagi menurut kekayaan Negara yang diurusnya, yakni bendaharawan yang hanya mengurus uang, bendaharawan yang hanya mengurus barang (*materieel*), dan bendaharawan yang mengurus uang dan barang seperti halnya pada penjualan barang-barang hasil produksi Negara. Bendaharawan yang lebih bertalian dengan pelaksanaan anggaran adalah pengurusan uang, yang mengerjakan pembayaran dan memungut penerimaan Negara.¹⁴⁷

Tugas melakukan pembayaran dibebankan kepada Kepala Kantor Kas Negara (*Algemene Ontvangers van 'slandskassen*) dan para pemegang kas uang. Pembayaran dilakukan oleh Kepala Kantor Kas Negara sesuai perintah *ordonnateur* atau pembantu *ordonnateur* berdasarkan surat perintah membayar melalui ordonansi (*ordonnantien*) yang dikeluarkan para *ordonnateur* dan/atau mandat-mandat (*mandaten*) dari para pembantu *ordonnateur*. Sementara itu pemegang kas melakukan pembayaran atas tanggung jawab sendiri dari uang-uang tersebut serta melakukan penelitian atas sahnya menurut hukum hutang-hutang Negara. Hal inilah yang

¹⁴⁶ Institusi Ilmu Keuangan, *op.cit.*, hal. 31.

¹⁴⁷ *Ibid.*, hal. 32.

mengakibatkan para pemegang kas selain memiliki kewenangan pembendaharaan, juga memiliki kewenangan ordonansi.¹⁴⁸

Tugas pemungutan penerimaan negara dilakukan oleh para Kepala Kantor Kas Negara. Akan tetapi untuk beberapa pendapatan negara tertentu, misalnya bea masuk, bea keluar, dan bea cukai tugas pemungutannya diserahkan kepada pemegang kas di lingkungan pendapatan tersebut berada untuk kemudian disetorkan kepada Kepala Kantor Kas Negara.

B. Pengawasan dan Pemeriksaan Keuangan *Nederlandsch Indie*

Pengawasan dan Pemeriksaan keuangan *Nederlandsch Indie* terbagi dalam dua tingkat, yakni tingkat pertama yang dilakukan oleh setiap Kepala Departemen (Pengawasan dan Pemeriksaan Internal) dan tingkat terakhir yang dilakukan oleh *Algemene Rekenkamer* (Pengawasan dan Pemeriksaan Eksternal).¹⁴⁹

Pada tingkat pertama, setiap Kepala Departemen melakukan pengawasan dan pemeriksaan terhadap lingkup kerjanya. Misalnya saja pada lingkup pemerintahan, Kepala Departemen Pemerintah Umum melakukan pengawasan atas pengurusan administrasi Kepala Pemerintah Daerah serta penguasa-penguasa lainnya yang memiliki wewenang otorisasi dan penguasa yang diberikan perintah pembayaran atas hutang-hutang oleh *ordonnateur* pembantu. Pengawasan dilakukan berdasarkan salinan-salinan surat keputusan (otorisasi) dan duplikat-duplikat “surat perintah membayar”, daftar-daftar pertanggungjawaban “uang-uang untuk dipertanggungjawabkan” dan dari pemegang kas perusahaan jawatan dengan tanda bukti yang dilampirkan pada duplikat daftar pertanggungjawaban.

Selain melakukan pengawasan atas pengurusan administratif pada lingkup kerja atau kuasanya yang diberikan wewenang otorisasi

¹⁴⁸ *Ibid.*

¹⁴⁹ *Ibid.*, hal. 33.

pembayaran utang, Kepala Departemen juga melakukan pengawasan pada tingkat pertama atas para bendaharawan yang menjalankan pengurusan uang atau barang. Pengawasan ini dilakukan dengan memeriksa perhitungan-perhitungan dan pertanggungjawaban bulanan bendaharawan yang secara rutin dilaporkan.

Kepala Departemen kemudian melakukan pembukuan terhadap daftar-daftar perhitungan dan pertanggungjawaban bulanan bendaharawan yang dinamakan pembukuan pusat (*centrale boekhouding*). Pembukuan ini bertujuan untuk mendapatkan keterangan pengeluaran dan penerimaan Negara secara rinci. Selain melakukan pembukuan, juga dilakukan pengumpulan semua angka-angka mengenai pengeluaran dan penerimaan Negara oleh bagian Statistik Keuangan dari *Thesauri* Negara pada Departemen Keuangan. Pengumpulan angka ini bertujuan untuk mengetahui jalannya pengeluaran dan penerimaan berdasarkan bahan-bahan keterangan yang terbaru dan teratur. Setelah semua tanda bukti uang diperiksa pada departemen yang bersangkutan dan dibukukan, maka tanda-tanda bukti uang tersebut dikirimkan ke *Algemene Rekenkamer* untuk dilakukan pemeriksaan akhir (*eindcontrole*).¹⁵⁰

Algemene Rekenkamer adalah suatu Dewan (*college*) tinggi yang semata-mata ditunjuk untuk melakukan pemeriksaan atas pengurusan keuangan *Nederlandsch Indie* dan pertanggungjawaban para bendaharawan yang dibebani dengan pengurusan uang dan barang. Susunan *Algemene Rekenkamer* terdiri atas seorang ketua dan empat orang anggota yang diangkat oleh *Kroon*.¹⁵¹

Pemeriksaan atas pengurusan keuangan *Nederlandsch Indie* oleh *Algemene Rekenkamer* sekurang-kurangnya dilakukan dalam empat lingkup pemeriksaan, yakni:¹⁵²

¹⁵⁰ *Ibid.*, hal. 34.

¹⁵¹ *Nederland, op.cit.*, Ps. 43.

¹⁵² *Ibid.*, hal. 34-35.

1. Pemeriksaan atas pengurusan administratif. *Algemene Rekenkamer* melakukan pemeriksaan atas pengurusan administratif, yakni dalam konteks ini terhadap administrasi dinas-dinas yang menggunakan uang negara secara keseluruhan.
2. Pemeriksaan atas penerimaan negara. Pemeriksaan terhadap penerimaan ini bertujuan untuk menguji apakah segala pemungutan pada sumber penerimaan negara dilakukan sesuai ketentuan yang berlaku dan tidak terjadi kelalaian. Pemeriksaan terhadap penerimaan negara ini menggunakan pertanggungjawaban para bendaharawan serta keterangan-keterangan yang dikirim setiap departemen untuk membuktikan jumlah yang harus dipungut sebagai penerimaan negara.
3. Pemeriksaan atas pengeluaran negara. Dalam hal ini *Algemene Rekenkamer* memeriksa pemerintah (*uitvoerend gezag*) berdasarkan semua surat-surat keputusan yang mengakibatkan pengeluaran yang ada sesuatu hubungannya dengan pengurusan uang dan barang. *Algemene Rekenkamer* akan menilai/mempertimbangkan keabsahannya menurut hukum (*rechtmatigheid*) dari semua pengeluaran, dengan jalan mengujinya kepada dasar hukum (*rechtstitels*) yang menjadi landasan hutang negara.
4. Pemeriksaan atas pengurusan uang dan barang para bendaharawan. Dalam lingkup ini *Algemene Rekenkamer* bertindak sebagai Peradilan Kebendaharaan (*comptabele rechtspraak*), yaitu suatu badan yang berwenang untuk menyelidiki perhitungan bendaharawan, peninjauan kembali dan penetapan angka-angka perhitungan, serta menetapkan ganti rugi yang dibebankan kepada bendaharawan jika terjadi kekurangan-kekurangan dalam pengurusan keuangannya.

Peradilan Kebendaharaan ini ditetapkan suatu prosedur yang mana para bendaharawan diberi kesempatan untuk

mempertanggungjawabkan keberatan-keberatan atas perhitungan mereka. Jika keberatan tersebut diterima maka dapat diajukan Peninjauan Kembali kepada Dewan secara lengkap.

Setelah pemeriksaan selesai, untuk menjamin segala sesuatu yang diketahui melalui pemeriksaan juga diketahui oleh “pembuat undang-undang”, maka *Algemene Rekenkamer* berkewajiban untuk menyampaikan hasil pemeriksaannya berupa laporan tahunan lengkap tentang pekerjaannya selama satu tahun anggaran, yang di dalamnya memuat juga semua kesalahan-kesalahan dan penyimpangan-penyimpangan yang dijumpainya dan dianggap penting bagi kepentingan pengurusan uang dilengkapi dengan penjelasan. Laporan pemeriksaan ini diserahkan oleh *Algemene Rekenkamer* ke Gubernur Jenderal selaku pemegang pimpinan umum atas keuangan dan harta benda Negara di *Nederlandsch Indie* untuk kemudian laporan tersebut oleh Gubernur Jenderal disampaikan kepada “*Volksraad*”.

3.1.2 Periode Awal Kemerdekaan

Memasuki periode awal kemerdekaan Republik Indonesia, salah satu isu yang diangkat oleh Supomo dalam rapat besar BPUPK tanggal 15 Juli 1945 adalah pembentukan sebuah lembaga tinggi negara yang berwenang melakukan pemeriksaan terhadap tanggung jawab keuangan negara, sebagaimana *Algemene Rekenkamer* pada masa *Nederlandsch Indie*.¹⁵³

Setelah UUD 1945 disahkan oleh PPKI, BPK dibentuk pertama kali pada 1 Januari 1947 berdasarkan Surat Penetapan Pemerintah Nomor 11/OEM, 28 Desember 1946 tentang Pembentukan BPK dengan kedudukan sementara di kota Magelang. Untuk memulai tugasnya, BPK dengan suratnya tanggal 12 April 1947 Nomor 94-1 telah mengumumkan kepada semua instansi di wilayah RI mengenai tugas dan

¹⁵³ Muhammad Yamin, *Naskah Persiapan Undang-Undang Dasar 1945*, Jilid Pertama, Cetakan Kedua, (Jakarta: Yayasan Prapanca, 1971), hal. 311.

kewajibannya dalam memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara berdasarkan Pasal 23 ayat (5) UUD 1945 yang berbunyi:¹⁵⁴

Untuk memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan, yang peraturannya ditetapkan dengan undang-undang. Hasil pemeriksaan itu diberitahukan kepada Dewan Perwakilan rakyat.

Berdasarkan ketentuan tersebut, tugas dan kewajiban BPK ditekankan pada pemeriksaan tanggung jawab keuangan negara. Sifat pemeriksaan BPK tersebut masuk dalam kriteria *post-audit*, yakni pemeriksaan yang dilakukan sesudah transaksi keuangan negara diselesaikan dan dicatat (*completed*).¹⁵⁵ Keuangan negara dalam UUD 1945 dimaknai sebatas Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang merupakan wujud kedaulatan rakyat sebagaimana tertuang dalam Pasal 23 ayat (1) UUD 1945. Dengan demikian ruang lingkup pemeriksaan BPK hanya sebatas pada pemeriksaan terhadap tanggung jawab APBN.

Dalam menjalankan tugas dan kewajibannya tersebut, sebagaimana tertuang dalam Pasal II Aturan Peralihan untuk sementara BPK masih menggunakan peraturan perundang-undangan Hindia Belanda yang menjadi dasar hukum pelaksanaan tugas *Algemene Rekenkamer* (BPK Hindia Belanda), yaitu *Indische Comptabiliteits Wet* (ICW) *Staatsblad Nomor 488 Tahun 1925* dan *Instructie en verdere bepalingen voor de Algemene Rekenkamer* (IAR) *Staatsblad Nomor 320 Tahun 1933*. Penggunaan peraturan perundang-undangan tersebut tentunya disesuaikan dengan keadaan negara Republik Indonesia yang merdeka dan berdaulat.¹⁵⁶

¹⁵⁴ Sekretariat Jendral dan Kepaniteraan MK RI, *op.cit.*, hal. 26-27.

¹⁵⁵ Badan Pemeriksa Keuangan, *loc.cit.*

¹⁵⁶ Adjat Sudrajat, *Bepeka Emas: Pengabdian dan Perjuangannya* (Jakarta: Percetakan BEPEKA RI, 1997), hal. 1.

Berdasarkan peraturan dalam ICW 1925 dan IAR 1933 tersebut, BPK melaksanakan tugasnya dalam dua tahapan, yaitu tahapan pemeriksaan dokumen (melakukan verifikasi terhadap surat-surat bukti dan pertanggungjawaban keuangan) yang diterima oleh kantor BPK dan bila perlu dilanjutkan dengan pemeriksaan setempat¹⁵⁷ dengan mengunjungi obyek yang diperiksa untuk mengadakan pemeriksaan lebih lanjut terhadap fisiknya guna memperoleh kebenaran material atau memperdalam masalah yang ditemui dalam pemeriksaan dokumen.¹⁵⁸

Dalam Penetapan Pemerintah Nomor 6 Tahun 1948 tanggal 6 November 1948, tempat kedudukan BPK dipindahkan dari Magelang ke Yogyakarta. Negara RI yang ibu kotanya di Yogyakarta tetap mempunyai BPK sesuai Pasal 23 Ayat (5) UUD 1945. Dengan adanya dua kantor tersebut, maka diadakan pembagian tugas pemeriksaan, yaitu:

- a. Kantor Cabang di Magelang bertugas melakukan verifikasi dan mengadakan surat menyurat mengenai pertanggungjawaban, surat perintah membayar uang dan lain-lain, serta memberikan bahan untuk keperluan pemeriksaan setempat kepada Kantor Pusat di Yogyakarta.
- b. Kantor Pusat di Yogyakarta bertugas melakukan pemeriksaan setempat. Hasil pemeriksaannya dikirim langsung kepada seksi Keuangan Badan Pekerja Komite Nasional Indonesia Pusat (BPKNIP).

3.1.3 Periode Negara Republik Indonesia Serikat (RIS)

Memasuki tahun 1949, terjadi pergolakan politik di Indonesia yang berakibat pada berubahnya bentuk Negara Kesatuan Republik Indonesia menjadi Republik Indonesia Serikat yang ditandai dengan diundangkannya

¹⁵⁷ Pemeriksaan setempat adalah wewenang yang diberikan kepada *Algemene Rekenkamer* dahulu berdasarkan ketentuan Pasal 55a ICW 1925 dan Pasal 39a, 39b, dan 39c IAR 1933. Di dalamnya ditetapkan kewenangan untuk melakukan pemeriksaan di tempat obyek yang diperiksa untuk melakukan pemeriksaan di mana ada uang dan barang-barang milik negara, di mana diselenggarakan pembukuan dan tata usahanya, meminta keterangan-keterangan, memeriksa buku-buku, perhitungan-perhitungan, pertanggungjawaban, surat-surat tanda bukti dan lain-lain surat atau daftar yang dianggap perlu untuk melaksanakan tugasnya. *Ibid.*, hal. 2.

¹⁵⁸ *Ibid.*

Konstitusi RIS pada 14 Desember 1949.¹⁵⁹ Dengan berlakunya Konstitusi RIS, dibentuklah Dewan Pengawas Keuangan atau DPK sebagai pengganti Badan Pemeriksa Keuangan terdahulu. DPK merupakan salah satu alat perlengkapan negara RIS dan sebagai ketua diangkat R. Soerasno mulai 31 Desember 1949, yang sebelumnya menjabat sebagai ketua BPK di Yogyakarta.¹⁶⁰ DPK RIS berkantor di Bogor menempati bekas kantor *Algemene Rekenkamer* pada masa pemerintah *Netherland Indies Civil Administration* (NICA).¹⁶¹

Dalam Konstitusi RIS Tahun 1949, DPK diatur dalam Bagian Kelima dengan judul “Dewan Pemeriksa Keuangan”, yaitu pada Pasal 115 dan Pasal 116. Pasal 115 hanya menyebutkan keberadaan DPK itu secara umum, yaitu “Maka adalah suatu Dewan Pengawas Keuangan yang susunan dan kekuasaannya diatur dengan undang-undang federal”. Sementara itu Susunan organisasi DPK secara umum diatur dalam Pasal 166 yang terdiri atas empat ayat. Pasal 116 Konstitusi RIS Tahun 1949 tersebut menentukan:

- (1) Untuk pertama kali dan selama undang-undang federal belum menetapkan lain, Ketua, Wakil-Ketua dan anggota-anggota Dewan Pengawas Keuangan diangkat oleh Presiden setelah mendengarkan Senat. Pengangkatan itu adalah untuk seumur hidup; ketentuan ini tidak mengurangi yang ditetapkan dalam ayat-ayat yang berikut.
- (2) Undang-undang federal dapat menetapkan, bahwa Ketua, Wakil-Ketua dan anggota-anggota diperhentikan, apabila mencapai usia yang tertentu.
- (3) Mereka dapat dipecat atau diperhentikan menurut cara dan dalam hal yang ditentukan dengan undang-undang federal.
- (4) Mereka dapat diperhentikan oleh Presiden atas permintaan sendiri.

¹⁵⁹ Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi Ekonomi* (Jakarta: Penerbit Buku Kompas, 2010), hal. 238.

¹⁶⁰ *Ibid.*

¹⁶¹ Sekretariat Jendral dan Kepaniteraan MK RI, *op.cit.*, hal. 26-27.

Konstitusi RIS tidak menjelaskan secara jelas mengenai mekanisme pemeriksaan keuangan negara. Pemeriksaan keuangan negara hanya dijelaskan secara tersirat dalam ketentuan Pasal 170 Konstitusi RIS, yakni:

Pengeluaran dan penerimaan Republik Indonesia Serikat ditanggungjawabkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, sambil memajukan perhitungan yang disahkan oleh Dewan Pengawas Keuangan, menurut aturan-aturan yang diberikan dengan undang-undang federal.¹⁶²

Berdasarkan ketentuan tersebut dapat diketahui ruang lingkup pemeriksaan DPK meliputi Anggaran Negara yang terdiri atas Pengeluaran dan Penerimaan RIS. Hasil pemeriksaan ini nantinya akan diserahkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat.

3.1.4 Periode Undang-Undang Dasar Sementara Tahun 1950

Negara RIS tidak berumur lama, yakni hanya berumur delapan bulan hal ini disebabkan pada tanggal 17 Agustus 1950 Indonesia kembali menjadi NKRI berdasarkan Undang-Undang Dasar Sementara Tahun 1950 (UUDS 1950). Berkenaan dengan hal tersebut, maka Dewan Pemeriksa Keuangan RIS di Bogor dengan BPK RI di Jogjakarta diadakan penggabungan menjadi Dewan Pengawas Keuangan RI (DPK RI) sesuai ketentuan Bab IV Pasal 80 dan Pasal 81 UUDS 1950. Sementara itu mengenai BPK RI di Jogjakarta diubah statusnya menjadi Perwakilan Daerah Pengawas Keuangan.¹⁶³

Kedudukan dan Tugas DPK RI sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 112 dan 116 UUDS 1950 adalah sebagai berikut:

¹⁶² Republik Indonesia Serikat, *Konstitusi Republik Indonesia Tahun 1949*, Ps. 170.

¹⁶³ BEPEKA RI, *op.cit.*, hal. 17.

Pasal 112

- (1) Pengawasan atas dan pemeriksaan tanggung jawab tentang keuangan negara dilakukan oleh Dewan Pengawas Keuangan.
- (2) Hasil pengawasan dan pemeriksaan itu diberitahukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat.

Pasal 116

Pengeluaran dan penerimaan Republik Indonesia dipertanggungjawabkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, sambil memajukan perhitungan yang disahkan oleh Dewan Pengawas Keuangan, menurut aturan-aturan yang diberikan dengan undang-undang.

Sama halnya dengan lembaga pemeriksaan keuangan negara sebelumnya, Pengaturan pelaksanaan DPK RI periode UUDS 1950 sampai 1959 masih menggunakan dasar hukum pelaksanaan tugas *Algemene Rekenkamer* (BPK Hindia Belanda), yaitu *Indische Comptabiliteits Wet* (ICW) *Staatsblad Nomor 488 Tahun 1925* dan *Instructie en verdere bepalingen voor de Algemene Rekenkamer* (IAR) *Staatsblad Nomor 320 Tahun 1933* dengan beberapa pasal yang disesuaikan dengan kedaulatan Negara Kesatuan Indonesia.

Pemeriksaan DPK RI tahun 1950 sampai tahun 1963 bertujuan untuk mengetahui:¹⁶⁴

- a. Kebenaran Angka (*cijfermatigheid*)
- b. Ketepatan haknya (*rechtmatigheid*)
- c. Ketaatan pada peraturan perundang-undangan (*wetmatigheid*)
- d. Tujuan penggunaan sesuai dengan rencana yang sudah ditetapkan (*doelmatigheid*)

Rumusan tujuan pemeriksaan tersebut digunakan sejak Badan Pemeriksa Keuangan didirikan tanggal 1 Januari 1947 sebagai kelanjutan dari *Algemene Rekenkamer* yang mendasarkan ICW dan IAR. Rumuan

¹⁶⁴ *Ibid.*, hal. 3.

tersebut pada hakikatnya masih berjalan hingga pada 1965 keluar UU Nomor 17 Tahun 1965 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

3.1.5 Periode Pasca Kembali ke UUD 1945

DPK berdasarkan UUD 1950 kembali menjadi BPK RI berdasarkan Pasal 23 Ayat (5) UUD 1945 pada 5 Juli 1959 saat dikeluarkan Dekrit Presiden RI yang menyatakan berlakunya kembali UUD 1945.¹⁶⁵ Dalam periode pasca kembali ke UUD 1945, pengaturan mengenai BPK RI mengalami perubahan disebabkan diundangkannya Undang-undang tentang Badan Pemeriksa Keuangan menggantikan pengaturan BPK dalam ICW dan IAR, yakni sebagai berikut:

A. PERPU Nomor 7 Tahun 1963 tentang Badan Pemeriksa Keuangan

Peraturan dalam *Indische Comptabiliteitswet* (ICW) tentang *Algemene Rekenkamer*, yang berlaku bagi Badan Pemeriksa Keuangan, sekarang sudah tidak sesuai lagi dengan perkembangan zaman. Keinginan-keinginan untuk menyempurnakan Badan Pemeriksian Keuangan ini antara lain tercermin di dalam Amanat-amanat Presiden Deklarasi Ekonomi dan Ambeg Parama Arta, serta didalam Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Sementara Nomor II/MPRS/1960 dan Resolusi Majelis Permusyawaratan Rakyat Sementara Nomor I/Res/MPRS/1963 dibentuklah Perpu Nomor 7 Tahun 1963 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.¹⁶⁶

Berdasarkan Perpu ini BPK bertugas dan berwenang untuk melaksanakan pengawasan serta pemeriksaan *kontrol*-akuntan dan penyidikan akuntan atas Keuangan Negara serta Tata-Usaha secara menyeluruh dengan tidak ada perkecualiannya.¹⁶⁷ Adapun ruang

¹⁶⁵ Sekretariat Jendral dan Kepaniteraan MK RI, *op.cit.*, hal 29.

¹⁶⁶ Indonesia (10), *Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang tentang Badan Pemeriksa Keuangan*, Perpu No. 7 Tahun 1963, LN Nomor 95 Tahun 1963, Penjelasan Umum.

¹⁶⁷ *Ibid.*, Ps. 9 ayat (1).

lingkup pengawasan keuangan negara oleh BPK adalah pengawasan umum terhadap pelaksanaan:¹⁶⁸

- a. Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dan Daerah (APBD);
- b. Anggaran Pembangunan Negara (APN) dan Daerah (APD);
- c. Anggaran Kredit dan Anggaran Devisa, termasuk pengawasan atas segala pembelian, penyimpanan, penggunaan dan penjualan barang milik Negara;
- d. Perusahaan-perusahaan Negara dan perusahaan campuran Negara-Swasta serta pemborong pekerjaan dan jasa dibidang sipil dan militer.

Pemeriksaan keuangan negara yang dilakukan oleh BPK dimaksudkan untuk meneliti apakah penggunaan uang Negara terjadi sesuai dengan ketentuan-ketentuan anggaran yang bersangkutan dan ketentuan-ketentuan pengurusan keuangan Negara disamping menilai kegunaannya dan kemanfaatannya pengeluaran uang Negara atau penjualan milik Negara.¹⁶⁹

B. UU Nomor 17 Tahun 1965 tentang Penetapan PERPU Nomor 6 Tahun 1964 tentang Pembentukan Badan Pemeriksa Keuangan menjadi Undang-undang

Sejak diundangkannya UU Nomor 17 Tahun 1965 maka pengaturan BPK dalam Perpu Nomor 7 Tahun 1963 resmi dicabut. Dalam undang-undang ini, kekuasaan pemeriksaan, pengawasan dan penelitian tertinggi atas penguasaan dan pengurusan keuangan Negara dipegang oleh Presiden sebagai Pemimpin Besar Revolusi yang kemudian pelaksanaannya sehari-hari dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan atas nama Presiden.

Dalam rangka menyelamatkan, mempertahankan dan melancarkan Revolusi Indonesia, Badan Pemeriksa Keuangan

¹⁶⁸ *Ibid.*, Ps. 9 ayat (2).

¹⁶⁹ *Ibid.*, Ps. 9 ayat (3).

bertugas melakukan pemeriksaan, pengawasan dan penelitian atas penguasaan dan pengurusan keuangan Negara¹⁷⁰ guna meniadakan hambatan-hambatan seperti birokratisasi, misadministrasi dan korupsi. Tugas di bidang pemeriksaan ini meliputi pengujian apakah penggunaan uang Negara terjadi menurut ketentuan-ketentuan Anggaran Negara dan dengan ketentuan-ketentuan mengenai penguasaan dan pengurusan keuangan Negara di samping menilai kegunaannya dan kemanfaatannya pengeluaran uang Negara atau penjualan milik Negara.

Tugas di bidang pengawasan meliputi pula pengawasan umum terhadap pelaksanaan Anggaran Negara yang berbentuk Anggaran Moneter dan terdiri dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Routine, Anggaran Pendapatan dan Belanja Pembangunan, termasuk Daerah, Anggaran Kredit dan Anggaran Devisa, termasuk pengawasan atas segala pembelian, penyimpanan, penggunaan dan penjualan barang milik Negara, Perusahaan-perusahaan Negara/Daerah dan Perusahaan Campuran Negara/Daerah/Swasta serta pemborongan pekerjaan dan jasa di bidang sipil dan militer. Sementara itu tugas di bidang penelitian meliputi pula pemeriksaan kontrol-akuntan dan penyelidikan-akuntan atas keuangan Negara serta tata-usaha secara menyeluruh dengan tidak ada perkecualiannya.

¹⁷⁰ Keuangan negara dalam undang-undang ini dimaknai sebagai segala kekayaan negara dalam bentuk apapun juga, baik terpisah maupun tidak. Dengan demikian, keuangan Negara tidak hanya dimaksud uang negara dalam artian APBN, tetapi seluruh kekayaan Negara, termasuk di dalamnya segala bagian-bagian harta milik kekayaan itu dan segala hak serta kewajiban yang timbul karenanya, baik kekayaan itu berada dalam penguasaan dan pengurusan pada pejabat-pejabat dan/atau Lembaga-lembaga yang termasuk Pemerintahan Umum maupun berada dalam penguasaan dan pengurusan Bank-bank Pemerintah, Yayasan-yayasan Pemerintah, dengan status hukum publik ataupun perdata, Perusahaan-perusahaan Negara dan perusahaan-perusahaan dan usaha-usaha dimana Pemerintah mempunyai kepentingan khusus serta dalam penguasaan dan pengurusan pihak lain manapun juga berdasarkan perjanjian dengan penyertaan (partisipasi) Pemerintah ataupun penunjukan dari Pemerintah.

Disamping pemeriksaan, pengawasan dan penelitian atas penguasaan dan pengurusan kekayaan Negara, Badan Pemeriksa Keuangan melakukan pula pemeriksaan, pengawasan dan penelitian atas kekayaan pihak ketiga yang dipercayakan dan/atau dikuasai dan/atau diurus oleh Negara. Baca Indonesia (11), *Undang-Undang tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1964 tentang Pembentukan Badan Pemeriksa Keuangan Menjadi Undang-Undang*, UU No. 17 Tahun 1965, LN Nomor 79 Tahun 1965, TLN Nomor 2776, Ps. 3 dan Penjelasannya.

Setelah melakukan pemeriksaan, pengawasan dan penelitian tentang penggunaan keuangan negara tersebut, BPK berkewajiban untuk membuat laporan yang nantinya akan disampaikan kepada Presiden untuk nantinya disampaikan kepada DPR. Badan Pemeriksa Keuangan setiap waktu dapat memberikan pertimbangan-pertimbangan kepada Presiden tentang akibat-akibat sesuatu tindakan Pemerintah dalam bidang ekonomi dan keuangan. Pertimbangan-pertimbangan ini nantinya dapat disampaikan Presiden kepada DPR.¹⁷¹

C. UU Nomor 5 Tahun 1973 tentang Badan Pemeriksa Keuangan

Tahun 1973 merupakan tahun yang sangat penting bagi BPK karena dengan UU Nomor 5 Tahun 1973 diadakan pengaturan kembali mengenai kedudukan, tugas, kewajiban, dan kewenangan BPK. Kedudukan BPK diatur selain berdasarkan UUD 1945 dan UU Nomor 5 Tahun 1973, juga berdasarkan Tap MPRS Nomor X/MPRS/1966 dan Pasal 10 TAP MPR Nomor IV/MPR/1973 yang menyatakan BPK adalah Lembaga Tinggi Negara yang sejajar dengan Pemerintah, tidak berada di bawah atau menjadi alat Pemerintah, tetapi tidak pula berdiri di atas Pemerintah.¹⁷²

Mengenai tugas pemeriksaan BPK yang diatur dalam Pasal 23 ayat (5) UUD 1945, telah dipertegas kembali dalam UU Nomor 5 Tahun 1973, khususnya pada Pasal 2 ayat (1) dan (2) yang berbunyi:¹⁷³

- (1) Badan Pemeriksa Keuangan bertugas untuk memeriksa tanggung jawab Pemerintah tentang Keuangan Negara.
- (2) Badan Pemeriksa Keuangan bertugas untuk memeriksa semua pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.

¹⁷¹ *Ibid.*, Ps. 21-22.

¹⁷² Adjat Sudrajat, *op.cit.*, hal. 15-16.

¹⁷³ Indonesia, *Undang-Undang tentang Badan Pemeriksa Keuangan*, UU No. 5 Tahun 1973, LN Nomor 39 Tahun 1973, TLN Nomor 3010, Ps. 2 ayat (1) dan (2).

Ketentuan Pasal 2 ayat (3) menetapkan pelaksanaan pemeriksaan ini dilakukan berdasarkan ketentuan-ketentuan undang-undang. Kemudian dalam Pasal 21 dinyatakan selama undang-undang tersebut belum ada, maka ICW dan IAR masih tetap diberlakukan.

Di dalam penjelasan Pasal 2 tersebut dirumuskan lebih lanjut pemeriksaan yang dilakukan terhadap pertanggung jawaban keuangan Negara, termasuk antara lain pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (baik Anggaran Rutin maupun Pembangunan), Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah serta Anggaran Perusahaan-perusahaan milik Negara, hakekatnya seluruh kekayaan Negara, merupakan pemeriksaan terhadap hal-hal yang sudah dilakukan atau sudah terjadi dan yang telah disusun pertanggungjawabannya ("post-audit"), baik sebagian maupun seluruhnya.

Dengan demikian luas lingkup pemeriksaan BPK dikelompokkan ke dalam bidang-bidang berikut:¹⁷⁴

- a. Tanggung jawab keuangan Pemerintah Pusat meliputi APBN, barang milik negara dan hal-hal yang berkaitan dengan keuangan Pemerintah Pusat;
- b. Tanggung jawab keuangan Pemerintah Daerah meliputi APBD termasuk proyek-proyek Inpres, barang milik daerah dan hal-hal yang berkaitan dengan keuangan Pemerintah Daerah;
- c. Tanggung jawab keuangan BUMN dan BUMD.

Tugas di bidang pemeriksaan meliputi pula pengujian apakah pengeluaran uang Negara terjadi menurut ketentuan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dan ketentuan-ketentuan mengenai penguasaan dan pengurusan keuangan Negara serta penilaian apakah penggunaan keuangan Negara telah dilakukan dengan cara-cara yang dapat dipertanggungjawabkan sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan.

Ruang lingkup pemeriksaan ditingkatkan tidak hanya pemeriksaan keuangan tetapi juga termasuk pemeriksaan pengelolaan atau yang dikenal

¹⁷⁴ Adjat Sudrajat, *op.cit.*, hal. 20.

Pemeriksaan Kinerja (Audit Kinerja), dengan harapan mutu hasil pemeriksaan menjadi lebih baik. Pemeriksaan Kinerja tidak saja menilai unsur tertib administrasi keuangan dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan, tetapi juga menilai unsur ekonomi, daya guna (efisiensi) dan hasil guna (efektivitas).

3.1.6 Periode Pasca Perubahan UUD 1945

Dengan terjadinya Perubahan UUD 1945, khususnya sejak Perubahan Ketiga UUD 1945 pada tanggal 9 November 2001, mengakibatkan berubahnya pengaturan tentang tugas dan kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). BPK yang awalnya hanya diatur dalam satu pasal, yakni Pasal 23 ayat (5) UUD 1945, kini dipertegas dalam satu bab tersendiri pada UUD NRI 1945, yakni Bab VIII A Pasal 23E sampai 23G yang berbunyi:

Pasal 23E

- (1) Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri.
- (2) Hasil pemeriksaan keuangan negara diserahkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, sesuai dengan kewenangannya.
- (3) Hasil pemeriksaan tersebut ditindaklanjuti oleh lembaga perwakilan dan/atau badan sesuai dengan undang-undang.

Pasal 23F

- (1) Anggota Badan Pemeriksa Keuangan dipilih oleh Dewan Perwakilan Rakyat dengan memperhatikan pertimbangan Dewan Perwakilan Daerah dan diresmikan oleh Presiden.
- (2) Pimpinan Badan Pemeriksa Keuangan dipilih dari dan oleh anggota.

Pasal 23G

- (1) Badan Pemeriksa Keuangan berkedudukan di ibu kota negara, dan memiliki perwakilan di setiap provinsi.
- (2) Ketentuan lebih lanjut mengenai Badan Pemeriksa Keuangan diatur dengan undang-undang.

Berdasarkan ketiga pasal tersebut, khususnya Pasal 23E ayat (1) mengakibatkan bergesernya sisi filosofi BPK, yang awalnya hanya melakukan pemeriksaan terhadap tanggung jawab negara, yakni APBN, sekarang bergeser dan memperluas ruang lingkup pemeriksaannya menjadi pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Menurut Arifin P. Soeria Atmadja, bergesernya sisi filosofi BPK ini diakibatkan dari kepentingan sesaat untuk mengurangi kerugian negara akibat korupsi yang marak pada orde baru.

Berdasarkan amanat Pasal 23G ayat (2) UUD NRI 1945, pengaturan lebih lanjut mengenai BPK diatur secara lebih detil dalam UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (UU BPK). UU BPK ini mengamanatkan BPK sebagai lembaga negara yang bebas dan mandiri dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Keuangan negara yang menjadi objek pemeriksaan BPK mengikuti pengaturan Pasal 2 UU Keuangan Negara, yakni meliputi:

- a. hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
- b. kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
- c. penerimaan negara;
- d. pengeluaran negara;
- e. penerimaan daerah;
- f. pengeluaran daerah;
- g. kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/perusahaan daerah;

- h. kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum;
- i. kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan *pemerintah*.

Dengan demikian lingkup pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK saat ini mencakup tidak hanya APBN sebagai wujud dari kedaulatan rakyat melainkan juga turut memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara. Dengan adanya konsep ini, BPK tidak hanya dapat memeriksa kekayaan-kekayaan yang sumbernya langsung atau yang dipisahkan dari APBN, melainkan juga dapat memeriksa keuangan swasta jika di dalamnya diketahui mendapatkan fasilitas dari negara. Keadaan ini tentunya tidak hanya semakin memberatkan BPK, melainkan juga mengabaikan prinsip badan hukum yang mana kekayaannya terpisah dari kekayaan pemiliknya.

3.2 BPK sebagai Lembaga Pemeriksa Keuangan Negara

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, BPK merupakan lembaga negara yang diberikan tugas dan kewenangan pemeriksaan keuangan negara oleh UUD NRI 1945, khususnya Pasal 23E sampai 23G. Dalam melaksanakan tugas dan kewenangan tersebut, BPK diatur lebih lanjut dalam paket undang-undang tentang keuangan negara, khususnya UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (UU BPK) serta Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

3.2.1 Kedudukan BPK

Dalam rangka mendukung terwujudnya *good governance* dalam penyelenggaraan keuangan negara, maka diperlukan suatu Badan

Pemeriksa Keuangan (BPK) yang bebas dan mandiri.¹⁷⁵ BPK yang bebas dan mandiri ini dimaksudkan agar BPK dalam menjalankan tugas dan kewenangannya dapat lebih optimal dan meningkatkan terciptanya *checks and balances* dari pelaksanaan keuangan negara oleh eksekutif. Hal ini sebagai bentuk evaluasi *Algemene Rekenkamer* pada era Hindia Belanda yang tidak dapat berjalan efektif disebabkan kedudukannya sebagai bagian dari eksekutif yang ikut dalam pelaksanaan tugas-tugas eksekutif.¹⁷⁶

Dalam menjalankan fungsi pengawasan dan pemeriksaan keuangan negara, BPK terdiri atas 9 (sembilan) orang anggota, yang keanggotaannya diresmikan dengan Keputusan Presiden. Kesembilan anggota BPK tersebut terdiri atas seorang Ketua merangkap anggota, seorang Wakil Ketua merangkap anggota, dan 7 (tujuh) orang anggota yang memegang jabatan selama 5 (lima) tahun dan sesudahnya dapat dipilih kembali untuk 1 (satu) kali masa jabatan.¹⁷⁷

BPK sebagai lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh UUD 1945 memiliki keunikan disebabkan walaupun berkedudukan di ibukota negara, BPK juga dapat membentuk perwakilannya di setiap provinsi. Pembentukan perwakilan BPK di daerah ini hanya dengan menggunakan keputusan BPK dengan mempertimbangkan kemampuan keuangan negara.¹⁷⁸

3.2.2 Tugas dan Kewenangan BPK

Dalam menjalankan perannya, BPK diberikan tugas untuk melakukan pemeriksaan keuangan negara, meliputi pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara dan tanggung jawab keuangan negara.

¹⁷⁵ Penyelenggaraan pengelolaan keuangan negara dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dilaksanakan berdasarkan asas-asas umum pengelolaan keuangan negara yang tercermin pada: (1). Akuntabilitas berorientasi pada hasil; (2). Profesionalitas; (3). Proporsionalitas; (4). keterbukaan dalam pengelolaan keuangan negara; dan (5). Pemeriksaan keuangan oleh badan pemeriksa yang bebas dan mandiri. Lihat Indonesia (5), *op.cit.*, Penjelasan Umum Nomor 4 tentang Asas-asas Umum Pengelolaan Keuangan Negara.

¹⁷⁶ Institusi Ilmu Keuangan, *op.cit.*, hal. 18.

¹⁷⁷ Indonesia (4), *op.cit.*, Ps. 4 dan 5.

¹⁷⁸ *Ibid.*, Ps. 3.

Pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh BPK meliputi seluruh unsur keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.¹⁷⁹

Salahnya arsitektur keuangan negara sebagaimana yang diatur dalam Pasal 2 UU Keuangan Negara menjadi salah satu sumber permasalahan terhadap luasnya ruang lingkup pemeriksaan keuangan negara. Sehubungan dengan itu, kepada BPK diberi kewenangan untuk melakukan 3 (tiga) jenis pemeriksaan, yakni:¹⁸⁰

1. Pemeriksaan keuangan, adalah pemeriksaan atas laporan keuangan negara, yang tidak hanya memeriksa APBN, melainkan juga memeriksa laporan pelaksanaan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pemeriksaan keuangan ini dilakukan oleh BPK dalam rangka memberikan pernyataan opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah.
2. Pemeriksaan kinerja, adalah pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi, serta pemeriksaan atas aspek efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawasan intern pemerintah.

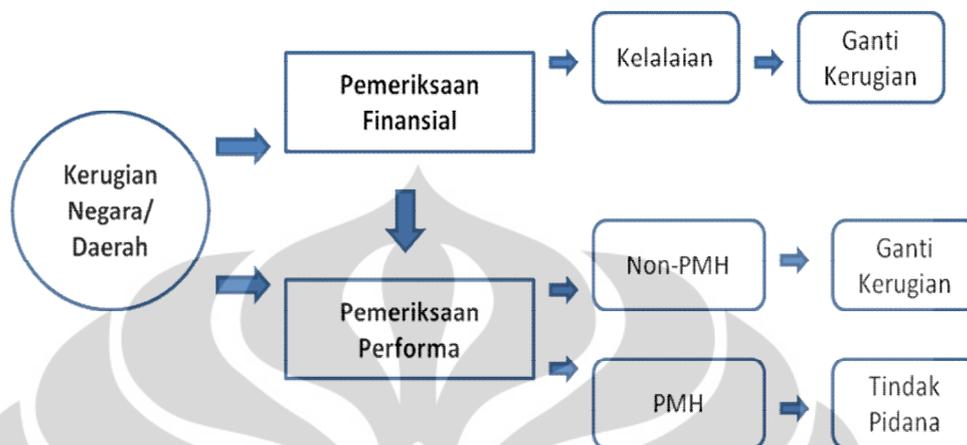
Pasal 23E Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 mengamanatkan BPK untuk melaksanakan pemeriksaan kinerja pengelolaan keuangan negara. Tujuan pemeriksaan ini adalah untuk mengidentifikasikan hal-hal yang perlu menjadi perhatian lembaga perwakilan. Adapun untuk pemerintah, pemeriksaan kinerja dimaksudkan agar kegiatan yang dibiayai dengan keuangan negara/daerah diselenggarakan secara ekonomis dan efisien serta memenuhi sarannya secara efektif.

3. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu, adalah pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, di luar pemeriksaan keuangan dan

¹⁷⁹ Indonesia (3), *op.cit.*, Ps. 2 dan 3.

¹⁸⁰ *Ibid.*, Penjelasan Umum huruf B.

pemeriksaan kinerja. Termasuk dalam pemeriksaan tujuan tertentu ini adalah pemeriksaan atas hal-hal lain yang berkaitan dengan keuangan dan pemeriksaan investigatif.



Gambar 3: Penentuan Kerugian Negara/Daerah menurut Dian Puji N. Simatupang

Berdasarkan gambar tersebut, penentuan adanya kerugian keuangan negara/daerah yang diduga adanya dugaan pidana hanya dapat dilakukan berdasarkan pemeriksaan performa, dan tidak hanya berdasarkan pemeriksaan finansial. Pemeriksaan investigatif dapat dilakukan untuk menentukan kekurangan uang, barang, dan surat berharga karena perbuatan melawan hukum (pidana atau perdata) atau kelalaian. Hasil pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang telah diserahkan kepada DPR, DPD, dan DPRD dinyatakan terbuka untuk umum.¹⁸¹

Pelaksanaan pemeriksaan sebagaimana dimaksudkan di atas didasarkan pada suatu standar pemeriksaan. Standar dimaksud disusun oleh BPK dengan mempertimbangkan standar di lingkungan profesi audit secara internasional. Sebelum standar dimaksud ditetapkan, BPK perlu mengonsultasikannya dengan pihak pemerintah serta dengan organisasi profesi di bidang pemeriksaan.¹⁸²

¹⁸¹ Indonesia (4), *op.cit.*, Ps.7 ayat (5).

¹⁸² *Ibid.*

Dalam melaksanakan tugasnya tersebut BPK berwenang:¹⁸³

- a. melakukan penentuan obyek pemeriksaan, perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan, penentuan waktu dan metode pemeriksaan, serta penyusunan dan penyajian laporan pemeriksaan dilakukan secara bebas dan mandiri oleh BPK.
- b. meminta keterangan dan/atau dokumen yang wajib diberikan oleh setiap orang, unit organisasi Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara
- c. melakukan pemeriksaan di tempat penyimpanan uang dan barang milik negara, di tempat pelaksanaan kegiatan, pembukuan dan tata usaha keuangan negara, serta pemeriksaan terhadap perhitungan-perhitungan, surat-surat, bukti-bukti, rekening koran, pertanggungjawaban, dan daftar lainnya yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara;
- d. menetapkan jenis dokumen, data, serta informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang wajib disampaikan kepada BPK;
- e. menetapkan standar pemeriksaan keuangan negara setelah konsultasi dengan Pemerintah Pusat/Pemerintah Daerah yang wajib digunakan dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara;
- f. menetapkan kode etik pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara;
- g. menggunakan tenaga ahli dan/atau tenaga pemeriksa di luar BPK yang bekerja untuk dan atas nama BPK. Pemeriksa yang ditunjuk atas nama BPK tersebut guna memperlancar tugasnya dapat:¹⁸⁴

¹⁸³ *Ibid.*, Ps. 9 ayat (1).

¹⁸⁴ Indonesia (3), *op.cit.*, Ps. 10.

- (i) meminta dokumen yang wajib disampaikan oleh pejabat atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara;
- (ii) mengakses semua data yang disimpan di berbagai media, aset, lokasi, dan segala jenis barang atau dokumen dalam penguasaan atau kendali dari entitas yang menjadi obyek pemeriksaan atau entitas lain yang dipandang perlu dalam pelaksanaan tugas pemeriksaannya;
- (iii) melakukan penyegelan tempat penyimpanan uang, barang, dan dokumen pengelolaan keuangan negara;
- (iv) meminta keterangan kepada seseorang;
- (v) memotret, merekam dan/atau mengambil sampel sebagai alat bantu pemeriksaan.
- (vi) membina jabatan fungsional Pemeriksa;
- (vii) memberi pertimbangan atas Standar Akuntansi Pemerintahan; dan
- (viii) memberi pertimbangan atas rancangan sistem pengendalian intern Pemerintah Pusat/Pemerintah Daerah sebelum ditetapkan oleh Pemerintah Pusat/Pemerintah Daerah.

3.2.3 Hasil Pemeriksaan dan Tindak Lanjut

Setelah pemeriksaan selesai dilakukan, Pemeriksa wajib menyusun laporan hasil pemeriksaan. Laporan hasil pemeriksaan BPK sangat bergantung dengan jenis pemeriksaan yang dilakukan, sebagai berikut:¹⁸⁵

- a. laporan hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan pemerintah, memuat opini. Opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan

¹⁸⁵ *Ibid.*, Penjelasan Umum huruf D.

(*adequate disclosures*), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern. Terdapat empat jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa, yakni:¹⁸⁶

- (i). opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*);
 - (ii). opini wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*);
 - (iii). opini tidak wajar (*adversed opinion*); dan
 - (iv). pernyataan menolak memberikan opini (*disclaimer of opinion*).
- b. Laporan hasil pemeriksaan BPK atas kinerja memuat temuan, kesimpulan, dan rekomendasi. Terhadap hasil pemeriksaan kinerja ini, pejabat pemerintah yang bertanggung jawab dapat memberikan tanggapan yang dimuat atau dilampirkan pada laporan hasil pemeriksaan.
- c. Laporan hasil pemeriksaan dengan tujuan tertentu memuat kesimpulan.

Setiap laporan hasil pemeriksaan BPK disampaikan kepada DPR/DPD/DPRD selambat-lambatnya dua bulan setelah menerima laporan dan pemerintah pusat dan daerah sesuai dengan kewenangannya ditindaklanjuti, antara lain dengan memahasnya bersama pihak terkait. Selain disampaikan kepada lembaga perwakilan, laporan hasil pemeriksaan juga disampaikan oleh BPK kepada pemerintah, yang dalam hal ini adalah Presiden/gubernur/bupati/walikota sesuai dengan kewenangannya.¹⁸⁷

Dalam hal laporan hasil pemeriksaan keuangan, hasil pemeriksaan BPK digunakan oleh pemerintah untuk melakukan koreksi dan penyesuaian yang diperlukan, dengan demikian laporan keuangan yang telah diperiksa (*audited financial statements*) memuat koreksi dimaksud sebelum disampaikan kepada DPR/DPRD. Pemerintah diberikan

¹⁸⁶ *Ibid.*, Penjelasan Ps. 16 ayat (1).

¹⁸⁷ *Ibid.*, Ps. 17.

kesempatan untuk menanggapi temuan¹⁸⁸ dan kesimpulan yang dikemukakan dalam laporan hasil pemeriksaan. Tanggapan dimaksud disertakan dalam laporan hasil pemeriksaan BPK yang disampaikan kepada DPR/DPRD. Apabila pemeriksa menemukan unsur pidana, Undang-undang ini mewajibkan BPK melaporkannya kepada instansi yang berwenang sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

BPK diharuskan menyusun ikhtisar hasil pemeriksaan yang dilakukan selama 1 (satu) semester. Ikhtisar tersebut disampaikan kepada DPR/DPD/DPRD sesuai dengan kewenangannya, dan kepada Presiden serta gubernur/bupati/walikota yang bersangkutan agar memperoleh informasi secara menyeluruh tentang hasil pemeriksaan.¹⁸⁹

Dalam rangka transparansi dan peningkatan partisipasi publik, Undang-undang ini menetapkan setiap laporan hasil pemeriksaan yang sudah disampaikan kepada lembaga perwakilan dinyatakan terbuka untuk umum, dengan pengecualian tidak termasuk laporan yang memuat rahasia negara yang diatur dalam peraturan perundang-undangan. Dengan demikian, masyarakat dapat memperoleh kesempatan untuk mengetahui hasil pemeriksaan, antara lain melalui publikasi dan situs *web* BPK.¹⁹⁰

Paket undang-undang tentang keuangan negara mengamanatkan pemerintah untuk menindaklanjuti rekomendasi BPK. Pejabat wajib memberikan jawaban atau penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan selambat-lambatnya 60 (enam puluh) hari setelah laporan hasil pemeriksaan diterima. Sehubungan

¹⁸⁸ Temuan pemeriksaan, seperti kurang memadainya pengendalian intern, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, kecurangan, serta ketidakpatutan biasanya terdiri dari unsur kondisi, kriteria, akibat dan sebab. Namun demikian, unsur yang dibutuhkan untuk sebuah temuan pemeriksaan seluruhnya bergantung pada tujuan pemeriksaan tersebut. Jadi, sebuah temuan atau sekelompok temuan pemeriksaan disebut lengkap sepanjang tujuan pemeriksaannya telah dipenuhi dan laporannya secara jelas mengaitkan tujuan tersebut dengan unsur temuan pemeriksaan. Lihat Badan Pemeriksa Keuangan, *Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*, Peraturan BPK No. 1 Tahun 2007, Paragraf 24-25.

¹⁸⁹ *Ibid.*, Ps. 18.

¹⁹⁰ *Ibid.*, Ps. 19.

dengan itu, BPK perlu memantau dan menginformasikan hasil pemantauan atas tindak lanjut tersebut kepada DPR/DPD/DPRD.¹⁹¹

3.2.4 Hubungan BPK dengan Lembaga Pengawas dan Pemeriksa Internal

Istilah pengawasan (*Supervision/oversight*) dan pemeriksaan (*Audit*) merupakan dua kata yang tidak dapat dipisahkan satu sama lainnya.¹⁹² Akan tetapi perlu dibedakan penggunaan *term* pengawasan dan pemeriksaan dalam kaitannya dengan pengawasan dan pemeriksaan keuangan negara. Pengawasan dan Pemeriksaan merupakan metode dalam melakukan pengendalian anggaran. Pengawasan dilakukan secara terus menerus maupun pada saat tertentu sepanjang pengelolaan keuangan negara dilakukan. Pengawasan juga dikenal sebagai *pre-audit*. Sementara itu, pemeriksaan dilakukan setelah keuangan negara tersebut telah selesai digunakan dan dicatat dalam kas negara. Pemeriksaan juga dikenal sebagai *post-audit*¹⁹³

Pengawasan dan pemeriksaan keuangan negara pada hakikatnya telah diatur dalam Pasal 23 ayat (5) UUD 1945 Pra-Perubahan yang menyatakan untuk memeriksa tanggung jawab keuangan negara diadakan BPK. Ketentuan ini secara tegas menyatakan BPK merupakan lembaga negara yang berwenang dalam melakukan pemeriksaan tanggung jawab keuangan negara. Pasal ini kemudian diubah dengan Pasal 23E UUD 1945 Perubahan Ketiga yang menyatakan BPK tidak hanya berwenang memeriksa tanggung jawab keuangan negara, melainkan juga pengelolaan keuangan negara. Hal ini mengakibatkan BPK saat ini tidak hanya berwenang melakukan pemeriksaan yang bersifat *post-audit* melainkan juga pemeriksaan yang bersifat *pre-audit*.

¹⁹¹ *Ibid.*, Ps. 20.

¹⁹² Safri Nugraha *et.al.*, *op.cit.*, hal. 349.

¹⁹³ Atmadja (6), *op.cit.*, hal. 6.

Menurut Arifin P. Soeria Atmadja, kondisi ini tidak hanya membebaskan BPK dari segi kewenangannya saja, melainkan juga mengakibatkan tumpang tindih pemeriksaan antara BPK dengan satuan pengawas internal pemerintahan.¹⁹⁴ Di dalam organisasi pemerintahan negara, guna menjalankan pengawasan terhadap keuangan negara yang dilakukan pemerintah, dibentuk suatu badan yang khusus melakukan pengawasan intern melalui audit, revidu, evaluasi, pemantauan dan kegiatan pengawasan lainnya yang terintegrasi dalam Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), yakni:¹⁹⁵

1. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP).

BPKP merupakan aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada Presiden. BPKP melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu yang meliputi:

- a. kegiatan yang bersifat lintas sektoral;
- b. kegiatan kebendaharaan umum negara berdasarkan penetapan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara; dan
- c. kegiatan lain berdasarkan penugasan dari Presiden.

Setelah melaksanakan tugas pengawasannya, BPKP menyusun dan menyampaikan ikhtisar laporan hasil pengawasan kepada Presiden dengan tembusan kepada Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara.

2. Inspektorat Jenderal

Inspektorat Jenderal merupakan aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada menteri/pimpinan lembaga. Inspektorat Jenderal melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi kementerian

¹⁹⁴ Tumpang tindih ini terjadi disebabkan dalam waktu yang bersamaan atau dalam waktu yang dekat, terdapat dua aparat pengawasan fungsional atau lebih yang melakukan pemeriksaan terhadap suatu instansi/proyek tertentu dengan sasaran yang sama. Lihat Gandhi, "Sistem Pemeriksaan Keuangan Negara," (Makalah yang disampaikan dalam lokakarya "Reformasi Sistem Pengelolaan Keuangan Negara, Jakarta)," hal. 46.

¹⁹⁵ Indonesia, Peraturan Pemerintah tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, PP No. 60 Tahun 2008, LN Nomor 127 Tahun 2008, TLN Nomor 4890, Ps. 49.

negara/lembaga yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Inspektorat Jenderal secara berkala menyusun dan menyampaikan ikhtisar laporan hasil pengawasan kepada menteri/pimpinan lembaga sesuai dengan kewenangan dan tanggung jawabnya dengan tembusan kepada Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara.

3. Inspektorat Provinsi

Inspektorat Provinsi merupakan aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada gubernur. Inspektorat Provinsi melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi satuan kerja perangkat daerah provinsi yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah provinsi. Inspektorat Provinsi secara berkala menyusun dan menyampaikan ikhtisar laporan hasil pengawasan kepada gubernur sesuai dengan kewenangan dan tanggung jawabnya dengan tembusan kepada Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara.

4. Inspektorat Kabupaten/Kota

Inspektorat Kabupaten/Kota merupakan aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada bupati/walikota. Inspektorat Kabupaten/Kota melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi satuan kerja perangkat daerah kabupaten/kota yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah kabupaten/kota. Inspektorat Kabupaten/Kota menyusun dan menyampaikan ikhtisar laporan hasil pengawasan kepada bupati/walikota sesuai dengan kewenangan dan tanggung jawabnya dengan tembusan kepada Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara.

Banyaknya lembaga pengawas (BPK dan Lembaga Pengawas Intern Pemerintah) dalam struktur kelembagaan pemerintahan sebenarnya tidak mengandung efektivitas dalam proses dan hasil dari pengawasan dan

pemeriksaan keuangan negara. Di samping itu, menimbulkan duplikasi dalam rangka pelaksanaan pengawasan yang akan menimbulkan kesulitan dalam melakukan penilaian yang objektif. Juga akan menyebabkan terjadinya pembagian kapling pengawasan dan pemeriksaan yang hanya menimbulkan ketidakpastian.

3.3 Perbandingan Badan Pemeriksa Keuangan diberbagai Negara

Sebagai bahan perbandingan mengenai kewenangan pemeriksaan keuangan negara oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), berikut merupakan pengaturan mengenai badan pemeriksa keuangan dibeberapa negara, khususnya India dan Singapura.

3.3.1 India

Untuk menjaga akuntabilitas keuangan negara India, dibentuklah sebuah lembaga pengawas keuangan bernama *Comptroller and Auditor General of India* (CAG). Dalam menjalankan tugasnya tersebut, CAG memiliki dua peran, yakni sebagai sebuah badan yang menjalankan fungsi legislatif untuk memastikan eksekutif menjalankan keuangan negara sesuai dengan peraturan dan amanat parlemen dan juga sebagai sebuah badan yang menjalankan fungsi eksekutif guna menjamin pelaksanaan keuangan negara dilakukan sesuai dengan konstitusi. Walaupun dalam menjalankan tugasnya tersebut CAG bersinggungan dengan fungsi legislatif dan eksekutif, akan tetapi CAG merupakan lembaga yang independen yang diberikan kewenangan oleh konstitusi untuk memastikan segala tindakan berkenaan keuangan negara dilakukan sesuai dengan konstitusi dan hukum yang berlaku tentang keuangan negara.¹⁹⁶

Kuangan Negara India sebagai anggaran negara terlihat sebagai dokumen keuangan yang memuat tiga hal, yaitu dana konsolidasi (*consolidated fund*), rekening publik (*public account*) dan dana darurat

¹⁹⁶ Intosai, Comptroller and Auditor General India, <http://www.intosaiiitaudit.org/mandates/writeups/india.htm> diunduh pada 22 April 2012.

(*the contingency fund*).¹⁹⁷ Adapun yang menjadi sumber penerimaan keuangan negara tersebut terdiri atas:¹⁹⁸

- a. Pajak Langsung (*Direct Taxes*) Negara Federal;
- b. Pajak Tidak Langsung (*Indirect Taxes*) Negara Federal;
- c. Penerimaan Negara Bagian; dan
- d. Penerimaan Bukan Pajak.

India sebagai negara federal terbagi atas Negara Federal (*The Union*) dan Negara Bagian (*The States*) yang memiliki yurisdiksi yang berbeda dalam memungut pajak. Pajak yang dapat ditarik oleh Negara Federal berupa Pajak Langsung (*direct taxes*) maupun Pajak Tidak Langsung (*indirect taxes*). Pajak Langsung ini terdiri atas pajak penghasilan, pajak perusahaan, pajak kekayaan, pajak infrastruktur dan pajak langsung lainnya. Sementara itu Pajak Tidak Langsung dapat dibedakan menjadi tiga jenis, yakni cukai pusat (*central excise*), bea cukai (*customs duties*) dan pajak pelayanan umum (*service tax*).¹⁹⁹ Sementara itu penerimaan Negara Bagian berupa:

- a. pajak penjualan (*taxes on sale or purchase of goods*);
- b. cukai alkohol (*excise duty on alcohol*);
- c. pendapatan olah lahan (*land revenue*);
- d. pajak kendaraan bermotor (*taxes on motor vehicles*);
- e. pajak listrik (*electricity duty*);
- f. materai (*stamp duty*);
- g. pajak hiburan (*taxes on entertainment*);
- h. pajak atas profesi, perdagangan, panggilan dan pekerjaan (*taxes on professions, trades, callings and employment*); dan
- i. pajak barang dan penumpang transportasi darat dan laut (*taxes on goods and passengers carried by road or on inland waterways*).

¹⁹⁷ C.L Khandelwal, *Public Budgeting System in India* (Jaipur: Aalekh Publisher, 2001), hal. 101. sebagaimana dikutip oleh Simatupang (2), *op.cit.*, hal. 178.

¹⁹⁸ ASOSAI, *Government Revenues Accountability and Audit* (s.l: ASOSAI, 1998), hal. 164.

¹⁹⁹ *Ibid.*, hal. 154-155.

Perhitungan bersih dari seluruh penerimaan pajak dan non-pajak yang diterima oleh negara-negara bagian dan pemerintah pusat ini kemudian diperiksa oleh *Comptroller and Auditor General of India* (CAG) sebagai lembaga yang diberikan kekuasaan pemeriksaan keuangan negara oleh Konstitusi India.²⁰⁰

CAG diatur dalam Bab V tentang *Comptroller and Auditor General of India* khususnya Pasal 148 sampai Pasal 151 Konstitusi India. CAG merupakan lembaga Negara Federal yang diberikan kekuasaan untuk melakukan pemeriksaan terhadap keuangan Negara Federal dan Negara Bagian. Anggota CAG diangkat oleh Presiden melalui Keputusan Presiden dan hanya dapat diberhentikan oleh Presiden setelah mendapat persetujuan 2/3 (dua pertiga) suara dari seluruh *House of Parliament* yang hadir.²⁰¹

Dalam menjalankan perannya, CAG diberikan kewenangan pengawasan rekening keuangan Negara Federal dan Negara Bagian serta badan lain yang diatur dalam undang-undang oleh Parlemen.²⁰²

CAG kemudian diatur lebih lanjut dalam *The Comptroller and Auditor-General's (Duties, Powers and Conditions of Service) Act* Tahun 1971 (CAG's (DPC) Act) yang menjelaskan lebih detil mengenai tugas spesifik CAG dalam kaitannya dengan pemeriksaan seluruh transaksi pemerintah. Adapun ruang lingkup pemeriksaan CAG adalah sebagai berikut.²⁰³

- a. Semua pendapatan Negara Federal dan Negara Bagian, termasuk departemen usaha komersil seperti The Indian Railways, Pos, dan Telekomunikasi;
- b. Perusahaan milik negara yang kontrolnya dikendalikan oleh Negara Federal dan Negara Bagian;
- c. Badan Otonom Non-komersil dan Otoritas yang dimiliki atau dikendalikan oleh Negara Federal atau Negara Bagian;

²⁰⁰ *Ibid*

²⁰¹ India, *Contitution of India*, Ps. 148 ayat (1).

²⁰² *Ibid.*, Ps. 149.

²⁰³ Intosai, *loc.cit.*

- d. Otoritas dan Badan yang mendapat pembiayaan dari Negara Federal atau Negara Bagian (*Statutory Corporations*);
- e. Suatu Otoritas atau Badan yang mendapat pinjaman untuk tujuan tertentu dari dana konsolidasi India yang telah mendapat persetujuan dewan;
- f. Semua penerimaan yang dibayarkan pada dana konsolidasi India yang telah mendapatkan persetujuan dewan;
- g. Badan-badan pengatur (*Departmental Undertakings*) seperti Telecom Regulatory Authority of India (TRAI), Central Electricity Regulatory Commission (CERC), State Electricity Regulatory Commissions (SERCs) dan Insurance Regulatory Authority and Development Authority (IRADA).
- h. Perusahaan yang 51% (lima puluh satu persen) atau lebih sahamnya dimiliki oleh negara (*Government Companies*);

Luasnya ruang lingkup pemeriksaan CAG disebabkan Pasal 13 *Regulations on Audit and Accounts* 2007 jo. Pasal 23 CAG's (DPC) Act yang memberikan kewenangan kepada CAG untuk menentukan ruang lingkup pemeriksaan dan mekanisme audit yang akan digunakan.

Khusus mengenai pemeriksaan *Government Companies* yang mana 51% atau lebih sahamnya dimiliki oleh negara, berdasarkan ketentuan Pasal 619 ayat (2) *The Companies Act, 1956* diperiksa oleh auditor profesional yang ditunjuk oleh CAG. Selain itu berdasarkan Pasal 619 ayat (4) *The Companies Act, 1956* dasar dan tata cara auditnya juga menggunakan dasar dan tata cara yang ditentukan oleh CAG. Hal ini tentunya bertentangan dengan pengaturan normal badan hukum privat yang mana penentuan auditornya ditentukan melalui rapat pemegang saham.²⁰⁴

Dalam praktiknya kondisi ini mengakibatkan peran CAG menjadi terbagi dan mengakibatkan terjadinya inefisiensi dan inefektivitas pemeriksaan. Hal ini sebagaimana dijelaskan berdasarkan penelitian yang

²⁰⁴ The Institute of Chartered Accountants of India, Audit of Public Sector Undertakings, http://220.227.161.86/19374sm_aape_finalnew_cp18.pdf diunduh pada 23 April 2012.

dilakukan oleh *The Committee on Public Undertakings* dalam *15th Report on Financial* menjelaskan:

*“the statutory auditors are responsible for accuracy of the accounts and for certifying that the balance sheet and profit and loss account give a true and fair view of the affair of the company. the committee finds that the scope of nominal audit by statutory auditors has been considerably enlarged by the directions issued to them by the CAG. normally, therefore, there may be no need for the CAG to examine the initial accounts and go over the ground already covered by the statutory auditors. the committee is of the view that the supplementary audit of the CAG should concentrate more on efficiency-cum-propriety audit so that his reports to the Parliament give an overall appraisal of the financial working of the undertakings.”*²⁰⁵

Laporan ini menjelaskan seharusnya tugas CAG sebagai lembaga negara yang diberikan kekuasaan pemeriksaan keuangan negara harus lebih berkonsentrasi pada laporan keuangan negara yang akan dipertanggungjawabkan kepada Parlemen, dengan demikian tidak perlu ikut serta lagi dalam melakukan pemeriksaan tambahan kepada perusahaan negara yang notabene merupakan badan hukum yang terpisah dari negara.²⁰⁶ Dengan demikian tunduk sepenuhnya pada hukum perusahaan (*the company law*) yang merupakan badan hukum yang terpisah (*as separate legal entities*) dan menjadi badan hukum yang otonom (*to be run as autonomous bodies*).²⁰⁷

²⁰⁵ *Ibid.*

²⁰⁶ Business Organisations, Public Sector Enterprises, <http://www.nios.ac.in/srsec319new/319EL8.pdf> diunduh pada 23 April 2012.

²⁰⁷ Department of Public Enterprises Ministry of Heavy Industries and Public Enterprises Government of India, *Leading Companies of India Inc* (New Delhi: Shipra Publications, 2010), hal. 13 sebagaimana dikutip oleh Simatupang (2), *op.cit.*, hal. 180.

3.3.2 Singapura

Perdana Menteri Singapore, Lee Hsien Loong dalam pidato kenegaraannya saat debat parlemen tentang Revisi Biaya Pelayanan Publik 11 April 2007 menyatakan “*The Cabinet is accountable to Parliament, it is accountable to all Singaporeans*”.²⁰⁸ Pernyataan ini menegaskan seluruh keuangan negara yang diamanatkan kepada Pemerintah Singapura harus dipertanggungjawabkan secara akuntabel kepada seluruh rakyat Singapura.²⁰⁹

Dalam menjalankan akuntabilitas sistem pemerintahan, sistem keuangan negara Singapura dapat dikelompokkan dalam tiga proses, yakni sebelum tahun keuangan (*before the financial year*), selama tahun keuangan (*during the financial year*) dan setelah tahun keuangan (*after the financial year*).²¹⁰ Proses sebelum tahun keuangan, Pemerintah berdasarkan amanat konstitusi harus mempresentasikan rancangan anggaran pendapat dan belanja negara kepada Parlemen. Dalam hal ini anggota Parlemen diberikan kesempatan untuk bertanya dan memberikan masukan terhadap program pemerintah selama satu tahun sebelum disahkan.

Anggaran baru dapat digunakan Pemerintah setelah mendapatkan persetujuan dari Parlemen. Anggaran akan digunakan untuk kepentingan umum selama satu tahun keuangan. Jika pemerintah membutuhkan tambahan dana, maka pemerintah harus mengajukannya kembali ke Parlemen untuk mendapatkan persetujuan menaikkan pajak atau menaikkan retribusi. Hal ini merupakan bentuk kontrol penggunaan keuangan negara oleh Parlemen.²¹¹

Mendekati akhir tahun keuangan, Pemerintah akan kembali bertemu Parlemen untuk mempertanggungjawabkan pendapatan dan

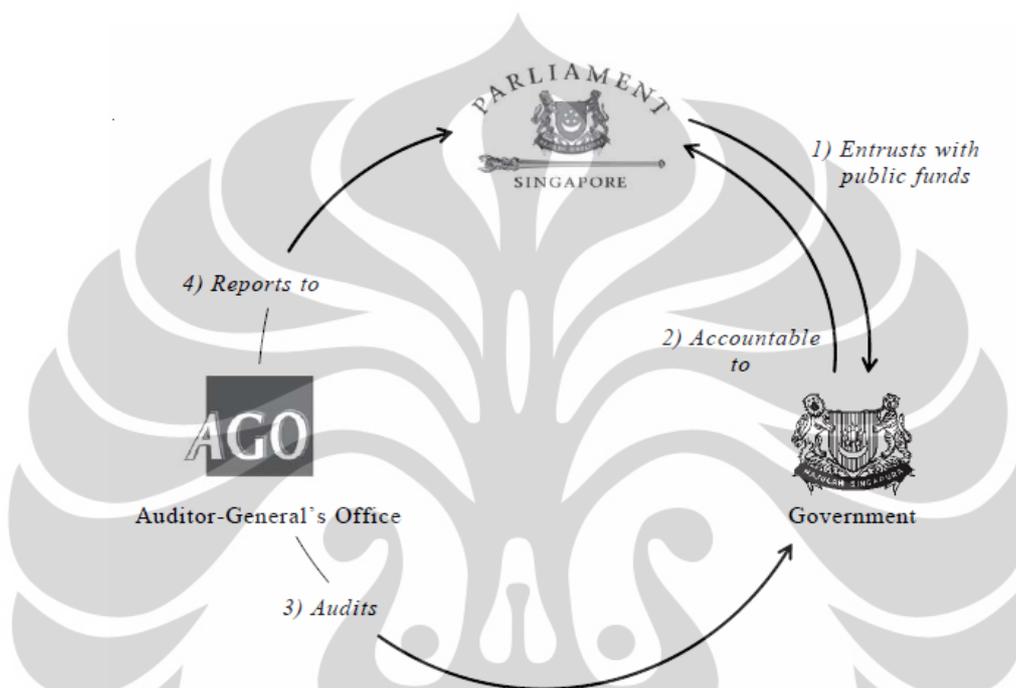
²⁰⁸ Parliamentary debate on Civil Service Salary revisions on 11 April 2007.

²⁰⁹ Auditor-General’s Office, *What is Public Accountability?* (Singapura: AGO Auditor-General’s Office, 2010), hal. 2.

²¹⁰ *Ibid.*, hal. 3

²¹¹ *Ibid.*, hal. 4.

pengeluaran sebagaimana yang tertuang dalam anggaran pendapatan dan belanja negara yang telah disusun dan dijalankan pemerintah. Akan tetapi sebelum mempertanggungjawabkannya kepada Parlemen, laporan penggunaan anggaran tersebut harus diserahkan kepada *The Auditor-General's Office* (AGO) untuk diperiksa terlebih dahulu.



Gambar 4: Proses Akuntabilitas Keuangan Negara Singapura

AGO merupakan sebuah badan publik yang keberadaannya bertujuan untuk menjaga akuntabilitas Pemerintah dalam menjalankan pemerintahan. Presiden dapat mengangkat Auditor General (AG) atas saran dari Perdana Menteri, akan tetapi juga dapat menolak pengangkatan AG berdasarkan diskresinya sebagaimana tertuang dalam Pasal 22 ayat (1) Konstitusi Singapura (Perubahan tahun 1991).

Pengaturan lebih lanjut mengenai pelaksanaan audit keuangan negara oleh AGO diatur lebih lanjut dalam *The Audit Act 1999 Revised Edition*. Dalam menjalankan tugasnya AGO diberikan kewenangan untuk melakukan langkah yang perlu dilakukan untuk:²¹²

²¹² Singapura, *The Audit Act 1991*, Ps. 5.

- a. Mengamankan jumlah uang negara atau uang subjek hukum lainnya yang diperiksanya;
- b. Memastikan isu-isu mengenai penggunaa uang dari subjek yang diperiksanya dibuat dengan kewenangan yang tepat dan penggunaannya didukung bukti yang cukup;
- c. Memastikan ketentuan-ketentuan dalam konstitusi, Pasal 109 *The Financial Procedure Act 1992*, dan hukum tertulis lainnya yang berhubungan dengan pengaturan tentang keuangan lembaga yang diperiksanya.

AGO bertindak seperti alat pengawas Parlemen untuk mengawasi akuntabel laporan pemerintah ke Parlemen. Keberadaan AGO dalam sistem ketatanegaraan Singapura diatur dalam Pasal 148F Konstitusi Singapura. Pasal 148F ayat (3) Konstitusi Singapura menyebutkan tugas AGO adalah mengaudit dan melaporkan:²¹³

- a. Semua akun Departemen dan kantor Pemerintah;
- b. Organ-organ Negara;
- c. Badan-badan yang diberikan kewenangan untuk melakukan fungsi operasional pelayanan publik (*Statutory Boards*);
- d. Dana Pemerintah (*Government Funds*);
- e. Badan lain yang menjalankan fungsi pelayanan publik; dan
- f. Badan-badan yang mengelola dana publik.

Selain itu, AGO juga diberikan tugas tambahan berdasarkan Pasal 148G ayat (1) Konstitusi Singapura untuk menginformasikan kepada Presiden setiap transaksi yang diusulkan pemerintah yang kemungkinan akan menarik cadangan yang tidak terakumulasi selama jangka waktu tertentu.²¹⁴

Khusus mengenai pemeriksaan keuangan pada badan-badan yang mengelola dana publik seperti halnya pada badan usaha milik negara Singapura, AGO pada hakikatnya tidak berwenang memeriksa badan

²¹³ Singapura, *Constitution of The Republic of Singapore*, Ps. 148F ayat (4).

²¹⁴ The Auditor General Office, The Role of Auditor-General, <http://www.ago.gov.sg/ourrole.html>, diunduh pada 24 April 2012.

usaha milik negara. Pemeriksaan keuangan BUMN Singapura dilakukan oleh auditor komersil. Alasan penggunaan auditor komersil pada BUMN Singapura didasari pada prinsip keuangan BUMN merupakan keuangan yang terpisah dari keuangan negara.²¹⁵ AGO baru dapat melakukan pemeriksaan kepada BUMN jika mendapat permintaan secara tertulis kepadanya berdasarkan rapat umum pemegang saham dari BUMN bersangkutan sebagaimana tertuang dalam Pasal 4 ayat 1 huruf b *The Audit Act 1999*.²¹⁶



²¹⁵ Asosai, *Chapter 19 Singapore*, http://www.asosai.org/asosai_old/R_P_accountability_control/chapter_19_singapore.htm, diunduh pada 24 April 2012.

²¹⁶ Auditor-General Office's, *Report of The Auditor-General for The Finacial Year 2007/08* (Singapura: Auditor-General Office's, 2008), hal. 36-38.

BAB IV
ANALISIS KEWENANGAN PEMERIKSAAN EKSTERNAL BADAN
PEMERIKSA KEUANGAN TERHADAP BADAN USAHA MILIK
NEGARA PERSERO

4.1 Kewenangan Pemeriksaan Eksternal BPK terhadap BUMN Persero

BPK sebagai lembaga negara yang bertugas untuk melakukan pengawasan dan pemeriksaan keuangan negara di Indonesia masih mengalami ketidakjelasan tugas dan kewenangan. Ketidakjelasan ini disebabkan oleh disharmonisasi pengaturan keuangan negara di Indonesia. Disharmonisasi pengaturan keuangan negara ini mengakibatkan meluasnya lingkup pemeriksaan BPK yang berimplikasi pada pelanggaran konsepsi hukum keuangan negara dan penghormatan terhadap badan hukum privat. BUMN Persero yang merupakan badan hukum privat kini diperlakukan sebagaimana perlakuan terhadap badan hukum publik, yakni pelaporan keuangannya diperiksa oleh BPK. Hal ini tentunya mengalami perdebatan panjang mengenai apakah BPK berwenang melakukan pemeriksaan terhadap BUMN Persero atau tidak mengingat pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan pada BUMN Persero tidak lagi diselenggarakan berdasarkan sistem Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), melainkan dilakukan berdasarkan prinsip perusahaan yang sehat. Berikut adalah analisis kewenangan pemeriksaan eksternal BPK terhadap BUMN Persero ditinjau dari peraturan perundang-undangan dan berbagai aspek teori hukum yang berkaitan dengan keuangan negara.

4.1.1 Keuangan BUMN Persero Tidak Termasuk Ruang Lingkup Keuangan Negara

Ketidakjelasan pengaturan mengenai lingkup kewenangan pemeriksaan eksternal BPK terhadap BUMN Persero diawali dari ketidakjelasan pengaturan keuangan negara dalam UUD 1945 pasca perubahan ketiga dan paket undang-undang yang mengatur perihal keuangan negara. Pengaturan keuangan negara dalam UUD 1945 Perubahan

Ketiga mengalami degradasi filosofi, yuridis dan historis keuangan negara yang diakibatkan kepentingan sesaat dalam upaya pemberantasan tindak pidana korupsi.²¹⁷ Akibatnya, UUD 1945 Perubahan Ketiga saat ini cenderung lebih mengutamakan sisi prosedural dibandingkan sisi kemanfaatannya dalam mencapai tujuan bernegara sebagaimana tertuang dalam Alinea Keempat Pembukaan UUD 1945.²¹⁸

Filosofi dasar keuangan negara dalam UUD 1945 Pra-perubahan menegaskan keuangan negara merupakan wujud dari kedaulatan rakyat.²¹⁹ Sebagai wujud dari kedaulatan rakyat, ruang lingkup keuangan negara harus dimaknai sebatas APBN sebagaimana tertuang dalam Pasal 23 ayat (1) UUD 1945 Pra-perubahan yang berbunyi:

Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara ditetapkan tiap-tiap tahun dengan undang-undang apabila Dewan Perwakilan Rakyat tidak menyetujui anggaran yang diusulkan pemerintah, maka pemerintah menjalankan anggaran tahun lalu.

APBN sebagai wujud kedaulatan rakyat dapat dibuktikan dari adanya peran serta DPR mulai dari proses pembentukan hingga pertanggungjawabannya sebagai berikut:

- a. Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (RAPBN) agar dapat menjadi UU APBN harus mendapatkan persetujuan DPR;
- b. Apabila DPR tidak menyetujui RAPBN yang diajukan oleh Presiden, maka menggunakan APBN tahun sebelumnya;

²¹⁷ Erman Rajagukguk (4), *Kriminalisasi Transaksi Bisnis*, <http://www.ermanhukum.com/Komentar%20hukum.htm> diunduh pada 31 Mei 2012.

²¹⁸ Hal ini dikemukakan oleh Arifin P. Soeria Atmadja dalam berbagai kesempatan. Dikemukakan pula anggota penyusun UUD 1945 Perubahan Ketiga tidak mempunyai kreativitas dalam menyusun bahasa konstitusi, dengan demikian rumusannya Pasal 23 UUD 1945 Perubahan Ketiga adalah tambal sulam dari Pasal 23 naskah asli. Sebagaimana dijelaskan dalam Simatupang (2), *op.cit.*, hal. 104.

²¹⁹ Atmadja, "Ruang Lingkup Keuangan Negara menurut Pasal 23 UUD 1945," dalam Atmadja (3), *op.cit.*, hal. 54.

- c. Apabila terjadi perubahan penggunaan APBN, maka harus disetujui oleh DPR untuk menjadi UU APBN-P; dan
- d. Pelaksanaan APBN dipertanggungjawabkan kepada DPR.

Dengan adanya peran serta DPR ini membuktikan APBN harus digunakan untuk tujuan bernegara demi sebesar-besarnya kesejahteraan rakyat.²²⁰

Menurut Dian Puji N. Simatupang, walaupun keuangan negara dalam UUD 1945 Perubahan Ketiga mengalami degradasi filosofi keuangan negara, akan tetapi apabila ditafsirkan secara gramatikal, Pasal 23 ayat (1) UUD 1945 Perubahan Ketiga menunjukkan batas hukum keuangan negara adalah APBN. Adanya perumusan APBN sebagai wujud keuangan negara hakikatnya sejalan dengan maksud batas keuangan negara itu sendiri secara konstitusional.²²¹ Dalam naskah komprehensif perubahan ketiga UUD 1945 mengenai perubahan Pasal 23 UUD 1945 perdebatan muncul mengenai perlunya batasan keuangan negara, dengan demikian keuangan negara tidak melebar dan menimbulkan ketidakpastian hukum. Pernyataan dan usulan tersebut disampaikan oleh anggota MPR RI dari Fraksi Reformasi Fuad Bawazier, tetapi di tolak anggota MPR RI dari Fraksi TNI-Polri Taufiqurrahman Ruki yang menyampaikan keuangan negara hakikatnya tercermin pada pengelolaan yang dilakukan negara. Namun, sebagai kompromi politik yang muncul adalah Pasal 23 ayat (1) UUD 1945 Perubahan Ketiga yang menyatakan APBN sebagai wujud pengelolaan keuangan negara, dan bukan wujud keuangan negara²²²

Dian Puji N. Simatupang dalam disertasinya menyatakan untuk dapat mengetahui batasan lingkup keuangan negara dapat diidentifikasi melalui tiga hal, yakni:²²³

1. *Governance* (Pengelolaan)

Ditinjau dari aspek pengelolaannya, keuangan negara harus diselenggarakan untuk tujuan bernegara. Adapun tujuan bernegara

²²⁰ *Ibid.*, hal. 55.

²²¹ Simatupang (2), *op.cit.* hal. 106.

²²² Mahkamah Konstitusi, *op.cit.*, hal. 56.

²²³ Simatupang (2), *op.cit.* hal. 221.

Indonesia sebagaimana tertuang dalam Alinea Keempat UUD 1945 yakni:

- a. Melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia;
- b. Memajukan kesejahteraan umum;
- c. Mencerdaskan kehidupan bangsa; dan
- d. Ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial.

Dengan demikian dalam melakukan pengelolaan terhadap keuangan negara harus ditujukan untuk sebesar-besarnya kepentingan bangsa Indonesia. Agar kepentingan bangsa Indonesia ini dapat diakomodasi oleh keuangan negara, maka segala proses pembentukan keuangan negara hingga penggunaannya harus dipertanggungjawabkan kepada rakyat melalui lembaga perwakilan rakyat yang dalam konteks ini adalah DPR.

2. *Regulation* (Pengaturan)

Dari aspek pengaturannya, kekuasaan keuangan negara berada pada Presiden. Dalam menjalankan kekuasaannya tersebut, Presiden dapat menguasai kepada Menteri Keuangan sebagai Bendahara Umum Negara. Dalam konteks Negara Indonesia, Presiden sebagai Kepala Pemerintahan memegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan yang kemudian dikuasakan kepada Menteri Keuangan selaku pengelola fiskal (APBN).

3. *Risk* (Risiko)

Dari aspek risiko, risiko keuangan negara akan menjadi risiko negara. Risiko keuangan negara atau yang dikenal juga risiko fiskal merupakan risiko yang harus diperhatikan dalam proses pembentukan dan pengelolaan keuangan negara. Sejak diundangkannya UU Nomor 17 Tahun 2003, risiko keuangan negara seolah-olah terpisah dari risiko fiskal, padahal pada hakikatnya keuangan negara adalah fiskal (APBN)

sebagaimana diamanatkan Pasal 23 ayat (1) UUD 1945 Perubahan Ketiga.²²⁴

Konsep risiko fiskal menjadi tidak konsisten ketika rumusan keuangan negara diberikan ruang lingkup yang luas sesuai dengan Pasal 2 UU Nomor 17 Tahun 2003. Menurut Dian Puji N. Simatupang perluasan keuangan negara tersebut akan menyebabkan tiga kondisi yang berbahaya bagi berlangsungnya fiskal, yaitu:²²⁵

- a. *Non-state obligatory expenditure*, yaitu terjadi pengeluaran negara yang dilakukan karena bukan untuk kepentingan tujuan bernegara atau yang tegas diatur oleh hukum sebagai kewajiban negara;
- b. *Mis-asset*, yaitu terjadi pengurangan kekayaan negara karena meningkatnya beban anggaran belanja sebagai bentuk perluasan hak maupun kewajiban negara dan yang dijadikan milik negara karena pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut;
- c. *Mal-responsibility*, yakni anggaran negara akan menanggung beban pendanaan yang lebih besar sebagai tuntutan tanggung jawab dari pihak-pihak yang dijadikan ruang lingkup keuangan negara, padahal jelas pihak tersebut tidak termasuk dalam fungsi penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan publik.

Dengan demikian berdasarkan ketiga hal tersebut maka keuangan negara harus dimaknai sebatas APBN. Hal ini untuk mencegah terjadinya risiko-risiko fiskal dan moneter pada keuangan non-negara menjadi beban negara.

Dalam perjalanannya permasalahan keuangan negara ini menjadi semakin rumit disebabkan keluarnya UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang mencoba merumuskan ruang lingkup keuangan negara. Pasal 2 UU Nomor 17 Tahun 2003 mengartikan ruang lingkup keuangan negara secara luas, yakni tidak hanya APBN melainkan semua hak dan kewajiban yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik

²²⁴ *Ibid.*, hal.40-41.

²²⁵ *Ibid.*, hal. 41.

berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut yang meliputi:

- a. hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
- b. kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
- c. penerimaan negara;
- d. pengeluaran negara;
- e. penerimaan daerah;
- f. pengeluaran daerah;
- g. kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/perusahaan daerah;
- h. kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum;
- i. kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

Ketentuan Pasal 2 UU Nomor 17 Tahun 2003 tersebut menyebutkan salah satu lingkup keuangan negara adalah kekayaan negara yang dipisahkan yang merupakan komponen kekayaan negara yang pengelolaannya diserahkan kepada perusahaan yang seluruh modal atau sahamnya dimiliki negara. Dengan demikian, berdasarkan ketentuan tersebut Badan Usaha Milik Negara (BUMN) yang modalnya berasal dari kekayaan negara yang dipisahkan juga termasuk dalam lingkup keuangan negara.

Jenis BUMN yang disebutkan dalam UU Nomor 19 Tahun 2003 tentang BUMN meliputi dua bentuk, yakni BUMN Persero dan Perum sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya. BUMN Persero adalah BUMN yang berbentuk perseroan terbatas yang modalnya terbagi atas saham yang seluruh atau paling sedikit 51% (lima puluh satu persen) sahamnya dimiliki oleh Negara Republik Indonesia yang tujuan utamanya mengejar

keuntungan. Dengan demikian, sebuah BUMN Persero juga harus tunduk pada aturan perundang-undangan yang mengatur perihal perseroan terbatas.

Tunduknya BUMN Persero terhadap ketentuan dan prinsip-prinsip yang berlaku bagi perseroan terbatas ini dipertegas dalam Pasal 11 UU Nomor 19 Tahun 2003 yang menyatakan: “Terhadap Persero berlaku segala ketentuan dan prinsip-prinsip yang berlaku bagi perseroan terbatas sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1995 tentang Perseroan Terbatas.”

Ketentuan tersebut jelas menegaskan pembentuk undang-undang menginginkan pengelolaan BUMN Persero dilakukan secara profesional dengan menerapkan asal-asal pengelolaan perusahaan yang baik (*good corporate governance*) sebagaimana tertuang dalam UU Nomor 1 Tahun 1995 yang kini diperbaharui dengan UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas. Keinginan pembentuk undang-undang ini terlihat dari penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU Nomor 19 Tahun 2003 yang menjelaskan maksud pemisahan kekayaan negara pada BUMN, yakni:

“Yang dimaksud dengan dipisahkan adalah pemisahan kekayaan negara dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara untuk dijadikan penyertaan modal negara pada BUMN untuk selanjutnya pembinaan dan pengelolaannya tidak lagi didasarkan pada sistem Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, namun pembinaan dan pengelolaannya didasarkan pada prinsip-prinsip perusahaan yang sehat.”

Dengan demikian, jelas pembentuk undang-undang pada saat itu menginginkan BUMN Persero sebagai sebuah entitas badan hukum privat yang pengelolaan keuangannya dilakukan secara mandiri yang tidak termasuk dalam lingkup keuangan negara.²²⁶

Bukti hukum yang konkret mengenai kekayaan/keuangan negara yang dipisahkan pada BUMN Persero tidak lagi menjadi kekayaan/keuangan negara adalah:

²²⁶ Atmadja (3), *op.cit.*, hal. 105-106.

1. Penyimpanan uang BUMN Persero tidak lagi masuk ke kas negara sebagai tempat penyimpanan uang negara yang ditentukan menteri keuangan selaku bendahara umum negara, melainkan pada kas BUMN Persero bersangkutan. Padahal pada dasarnya jika keuangan BUMN Persero adalah keuangan negara maka semua penerimaannya harus disetorkan kepada kas negara dan semua pengeluarannya juga harus berasal dari kas negara;
2. Hak dan kewajiban yang muncul atas kekayaan/keuangan negara yang dipisahkan pada BUMN Persero tidak lagi menjadikan undang-undang APBN sebagai dasar penerimaan (hak) dan pengeluaran (kewajiban), melainkan menggunakan UU Nomor 19 Tahun 2003 tentang Badan Usaha Milik Negara, UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas dan Anggaran Dasar BUMN Persero bersangkutan sebagai dasar pengorganisasian perusahaan dalam menjalankan hak dan kewajiban perseroannya;
3. Menteri keuangan selaku bendahara umum negara tidak memiliki wewenang atas keuangan yang sudah dipisahkan. Hal ini dapat terlihat dari pengaturan Pasal 14 ayat (1) jo. Pasal 1 angka 5 UU Nomor 19 Tahun 2003 yang menyatakan:

Pasal 14 ayat (1)

Menteri bertindak selaku RUPS dalam hal seluruh saham Persero dimiliki oleh negara dan bertindak selaku pemegang saham pada Persero dan perseroan terbatas dalam hal tidak seluruh sahamnya dimiliki oleh negara.

Pasal 1 angka 5

Menteri adalah menteri yang ditunjuk dan/atau diberi kuasa untuk mewakili pemerintah selaku pemegang saham negara pada Persero dan pemilik modal pada Perum dengan memperhatikan peraturan perundang-undangan.

Dari pengaturan tersebut perlu digaris bawahi yang dimaksud menteri adalah orang yang ditunjuk atau diberi kuasa untuk mewakili pemerintah selaku pemegang saham negara pada persero dengan memperhatikan peraturan perundang-undangan.

Peraturan perundang-undangan yang dimaksud sebagaimana tertuang dalam Peraturan Pemerintah Nomor 41 Tahun 2003 tentang Pelimpahan Kedudukan, Tugas dan Kewenangan Menteri Keuangan Pada Perusahaan Perseroan (Persero), Perusahaan Umum (Perum), dan Perusahaan Jawatan (Perjan) Kepada Menteri Negara Badan Usaha Milik Negara maka Kedudukan, tugas, dan kewenangan Menteri Keuangan di bidang pembinaan dan pengawasan BUMN sebagian dilimpahkan kepada Menteri Negara Badan Usaha Milik Negara. Kedudukan, tugas dan kewenangan Menteri Keuangan yang dilimpahkan kepada Menteri Negara Badan Usaha Milik Negara adalah mewakili pemerintah selaku:

- (i) Pemegang Saham atau Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) BUMN Persero dan Perseroan Terbatas yang sebagian sahamnya dimiliki oleh Negara Republik Indonesia
- (ii) Wakil Pemerintah pada Perusahaan Umum (PERUM).

Pelimpahan kedudukan, tugas dan kewenangan ini tidak meliputi:

- (i) Penatausahaan setiap penyertaan modal Negara berikut perubahannya ke dalam BUMN Persero/Perseroan Terbatas dan PERUM;
- (ii) Pengusulan setiap penyertaan modal Negara ke dalam BUMN Persero/Perseroan Terbatas dan PERUM yang dananya berasal dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara; dan
- (iii) Pendirian BUMN Persero atau PERUM.

Hal ini membuktikan posisi negara dalam BUMN Persero bukan sebagai negara, melainkan sebagai pemegang saham yang sama kedudukannya dengan pemegang saham lainnya. Keinginan pengurusan dan pengelolaan BUMN dilakukan secara sehat dan menjunjung tinggi penghormatan terhadap prinsip badan hukum kemudian dipertegas

dengan ditetapkannya Keputusan Menteri Negara BUMN Nomor: KEP-236/MBU/2011 tentang Pendelegasian Sebagian Kewenangan dan/atau Pemberian Kuasa Menteri Negara Badan Usaha Milik Negara sebagai Wakil Pemerintah selaku Pemegang Saham/RUPS pada Perusahaan Perseroan (Persero) dan Perseroan Terbatas serta Pemilik Modal pada Perusahaan Umum (Perum) kepada Direksi, Dewan Komisaris/Dewan Pengawas dan Pejabat Eselon I di Lingkungan Kementerian Badan Usaha Milik Negara.

Keberadaan kepmen ini pada hakikatnya bertujuan untuk meningkatkan efektivitas pengurusan BUMN yakni dengan cara pengelolaan sehari-hari BUMN diserahkan kepada pengurus BUMN bersangkutan. Salah satu hal yang diatur dalam kepmen ini adalah seleksi dan penetapan auditor eksternal untuk pemeriksaan laporan keuangan perusahaan dilakukan oleh Dewan Komisaris untuk BUMN Persero atau Dewan Pengawas untuk Perum. Pendelegasian kewenangan dari Menteri BUMN ini bertujuan untuk memberikan kewenangan yang seluas-luasnya kepada badan pengurus BUMN untuk mengelola BUMN sesuai prinsip-prinsip badan hukum yang sehat serta mencegah campur tangan yang berlebihan dari negara dalam pengelolaan sebuah BUMN.

Kepmen 236/MBU/2011 ini kemudian dipermasalahkan oleh DPR karena dianggap bertentangan UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas. Akibat desakan DPR yang ingin melakukan interpelasi terhadap kepmen tersebut akhirnya Menteri BUMN Dahlan Iskan mencabut kepmen 236/MBU/2011 tersebut.

Menurut pandangan penulis desakan pencabutan kepmen 236/MBU/2011 semakin menunjukkan negara masih sangat ingin campur tangan dalam pengelolaan BUMN. Padahal seharusnya negara tidak perlu takut kalau negara tidak turut mengatur BUMN Persero, maka BUMN Persero akan bertindak sangat komersil yang tidak bedanya dengan badan usaha milik swasta. Hal ini disebabkan UU Nomor 19 Tahun 2003 telah memberikan batas minimal kepemilikan

saham negara pada BUMN Persero yakni sebesar 51% (lima puluh satu persen), dengan demikian negara dalam kedudukannya sebagai pemegang saham tetap memiliki jumlah suara terbesar dalam RUPS. Dengan demikian, negara tetap dapat mewujudkan sekaligus memastikan BUMN Persero akan diurus dan dikelola keuntungan dengan berorientasi pada kesejahteraan rakyat, tanpa mencoreng atau melanggar prinsip-prinsip badan hukum demi mewujudkan prinsip *good corporate governance* pada BUMN Persero.

4. Kewajiban tagihan dan/atau risiko yang muncul atas BUMN Persero tidak menjadi beban APBN dan tidak muncul dalam daftar isian pelaksanaan anggaran (DIPA), yang merupakan dokumen pelaksanaan anggaran. Kewajiban tagihan dan/risiko BUMN Persero menjadi kewajiban BUMN Persero bersangkutan yang akan muncul dalam laporan tahunannya.

Dengan demikian jelas status keuangan BUMN Persero bukanlah keuangan negara, melainkan keuangan BUMN Persero itu sendiri. Hal ini sebagaimana dijelaskan sebelumnya telah terjadi transformasi keuangan negara menjadi keuangan privat akibat tindakan negara memisahkan kekayaan negara sebagai modal penyertaan dalam BUMN Persero. Dengan demikian status negara pada BUMN Persero hanyalah sebagai pemegang saham yang berkedudukan sama dengan pemegang saham lainnya. Hal ini juga sesuai dengan doktrin badan hukum yang mana memiliki kekayaan/keuangan yang terpisah dari pemiliknya.

4.1.2 Kewenangan Pemeriksaan Eksternal BPK terhadap BUMN Persero

Peraturan perundang-undangan yang ada saat ini yang mengatur mengenai apakah BPK berwenang memeriksa BUMN Persero masih mengalami ketidakjelasan. Masuknya BUMN Persero sebagai objek pemeriksaan BPK dikarenakan perluasan ruang lingkup keuangan negara berdasarkan Pasal 2 UU Nomor 17 Tahun 2003 yang bertentangan dengan filosofi dasar keuangan negara dalam UUD 1945.

UU Nomor 17 Tahun 2003 merumuskan keuangan negara sebagai semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.²²⁷ Pendekatan yang digunakan dalam merumuskan Keuangan Negara tersebut dilakukan berdasarkan 4 (empat) pendekatan yakni:²²⁸

1. Sisi obyek, yang dimaksud dengan Keuangan Negara meliputi semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kebijakan dan kegiatan dalam bidang fiskal, moneter dan pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan, serta segala sesuatu baik berupa uang, maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut;
2. Sisi subyek, yang dimaksud dengan Keuangan Negara meliputi seluruh obyek sebagaimana tersebut di atas yang dimiliki negara, dan/atau dikuasai oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Perusahaan Negara/Daerah, dan badan lain yang ada kaitannya dengan keuangan negara;
3. Sisi proses, Keuangan Negara mencakup seluruh rangkaian kegiatan yang berkaitan dengan pengelolaan obyek sebagaimana tersebut di atas mulai dari perumusan kebijakan dan pengambilan keputusan sampai dengan pertanggungjawaban; dan
4. Sisi tujuan, Keuangan Negara meliputi seluruh kebijakan, kegiatan dan hubungan hukum yang berkaitan dengan pemilikan dan/atau penguasaan obyek sebagaimana tersebut di atas dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan negara.

Dilihat dari keempat pendekatan tersebut maka pengelolaan keuangan negara dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 mempunyai cakupan yang luas

²²⁷ Indonesia (5), *op.cit.*, Ps. 1 angka 1.

²²⁸ Muhammad Djafar Saidi, *Hukum Keuangan Negara* (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2011), hal. 3.

meliputi pengelolaan fiskal, pengelolaan moneter, termasuk pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan.

Pengertian keuangan negara yang luas ini kemudian menjadi legitimasi pemeriksaan BPK terhadap BUMN Persero sebagaimana termaktub dalam Pasal 2 ayat (2) jo. Pasal 3 UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara yang berbunyi: “Pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh BPK meliputi seluruh unsur keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.”

Ketentuan ini kemudian dipertegas lebih lanjut dalam UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). UU Nomor 15 Tahun 2006 merupakan undang-undang yang menjadi pedoman bagi BPK dalam melaksanakan tugas dan kewenangannya untuk melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Pasal 6 UU Nomor 15 Tahun 2006 menyebutkan BPK bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Layanan Umum (BLU), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD), dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara. Ketentuan ini menjadi dasar kewenangan BPK untuk melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab keuangan BUMN.²²⁹

Kewenangan pemeriksaan keuangan BUMN Persero oleh BPK kemudian dikesampingkan dengan adanya UU Nomor 19 Tahun 2003 tentang BUMN yang merupakan *lex specialis* dari pengaturan tentang

²²⁹ Luasnya ruang lingkup keuangan negara ini merupakan langkah mundur terhadap peran dan tugas BPK sebagai *Supreme Auditor*. Dengan kewenangan yang sangat luas ini, menjadikan BPK ke masa *Algemeene Rekenkamer* yang merupakan bentukan kolonial Belanda. Konsep demikian jelas tidak hanya menempatkan BPK sebagai organ negara, melainkan juga sebagai organ pemerintah karena sifatnya yang memeriksa pengelolaan keuangan negara, yang sebelumnya menjadi dominan lembaga pengawasan internal pemerintah. Lihat Arifin P. Soeria Atmadja (8), “Harmonisasi Lembaga Pengawas Internal Pemerintah dan Lembaga Eksternal Pemerintah,” (Makalah pada Seminar Refungsionalisasi Pengawasan Internal Pemerintah di FHUI, 21 Juli 2009), hal. 1.

BUMN Persero. Pasal 71 ayat (1) UU Nomor 19 Tahun 2003 menyatakan: “Pemeriksaan laporan keuangan perusahaan dilakukan oleh auditor eksternal yang ditetapkan oleh RUPS untuk Persero dan oleh Menteri untuk Perum”.

Ketentuan ini pada hakikatnya memperjelas posisi lembaga atau badan mana yang berwenang melakukan pemeriksaan terhadap BUMN Persero. Pasal 71 ayat (1) ini menegaskan pemeriksaan laporan keuangan perusahaan dilakukan oleh auditor eksternal yang ditetapkan oleh RUPS. Pemeriksaan laporan keuangan (*financial audit*) ini dimaksudkan untuk memperoleh opini auditor atas kewajaran laporan keuangan dan perhitungan tahunan perusahaan yang bersangkutan. Opini auditor atas laporan keuangan dan perhitungan tahunan dimaksud diperlukan oleh pemegang saham antara lain dalam rangka pemberian *acquit et decharge* Direksi dan Komisaris/Dewan Pengawas perusahaan. Pemeriksaan laporan keuangan dan perhitungan tahunan Perseroan Terbatas dilakukan oleh akuntan publik, sejalan dengan UU Nomor 1 Tahun 1995 tentang Perseroan Terbatas dan UU Nomor 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal.²³⁰

Akan tetapi UU Nomor 19 Tahun 2003 juga tidak konsisten antara satu ketentuan dengan ketentuan lainnya. UU Nomor 19 Tahun 2003 tetap membuka kesempatan bagi BPK untuk melakukan pemeriksaan terhadap BUMN Persero sebagaimana tertuang dalam Pasal 71 ayat (2) UU Nomor 19 Tahun 2003 yang berbunyi: “Badan Pemeriksa Keuangan berwenang melakukan pemeriksaan terhadap BUMN sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.”

Berdasarkan pasal tersebut, BPK berwenang memeriksa BUMN sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Adapun penjelasan Pasal 71 ayat (2) UU Nomor 19 Tahun 2003 adalah cukup jelas. Hal ini menambah permasalahan baru mengenai peraturan perundang-undangan yang manakah yang mengatur pemeriksaan BPK terhadap BUMN Persero? Apakah UU Nomor 1 Tahun 1995, yang kemudian diubah menjadi UU Nomor 40 Tahun

²³⁰ Indonesia (6), *op.cit.*, Penjelasan Pasal 71 ayat (1).

2007 tentang Perseroan Terbatas? Ataukah ada peraturan perundang-undangan lainnya?

Ketentuan Pasal 71 ayat (2) UU Nomor 19 Tahun 2003 ini kemudian direspon oleh Menteri BUMN, Laksamana Sukardi, dengan mengirimkan Surat Menteri BUMN kepada Ketua BPK Nomor S-19/MBU/2004 tanggal 21 Januari 2004 perihal Audit Laporan Keuangan BUMN, yang pada pokoknya menyatakan kewenangan BPK melakukan pemeriksaan terhadap BUMN adalah pemeriksaan terhadap hal-hal selain yang dimaksudkan dalam Pasal 71 ayat (1) UU Nomor 17 Tahun 2003, yaitu pemeriksaan di luar Laporan Keuangan Perusahaan. Akan tetapi surat menteri BUMN ini pun tidak menjawab ataupun memberikan klarifikasi mengenai peraturan perundang-undangan yang mana yang dimaksud bunyi ketentuan Pasal 71 ayat (2) UU Nomor 19 Tahun 2003 tersebut.²³¹

Keberadaan surat menteri BUMN Nomor S-19/MBU/2004 ini sendiri dipertanyakan kekuatan mengikatnya. Menurut UU Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, surat ini bukanlah sebuah peraturan perundang-undangan. Hal ini disebabkan surat tersebut bukanlah peraturan menteri yang berisi materi muatan dalam rangka penyelenggaraan urusan tertentu dalam pemerintahan,²³² melainkan sebuah surat kesepahaman yang sifatnya merupakan sikap menteri BUMN dalam memaknai Pasal 71 ayat (2) UU Nomor 19 Tahun 2003. Selain itu, keberadaan surat ini pada hakikatnya tidak sesuai dengan prinsip-prinsip GCG dan keuangan negara, yang mana jika ditafsirkan secara gramatikal keberadaan surat ini hanya mencoba menyinkronkan Ketentuan Pasal 71 ayat (2) dengan Pasal 71 ayat (1) UU Nomor 19 Tahun 2003, padahal secara

²³¹ Surat Menteri BUMN Nomor S-19/MBU/2004 tidak menjelaskan pemeriksaan apa secara spesifik yang dapat dilakukan BPK terhadap BUMN Persero. Akan tetapi jika ditafsirkan dengan melihat jenis pemeriksaan yang dapat dilakukan oleh BPK, maka yang dimaksud pemeriksaan di luar laporan keuangan perusahaan adalah pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan khusus/investigatif. Lihat Agnes Resi Dewi, *op.cit.*, hal. 146.

²³² Indonesia (13), *Undang-undang tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan*, UU No. 12 Tahun 2011, LN Nomor 82 Tahun 2011, TLN Nomor 5234, Penjelasan Ps. 8 ayat (1).

nature BPK memang tidak berwenang memeriksa BUMN Persero apapun jenis pemeriksaannya.

Keberadaan ketentuan Pasal 71 ayat (2) UU Nomor 19 Tahun 2003 ini pada dasarnya muncul akibat lobi-lobi politik saat pembahasan RUU BUMN. Pada mulanya, draft awal RUU BUMN yang diajukan oleh Pemerintah tidak mencantumkan materi muatan tentang pengawasan/pemeriksaan eksternal. Sistem pengawasan/pemeriksaan yang diatur hanya berupa pengawasan/pemeriksaan intern yang dilakukan oleh aparat pengawas intern perusahaan, komite audit dan komite lainnya. Tidak masuknya pemeriksaan eksternal dalam materi muatan draft RUU BUMN disebabkan RUU BUMN hanya berisikan materi yang sifatnya khusus dan unik saja, sementara itu materi yang sifatnya umum mengenai pengorganisasian BUMN dilakukan sesuai pengaturan dalam UU Perseroan Terbatas. Dengan demikian seharusnya pemeriksaan eksternal BUMN Persero sebagai Perseroan Terbatas, laporan keuangannya diperiksa oleh Auditor Eksternal yang ditunjuk melalui mekanisme RUPS.

Dengan demikian, secara filosofis-substantif UU Nomor 19 Tahun 2003 yang dimaksud dengan BPK berwenang melakukan pemeriksaan terhadap BUMN sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, harus dimaknai sesuai pengaturan dalam UU Perseroan Terbatas. Hal ini dapat dibuktikan dari pengaturan aspek pengelolaan keuangan BUMN Persero dalam UU Nomor 19 Tahun 2003. Pengelolaan BUMN Persero dilakukan berdasarkan mekanisme dan prinsip-prinsip perusahaan yang sehat. Hal ini sebagaimana bunyi ketentuan penjelasan Pasal 4 ayat (1) jo. Pasal 11 UU Nomor 19 Tahun 2003 yang menyatakan modal BUMN Persero berasal dari kekayaan negara yang dipisahkan sebagai bentuk penyertaan modal negara pada BUMN untuk selanjutnya pembinaan dan pengelolaannya tidak lagi didasarkan pada sistem Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, namun pembinaan dan pengelolaannya didasarkan pada prinsip-prinsip perusahaan yang sehat sebagaimana diatur dalam UU Nomor 1 Tahun 1995, yang kini diperbaharui dengan UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas. Serta sesuai dengan risalah pembahasan RUU

BUMN, yang merupakan cikal bakal UU Nomor 19 Tahun 2003. Pemerintah dalam keterangannya menyatakan RUU BUMN disusun berdasarkan prinsip-prinsip sederhana (*simple*)/tidak *complicated*; pengaturan difokuskan pada hal-hal yang bersifat unik (spesifik)/berlaku secara khusus terhadap BUMN; dan prinsip-prinsip *Good Corporate Governance* (GCG) sebagaimana diatur dalam UU Nomor 1 Tahun 1995 tentang Perseroan Terbatas.²³³

Dengan demikian bila melihat ketentuan tersebut, jika ingin konsisten menerapkan prinsip-prinsip GCG pada BUMN Persero seharusnya BUMN Persero hanya diperiksa oleh akuntan publik saja, jikapun BPK ingin memeriksa BUMN Persero, BPK tidak dapat melakukan hal tersebut begitu saja. BPK baru dapat melakukan pemeriksaan jika RUPS menyetujuinya atau jika RUPS meminta kepada BPK untuk memeriksanya.²³⁴

4.1.3 Implikasi Hukum jika BPK Berwenang Memeriksa BUMN Persero

Masuknya keuangan BUMN Persero sebagai objek pemeriksaan BPK sebagaimana status quo saat ini pada hakikatnya memiliki implikasi hukum sebagai berikut:

A. Terhadap Penerapan Doktrin Badan Hukum dan Teori Hukum Keuangan Negara

Pemeriksaan keuangan BUMN Persero oleh BPK telah bertentangan dan melanggar doktrin badan hukum dan teori

²³³ Sekretariat Jenderal DPR RI, *Proses Pembahasan Rancangan Undang-undang tentang Badan Usaha Milik Negara*, buku I, (Jakarta: Sekjen DPR RI, 2009), hal. 145.

²³⁴ Konsep ini diterapkan dalam pemeriksaan keuangan BUMN Singapura. Pemeriksaan keuangan BUMN Singapura dilakukan oleh auditor komersil. Alasan penggunaan auditor komersil pada BUMN Singapura didasari pada prinsip keuangan BUMN merupakan keuangan yang terpisah dari keuangan negara. *The Auditor-General's Office* (AGO) baru dapat melakukan pemeriksaan kepada BUMN jika mendapat permintaan secara tertulis kepadanya berdasarkan rapat umum pemegang saham dari BUMN bersangkutan sebagaimana tertuang dalam Pasal 4 ayat 1 huruf b *The Audit Act 1999*.

hukum keuangan negara. Secara filosofi, menurut Meyers suatu badan hukum harus memiliki empat syarat yakni:²³⁵

- a. Memiliki harta kekayaan yang terpisah dari kekayaan anggotanya;
- b. Memiliki tujuan tertentu;
- c. Memiliki Kepentingan tertentu; dan
- d. Mempunyai organisasi yang teratur.

Keempat syarat ini merupakan syarat materil yang harus ada pada suatu badan hukum, khususnya badan hukum berbentuk perseroan terbatas.²³⁶ Suatu “badan hukum” yang tidak memenuhi keempat syarat ini menurut Meyers tidak dapat disebut sebagai badan hukum.²³⁷

Dengan masuknya keuangan BUMN Persero sebagai keuangan negara dan diperiksa oleh BPK, mengakibatkan seolah-olah tidak terjadi pemisahan kekayaan/ keuangan antara kekayaan/ keuangan BUMN Persero dengan kekayaan/ keuangan negara. Padahal jika melihat pengaturan dalam Penjelasan Pasal 4 ayat (1) jo. Pasal 11 UU Nomor 19 Tahun 2003 secara eksplisit ditegaskan penyertaan modal negara pada BUMN berasal dari kekayaan negara yang dipisahkan yang mana pengelolaannya tidak lagi berdasarkan pengelolaan APBN, melainkan dikelola secara profesional dengan menerapkan prinsip-prinsip perusahaan yang sehat.

Kritik tajam terhadap luasnya ruang lingkup keuangan negara telah disampaikan oleh pakar hukum Keuangan Negara Arifin P. Soeria Atmadja yang mengkritik ruang lingkup keuangan negara dalam Pasal 2 UU Nomor 17 Tahun 2003 sebagai konsep

²³⁵ Abdul kadir Muhammad. *Hukum Perusahaan Indonesia*. Bandung: Citra Aditya Bakti. 1999. Hlm. 76-77.

²³⁶ H. Salim, *Perkembangan Teori dalam Ilmu Hukum* (Jakarta: Rajawali Pers, 2010), hal. 185-186.

²³⁷ Riduan Syahrani, *Seluk-Beluk dan Asas-Asas Hukum Perdata Revisi*, Ed. 3, (Bandung: P.T. Alumni, 2006), hal. 58.

hukum yang mencampuradukkan definisi keuangan negara, keuangan daerah, keuangan BUMN, keuangan BUMD, bahkan keuangan badan-badan lain yang memperoleh fasilitas dari pemerintah, dimana pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangannya telah diatur secara rinci dalam peraturan perundang-undangan tersendiri.

Hal ini juga bertentangan dengan teori hukum keuangan negara. Dalam teori hukum keuangan negara, pada hakikatnya yang dimaksud dengan keuangan negara hanyalah APBN. Keuangan BUMN Persero sudah bukan merupakan keuangan negara disebabkan telah terjadi transformasi keuangan dari keuangan negara menjadi keuangan BUMN Persero. Transformasi keuangan ini terjadi disebabkan tindakan memisahkan kekayaan negara yang dilakukan negara sebagai modal penyertaan BUMN Persero. Dengan adanya pemisahan kekayaan ini pada hakikatnya mengakibatkan status keuangan BUMN Persero bukanlah keuangan negara, dengan demikian pada dasarnya BPK tidak berwenang memeriksa BUMN Persero.

B. Terhadap Kinerja Pemeriksaan Keuangan Negara

Secara normatif, UUD 1945 Pra-Perubahan mengamanatkan BPK melakukan pemeriksaan secara terfokus pada keuangan negara yang didasarkan pada dokumen anggaran, pembukuan anggaran dan perhitungan anggaran yang diwujudkan dalam bentuk UU APBN.²³⁸ Menurut M. Yamin, cita-cita dasar pembentukan BPK dalam UUD 1945 Pra-Perubahan adalah pemeriksaan terhadap tanggung jawab keuangan negara, yang berarti pemeriksaan terhadap tercapainya tujuan keuangan yang

²³⁸ Arifin P. Soeria Atmadja (9), "Kedudukan dan Fungsi BPK dalam Struktur Ketatanegaraan RI," dalam *70 Tahun Prof. Dr. Harun Alrasid: Integritas, Konsistensi Seorang Sarjana Hukum* (Depok: Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2000), hal. 78.

ditetapkan dalam suatu rencana keuangan (APBN).²³⁹ Dalam lingkup tugas demikian, BPK memiliki tugas dan kewenangan yang tidak ringan karena BPK melakukan pemeriksaan terhadap pencapaian tujuan dan sasaran APBN dalam rangka mencapai tujuan bernegara.²⁴⁰

Perluasan ruang lingkup keuangan negara di Indonesia berdasarkan Pasal 2 UU Nomor 17 Tahun 2003 membawa implikasi terhadap perluasan ruang lingkup pemeriksaan yang dilakukan BPK. BPK kini tidak hanya berwenang melakukan pemeriksaan terhadap APBN sebagai wujud keuangan negara, melainkan juga terhadap BUMN Persero yang merupakan badan hukum privat.

Meluasnya lingkup pemeriksaan BPK yang tidak hanya ditujukan pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) melainkan juga terhadap kekayaan negara yang telah dipisahkan dalam BUMN Persero sebenarnya menempatkan BPK pada posisi yang kurang menguntungkan di mana rentang kendalinya (*spent of control*) menjadi sangat sulit dilakukan. Dan mengaburkan arti kemandirian badan hukum.²⁴¹ Selain itu, perluasan lingkup pemeriksaan BPK ini menempatkan BPK sebagaimana halnya *Algemeene Rekenkamer* di zaman Hindia Belanda yang merupakan kepanjangan tangan pemerintah kolonial Belanda di Indonesia.

Menurut Dian Puji N. Simatupang, dengan meluasnya lingkup pemeriksaan BPK hingga BUMN Persero menyebabkan BPK memonopoli kewenangan pemeriksaan pengelolaan dan

²³⁹ Muhammad Yamin, *Proklamasi dan Konstitusi Republik Indonesia* (Jakarta: Djambatan, 1952), hal. 155.

²⁴⁰ Simatupang (2), *op.cit.*, hal. 305-306.

²⁴¹ Jusuf Indradewa, "Fenomena Harun Alrasid," dalam *70 Tahun Prof. Harun Alrasid: Integritas, Konsistensi Seorang Sarjana Hukum* (Depok: Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2000), hal. 6.

tanggung jawab keuangan dalam sektor publik dan privat sekaligus. Monopoli BPK dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan sektor privat menimbulkan tiga akibat, yaitu *pertama* tidak adanya prioritas dalam mengonstruksikan pemeriksaan dan pengawasan keuangan negara. *Kedua*, tidak ada strategi komprehensif dalam mewujudkan kebijakan pemeriksaan dan pengawasan keuangan negara. *Ketiga*, BPK akan bias dalam hal menentukan terjadinya penyimpangan keuangan negara sebagai kerugian negara.²⁴²

Apabila mendeskripsikan akibat monopoli BPK tersebut, BPK tidak memiliki perspektif makro dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan, dengan demikian akhirnya temuan pemeriksaan akan terjadi bukan karena sistem (*by system*), tetapi karena kebetulan (*by chance*). Kebijakan yang monopolistis dalam bentuk pemeriksaan dan pengawasan cenderung dipaksakan, dengan demikian tidak mengandung kepastian hukum dan penghormatan terhadap doktrin badan hukum.²⁴³

Dengan demikian, masuknya BUMN Persero dalam lingkup objek pemeriksaan BPK, tentunya akan semakin membebani kinerja BPK dalam melakukan pemeriksaan terhadap keuangan negara dan juga bertentangan dengan cita-cita pembentukan BPK dalam melakukan pemeriksaan secara terfokus terhadap pencapaian tujuan dan sasaran APBN dalam rangka mencapai tujuan bernegara.

C. Terhadap Kinerja Pengelolaan BUMN Persero

GCG atau *Good Corporate Governance* merupakan merupakan sistem pengendalian dan pengaturan perusahaan yang dapat dilihat dari mekanisme hubungan antara berbagai pihak

²⁴² Simatupang (2), *op.cit.*, hal. 318.

²⁴³ *Ibid.*, hal. 318-319.

yang mengurus perusahaan, maupun ditinjau dari "nilai-nilai" yang terkandung dari mekanisme pengelolaan itu sendiri. Dengan kata lain GCG merupakan komitmen, atauran main, serta praktik penyelenggaraan bisnis secara sehat dan beretika.²⁴⁴

Dalam BUMN Persero, GCG diatur dalam Peraturan Menteri Negara BUMN Nomor PER-01/MBU/2011 yang mengatur lima prinsip GCG, yakni: *Pertama*, Transparansi (*transparency*), yaitu keterbukaan dalam melaksanakan proses pengambilan keputusan dan keterbukaan dalam mengungkapkan informasi material dan relevan mengenai perusahaan. *Kedua*, Akuntabilitas (*accountability*), yaitu kejelasan fungsi, pelaksanaan dan pertanggungjawaban Organ dengan demikian pengelolaan perusahaan terlaksana secara efektif. *Ketiga*, Pertanggungjawaban (*responsibility*), yaitu kesesuaian di dalam pengelolaan perusahaan terhadap peraturan perundang-undangan dan prinsip-prinsip korporasi yang sehat. *Keempat*, Kemandirian (*independency*), yaitu keadaan di mana perusahaan dikelola secara profesional tanpa benturan kepentingan dan pengaruh/tekanan dari pihak manapun yang tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan prinsip-prinsip korporasi yang sehat. *Kelima*, Kewajaran (*fairness*), yaitu keadilan dan kesetaraan di dalam memenuhi hak-hak Pemangku Kepentingan (*stakeholders*) yang timbul berdasarkan perjanjian dan peraturan perundang-undangan.²⁴⁵

Penerapan prinsip-prinsip GCG pada BUMN, bertujuan untuk:²⁴⁶

²⁴⁴ BPKP, *Good Corporate Governance*, <http://www.bpkp.go.id/dan/konten/299/Good-Corporate.bpkp> diunduh pada 31 Mei 2012.

²⁴⁵ Kementerian BUMN, *Peraturan Menteri Negara Badan Usaha Milik Negara tentang Penerapan Tata Kelola Perusahaan yang Baik (Good Corporate Governance) pada Badan Usaha Milik Negara*, Permen BUMN No. PER-01/MBU/2011, Ps. 3.

²⁴⁶ *Ibid.*, Ps. 4.

- a. Mengoptimalkan nilai BUMN agar perusahaan memiliki daya saing yang kuat, baik secara nasional maupun internasional, dengan demikian mampu mempertahankan keberadaannya dan hidup berkelanjutan untuk mencapai maksud dan tujuan BUMN;
- b. Mendorong pengelolaan BUMN secara profesional, efisien, dan efektif, serta memberdayakan fungsi dan meningkatkan kemandirian Organ Persero/Organ Perum;
- c. Mendorong agar Organ Persero/Organ Perum dalam membuat keputusan dan menjalankan tindakan dilandasi nilai moral yang tinggi dan kepatuhan terhadap peraturan perundangundangan, serta kesadaran akan adanya tanggung jawab sosial BUMN terhadap Pemangku Kepentingan maupun kelestarian lingkungan di sekitar BUMN;
- d. Meningkatkan kontribusi BUMN dalam perekonomian nasional;
- e. Meningkatkan iklim yang kondusif bagi perkembangan investasi nasional.

Masuknya keuangan BUMN Persero sebagai objek pemeriksaan BPK secara tidak langsung telah mengakibatkan pelanggaran prinsip-prinsip GCG dalam BUMN Persero. BUMN Persero yang merupakan badan hukum privat dikenakan perlakuan seperti halnya perlakuan terhadap badan hukum publik, yakni pengelolaan dan keuangannya diperiksa oleh BPK. BPK dapat melakukan pengawasan dan pemeriksaan tanpa izin RUPS untuk kemudian hasil pemeriksaanya dilaporkan kepada DPR. Keadaan ini tentunya akan mengakibatkan tujuan penerapan GCG pada BUMN Persero tidak akan dapat berjalan dan bahkan menjadikan BUMN Persero menjadi tidak berkembang dan takut mengambil kebijakan bisnis karena selalu diawasi oleh BPK.

Dalam pelaksanaan pemeriksaan, terdapat perbedaan yang sangat signifikan antara pemeriksaan sektor komersil atau

perseroan terbatas secara umum dengan pemeriksaan keuangan negara dalam tabel sebagai berikut:

Kata Kunci	Sektor Privat	Sektor Publik
Pemeriksa	Akuntan Publik yang ditunjuk berdasarkan RUPS	Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)
Objek Pemeriksaan	Laporan keuangan badan hukum atau perusahaan swasta	Laporan keuangan pemerintah termasuk juga proses pengelolaan keuangan negara, yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, dan pertanggungjawaban
Standar Pemeriksaan	Standar pemeriksaan keuangan sektor komersil diatur dalam SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) yang dikeluarkan oleh Asosiasi Profesi Akuntan Publik	Standar pemeriksaan keuangan negara disusun oleh BPK. Standar pemeriksaan itu disebut dengan SPKN atau Standar Pemeriksaan Keuangan Negara
Lingkup Standar Akuntansi	SPAP hanya berlaku untuk pemeriksaan keuangan SPKN	SPKN tidak hanya berlaku untuk pemeriksaan keuangan, tetapi juga untuk pemeriksaan terhadap entitas, program, kegiatan, serta fungsi yang berkaitan dengan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara
Kepatuhan terhadap	Peraturan Perundang-undang tidak terlalu	Peraturan Perundang-undang dalam

Peraturan Perundang-undang	dominan dalam audit. Yang perlu diperhatikan dalam pemeriksaan sektor komersil adalah kesesuaian laporan keuangan entitas dengan Standar Akuntansi yang digunakan	pemeriksaan keuangan sektor pemerintah harus dipatuhi secara penuh. Peraturan Perundang-undang di sektor publik merupakan hal yang sangat dominan
----------------------------	---	---

Tabel 2: Perbandingan Pemeriksaan Sektor Privat dengan Sektor Publik²⁴⁷

Perbedaan mekanisme pemeriksaan antara pemeriksaan badan hukum perseroan terbatas dengan keuangan negara ini tentunya semakin memberatkan direksi BUMN Persero dalam melakukan pengelolaan aset-aset BUMN. Ditambah lagi isu korupsi yang siap menjerat direksi jika dalam pengelolaannya BUMN tersebut mengalami kerugian. Misalnya saja kasus korupsi yang menjerat mantan Direktur Utama PT. Pupuk Kaltim (anak perusahaan PT. Pusri) yang didakwa menimbulkan kerugian keuangan negara akibat perbuatannya melakukan penunjukan langsung dalam pembelian rotor pembangkit tenaga listrik yang dianggap terlalu mahal.²⁴⁸ Selain itu juga kasus mantan petinggi PT Bank Mandiri Persero yang didakwa melakukan tindak pidana korupsi atas pemberian fasilitas kredit kepada PT. Citra Graha Nusantara sebesar 160 miliar rupiah yang dikemudian hari menjadi kredit macet.²⁴⁹

²⁴⁷ Disarikan dari ketentuan-ketentuan yang mengatur mengenai pemeriksaan sektor komersil dan pemeriksaan keuangan negara oleh BPK. Baca juga Jamason Sinaga, *Prinsip, Standar, dan Sistem Akuntansi Sektor Pemerintah dan Sektor Komersil*, <http://www.ksap.org/Riset&Artikel/Art4.pdf> diunduh pada 31 Mei 2012.

²⁴⁸ Erman Rajagukguk (3), *op.cit.*, hal. 248-252.

²⁴⁹ Alfin Sulaiman, *Keuangan Negara Pada Badan Usaha Milik Negara dalam Perspektif Ilmu Hukum* (Bandung: Alumni, 2011), hal. 87-88.

Menurut Erman Rajagukguk, kedua kasus tersebut pada hakikatnya tidak bisa dikategorikan tindak pidana korupsi. Hal ini disebabkan keuangan PT Pusri selaku BUMN dan PT Pupuk Kaltim yang bukan BUMN bukanlah keuangan negara. Soal kemahalan membeli rotor pembangkit tenaga listrik akibat dibeli dalam keadaan mendesak dan kredit macet yang akhirnya menimbulkan kerugian adalah permasalahan bisnis biasa yang seharusnya tidak dikriminalisasi menjadi tindak pidana korupsi.²⁵⁰

Suatu Perseroan Terbatas dalam menjalankan transaksi bisnisnya dapat saja merugi. Namun kerugian tersebut belum tentu dapat dibebankan kepada Direksi. Pasal 97 ayat (5) UU Nomor 40 Tahun 2007 menyatakan, anggota Direksi tidak dapat dipertanggungjawabkan atas kerugian sebagaimana dimaksud pada ayat (3) apabila dapat membuktikan:

- a. kerugian tersebut bukan karena kesalahan atau kelalaiannya;
- b. telah melakukan pengurusan dengan itikad baik dan kehati-hatian untuk kepentingan dan sesuai dengan maksud dan tujuan Perseroan;
- c. tidak mempunyai benturan kepentingan baik langsung maupun tidak langsung atas tindakan pengurusan yang mengakibatkan kerugian; dan
- d. telah mengambil tindakan untuk mencegah timbul atau berlanjutnya kerugian tersebut.

Penjelasan Pasal 97 ayat (5) huruf d menyebutkan, yang dimaksud dengan “mengambil tindakan untuk mencegah timbul atau berlanjutnya kerugian” termasuk juga langkah-langkah untuk memperoleh informasi mengenai tindakan pengurusan yang dapat mengakibatkan kerugian, antara lain melalui forum rapat Direksi.

Selanjutnya Pasal 114 ayat (5) UU Nomor 40 Tahun 2007 menyatakan, anggota Dewan Komisaris tidak dapat

²⁵⁰ Erman Rajagukguk (3), *op.cit.*, hal. 252.

dipertanggungjawabkan atas kerugian sebagaimana dimaksud pada ayat (3) apabila dapat membuktikan:

- a. telah melakukan pengawasan dengan itikad baik dan kehati-hatian untuk kepentingan Perseroan dan sesuai dengan maksud dan tujuan Perseroan;
- b. tidak mempunyai kepentingan pribadi baik langsung maupun tidak langsung atas tindakan pengurusan Direksi yang mengakibatkan kerugian; dan
- c. telah memberikan nasihat kepada Direksi untuk mencegah timbul atau berlanjutnya kerugian tersebut.

Pasal-pasal tersebut di atas dikenal dengan nama *Business Judgment Rule*. Asas *Business Judgment Rule* harus dipahami dalam pengelolaan BUMN Persero. Hal ini disebabkan dalam bisnis keuntungan dan kerugian seperti dua sisi mata uang yang saling bersebelahan. Suatu usaha walaupun dikelola dengan sebaik mungkin pun, suatu saat nanti pasti akan mengalami suatu titik dimana ia merugi. Dengan demikian menjadi hal yang salah jika semua kerugian yang terjadi pada BUMN Persero dikriminalisasi sebagai suatu tindak pidana apalagi sebagai tindak pidana korupsi.

Ketidakpastian hukum ini tentunya memberikan suasana tidak nyaman bagi direksi BUMN Persero dalam menjalankan usahanya. Anas Puji Istanto, seorang analis hukum Biro Hukum Kementerian BUMN, menyatakan dengan masuk keuangan BUMN sebagai keuangan negara menjadikan para direksi-direksi BUMN menjadi skeptis dalam menjalankan BUMN yang dikelolanya. Para direksi tersebut takut untuk mengambil kebijakan-kebijakan yang penuh risiko, disebabkan jika kebijakan tersebut merugikan BUMN yang dipimpinnya maka terhadapnya dapat dituntut dengan tindak pidana korupsi.²⁵¹

²⁵¹ Hasil wawancara dengan Anas Puji Istanto (Analis Hukum Biro Hukum Kementerian BUMN) di Kementerian BUMN pada 24 April 2012.

Dengan demikian, dengan diperiksanya BUMN Persero oleh BPK, kriminalisasi kebijakan bisnis ini akan terus terjadi. Hal ini disebabkan BPK merupakan otoritas yang memiliki kewenangan dalam menentukan apakah telah terjadi kerugian negara atau tidak yang nantinya akan digunakan oleh jaksa penuntut umum sebagai dasar dalam menjatuhkan tuntutan tindak pidana korupsi terhadap direksi-direksi BUMN yang (karena kebijakan bisnisnya pada BUMN yang dikelolanya) dianggap merugikan keuangan negara. Hal ini tentunya akan menciptakan ketidakpastian hukum dalam pengelolaan BUMN.

BPK sebagai otoritas yang diberikan kewenangan untuk menentukan apakah terjadi kerugian keuangan negara atau tidak harus hati-hati dan tidak boleh terdapat kekurangan yuridis dalam menggunakan kewenangannya tersebut. Kekurangan yuridis dalam pembentukan kehendak alat negara yang mengeluarkan suatu ketetapan dapat disebabkan:²⁵²

- a. Salah kira (*dwaling*);
- b. Paksaan (*dwang*); atau
- c. Tipuan (*bedrog*).

Pada kewenangan BPK dalam memeriksa BUMN, khususnya BUMN Persero, pada hakikatnya telah terjadi kekurangan yuridis berupa salah kira (*dwaling*) terhadap maksud pembentukan BPK dalam filosofi UUD 1945 Pra-Perubahan. Pembentukan BPK pada hakikatnya ditujukan untuk memeriksa tanggung jawab APBN sebagai wujud keuangan negara. Akan tetapi karena

²⁵² Salah kira terjadi bilamana seorang pejabat publik menghendaki sesuatu dan mengadakan suatu pernyataan yang sesuai dengan kehendak itu, tetapi kehendak tersebut didasarkan atas suatu bayangan (*voorstelling*) yang salah. Misalnya saja salah kira terhadap maksud pembuat undang-undang terhadap kedudukan, keahlian, hak dan kewajiban suatu subjek hukum, serta salah kira mengenai hukum atau kewenangan sendiri (*dwaling in eigen bevoegdheid*). Paksaan terjadi jika seorang pejabat publik dalam mengeluarkan kebijakannya tersebut disebabkan suatu paksaan dari luar dirinya. Terhadap hal tersebut maka kebijakan yang dikeluarkannya dengan paksaan tersebut dapat dibatalkan. Sementara itu, tipuan terjadi bilamana yang mengadakan perbuatan menggunakan beberapa muslihat dengan demikian pada pihak lain ditimbulkan suatu bayangan palsu tentang sesuatu hal. Kebijakan yang diambil oleh seorang pejabat publik atas dasar tipuan dapat dibatalkan. Baca E. Utrecht, *Pengantar Hukum Administrasi Negara Indonesia* (Jakarta: Ichtiar, 1964), hal. 107.

kepentingan sesaat dalam upaya pemberantasan korupsi yang salah kaprah, mengakibatkan BPK tidak hanya berwenang melakukan pemeriksaan tanggung jawab keuangan negara, melainkan juga pemeriksaan pengelolaan keuangan negara. Hal ini tidak hanya menyebabkan kontrol BPK menjadi tidak efektif, akan tetapi juga akan menciptakan ketidakpastian hukum terhadap pengelolaan BUMN Persero.

4.2 Pemeriksaan Keuangan BUMN Persero oleh Akuntan Publik

4.2.1 Akuntan Publik

Profesi Akuntan Publik merupakan suatu profesi yang jasa utamanya adalah jasa asurans dan hasil pekerjaannya digunakan secara luas oleh publik sebagai salah satu pertimbangan penting dalam pengambilan keputusan. Dengan demikian, profesi Akuntan Publik memiliki peranan yang besar dalam mendukung perekonomian nasional yang sehat dan efisien serta meningkatkan transparansi dan mutu informasi dalam bidang keuangan.²⁵³

Akuntan Publik tersebut mempunyai peran terutama dalam peningkatan kualitas dan kredibilitas informasi keuangan atau laporan keuangan suatu entitas.²⁵⁴ Dalam hal ini Akuntan Publik mengemban kepercayaan masyarakat untuk memberikan opini atas laporan keuangan suatu entitas. Dengan demikian, tanggung jawab Akuntan Publik terletak pada opini atau pernyataan pendapatnya atas laporan atau informasi keuangan suatu entitas, sementara itu penyajian laporan atau informasi keuangan tersebut merupakan tanggung jawab manajemen

Sebagai salah satu profesi pendukung kegiatan dunia usaha, dalam era globalisasi perdagangan barang dan jasa, kebutuhan pengguna jasa Akuntan Publik akan semakin meningkat, terutama kebutuhan atas kualitas

²⁵³ Indonesia (8), *op.cit.*, Penjelan Umum Paragraf satu.

²⁵⁴ Sendi Gusnandar Arnan, Nelsi Wisna, dan Indra Firmansyah, *Auditing* (Bandung: Politeknik Telkom, 2009), hal. 24.

informasi keuangan yang digunakan sebagai salah satu pertimbangan dalam pengambilan keputusan. Dengan demikian, Akuntan Publik dituntut untuk senantiasa meningkatkan kompetensi dan profesionalisme agar dapat memenuhi kebutuhan pengguna jasa dan mengemban kepercayaan publik.

Dalam menjalankan tugasnya, peran akuntan publik diatur dalam UU Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik dan peraturan perundang-undangan yang mengatur badan hukum yang diperiksanya. Keberadaan UU Nomor 5 Tahun 2011 memperjelas kedudukan profesi akuntan publik yang selama ini memiliki ketidakjelasan pengaturan. UU Akuntan Publik secara tegas mendefinisikan akuntan publik sebagai seseorang yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa asurans yang meliputi:²⁵⁵

a. jasa audit atas informasi keuangan historis

Jasa audit atas informasi keuangan historis adalah perikatan asurans yang diterapkan atas informasi keuangan historis yang bertujuan untuk memberikan keyakinan memadai atas kewajaran penyajian informasi keuangan historis tersebut dan kesimpulannya dinyatakan dalam bentuk pernyataan positif.

Informasi keuangan historis mencakup antara lain laporan keuangan, bagian dari suatu laporan keuangan, atau laporan yang dilampirkan dalam suatu laporan keuangan.

b. jasa reviu atas informasi keuangan historis

jasa reviu atas informasi keuangan historis adalah perikatan asurans yang diterapkan atas informasi keuangan historis yang bertujuan untuk memberikan keyakinan terbatas atas kewajaran penyajian informasi keuangan historis tersebut dan kesimpulannya dinyatakan dalam bentuk pernyataan negatif.

c. jasa asurans lainnya

jasa asurans lainnya adalah perikatan asurans selain jasa audit atau reviu atas informasi keuangan historis. Yang termasuk jasa asurans

²⁵⁵ Indonesia (8), *op.cit.*, Ps. 3 dan Penjelasannya.

lainnya antara lain perikatan asurans untuk melakukan evaluasi atas kepatuhan terhadap peraturan, evaluasi atas efektivitas pengendalian internal, pemeriksaan atas informasi keuangan prospektif, dan penerbitan *comfort letter* untuk penawaran umum.

Agar dapat memberikan jasanya tersebut, akuntan publik harus mendapat izin dari Menteri Keuangan. Izin akuntan publik hanya berlaku selama 5 (lima) tahun sejak tanggal ditetapkan dan dapat diperpanjang.²⁵⁶ Untuk mendapatkan izin tersebut, seseorang harus memenuhi syarat sebagai berikut:²⁵⁷

- a. memiliki sertifikat tanda lulus ujian profesi akuntan publik yang sah;
- b. berpengalaman praktik memberikan jasa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3;
- c. berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;
- d. memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak;
- e. tidak pernah dikenai sanksi administratif berupa pencabutan izin Akuntan Publik;
- f. tidak pernah dipidana yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap karena melakukan tindak pidana kejahatan yang diancam dengan pidana penjara 5 (lima) tahun atau lebih;
- g. menjadi anggota Asosiasi Profesi Akuntan Publik yang ditetapkan oleh Menteri; dan
- h. tidak berada dalam pengampunan.

Dalam menjalankan tugas dan perannya Akuntan publik berkewajiban untuk:

- a. berhimpun dalam Asosiasi Profesi Akuntan Publik yang ditetapkan oleh Menteri;
- b. berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan bagi Akuntan Publik yang menjadi pemimpin KAP atau pemimpin

²⁵⁶ *Ibid.*, Ps. 4 ayat (1).

²⁵⁷ *Ibid.*, Ps. 6 ayat (1).

- cabang KAP wajib berdomisili sesuai dengan domisili KAP atau cabang KAP dimaksud;
- c. mendirikan atau menjadi Rekan pada KAP dalam jangka waktu 180 (seratus delapan puluh) hari sejak izin Akuntan Publik yang bersangkutan diterbitkan atau sejak mengundurkan diri dari suatu KAP;
 - d. melaporkan secara tertulis kepada Menteri dalam jangka waktu paling lambat 30 (tiga puluh) hari sejak: 1. menjadi Rekan pada KAP; 2. mengundurkan diri dari KAP; atau 3. merangkap jabatan yang tidak dilarang dalam UU Nomor 5 Tahun 2011;
 - e. menjaga kompetensi melalui pelatihan profesional berkelanjutan; dan
 - f. berperilaku baik, jujur, bertanggung jawab, dan mempunyai integritas yang tinggi.²⁵⁸

Dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa, maka akuntan publik berkewajiban untuk melalui KAP (Kantor Akuntan Publik) serta mematuhi dan melaksanakan SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) dan kode etik profesi, serta peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan jasa yang diberikan.²⁵⁹

4.2.2 Pemeriksaan Keuangan BUMN Persero oleh Akuntan Publik

Dalam upaya penegakan prinsip *good corporate governance* pada BUMN Persero, maka pengelolaannya harus diselenggarakan berdasarkan prinsip-prinsip korporasi. Dengan kata lain, UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas harus diterapkan sebagai rambu lalu lintas pengelolaan BUMN Persero.

UU Nomor 40 Tahun 2007 mengamanatkan kepada seluruh direksi yang melakukan pengelolaan terhadap suatu badan hukum berbentuk perseroan terbatas untuk menyerahkan laporan keuangan perseroan yang dikelolanya kepada akuntan publik dalam hal:

²⁵⁸ *Ibid.*, Ps. 25 ayat (1).

²⁵⁹ *Ibid.*, Ps. 25 ayat (2).

- a. kegiatan usaha Perseroan adalah menghimpun dan/atau mengelola dana masyarakat;
- b. Perseroan menerbitkan surat pengakuan utang kepada masyarakat;
- c. Perseroan merupakan Perseroan Terbuka;
- d. Perseroan merupakan persero;
- e. Perseroan mempunyai aset dan/atau jumlah peredaran usaha dengan jumlah nilai paling sedikit Rp50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah); atau
- f. diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.

Laporan atas hasil audit akuntan publik disampaikan secara tertulis kepada RUPS melalui direksi. Kewajiban untuk menyerahkan laporan keuangan kepada akuntan publik untuk diaudit timbul dari sifat Perseroan yang bersangkutan.

Pada BUMN Persero, bentuk hukumnya adalah sebuah persero yang terdiri atas saham sebagai bukti kepemilikannya. Dengan demikian pemeriksaan keuangan terhadapnya wajib dilakukan oleh akuntan publik. Dengan demikian, selain akuntan publik tidak berwenang melakukan pemeriksaan terhadap BUMN Persero, mengingat status hukum uang maupun status yuridis badan hukum BUMN Persero merupakan murni dalam lingkungan kuasa hukum privat.²⁶⁰

Dalam kaitannya dengan kewenangan BPK dalam melakukan pemeriksaan terhadap BUMN Persero berdasarkan paket undang-undang keuangan negara pada hakikatnya telah bertentangan dan tidak menghormati prinsip badan hukum yang ada dalam BUMN Persero bersangkutan. Selain itu, telah dijelaskan sebelumnya pemeriksaan BPK terhadap BUMN Persero justru tidak memberikan kemanfaatan terhadap pengawasam pencapaian tujuan bernegara, bahkan cenderung mengakibatkan pengelolaan BUMN Persero yang tidak kreatif karena takut dituntut dengan tindak pidana korupsi jika tindakan yang diambilnya merugikan keuangan BUMN bersangkutan.

²⁶⁰ Atmadja (3), *op.cit.*, hal. 112-113.

Berdasarkan UU Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik menyatakan akuntan publik adalah akuntan yang memiliki izin dari Menteri Keuangan untuk menjalankan pekerjaan akuntan publik. Dalam kaitannya dengan pemeriksaan, sebagaimana diuraikan sebelumnya, secara jelas dan tegas dapat dikatakan auditor BPK meskipun ditunjuk oleh RUPS, bukan akuntan publik yang telah mendapatkan izin dari Menteri Keuangan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, secara yuridis BPK tidak berwenang melakukan pemeriksaan terhadap BUMN Persero. Jikapun BPK ingin memeriksa BUMN Persero, BPK tidak dapat melakukan hal tersebut begitu saja. BPK baru dapat melakukan pemeriksaan jika RUPS menyetujuinya atau jika RUPS meminta kepada BPK untuk memeriksanya. Apabila hal ini dilanggar, maka BPK dapat dianggap telah melanggar hukum, atau setidaknya telah melakukan perbuatan yang bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (hukum positif) di Negara Republik Indonesia.

4.3 Memaksimalkan Fungsi BPK sebagai Lembaga Pemeriksa Keuangan Negara

Dalam mendesain konsep pemeriksaan dan pengawasan keuangan negara oleh BPK di Indonesia perlu ada keterkaitan antara teori hukum dan hukum positif dalam hubungan keterkaitan yang bersifat dialikatis.²⁶¹ Menurut Arifin P. Soeria Atmadja teori hukum merupakan gejala hukum positif dalam kehidupan masyarakat dengan demikian tidak dapat dikesampingkan. Hal ini berarti, dalam memaksimalkan fungsi BPK hendaknya tidak dipandang dari segi hukum positif saja, tetapi juga dipandang dari segi teoritis hukumnya. Dengan demikian konsep kelembagaan pemeriksaan keuangan negara di Indonesia tidak menjadikan BPK sebagai otoritas tunggal dalam menentukan kerugian keuangan negara di segala sektor.

²⁶¹ Simatupang (2), *op.cit.*, hal. 321.

Perluasan kewenangan BPK untuk memeriksa pengelolaan sekaligus pertanggungjawaban keuangan negara disebabkan adanya pemikiran eksistensi BPK sebagai lembaga negara yang disamakan dengan *Algemeene Rekenkamer* zaman Hindia Belanda. Akan tetapi berbeda dengan *Algemeene Rekenkamer* yang merupakan bagian dari eksekutif, BPK mempunyai kedudukan sebagai lembaga negara.

Kedudukan BPK sebagai lembaga tinggi negara tersebut pada hakikatnya dalam rangka melaksanakan filosofi pemeriksaan, yaitu objektivitas. Konsep objektivitas dalam pemeriksaan merupakan sesuatu yang sangat penting guna menghindari kemungkinan terjadinya penyimpangan keuangan negara.

Pemeriksaan BPK perlu difokuskan pada pemeriksaan sektor publik saja guna menguatkan rentang kendali pengawasan dan pemeriksaan APBN saja sebagai wujud keuangan negara. Sementara itu pemeriksaan sektor privat, yang dalam hal ini adalah BUMN Persero diserahkan saja kepada akuntan publik sesuai peraturan perundang-undangan yang mengaturnya. Hal ini sesuai dengan pendapat David Osborne dan Ted Gaebler dalam *Reinventing Government: What a Difference a Strategi Makes* yang menyatakan desentralisasi pengelolaan merupakan langkah yang lebih efektif dibandingkan dengan pengelolaan yang terpusat.²⁶² Hal ini jika dikaitkan dalam konteks pengawasan/pemeriksaan keuangan negara maka desentralisasi pengawasan/pemeriksaan merupakan bentuk pengawasan/pemeriksaan yang lebih efektif dalam mengurangi penyimpangan penggunaan keuangan negara.

Hal ini juga sesuai dengan pendapat Arifin P. Soeria Atmadja yang menyatakan kewenangan BPK untuk memeriksa pengelolaan sekaligus pertanggungjawaban keuangan negara tidak sesuai dengan kedudukannya sebagai lembaga negara. Di samping itu, menimbulkan sentralisasi pengawasan dan pemeriksaan keuangan negara. Oleh sebab itu, dalam

²⁶² David Osborne, "Reinventing Government: What a Difference a Strategi Makes" makalah disampaikan dalam 7th *Global Forum on Reinventing Government Building Trust in Government* di Vienna, Austrian pada 26-29 Juni 2009, hal. 1-2.

menghadapi pengawasan dan pemeriksaan keuangan negara lebih baik dilakukan dengan cara:

Sistem desentralisasi pengawasan/pemeriksaan yang berjenjanglah yang paling tepat, karena di samping rentang kendalinya terjangkau, pelaksanaannya pun lebih efektif dan efisien dengan tumpang tindih yang minimal.

Untuk itu dalam memeriksa tanggung jawab keuangan negara, BPK akan menilai berdasarkan dua segi, yaitu *pertama*, apakah penggunaan anggaran itu telah mencapai manfaat yang dituju oleh anggaran itu (*doelmatig*) dan *kedua*, apakah penggunaannya itu sesuai dengan peraturan perundang-undangan (*rechtmatig*). Pemeriksaan BPK perlu dikhususkan pada dokumen anggaran, pembukuan anggaran, dan perhitungan anggaran yang ditinjau dari segi teknis anggaran. Dengan demikian, eksistensi BPK akan kearah pada tujuan awal menciptakan struktur keuangan negara yang kondusif, yakni pemeriksaan pada makro-strategis keuangan negara saja yang meliputi aspek kebijakan, program, tujuan dan kemanfaatan keuangan negara. Pemeriksaan strategis keuangan negara ini bertujuan untuk memastikan keuangan negara digunakan untuk sebesar-besarnya tujuan bernegara sebagaimana diamanatkan Alinea Keempat UUD 1945.

BAB V

PENUTUP

5.1 Simpulan

Berdasarkan analisis di atas, maka simpulan dari skripsi ini adalah sebagai berikut:

1. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) diberikan kewenangan melakukan pemeriksaan eksternal terhadap BUMN Persero disebabkan ketidaktepatan pembentuk undang-undang dalam memaknai filosofi pemeriksaan keuangan negara sebagaimana diamanatkan Pasal 23 ayat (5) UUD 1945 Pra-Perubahan, yakni bahwa setiap pengawasan maupun pemeriksaan harus dilandasi filsafat “objektifitas”. Masuknya BUMN Persero sebagai salah satu objek pemeriksaan BPK disebabkan ketidakjelasan pengaturan keuangan negara dalam UUD 1945 pasca perubahan ketiga dan paket undang-undang yang mengatur perihal keuangan negara sebagai akibat kepentingan sesaat dalam upaya pemberantasan tindak pidana korupsi, serta masih adanya pola pikir yang mempersamakan BPK dengan *Algemene Rekenkamer* yang merupakan alat Pemerintah Belanda. Sentralisasi pengawasan dan pemeriksaan keuangan negara ini menjadikan BPK tidak ubahnya dengan BPKP dan lembaga pengawas/pemeriksa internal pemerintah lainnya, baik ditinjau dari sudut ruang lingkup pemeriksaannya maupun dari sudut pertanggungjawabannya.
2. Lembaga yang berwenang melakukan pemeriksaan eksternal terhadap BUMN Persero yang tetap menjalankan prinsip badan hukum dan menjaga hak pemegang saham adalah Akuntan Publik yang dipilih melalui mekanisme RUPS sebagaimana diamanatkan ketentuan Pasal 71 ayat (1) UU Nomor 19 Tahun 2003 jo. Pasal 68 UU Nomor 40 Tahun 2007. Kewenangan akuntan publik untuk memeriksa BUMN Persero kemudian dipertegas melalui UU Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor

17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik menyatakan akuntan publik adalah akuntan yang memiliki izin dari Menteri Keuangan untuk menjalankan pekerjaan akuntan publik. Dalam kaitannya dengan pemeriksaan, sebagaimana diuraikan sebelumnya, secara jelas dan tegas dapat dikatakan auditor BPK meskipun ditunjuk oleh RUPS, bukan akuntan publik yang telah mendapatkan izin dari Menteri Keuangan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, secara yuridis BPK tidak berwenang melakukan pemeriksaan terhadap BUMN Persero. Jikapun BPK ingin memeriksa BUMN Persero, BPK tidak dapat melakukan hal tersebut begitu saja. BPK baru dapat melakukan pemeriksaan jika RUPS menyetujuinya atau jika RUPS meminta kepada BPK untuk memeriksanya. Apabila hal ini dilanggar, maka BPK dapat dianggap telah melanggar hukum, atau setidaknya telah melakukan perbuatan yang bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (hukum positif) di Negara Republik Indonesia.

5.2 Saran

Adapun saran yang penulis ajukan dalam skripsi ini adalah sebagai berikut:

1. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga negara seharusnya hanya melakukan pemeriksaan yang sifatnya makro-strategis keuangan negara saja, yakni meliputi kebijakan, program, tujuan dan kemanfaatan keuangan negara. BPK tidak perlu melakukan pemeriksaan hingga sektor privat, hal ini disebabkan pemeriksaan makro-strategis ini pada hakikatnya bukanlah pekerjaan mudah, yakni BPK harus memastikan APBN sebagai wujud keuangan negara digunakan untuk sebesar-besarnya tujuan bernegara. Selain itu, sistem sentralisasi dibidang pengawasan maupun pemeriksaan mengakibatkan pelaksanaan tugas BPK menjadi tidak efektif dan efisien. Oleh karena itu, sistem desentralisasi pengawasan/pemeriksaan yang berjenjanglah yang paling tepat, karena disamping rentang kendalinya terjangkau,

pelaksanaannya pun akan meminimalisasi tumpang tindih pengawasan/pemeriksaan dengan BPKP dan lembaga pengawas/pemeriksa internal pemerintah.

2. Pemeriksaan BPK yang meluas hingga aspek privat tidak hanya dapat mengakibatkan rentang kendali pemeriksaan keuangan negara yang tidak maksimal, melainkan juga mengakibatkan badan privat yang diperiksanya menjadi tidak berkembang karena takut kebijakan bisnis yang diambilnya akan dikriminalisasi sebagai tindak pidana korupsi jika ternyata di kemudian hari kebijakan tersebut mengakibatkan kerugian bagi badan privat yang dikelolanya.
3. Agar filosofi pemeriksaan, yakni objektivitas, dapat tercapai maka pemeriksaan BUMN Persero harus dilakukan oleh Akuntan Publik sesuai dengan ketentuan UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas dan UU Nomor 19 Tahun 2003 tentang BUMN. Jikapun BPK ingin memeriksa BUMN Persero, BPK tidak dapat melakukan hal tersebut begitu saja. BPK baru dapat melakukan pemeriksaan jika RUPS menyetujuinya atau jika RUPS meminta kepada BPK untuk memeriksanya.
4. Guna menciptakan kepastian hukum dalam pengelolaan BUMN Persero, perlu dilakukan revisi terhadap peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang keuangan negara dan pemeriksaan BPK pada BUMN Persero, yakni khususnya UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Pembendaharaan Negara, UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan. Revisi ini tentunya dengan menyesuaikan pemeriksaan keuangan negara dengan memperhatikan teori hukum keuangan negara dan prinsip-prinsip badan hukum.

DAFTAR PUSTAKA

A. BUKU

- Atmosudirdjo, Prajudi. *Hukum Administrasi Negara*. Jakarta: Ghalia Indonesia, 1988.
- Ali, Chidir. *Badan Hukum*. Bandung: Penerbit Alumni, 1999.
- Amin, S.M. *Bertamasja ke Alam-Hukum*. Jakarta: Fasco, 1954.
- Ardhiwisastro, Yudha Bhakti. *Imunitas Kedaulatan Negara di Forum Pengadilan Asing*. Bandung: Penerbit Alumni, 1999.
- Arnan, Sendi Gusnandar Nelsi Wisna, dan Indra Firmansyah. *Auditing*. Bandung: Politeknik Telkom, 2009.
- Arrens dan Loebbecke. *Auditing Pendekatan Terpadu*. cet. 2. Jakarta: Salemba Empat, 1997.
- ASOSAI. *Government Revenues Accountability and Audit*. s.l: ASOSAI, 1998.
- Asshiddiqie, Jimly. *Konstitusi Ekonomi*. Jakarta: Penerbit Buku Kompas, 2010.
- _____. *Pokok-Pokok Hutum Tata Negara Indonesia Pasca Reformasi*. Jakarta: Bhuana Ilmu Populer, 2007.
- Auditor-General Office's. *Report of The Auditor-General for The Finacial Year 2007/08*. Singapura: Auditor-General Office's, 2008.
- _____. *What is Public Accountability?* Singapura: AGO Auditor-General's Office, 2010.
- Badan Pemeriksa Keuangan. *Keuangan Negara dan Badan Pemeriksa Keuangan*. Jakarta: Sekretariat Jenderal Badan Pemeriksa Keuangan, 2000.
- BEPEKA RI. *Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan: Sejarah, Perspektif dan Prospeknya*. Jakarta: Sekretariat Jenderal BEPEKA RI, 1998.
- Browne, Vincent J. *The Control of Public Budget*. Washington DC: Public Affairs Press, 1949.
- Busroh, Abu Daud. *Pemeriksaan Keuangan Negara*. Jakarta: PT Bina Aksara, 1988

- Chinn, Richard. *Corporate Governance Handbook*. London: Gee Publishing Ltd., 2000.
- Departement of Public Enterprises Ministry of Heavy Industries and Public Enterprises Government of India. *Leading Companies of India Inc*. New Delhi: Shipra Publications, 2010.
- E, Utrecht. *Hukum Administrasi Negara Indonesia*. Jakarta: Djambatan, 1964.
- Easterbrook, Frank H dan Daniel R. Fischel. *The Economic Structure of Corporate Law*. London: Harvard University Press-Cambridge, s.t.
- Fahrojih, Ikhwan dan Mokh. Najih. *Menggugat Peran DPR dan BPK dalam Reformasi Keuangan Negara*. Malang: In-TRANS Publishing, 2008.
- Fuady, Munir. *Doktrin-doktrin Modern dalam Corporate Law & Eksistensinya dalam Hukum Indonesia*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 2002.
- Friedman, W. *The State and The Rule of Law in A Mixed Economy*. England: Penguin Books, 1972.
- Gautama, Sudargo. *Arbitrase Luar Negeri dan Pemakaian Hukum Indonesia*. Bandung: IKAPI, 2004.
- Hamilton, Robert W. *The Law of Corporation in A Nutshell*. St Paul Minn: West Gorup, 2000.
- Institusi Ilmu Keuangan. *Seminar tentang Indonesische Comptabilities Wet Jakarta 30 Agustus-5 September 1970*. Jakarta: Departemen Keuangan, 1973.
- J, Wolhfof G. *Hukum Tata Negara Indonesia*. Jakarta: Timun Mas, 1955.
- Mamudji, Sri *et al. Metode Penelitian dan Penulisan Hukum*. Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2005.
- Nugraha, Safri, *et al. Hukum Administrasi Negara*. Depok: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2005.
- Kementerian Keuangan RI. *Modul Penatausahaan Kekayaan Negara Dipisahkan*. Jakarta: Pusdiklat Keuangan Umum Kementerian Keuangan RI, 2007.
- Khandelwal, C.L. *Public Budgeting System in India*. Jaipur: Aalekh Publisher, 2001.
- Monks, Robert A.G. dan Minow, N, *Corporate Governance 3rd Edition*. s.l: Blackwell Publishing, 2003.

- Muhammad, Abdul kadir. *Hukum Perusahaan Indonesia*. Bandung: Citra Aditya Bakti, 1999.
- Munawir, H.S. *Auditing Modern*. Jakarta: BPFE, 1999.
- Saidi, Muhammad Djafar. *Hukum Keuangan Negara*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2011.
- Salim, H. *Perkembangan Teori dalam Ilmu Hukum*. Jakarta: Rajawali Pers, 2010.
- Sari, Elsi Kartika dan Advendi Simangunsong. *Hukum dalam Ekonomi ed.2*. Jakarta: Grasindo, 2007.
- Sekretariat Jenderal DPR RI. *Proses Pembahasan Undang-Undang tentang Badan Usaha Milik Negara (BUMN) Tahun 2003*. Jakarta: Sekjen DPR RI, 2009.
- _____. *Proses Pembahasan Rancangan Undang-undang tentang Badan Usaha Milik Negara*, buku I. Jakarta: Sekjen DPR RI, 2009.
- Sekretariat Jendral dan Kepaniteraan MK RI. *Naskah Komprehensif Perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945; Latar Belakang, Proses, dan Hasil Pembahasan 1999-2002 Buku VII tentang Keuangan, Perekonomian Nasioanal, dan Kesejahteraan Sosial*. Jakarta: Sekjen dan Kepaniteraan MK RI, 2010.
- Sekretariat Jenderal MPR RI. *Risalah Perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (1999-2002) Tahun Sidang 2000 Buku Enam*. Jakarta: Sekretariat Jenderal MPR RI, 2008.
- Simatupang, Dian Puji N. *Paradoks Rasionalitas Perluasan Ruang Lingkup Keuangan Negara dan Implikasinya terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah*. Jakarta: Badan Penerbit FHUI, 2011.
- Soebagio, Dewi Triwoelan Wresniningsih, *et al. Ilmu Negara*. Depok: Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2008.
- Soekanto, Soerjono. *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI-Press, 2010.
- Soekanto, Soerjono dan Sri Mamudji. *Penelitian Hukum Normatif*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2009.
- Soenarko, R. *Susunan Negara Kita Jilid II*. Jakarta: Djambatan, 1950.
- Suhardi, Gunarto. *Revitalisasi BUMN*. Yogyakarta: Universitas Atma Jaya Yogyakarta, 2007.

Sulaiman, Alfin. *Keuangan Negara Pada Badan Usaha Milik Negara dalam Perspektif Ilmu Hukum*. Bandung: Alumni, 2011.

Sutedi, Andrian. *Good Corporate Governance*. Jakarta: Sinar Grafika, 2011.

_____. *Hukum Keuangan Negara*. Jakarta: Sinar Grafika, 2010.

Syahrani, Riduan. *Seluk-Beluk dan Asas-Asas Hukum Perdata Revisi*, Ed. 3. Bandung: P.T. Alumni, 2006.

Raharjo, Handri. *Hukum Perusahaan*. Yogyakarta: Pustaka Yustisia, 2009.

Rajagukguk, Erman. *Butir-Butir Hukum Ekonomi: 65 Tahun Erman Rajagukguk*. Depok: Lembaga Studi Hukum dan Ekonomi FHUI, 2011.

Rasul, Sjahruddin. *Pengintegrasian Sistem Akuntabilitas Kinerja dan Anggaran Dalam Perspektif UU No.17/2003 tentang Keuangan Negara; Problem dan Solusi Sistem Penganggaran di Indonesia*. Jakarta: Perum Percetakan Negara Republik Indonesia, 2004.

Sudrajat, Adjat. *Bepeka Emas: Pengabdian dan Perjuangannya*. Jakarta: Percetakan BEPEKA RI, 1997.

Wade, H.W.R dan C.F Forsyth. *Administrative Law*, 7th ed. New York: Oxford University Press, 1994.

Widjaja, Gunawan. *Risiko Hukum sebagai Direksi, Komisaris, dan Pemilik PT*. Jakarta: ForumSahabat, 2008.

Yamin, Muhammad. *Naskah Persiapan Undang-Undang Dasar 1945*. Jilid Pertama, Cetakan Kedua. Jakarta: Yayasan Prapanca, 1971.

_____. *Pembahasan Undang-undang Dasar Republik Indonesia*. s.l: s.n., s.t..

_____. *Proklamasi dan Konstitusi Republik Indonesia*. Jakarta: Djambatan, 1952.

B. ARTIKEL, JURNAL DAN KUMPULAN TULISAN

Atmadja, Arifin P. Soeria. "Badan Hukum Milik Negara (BHMN)." Dalam *Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum Teori, Praktik, dan Kritik*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2010.

_____. "Hukum Keuangan Negara Pasca 60 Tahun Indonesia Merdeka: Masalah dan Prospeknya bagi Indonesia," *Teropong MaPPI Vol. 4* (2005).

- _____. “Kedudukan dan Fungsi BPK dalam Struktur Ketatanegaraan RI.” Dalam *70 Tahun Prof. Dr. Harun Alrasid: Integritas, Konsistensi Seorang Sarjana Hukum*. Depok: Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2000.
- _____. “Keuangan Negara Pasca-Perubahan UUD 1945.” Dalam *Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum Teori, Praktik, dan Kritik*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2010.
- _____. “Paradoks Rasionalitas Kerugian Keuangan Badan Usaha Milik Negara sebagai Kerugian Keuangan Negara (Suatu Kritik terhadap Kebijakan Neo-Konservatisme dalam Mendefinisikan Keuangan Negara di Indonesia).” Dalam *Modul Hukum Anggaran Negara Fakultas Hukum Universitas Indonesia*. Depok: Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2007.
- _____. “Ruang Lingkup Keuangan Negara menurut Pasal 23 UUD 1945.” Dalam *Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum Teori, Praktik, dan Kritik*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2010.
- Dhani, Melisa Sekar. “Kontroversi Penerapan Paket Undang-undang Keuangan Negara dalam Proses Privatisasi BUMN.” Dalam *Pengelolaan Keuangan Negara-Daerah Hukum Kerugian Negara, dan Badan Pemeriksa Keuangan*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN, 2011. Hal. 107-116.
- Dewi, Agnes Resi. “Kontroversi Penerapan Paket Undang-undang Keuangan Negara dalam Proses Privatisasi BUMN.” Dalam *Pengelolaan Keuangan Negara-Daerah Hukum Kerugian Negara, dan Badan Pemeriksa Keuangan*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN, 2011. Hal. 141-149.
- Farrar, J. “Legal Issues Involving Corporate Groups.” *Company and Securities Law Journal*, (1998).
- Hikmah, Mutiara. “Pengakuan dan Pelaksanaan Putusan Arbitrase Asing di Indonesia.” *Jurnal Hukum Internasional Volume 5 Nomor 2* (Januari 2008). Hal. 319-343.
- Indradewa, Jusuf. “Fenomena Harun Alrasid.” Dalam *70 Tahun Prof. Harun Alrasid: Integritas, Konsistensi Seorang Sarjana Hukum*. Depok: Pusat Studi Hukum Tata Negara Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2000.
- Kaihatu, Thomas S. “Good Corporate Governance dan Penerapannya di Indonesia,” *Jurnal Manajemen dan Kewirausahaan Volume 8 No. 1* (Maret 2006).
- Ramsey, Ian dan David B. Noakes. “Piercing the Corporate Veil in Australia.” *Company and Securities Law Journal*. (2001).

Simatupang, Dian Puji N. "Arsitektur Keuangan Publik: Suatu Konsep Pengaturan Keuangan Negara dalam Bank BUMN." *Modul Hukum Anggaran Negara Fakultas Hukum Universitas Indonesia*, (Depok: Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2007).

Tjager, I Nyoman. "Penerapan Prinsip-prinsip 'Good Corporate Governance' pada BUMN" dalam *Kebijakan Fiskal Pemikiran, Konsep, dan Implementasi*. Jakarta: Kompas, 2004.

Utrecht, E. *Dasar-dasar Pengantar Hukum Indonesia*. Jakarta: Ichtiar, 1964.

_____, *Hukum Administrasi Negara Indonesia*. Jakarta: Djambatan, 1964.

Yee, Sienho. "Foreign Sovereign Immunities, Acta Jure Imperii and Acta Jure Gestionis: A Recent Exposition from the Canadian Supreme Court." *Chinese Journal International Law* (2003).

C. MAKALAH

Asshiddiqie, Jimly. "Demokrasi dan Hak Asasi Manusia." Makalah disampaikan dalam *studium general* pada acara *The 1st National Convergence Corporate Forum for Community Development*. Jakarta, 19 Desember 2005.

Atmadja, Arifin P. Soeria. "Aspek Hukum Kerugian Negara pada Perseroan Terbatas yang Sahamnya antara lain Dimiliki oleh Pemerintah," Makalah disampaikan pada Diskusi Intern Fakultas Hukum Universitas Indonesia. Depok, 27 Juni 2002.

_____. "Beberapa Aspek Yuridis Hak Budget DPR-RI." Makalah disampaikan dalam Seminar Keuangan Negara. Jakarta, 30-31 Januari 1986.

_____. "Harmonisasi Lembaga Pengawas Internal Pemerintah dan Lembaga Eksternal Pemerintah." Makalah pada Seminar Refungsionalisasi Pengawasan Internal Pemerintah di FHUI. Depok, 21 Juli 2009.

_____. "Landasan Hukum Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara." Makalah disampaikan pada diskusi *Round Table* dengan topik "Konsekuensi Putusan *Judicial Review* UU APBN 2006 terhadap Pembangunan, khususnya Bidang Pendidikan" yang diselenggarakan oleh Habibie Center dan Hanns Siedel Fondation. Jakarta, 18 April 2006.

_____. "Reorientasi Penertiban Fungsi Lembaga Pengawasan dan Pemeriksaan Keuangan Negara." Makalah disampaikan dalam Upacara Pengukuhan Jabatan Guru Besar Luar Biasa pada Fakultas Hukum Universitas Indonesia. Depok, 21 Juni 1997.

Hartini, Rahayu. "Harmonisasi Konsep Keuangan Negara terhadap Kepailitan BUMN Persero Demi Menjamin Kepastian Hukum." Makalah disampaikan pada pengukuhan Prof. Dr. Hj. Rahayu Hartini., S.H., M.Si., M.Hum. sebagai Guru Besar Hukum Bisnis pada Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Malang. Sabtu 17 Desember 2011.

Osborne, David. "Reiventing Government: What a Difference a Strategi Makes." Makalah disampaikan dalam 7th *Global Forum on Reiventing Government Building Trust in Government* di Vienna, Austrian pada 26-29 Juni 2009.

Pramono, Nindyo. "Kekayaan Negara yang DIPisahkan menurut UU No. 19 Tahun 2003 tentang BUMN." Makalah disampaikan dalam seminar Persembahan kepada Sang Maha Guru "Permasalahan Seputar Hukum Bisnis." Yogyakarta, 7 Desember 2006.

Rajagukguk, Erman. "PP 33 Tahun 2006 Dan Implikasinya Bagi Penyelesaian Utang Piutang BUMN." Makalah disampaikan pada seminar nasional "Risiko Hukum dan Bisnis dalam Investasi BUMN & BUMD: Implikasi Penerbitan PP 33 Tahun 2006 tentang Piutang Negara" diselenggarakan oleh Ikatan Alumni Universitas Diponegoro dan INFO BANK. Jakarta, 20 April 2007.

Simatupang, Dian Puji N. "Arsitektur Keuangan Publik: Suatu Konsep Pengaturan Keuangan Negara dalam Bank BUMN." Makalah disampaikan dalam Diskusi Panel *Level of Playing Field* Bank BUMN yang diselenggarakan Wartawan Keuangan dan Perbankan. Bandung, 29 April 2006.

Sukardi, Laksamana. "Keterangan Menteri BUMN Mewakili Pemerintah mengenai Rancangan Undang-undang tentang BUMN." Makalah disampaikan pada rapat pembahasan RUU BUMN dengan DPR. Jakarta, 2 Juli 2002.

D. PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

Republik Indonesia Serikat. *Konstitusi Republik Indonesia Tahun 1949*.

Indonesia. *Undang-Undang Dasar 1945 Sebelum Perubahan*.

_____. *Undang-Undang Dasar 1945 Perubahan Ketiga*.

_____. *Undang-Undang tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1964 tentang Pembentukan Badan Pemeriksa Keuangan Menjadi Undang-Undang*. UU No. 17 Tahun 1965. LN Nomor 79 Tahun 1965. TLN Nomor 2776.

_____. *Undang-Undang tentang Badan Pemeriksa Keuangan*. UU No. 5 Tahun 1973. LN Nomor 39 Tahun 1973. TLN Nomor 3010.

_____. *Undang-Undang tentang Keuangan Negara*. UU No. 17 Tahun 2003. LN Nomor 47 Tahun 2003. TLN Nomor 4286.

_____. *Undang-Undang tentang Badan Usaha Milik Negara*. UU No. 19 Tahun 2003. LN Nomor 70 Tahun 2003. TLN Nomor 4297.

_____. *Undang-Undang tentang Pembendaharaan Negara*. UU No. 1 Tahun 2004. LN Nomor 5 Tahun 2004. TLN Nomor 4355.

_____. *Undang-Undang tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*. UU No. 15 Tahun 2004. LN Nomor 66 Tahun 2004. TLN Nomor 4400.

_____. *Undang-Undang tentang Badan Pemeriksa Keuangan*. UU No. 15 Tahun 2006. LN Nomor 85 Tahun 2006. TLN Nomor 4654.

_____. *Undang-Undang Perseroan Terbatas*. UU No. 40 Tahun 2007. LN Nomor 106 Tahun 2007. TLN Nomor 4756.

_____. *Undang-undang tentang Akuntan Publik*. UU No. 5 Tahun 2011. LN Nomor 51 Tahun 2011. TLN Nomor 5215.

_____. *Undang-undang tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan*. UU No. 12 Tahun 2011. LN Nomor 82 Tahun 2011. TLN Nomor 5234.

_____. *Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang tentang Badan Pemeriksa Keuangan*. Perpu No. 7 Tahun 1963. LN Nomor 95 Tahun 1963.

_____. *Peraturan Pemerintah tentang Tata Cara Penyertaan dan Penatausahaan Modal Negara pada Badan Usaha Milik Negara dan Perseroan Terbatas*. PP No. 44 Tahun 2005. LN Nomor 116 Tahun 2005. TLN Nomor 4555.

_____. *Peraturan Pemerintah tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*, PP No. 60 Tahun 2008, LN Nomor 127 Tahun 2008, TLN Nomor 4890.

Badan Pemeriksa Keuangan. *Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. Peraturan BPK No. 1 Tahun 2007.

Menteri Negara BUMN. *Peraturan Menteri Negara Badan Usaha Milik Negara tentang Penerapan Tata Kelola Perusahaan yang Baik (Good Corporate Governance) pada Badan Usaha Milik Negara*. Permeneg BUMN No. PER-01/MBU/2011.

_____. Surat Menteri BUMN No. S-19/MBU/2004 tanggal 21 Januari 2004 perihal Audit Laporan Keuangan BUMN.

India, *Contitution of India*.

Nederland, *Indische Comptabiliteits Wet. Staatsblad* No. 106 Tahun 1864.

_____. *Indische Staatsregeling*. *Staatsblad* No. 447 Tahun 1925.

Singapura. *Constitution of The Republic of Singapore*.

_____. *The Audit Act 1991*.

International Covenant on Economic, Social, and Cultural Rights 1966.

E. INTERNET

Asosai. *Chapter 19 Singapore*.
http://www.asosai.org/asosai_old/R_P_accountability_control/chapter_19_singapore.htm. Diunduh 24 April 2012.

Asshiddiqie, Jimly. “Badan Hukum” <http://www.jimly.com/pemikiran/view/14>.
 Diunduh 1 Maret 2012.

BPKP. *Good Corporate Governance*.
http://www.bpkp.go.id/dan/konten/299/Good-Corporate.bpkp_diunduh_31_Mei_2012.

Business Organisations. *Public Sector Enterprises*.
<http://www.nios.ac.in/srsec319new/319EL8.pdf>. Diunduh pada 23 April 2012.

Fiscal News. “BPK Tak Bisa Lagi Langsung Periksa Keuangan BUMN”.
<http://www.depkeu.go.id/ind/Data/bpk28604.htm>. Diunduh 10 Januari 2012.

Intosai. *Comptroller and Auditor General India*,
<http://www.intosaiiitaudit.org/mandates/writeups/india.htm>. Diunduh pada 22 April 2012.

Irditkesad, Kurtiyono. “Membangun *Good Governance*”
<http://www.kesad.mil.id/content/good-governance>. Diunduh 24 Maret 2012.

Pusat Bahasa Kementerian Pendidikan Nasional. “Dis.tor.si”, <http://bahasa.kemdiknas.go.id/kbbi/index.php>. Diunduh pada Rabu, 4 Januari 2012.

Rajagukguk, Erman. “Kekayaan BUMN Persero bukan Kekayaan Negara” http://www.unisosdem.org/article_detail.php?aid=6831&coid=2&caid=30&gid=3. Diunduh 3 januari 2012.

_____. *Kriminalisasi Transaksi Bisnis*. <http://www.ermanhukum.com/Komentar%20hukum.htm> diunduh 31 Mei 2012.

Sinaga, Jamason. *Prinsip, Standar, dan Sistem Akuntansi Sektor Pemerintah dan Sektor Komersil*, <http://www.ksap.org/Riset&Artikel/Art4.pdf>. Diunduh 31 Mei 2012.

The Auditor General Office. The Role of Auditor-General, <http://www.ago.gov.sg/ourrole.html>. Diunduh 24 April 2012.

The Institute of Chartered Accountants of India. *Audit of Public Sector Undertakings*. http://220.227.161.86/19374sm_aape_finalnew_cp18.pdf. Diunduh 23 April 2012.