



BAB VII

BADAN PEMERIKSA KEUANGAN

A. Determinasi Lembaga Audit

Keberadaan suatu badan yang memeriksa keuangan negara merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari mekanisme *check and balances*. Dalam praktik di banyak negara, lembaga semacam ini dipandang sebagai lembaga penunjang (*auxiliary state bodies*), terhadap lembaga legislatif, dan menjadi bagian dari akuntabilitas badan perwakilan itu sendiri. Penataan kelembagaan dapat melalui desain konstitusi maupun Undang-Undang yang khusus untuk itu.⁵⁵⁹ Persoalan-persoalan yang sering muncul dengan lembaga pemeriksa keuangan negara adalah: (i) bagaimanakah peran lembaga dalam mengatasi krisis ekonomi?; (ii) bagaimanakah fasilitasi lembaga dalam meningkatkan kemampuan fiskal pemerintah dan mencegah korupsi?; dan (iii) bagaimanakah daya lembaga itu untuk terus menerus mempertajam kemampuan dan meningkatkan keterampilannya?⁵⁶⁰

⁵⁵⁹ Carlos Santiso, “Eyes wide shut? The Politics of Autonomous Audit Agencies in Emerging Economies”, CIPPEC, 2007, hlm. 3.

⁵⁶⁰ *Ibid.*

Berdasarkan pengalaman di kawasan Amerika Latin, reformasi pengelolaan keuangan negara pertama kali terjadi pada decade 1920-an dan terjadi di Amerika Serikat (1889), Meksiko (1917), Kolumbia (1923), Chile (1925), Equador (1925), Bolivia (1927), dan Peru (1930). Reformasi ini berhasil melahirkan rasionalisasi pengelolaan anggaran negara dan memperbaiki relasi eksekutif dan legislatif. Pada kurun waktu itu pula sejumlah negara mulai merancang kelembagaan pemeriksa keuangan yang independen seperti di Kolumbia (1923), Chile (1927), Ekuador (1927), Bolivia (1928), dan Peru (1930). Gelombang reformasi pengelolaan keuangan negara berikutnya terjadi di decade 1960-an yang dipelopori oleh Amerika Serikat, dan kemudian diikuti oleh negara di Amerika Latin yang sedang dalam cengkeraman rezim militer. Hasilnya adalah modernisasi pengelolaan anggaran negara di Brazil (1962), Uruguay (1964), Chile (1975), dan Meksiko (1976). Gelombang pembaruan berikutnya dimulai pada decade 1980-an ketika mulai diintroduksi “*Washington Concensus*” yang menjadi resep *International Monetary Fund* ketika mengatasi krisis di negara-negara Amerika Latin. Akibat keadaan ini, kelembagaan pemeriksa keuangan diperbaiki seperti di Argentina (1992), Meksiko (2000), Nikaragua (2000), dan Honduras (2002).⁵⁶¹

Dalam kajian *The International Organization of Audit Institute*, keberadaan suatu lembaga pemeriksa keuangan negara penting untuk mengendalikan pengelolaan keuangan negara dan mencegah korupsi di sektor publik. Lembaga ini merupakan aktor utama dalam pengelolaan anggaran negara dan sistem pengawasan keuangan, sekaligus juga “*providing much-needed checks and balances in the management of public finances.*”⁵⁶²

Lembaga pemeriksa keuangan negara, menurut Dye dan Stapenhurst, merupakan “*pillars of integrity*”, yang berperan

⁵⁶¹ Carlos Santiso, *op.cit.*

⁵⁶² *Ibid.*

sebagai “*agencies of government restraint within the state.*”⁵⁶³ Diuraikan lebih lanjut, bahwa fungsi lembaga ini “*to review the robustness and effectiveness of financial management, government accounts and control systems and, therefore, contributing to strengthening those. They help to improve transparency and accountability in the budget process, traditionally dominated by the executive branch.*”⁵⁶⁴ Sebagai suatu lembaga pengawas, badan ini “*participate in the cycle of legislative accountability, assisting the legislature in holding government to account for the manner in which it manages public finances.*”⁵⁶⁵ Kemudian, badan ini juga “*not limited to protecting the financial positions of public finance, a more recent and an increasingly decisive task, also from the point of view of fighting corruption, it is also to investigate the effectiveness and expediency of the services provided from public finance resources in a broader sense, by taking into account the social and public finance interests on a longer run and not only by taking into account vulgar economic efficiency calculations.*”⁵⁶⁶

Sebuah lembaga pemeriksa keuangan negara sebagai lembaga audit tertinggi, lazim ditetapkan di sebuah negara demokratis. Sebuah asosiasi seperti Uni Eropa pun memiliki juga lembaga jenis ini, yang disebut sebagai *European Court of Auditors*. Fungsi lembaga ini dalam suatu negara lebih luas dan lebih besar jangkauannya dibandingkan sekedar profesi pengawas keuangan. Independensi dan kemampuannya berhubungan dengan Parlemen merupakan kunci bertahannya lembaga ini dalam suat

⁵⁶³ K. Dye dan R. Stapenhurst, 1998, *Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption*, Washington, DC: WBI, hlm. 6.

⁵⁶⁴ *Ibid.*, hlm. 7.

⁵⁶⁵ *Ibid.*

⁵⁶⁶ Arpad Kovacs, “Financial (State) Audit and The Fights Against the Corruption”, *Periodica Polytechnica Series Social Science*, Vol. 11, NO. 2, 2003, hlm. 137.

rezim pemerintahan demokratis. Bahkan di negara dengan konfigurasi nondemokratis pun, lembaga ini diadakan. Sebagai contoh adalah *The Hungarian State Audit*, yang didirikan semenjak tahun 1870 dan selama rezim komunis berkuasa (1949-1990) tidak diakui fungsinya. Sejak 1989, bersamaan dengan pendirian Mahkamah Konstitusi, lembaga ini diadakan kembali sebagai salah satu penjaga era perubahan sistem ekonomi dan politik.

Disebabkan independensinya, maka lembaga ini memiliki kapasitas imparisial yang serupa dengan lembaga yudisial. Oleh sebab itu di Prancis dan juga beberapa negara Afrika bekas jajahannya, mengadopsinya dengan nama *Court of Account* (*Cours de Comptes*), sebagai bagian khusus dari Mahkamah Agung (*Supreme Court*) atau badan peradilan yang menangani masalah “*the legality and regularity of the transactions and accounts of individual public accountants and reports to Parliament on the overall State Account.*”⁵⁶⁷ Di negara sub Sahara Afrika, terutama yang menggunakan Bahasa Prancis, istilah yang digunakan untuk lembaga pengawas keuangan adalah *General State Inspectorat* (*Inspection générale d’Etat*).⁵⁶⁸

Meskipun demikian, seperti dipaparkan oleh Carlos Santiso, masih sedikit perhatian dan pengetahuan terhadap badan pemeriksa ini sehubungan dengan “*their impact and what determines their effectiveness*” karena “*they are often weak institutions failing to fulfill their prescribed role.*”⁵⁶⁹ Reformasi lembaga pemeriksa keuangan umumnya terjadi di negara yang sedang berkembang.⁵⁷⁰ Motivasi yang umum untuk reformasi

⁵⁶⁷ *Ibid.*

⁵⁶⁸ *Ibid.*, hlm. 138.

⁵⁶⁹ Carlos Santiso, *op.cit.*, hlm. 4.

⁵⁷⁰ Lihat analisis lengkap dalam: B. Dorotinsky dan R. Floyd, “Public Expenditure Accountability in Africa: Progress, Lessons and Challenges,” dalam

kelembagaan pengawasan keuangan negara adalah dalam rangka “*improving economic governance, fostering fiscal responsibility and combating corruption necessarily*”,⁵⁷¹ sehingga untuk keperluan ini “*require strengthening the institutions of accountability and oversight in government finances and the budget process.*”⁵⁷²

B. Model-Model Kelembagaan Pemeriksa Keuangan

Di negara-negara sub Sahara Afrika yang berbahasa Prancis, seperti Burundi, Burkina Faso, Kamerun, Kongo, Madagaskar, Mali, Nigeria, Senegal, dan Togo, dikenal 2 kelembagaan terkait dengan pemeriksaan keuangan negara, yaitu *the Court of Account* dan *the General State Inspektorat*. Lembaga *the Court of Account* dapat merupakan divisi khusus dari Mahkamah Agung atau merupakan badan peradilan khusus dalam sistem yudisial negara yang bersangkutan. Para penuntut dan hakim di *the Court of Account* dipimpin oleh seorang Ketua, yang dicalonkan oleh Presiden. Peradilan ini, yang juga didukung oleh sejumlah staf, berwenang untuk memutus perkara legalitas dan pengaturan transaksi rekening para individu akuntan public serta melaporkannya kepada Parlemen sebagai bagian dari keseluruhan anggaran negara. Parlemen kemudian menyetujui hasil pemeriksaan pengadilan. Para aparatnya secara tradisional disukai yang berlatar belakang sarjana hukum dibandingkan akuntan atau auditor, sekalipun di sejumlah negara cakupan kompetensi itu dapat diperluas. Di sejumlah negara, *the Court of Account* juga

B. Levy dan S. Kpundeh, eds., 2004, *Building State Capacity in Africa: New Approaches, Emerging Lessons*, Washington, DC: WBI, hlm.179-210.

⁵⁷¹ G. O’Donnell, “Horizontal Accountability: The Legal Institutionalization of Mistrust”, dalam S. Mainwaring dan C. Welna, eds, 2003, *Democratic Accountability in Latin America*, Oxford: Oxford University Press, hlm. 34.

⁵⁷² *Ibid.*, hlm. 35.

berperan dalam rangka memberikan bahan-bahan untuk penyampaian rancangan anggaran negara dalam tahun yang berjalan dari Pemerintah kepada Parlemen. Bahan-bahan itu mencakup suatu komentar (*opinion*) atas pengelolaan akuntan public dan kesesuaian terhadap aturan-aturan administrasi yang berlaku. Hal ini dilaksanakan di *the Court of Account* Republik Demokratik Kongo. Lembaga sejenis di Burkina Faso, menyampaikan laporan yang ditujukan kepada Presiden. Laporan ini berisi paparan rinci mengenai kegiatan lembaga dalam tahun berjalan, temuan-temuan umum, maupun kegiatan pelatihan yang telah dilakukan, serta suatu paparan singkat (*summary*) untuk Parlemen mengenai kesesuaian ketentuan tata usaha keuangan dan pengelolaan anggaran negara.

Ada kalanya *the Court of Account* dipisahkan dengan *the Court of Budgetary Discipline*, seperti di negara Kamerun. Lembaga *the Comission of Budgetary and Financial Disipline* terdiri dari 5 anggota yang dipimpin oleh *the General State Inspectorate*. Akan tetapi ada juga negara yang menyatukan antara *the Court of Account* dipisahkan dengan *the Court of Budgetary Discipline* seperti di Prancis dan Republik Demokratik Kongo.

Badan peradilan dapat dianggap independen lazimnya kekuasaan yudisial, akan tetapi rekrutmen keanggotaannya diajukan oleh Presiden atau Kabinet, dan hasil kerjanya tidak secara langsung berpengaruh kepada Parlemen. Lembaga ini mempunyai 2 laporan tahunan. Laporan pertama ditujukan kepada parlemen dan berisi hasil pemeriksaan mengenai anggaran negara. Sementara itu, laporan kedua diajukan kepada Presiden dan memungkinkan untuk diakses oleh publik.

Pada negara-negara di kawasan Sub Sahara Afrika tersebut, ada kecenderungan akhir-akhir ini untuk mengubah format lembaga dari bagian Mahkamah Agung menjadi peradilan terpisah yang mempunyai wewenang mandiri. Sekalipun ada perubahan mengenai wewenang Presiden dan Perdana Menteri untuk melakukan rekrutmen keanggotaan dan adanya sumber daya yang

lebih besar untuk menjalin interaksi dengan parlemen, independensi dari badan ini tetap belum terumuskan dengan jelas.

Kemudian, *the Generale State Inspektorate* mengajukan hasil pelaksanaan tugasnya kepada Presiden atau Perdana Menteri, dan kadang-kadang juga kepada Parlemen. Lembaga ini mempunyai independensi yang tinggi terhadap kekuasaan birokrasi, dan memiliki akses yang luas terhadap semua organisasi sektor public, termasuk kepada para pegawai dan arsip-arsip mereka. Pada umumnya, lembaga ini menentukan sendiri program organisasi secara tahunan. Aparaturnya umumnya mempunyai keahlian di bidang manajemen keuangan publik berdasarkan pendidikan tingkat perguruan tinggi. Jika ada temuan penyimpangan, lembaga ini mengajukan hasil pemeriksaan kepada menteri terkait atau lembaga pemerintah lainnya, termasuk mengajukan saran-saran tindakan yang diperlukan.

Dengan demikian, lembaga ini mempunyai derajat independensi yang tinggi terhadap Presiden, termasuk kepada kabinet, departemen, dan lembaga-lembaga keuangan yang menjadi obyek pemeriksaannya. Jika lembaga ini didukung oleh Presiden yang kuat, ia akan menjadi independen berhadapan dengan lembaga-lembaga yang diperiksanya. Independensi ini lebih jelas dibandingkan dengan *the Court of Account* yang mana anggarannya ditetapkan oleh Menteri Keuangan setelah memperoleh persetujuan dari Parlemen. Pada praktik akhir-akhir ini, badan pemeriksa ini menyusun laporan tahunan yang dapat diakses oleh publik.

Ada kecenderungan bahwa fungsi *the General State Inspectorate* melengkapi fungsi *the Court of Account*. Di Prancis, fungsi dari *the Court of Account* semakin diperluas, sementara di sejumlah negara di Afrika bekas jajahan Prancis, *the Great State Inspectorate* memperoleh tambahan wewenang yang mencakup fungsi peradilan. Negara seperti Burkinoi Faso melekatkan fungsi *the General State Inspectorate* dengan fungsi pencegahan korupsi.

Di kawasan Amerika Latin terdapat model kelembagaan yang berbeda, misalnya seperti di Argentina, Brazil, dan Chile. *The Argentine National Audit Office (Auditoria General de la Nación, AGN)* di Argentina merupakan bagian dari Parlemen yang sistem pengambilan keputusannya bersifat kolegial. Di Brazil, lembaga *The Brazilian Federal Tribunal of Accounts (Tribunal de Contas da União, TCU)* merupakan lembaga *quasi judicial*, yang struktur dan mekanisme pengambilan keputusannya seperti lembaga pengadilan. Kemudian, *The Chilean Office of the Comptroller General (Contraloría General de la República, CGR)* merupakan lembaga negara independen dan bersifat khusus dengan wewenang dan kekuasaan yang lebih luas.

Sarjana seperti Allen and Tommasi⁵⁷³ merumuskan adanya 3 model kelembagaan lembaga pemeriksa keuangan yaitu model monokratik (*monocratic model*), model peradilan (*court model*), dan model dewan atau kolegial (*board or collegial model*). Berikut ini dibahas secara ringkas penjelasan atas masing-masing model tersebut.

Pertama, model monokratik (*monocratic model*). Kelembagaan pemeriksaan keuangan negara pada model ini dijalankan oleh satu organ auditor tunggal yang bersifat independen dan menjadi alat kelengkapan Parlemen. Fokus wewenang lembaga ini adalah audit represif, dibandingkan pemeriksaan yang bersifat preventif. Cakupan pemeriksaan meliputi keuangan dan kinerja lembaga-lembaga yang dapat dikontrol. Hasil pemeriksaan ditujukan kepada tindakan korektif daripada penetapan suatu sanksi. Model kelembagaan ini dilaksanakan di negara Amerika Serikat, Inggris, dan Kanada, serta beberapa negara di kawasan Amerika Latin seperti Chile, Kolumbia, Meksiko, dan Peru.

⁵⁷³ R. Allen dan D. Tommasi, eds. , 2001, *Managing Public Expenditure*, Paris: OECD, hlm. 45-46.

Kedua, model peradilan (*court model*). Pemeriksaan keuangan negara dilakukan oleh sebuah badan yang bersifat kollegial dan berfungsi sebagai peradilan yang menyerupai peradilan tata usaha negara. Dengan konfigurasi kelembagaan ini, maka “*the institution is an integral part of the judiciary, makes legal judgments on compliance with laws and regulations, and exercises a budget control function to assure that public funds are well spent’ and for the purpose intended.*”⁵⁷⁴ Sasaran pemeriksaan dari aspek hukum mengenai kepatuhan pengelolaan keuangan negara. Dibandingkan dengan model monokratik, relasi dengan Parlemen pada kelembagaan ini relatif lemah. Demikian juga dengan kekuasaan kehakiman karena posisi yang ambigu ini. Sebagai akibatnya, “*there is often uncertainty as to who is the agency’s principal.*”⁵⁷⁵ Kelembagaan model ini dipraktikkan di Prancis, Italia, dan Spanyol serta beberapa negara di kawasan Amerika Latin seperti Brazil dan El Salvador. Demikian juga dengan negara sub Sahara Afrika yang berbahasa Prancis, seperti Burundi, Burkina Faso, Kamerun, Kongo, Madagaskar, Mali, Nigeria, Senegal, dan Togo, seperti diuraikan dalam paragraf di muka.

Ketiga, model dewan (*board model*). Model ini merupakan model di mana kelembagaan pemeriksaan keuangan negara dilaksanakan oleh sebuah dewan yang bersifat kolegiat akan tetapi tidak mempunyai wewenang sebagai suatu badan *quasi* peradilan. Cakupan pemeriksaan adalah pengelolaan keuangan negara yang dilakukan oleh pemerintah dan umumnya hasil pemeriksaan itu diajukan sebagai pertimbangan kepada Parlemen. Negara Jerman, Belanda, Swedia, Argentina, dan Nikaragua merupakan contoh negara yang menerapkan model kelembagaan ini.

⁵⁷⁴ K. Dye dan R. Stapenhurst, *op.cit.*, hlm. 86.

⁵⁷⁵ R. Stapenhurst dan J. Titsworth, 2001, *Features and Functions of Supreme Audit Institutions*, Washington, DC: World Bank, hlm. 59.

Jika diperiksa, maka model-model kelembagaan badan pemeriksa keuangan negara tersebut hampir mempunyai konstruksi yang seragam, antara lain independensi di hadapan cabang kekuasaan eksekutif (kecuali yang dipraktikkan di Bolivia) dan keragaman tingkat relasi dengan Parlemen. Kecuali itu, semua kelembagaan itu mempunyai sifat sebagai pemeriksa keuangan negara yang bersifat eksternal.

C. Mekanisme Pemeriksaan Keuangan Negara

Masing-masing negara mempunyai keragaman dalam menentukan pemeriksaan keuangan negara dan hal ini merupakan salah fenomena yang berkembang dari waktu ke waktu. Pada hakekatnya, mekanisme pemeriksaan keuangan negara ditentukan oleh 4 faktor utama yaitu tipe audit, jangka waktu, daya jangkau, dan tindaklanjut hasil pemeriksaan.

a. Faktor Tipe Audit

Pemeriksaan keuangan negara dapat berlangsung dalam sifat preventif, kuratif, maupun punitif.⁵⁷⁶ Fungsi utama dari setiap tindakan pemeriksaan adalah untuk memastikan derajat kepatuhan hukum terhadap pengelolaan dan perhitungan keuangan negara.⁵⁷⁷ Pemeriksaan keuangan digunakan untuk memastikan realisasi dan legalitas keuangan negara. Sementara itu, audit kepatuhan (*compliance audit*) dilaksanakan untuk menentukan kepatuhan terhadap hukum dan aturan-aturan pengelolaan keuangan negara. Kepatuhan ini dinilai dalam rangka pelaksanaan ketentuan-ketentuan selama proses penetapan anggaran negara, termasuk konsistensi mandat Pemerintah sehubungan dengan kewenangan dalam proses tersebut.

⁵⁷⁶ Barra, 2002, dalam Carlos Santino.

⁵⁷⁷ INTOSAI, *Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*, Section 4, 1, October 1977.

Belakangan, audit juga bergerak ke arah audit kinerja (*performance audit*) guna menentukan bahwa pengelolaan keuangan negara mengarah kepada efektifitas, efisiensi, dan nilai ekonomi dari pengeluaran pemerintah. Tipe audit ini untuk mencari kesesuaian antara penggunaan keuangan negara terhadap hasil-hasil yang berdampak publik atas pemanfaatan sumber daya yang ada.

b. Faktor Waktu

Pemeriksaan keuangan dapat berlangsung sebelum (*ex-ante*) atau sesudah (*ex-post*) pengelolaan keuangan. Jika pemeriksaan dilakukan sebelum penerapan pengelolaan keuangan, maka sasarannya adalah legalitas tindakan-tindakan administratif, termasuk pencegahan terhadap diskresi pemerintah. Sebaliknya, pemeriksaan *ex post* dilakukan setelah implementasi pengelolaan keuangan negara. Kedua jenis pemeriksaan itu mempunyai perbedaan sehubungan dengan tindak lanjut yang bersifat preventif maupun kuratif. Sebagian sarjana mengatakan bahwa pemeriksa yang dilakukan sebelum dilaksanakannya penerapan anggaran negara menjamin akuntabilitas, sebaliknya, sebagian sarjana yang lain menyebutkan bahwa akuntabilitas dapat dicapai dengan pemeriksaan yang dilaksanakan sebelum, selama, dan sesudah penerapan pengelolaan keuangan negara.⁵⁷⁸

Di kalangan auditor professional, mengenai waktu pemeriksaan masih terus menerus menjadi kontroversi. Pemeriksaan kinerja dapat dilangsungkan setelah penerapan anggaran, akan tetapi untuk pemeriksaan kepatuhan dapat

⁵⁷⁸ Baca selengkapnya antara lain dalam: J. Elster, 1999, "Accountability in Athenian Politics", dalam A. Przeworski, S. Stokes, dan B. Manin eds., 1999, *Democracy, Accountability and Representation*, Cambridge, Cambridge University Press, hlm. 253-278; dan P. Schmitter, 1999, 'The Limits of Horizontal Accountability,' dalam A. Schedler et al., 1999, *The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies*, Boulder: Lynne Rienner, hlm. 59-62.

berlangsung baik sebelum maupun sesudah penerapan anggaran. Lain halnya dengan pemeriksaan secara internal, yang ditujukan untuk pemeriksaan kinerja, maka pemeriksaan eksternal, termasuk oleh badan pemeriksa independen, dilakukan sebelum penerapan anggaran. Pemeriksaan kepatuhan yang dilaksanakan sebelum penerapan anggaran negara, sering dikritik berhimpitan dengan fungsi administrasi birokrasi, yang berpotensi untuk mengamputansi kewenangan tersebut oleh badan pemeriksa. Hal ini dapat mendorong badan pemeriksa menjadi “tukang jagal” pada implementasi kebijakan public, yang mirip dengan mosi tidak percaya dengan birokrasi.⁵⁷⁹ Meskipun demikian, secara umum disepakati bahwa wewenang badan pemeriksa independen adalah setelah penerapan anggaran, yang mencakup pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan kepatuhan.

Adanya kontroversi itu disebabkan fungsi badan pemeriksa independen, yang mencakup lingkup liberal dan lingkup manajerial. Pada fungsi liberal, badan pemeriksa akan mengendalikan wewenang eksekutif, yang tercermin dalam audit kepatuhan pada sebelum penerapan anggaran. Sementara itu, lingkup manajerial adalah mempertinggi kapasitas pengelolaan sektor publik, yang dicapai dengan audit kinerja kinerja. Kendati kedua lingkup ini bertalian secara erat, akan tetapi bagaimanakah pelaksanaannya amat tergantung kepada pertumbuhan tahapan sistem anggaran, kualitas birokrasi, dan ketersediaan aturan hukum.⁵⁸⁰

⁵⁷⁹G. Tsebelis dan E. Chang (2004). ‘Veto Players and the Structure of Budgets in Advanced Industrialized Countries,’ *European Journal of Political Research*, Vol. 3, 2004, hlm. 449-476.

⁵⁸⁰B. Speck, “*The Federal Court of Audit in Brazil*”, paper presented at the 9th International Anti-Corruption Conference, Durban, South Africa, 10-15 October 1999.

c. Faktor Daya Jangkau

Dalam suatu laporan yang disusun oleh Sherman (2001), dikatakan bahwa seluruh aspek keuangan yang menyangkut sektor publik dapat menjadi jangkauan kekuasaan badan pemeriksa yang independen. Oleh sebab itu, sasaran audit oleh badan independen ini adalah: (i) lembaga-lembaga negara dan pemerintahan; (ii) wewenang pemerintahan lokal; (iii) seluruh perusahaan negara; (iv) proyek negara dan lembaga pemerintahan; dan (v) lembaga dan badan yang memperoleh alokasi keuangan dari negara.

Keragaman hal yang terkait dengan sektor publik, termasuk yang berurusan dengan keuangan negara secara teoritis mempunyai cakupan yang beraneka ragam dan setiap negara tidak sama. Cakupan itu meliputi pemerintah pusat termasuk kementerian, departemen, dan Lembaga Negara Nonstruktural, kemudian pemerintahan lokal (negara bagian, provinsi), dan badan usaha yang dimiliki oleh negara. Di kebanyakan negara, lembaga pemeriksa keuangan negara hanya menangani kewenangan yang berhubungan pemerintah pusat. Hal ini dapat dilihat pada wewenang *Supreme Audit Institution* di Amerika Serikat, Inggris, Nigeria, dan Ethiopia. Di Prancis dan negara yang mengenai *Court of Account* cakupan wewenangnya meliputi juga pemerintahan lokal. Pada negara lain lagi, keuangan badan usaha yang dimiliki oleh negara, tidak dapat diperiksa oleh lembaga pemeriksa keuangan, melainkan oleh auditor swasta, seperti di Inggris dan Nigeria. Dapat juga keuangan badan usaha itu diperiksa oleh lembaga negara yang khusus sifatnya semacam *Audit Service Commission* seperti di Ethiopia, Eritria, dan Tanzania. Suatu hal yang kontras adalah lembaga pemeriksa keuangan di Ghana, yang berwenang memeriksa keuangan di segala sektor publik, suatu kondisi yang berbalik dengan lembaga sejenis di Nigeria, di mana 74 auditor di badan pemeriksa keuangan tidak diizinkan memeriksa keuangan perusahaan negara.

d. Faktor Tindakanlanjut Hasil Pemeriksaan

Persoalan tindakanlanjut hasil pemeriksaan dalam praktik maupun teori yang berhubungan dengan akuntabilitas yang melekat kepada suatu badan pemeriksa independen merupakan isu yang juga menjadi kontroversi karena terkait dengan kemampuan badan itu untuk menerapkan kaidah-kaidah audit dan pemberian sanksi. Persoalan ini terkait dengan peran sentral dari badan pemeriksa dan akuntabilitas institusi. Akuntabilitas menuntut adanya serangkaian kaidah yang berurusan dengan tanggung gugat dan kemampuan memberikan sanksi terhadap tindakan-tindakan illegal.⁵⁸¹ Sejumlah ahli mengatakan bahwa penegakan dan pemberian sanksi merupakan sesuatu yang melekat kepada akuntabilitas, akan tetapi tidak dapat dimaknai sebagai akuntabilitas itu sendiri secara keseluruhan.⁵⁸² Jika argumen ini dirujuk, maka akan menyebabkan suatu badan pemeriksa yang independen akan bersifat nondaya paksa. Sebagai konsekuensinya, masih merujuk kepada pandangan ini, akan suatu badan pemeriksa dianggap kredibel jika mempunyai kapasitas untuk sanksi, sekaligus menerapkannya secara otonom dan tanpa campur tangan organ negara yang lain.

Dalam perspektif lain, saya berpendapat bahwa sebagai badan yang melakukan pengawasan, badan pemeriksa keuangan berkaitan dengan akuntabilitas yang dilaksanakan oleh institusi pemerintahan. Akuntabilitas ini merupakan ketentuan yang sifat konstitusional untuk penyelenggaraan pemerintahan yang bertanggung jawab. Pada doktrin pemisahan kekuasaan, akuntabilitas ini dilakukan oleh badan perwakilan dan kekuasaan kehakiman. Tak ada *agen* yang dapat mengambilalih akuntabilitas *principal*, yang dalam kolerasi ini, maka *principal* adalah badan

⁵⁸¹ Selengkapnya lihat dalam A.M. Goetz dan R. Jenkins, 2004, *Reinventing Accountability: Making Democracy Work for the Poor*, London: Palgrave Macmillan, hlm. 56.

⁵⁸² Schedler et.al, *op.cit.*, hlm. 17.

perwakilan, sehingga badan pemeriksa sebagai *agen*, berfungsi menyediakan informasi bagi *principal*. Seperti dikatakan oleh Allen dan Tomassi, “*auditors are authorized only to report what they found.*”⁵⁸³

D. Prinsip Independensi dan Relasi dengan Cabang Kekuasaan Lain

Pada tataran praktik di banyak negara, seperti uraian di muka, seringkali terdapat lebih dari satu lembaga-lembaga negara yang menjalankan keseluruhan atau sebagian fungsi yang diidentikkan dengan pemeriksaan keuangan negara. Dalam tradisi Prancis, pemeriksaan keuangan negara terbagi dalam ranah administratif, yudisial, dan legislatif. Pemeriksaan administratif dilakukan oleh sejumlah badan seperti Financial Controller, General Financial Inspectorate, dan the General State Inspectorate. Lembaga *the General State Inspectorate* merupakan badan tertinggi untuk control administratif tersebut.

Dalam pandangan sejumlah pakar, sedikitnya 2 lembaga diantara ketiga lembaga tersebut yang mempunyai watak sebagai badan pemeriksa keuangan yang bersifat eksternal. The General Financial Inspectorate memeriksa pelaksanaan dan pengelolaan keuangan diantara kementerian dan badan-badan pemerintahan atas nama Menteri Keuangan. Serupa dengan itu, the General State Inspectorate memeriksa semua kementerian, departemen, dan badan-badan pemerintahan atas nama Presiden. Tidak seperti auditor, tidak memberikan saran-saran mengenai pengelolaan keuangan terhadap badan-badan yang diperiksanya, tetapi memantau, memeriksa, atau mengaudit suatu badan atas nama pihak ketiga.

Kontrol yudisial dilaksanakan oleh *the Court of Account* dan badan-badan terkait, seperti “*regional courts of audit*” and “*Courts of Budgetary Discipline*”. Badan-badan ini merupakan

⁵⁸³ Allen dan Tommasi, *op.cit.*

lembaga pengadilan, dibandingkan dengan lembaga-lembaga audit lainnya, pejabat-pejabat seniornya terdiri atas para hakim atau jaksa. Para pejabat lembaga audit diberikan pelatihan oleh *the Court of Account*. Jika mereka menemukan kekeliruan dalam pengelolaan keuangan dapat menjatuhkan pidana denda. *The Court of Account* bertanggung jawab kepada Presiden, Perdana Menteri, dan Majelis Nasional (*National Assembly*) dalam pelaksanaan anggaran organisasinya.

Sementara itu, control oleh Parlemen dilaksanakan oleh Majelis Nasional. Sebelum dimulainya tahun anggaran, Parlemen memerintahkan Presiden untuk mengajukan rancangan undang-undang mengenai anggaran negara. Kemudian di akhir tahun anggaran, Parlemen memerintahkan Presiden untuk mengajukan laporan pelaksanaan anggaran tersebut. Jika Majelis Nasional menerimanya, maka akan disusun Undang-Undang untuk diberikan suatu persetujuan.

Khususnya dalam model Prancis, yang mengenal 3 lembaga pemeriksa keuangan negara, maka penerapannya dapat dilaksanakan jika mempunyai tradisi kepresidenan yang kuat. Oleh karena itu dalam penerapannya, lembaga audit itu lebih condong mendekati kepada Presiden dibandingkan kepada Parlemen. Pada praktik di negara bekas jajahan Prancis, khususnya di kawasan Afrika, *General State Inspectorate* menjadi eksis. Sebaliknya, *the Court of Court* kadang-kadang tidak dilaksanakan atau sebatas menjadi ketentuan konstitusi saja. Sebagai contoh Bukina Faso, yang menyebutkan lembaga ini pada konstitusi 1960 tetapi kenyataannya baru diadakan pada tahun 2002. Demikian juga di Mali, yang sejak tahun 1960 juga mencantumkan kelembagaannya di dalam Konstitusi, akan tetapi hampir selama 28 tahun kemudian (2008) hanya menghasilkan 4 laporan kegiatan. Di Kamerun *the Account of Court* sudah berdiri sebagai lembaga independen sejak tahun 2003 akan tetapi fungsi utama pemeriksaan keuangan tetap dilaksanakan oleh *the General State Inspectorate*. Oleh karena dalam masa 40 tahun, hanya *the*

General State Inspectorate yang aktif sebagai lembaga pemeriksa keuangan, sehingga lembaga-lembaga inilah yang masuk menjadi anggota *International Organization Supreme Audit Inspectorate* (INTOSAI). Belakangan banyak juga negara yang sebelum tidak mempunyai kelembagaan serupa, mulai mendirikan *the General State Inspectorate* seperti di Djibouti (2004) dan Mauritania (2005) serta Burundi (2009). Sementara itu di Republik Demokratik Kongo kelembagaan ini digeser menjadi satu dengan Kantor Kepresidenan.

Di samping jalur kelembagaan pemeriksa keuangan yang senantiasa melibatkan cabang kekuasaan eksekutif, yudisial, dan legislatif, maka persoalan berikutnya adalah masalah independensi. Kaidah internasional mensyaratkan agar lembaga pemeriksa mampu menjalankan tugasnya secara imparisial haruslah terbebas dari intervensi eksekutif. Pada sisi lain, mereka juga harus memahami perilaku birokrasi, khususnya dengan lembaga yang akan diperiksanya. Kemudian, karena keterbatasan dalam pemberian sanksi, mereka harus meyakinkan bahwa hasil pemeriksaan terhadap pemerintah akan diperhatikan oleh parlemen dan kekuasaan kehakiman.

Jaminan independensi itu akan terlihat di dalam ketentuan konstitusi dan Undang-Undang. Independensi itu sendiri menurut Dove berarti kemampuan untuk melaksanakan mandate yang ditentukan hukum tanpa campur tangan pihak lain.⁵⁸⁴ Cakupan independensi itu hendaknya mencakup independensi institusional, independensi individual serta independensi financial.

Independensi institusional itu mencakup (i) pengaturan dalam kaidah Konstitusi, (ii) pengaturan dalam Undang-Undang, (iii) ketentuan prosedur pemeriksaan, (iv) jangkauan mandat/wewenang, (v) otonomi dalam perencanaan program, (vi) ketercukupan pembiayaan audit, dan (vii) lingkup wewenangnya. Sementara itu, independensi individual mencakup hal-hal sebagai

⁵⁸⁴ Dye, K., and R. Stapenhurst, *op.cit.*

berikut: (i) aturan-aturan seleksi; (ii) pencalonan dan pengisian jabatan kepala organisasi; (iii) masa jabatan; (iv) *privilege* dan kekebalan auditor; (v) ketentuan yang pasti mengenai rekrutmen, pemecatan, dan promosi bagi para staf; (vi) kemampuan lembaga dalam mengelola sumber daya; dan (vii) standar kemampuan profesional dan kompetensi teknik. Selanjutnya, independensi financial berkaitan dengan kemampuan menentukan anggaran organisasi.

Dalam hal independensi financial inilah yang kadangkala sulit ditemukan bagaimanakah standarisasinya di dalam praktik. Penafsiran yang *pertama*, lembaga pemeriksa keuangan memperoleh prosentase tertentu dari alokasi anggaran negara seperti di Ekuador dan Guatemala. Penafsiran yang *kedua*, lembaga pemeriksa membuat perencanaan dan mengajukannya kepada Parlemen seperti praktik di Argentina dan Meksiko. Penafsiran yang *ketiga*, anggaran lembaga pemeriksa menjadi satu kesatuan dengan rancangan anggaran yang diajukan oleh Pemerintah akan tetapi tidak boleh dilakukan perubahan. Hal ini dipraktikkan antara lain di Bolivia, Kolumbia, dan Venezuela. Penafsiran yang keempat, anggaran lembaga pemeriksa ditinjau oleh Pemerintah dan diajukan sebagaimana anggaran pada umumnya seperti di Nikaragua.

Seperti penelitian Carlos Santiso⁵⁸⁵ terhadap negara-negara di kawasan Amerika Latin, akibat penafsiran yang berbeda mengenai skala independensi lembaga pemeriksa keuangan, akan berpengaruh kepada efektifitasnya. Kelompok *pertama*, posisi lembaga pemeriksa keuangan mengalami kesenjangan antara pengaturan formal dengan kenyataan praktik. Negara seperti Brazil⁵⁸⁶, Chile⁵⁸⁷, Kolumbia⁵⁸⁸, dan Kosta Rica⁵⁸⁹ mempunyai

⁵⁸⁵ *Op.cit.*, hlm. 65.

⁵⁸⁶ *Tribunal de Contas de la Uniao*, Pasal 71-75 dan Pasal 161 Konstitusi (1988).

⁵⁸⁷ *Controlaria de la Republica*, Pasal 87-89 Konstitusi (1988).

efektifitas yang tinggi, dibandingkan dengan keadaan lembaga pemeriksa di Argentina⁵⁹⁰, Peru⁵⁹¹, Ekuador⁵⁹², dan Meksiko⁵⁹³. Kelompok *kedua*, pelaksanaan wewenang tidak sesuai dengan model kelembagaan yang dianut. Seperti misalnya Ecuador, Peru, Costa Rica, Meksiko, Chile and Kolombia yang menganut model monokratik ataupun Brazil dan El Savador yang menganut model quasi yudisial.

Organisasi auditor internasional, INTOSAI dalam *Mexico Declaration* (2007) sendiri telah menerapkan kondisi-kondisi minimum dalam rangka independensi badan pemeriksa keuangan suatu negara, yang meliputi 8 prinsip sebagai berikut:

1. Adanya kerangka kerja yang diatur dalam konstitusi dan Undang-Undang secara efektif dan dilaksanakan dalam kondisi *de facto*;
2. Adanya independensi bagi Pimpinan dan Anggota lembaga pemeriksa, termasuk jaminan masa jabatan dan kekebalan dalam masa normal;
3. Adanya mandat dan kebebasan bertindak yang cukup dalam rangka pelaksanaan fungsi lembaga;
4. Tidak ada pembatasan terhadap akses informasi;
5. Adanya hak dan kewajiban untuk mempublikasikan kegiatan lembaga;

⁵⁸⁸ *Controlaria de la Republica*, Pasal 267-268 Konstitusi (1991).

⁵⁸⁹ *Controlaria General de la Republica*, Pasal 183-184 Konstitusi (1949).

⁵⁹⁰ *Auditoria General de la Nation*, Pasal 83 Konstitusi (1994).

⁵⁹¹ *Controlaria General de la Republica*, Pasal 82 Konstitusi (1993).

⁵⁹² *Controlaria General de la Republica*, Pasal 121-122 dan Pasal 211-213 Konstitusi (1998).

⁵⁹³ Pasal 73, 74, 78, dan 79 Konstitusi (1917) yang diperbarui dengan Konstitusi (1999).

6. Adanya kebebasan dalam menentukan dan mempublikasikan laporan lembaga;
7. Adanya mekanisme yang efektif untuk tindak lanjut hasil pemeriksaan; dan
8. Adanya kemampuan financial dan administratif secara otonom, termasuk ketersediaan personal, material, dan keuangan.

E. Kelembagaan di Indonesia

1. Masa Republik I (1945-1949)

Semenjak awal penyusunan konstitusi, keberadaan suatu badan yang memeriksa keuangan negara dianggap sebagai bagian dari penyelenggaraan kekuasaan negara. Seperti dikatakan oleh Soepomo, “*Untuk memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu badan pemeriksa keuangan, yang dulu dinamakan Rekenkamer, yang peraturannya ditetapkan dengan undang-undang. Itulah garis-garis besar tentang kekuasaan negara.*”

Setelah UUD 1945 disahkan sebagai konstitusi (18 Agustus 1945), untuk pertama kali dibentuk Badan Pemeriksa Keuangan pada 1 Januari 1947 berdasarkan Surat Penetapan Pemerintah No. 11/OEM/ 28 Desember 1946 tentang Pembentukan Badan Pemeriksa Keuangan. Untuk sementara waktu, Badan Pemeriksa Keuangan berkedudukan di Magelang. Sebagai dasar pelaksanaan tugas, Badan Pemeriksa Keuangan masih menggunakan regulasi *Algemene Rakenkamer*, badan pemeriksa di masa Hindia Belanda, yaitu *Indische Comptabiliteits Wet (ICW)* dan *Instructie en vendere bepalingen voor de Algemene Rakenkamer (IAR)*. Pada tanggal 6 November 1948, dikeluarkan Penetapan Pemerintah No. 6/1948, yang mengatur perpindahan kedudukan Badan Pemeriksa Keuangan dari Magelang ke Jogjakarta. Hal ini untuk memenuhi ketentuan Pasal 23 ayat (5) UUD 1945.

2. Masa Republik II (1949-1959)

Dengan terbentuknya Republik Indonesia Serikat sebagai hasil kesepakatan Indonesia dan Belanda di Konferensi Meja Bundar tanggal 27 Desember 1949 di Belanda, maka berlakulah Ketentuan Konstitusi Republik Indonesia Serikat, di mana Republik Indonesia menjadi salah satu negara bagian, yang berkedudukan di Jogjakarta. Untuk melaksanakan ketentuan Konstitusi Republik Indonesia Serikat, yaitu ketentuan Bab V Pasal 115 dan Pasal 116, dibentuk Dewan Pengawas Keuangan. Sebagai salah satu alat perlengkapan negara, dewan ini berkedudukan di Bogor, Jawa Barat dan menempati bangunan bekas kantor *Algemeen Rakenkamer*.

Rumusan Pasal 115 Konstitusi Republik Indonesia Serikat hanya mengatur masalah umum, yaitu “*Maka adalah suatu Dewan Pengawas Keuangan yang susunan dan kekuasaannya diatur dengan undang-undang federal.*” Susunan organisasi itu diatur dalam Pasal 116 yang meliputi 4 ayat sebagai berikut:

- (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 diberhentikan, apabila mencapai usia tertentu.*
- (3) *Mereka dapat dipecat atau diperhentikan menurut cara dan dalam hal yang ditentukan dengan Undang-Undang Federal.*
- (4) *Mereka dapat diberhentikan oleh Presiden atas permintaan sendiri.*

Dengan kembali ke bentuk negara kesatuan pada 17 Agustus 1950 maka diberlakukan ketentuan UUD 1950, sebagai konstitusi sementara. Berkaitan dengan hal tersebut, Dewan

Pengawas Keuangan versi Konstitusi Republik Indonesia Serikat di Bogor digabung dengan Badan Pemeriksa Keuangan di Jogjakarta, dengan tempat kedudukan untuk sementara di Bogor. Kecuali penomorannya, rumusan pasal-pasal dalam UUD 1950 hanya melanjutkan saja rumusan pasal-pasal dalam Konstitusi Republik Indonesia Serikat. Ketentuan itu dijumpai dalam Bab IV Bagian Dewan Pengawas Keuangan, yaitu pada Pasal 80 dan Pasal 81.

Rumusan ketentuan Pasal 80 berbunyi, “*Susunan dan kekuasaan Dewan Pengawas Keuangan diatur dengan Undang-Undang*”, yang serupa dengan rumusan Pasal 115 Konstitusi Republik Indonesia Serikat. Selanjutnya, Pasal 81 dengan 4 ayat serupa dengan ketentuan Pasal 116 Konstitusi Republik Indonesia Serikat yang berbunyi sebagai berikut:

- (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 diberhentikan, apabila mencapai usia tertentu.*
- (3) *Mereka dapat dipecat atau diperhentikan menurut cara dan dalam hal yang ditentukan dengan Undang-Undang Federal.*
- (4) *Mereka dapat diberhentikan oleh Presiden atas permintaan sendiri.*

Walaupun mengalami perubahan kelembagaan, akan tetapi dalam rangka pelaksanaan tugasnya, Dewan Pengawas Keuangan ini juga masih menggunakan regulasi *Algemene Rakenkamer*, badan pemeriksa di masa Hindia Belanda, yaitu *Indische Comptabiliteits Wet (ICW)* dan *Instructie en vendere bepalingen voor de Algemene Rakenkamer (IAR)*.

3. Masa Republik III (1959-1966)

Pada 5 Juli 1959, Presiden Soekarno menetapkan Keputusan Presiden No. 150/M/1959, yang dikenal sebagai Dekrit Presiden, yang antara lain berisi penetapan tidak berlaku UUD 1950 dan menyatakan UUD 1945 berlaku kembali. Untuk itu, Dewan Pengawas Keuangan menurut UUD 1950 diubah menjadi Badan Pemeriksa Keuangan menurut ketentuan Pasal 23 ayat (5) UUD 1945.

Dalam perkembangan selanjutnya, pada tanggal 12 Oktober 1963, Pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 7 Tahun 1963, yang kemudian diganti dengan UU No. 6 Tahun 1964 tentang Badan Pemeriksa Keuangan Gaya Baru. Peraturan yang diwarisi dari masa Hindia Belanda tetap berlaku sesuai dengan prinsip aturan peralihan. Untuk menggantikan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang tersebut kemudian ditetapkan UU No. 17 Tahun 1965. Dalam Undang-Undang ini diatur antara lain bahwa selaku Pemimpin Besar Revolusi, pemegang kekuasaan pemeriksaan, dan penelitian tertinggi atas penyusunan dan pengurusan keuangan negara. Sedangkan yang menjabat sebagai Ketua dan Wakil Ketua Badan Pemeriksa Keuangan berkedudukan masing-masing sebagai atau dirangkap oleh Menteri Koordinator dan Menteri.

4. Masa Republik IV (1966-2001)

Konsolidasi kekuasaan menuju kelembagaan Orde Baru antara lain ditandai dengan penataan kembali kedudukan dan fungsi lembaga-lembaga negara melalui Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Sementara No. X/MPRS/1966 tentang Kedudukan Semua Lembaga-Lembaga Negara di Tingkat Pusat dan Daerah. Sesuai dengan ketetapan ini, maka Badan Pemeriksa Keuangan ditempatkan dalam psisi dan fungsi semula sebagai Lembaga Tinggi Negara. Sebagai tindak lanjut ditetapkan UU No. 5 Tahun 1973 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Dalam kaitan ini layak diperiksa kembali Penjelasan Pasal 23 ayat (5) UUD 1945 yang antara lain mengatakan, “Cara pemerintah mempergunakan uang belanja yang sudah disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat harus sepadan dengan keputusan tersebut. Untuk memeriksa tanggung jawab pemerintah itu perlu ada suatu badan yang terlepas dari pengaruh dan kekuasaan pemerintah. Suatu badan yang tunduk kepada pemerintah tidak dapat melakukan kewajiban yang seberat itu. Sebaliknya, badan itu bukanlah pula badan yang berdiri di atas pemerintah. Sebab itu, kekuasaan dan kewajiban badan itu ditetapkan dengan undang-undang.

Dari ketentuan tersebut, Badan Pemeriksa Keuangan mempunyai kedudukan tidak di atas pemerintah, tetapi juga tidak berada di bawah pengaruh pemerintah. Secara ideal, dalam kedudukan dan fungsi demikian, maka badan ini bersifat independen, menjadi instrumen kekuasaan rakyat dalam menentukan sendirinya nasibnya dalam penentuan dan persetujuan anggaran negara yang diberikan oleh Dewan Perwakilan Rakyat. Oleh sebab itu, hasil pemeriksaan oleh Badan Pemeriksa Keuangan diserahkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat.

Selama Orde Baru, 2 persoalan mengemuka dalam pelaksanaan fungsi Badan Pemeriksa Keuangan, yaitu ruang lingkup pemeriksaan dan daya jangkau wewenang. Dalam menentukan ruang pemeriksaan, belum pernah ditentukan Undang-Undang yang mengatur keuangan negara. Sehingga sebagai dampaknya, daya jangkau wewenang Badan Pemeriksa Keuangan menjadi kabur. Lebih dari itu, alih-alih memberikan ketegasan substantif terhadap Badan Pemeriksa Keuangan, Presiden Soeharto (1966-1998), justru menetapkan adanya kelembagaan pengawasan dan pemeriksaan keuangan negara yang bersifat internal pemerintah akan tetapi tumpang tindih terhadap wewenang Badan Pemeriksa Keuangan. Lembaga-lembaga tersebut adalah Inspektorat Jenderal Pembangunan, Inspektorat Jenderal, dan Sekretaris Pengendalian Pelaksanaan

Pembangunan, dan Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan. Sementara di satuan pemerintahan daerah terdapat Inspektorat Wilayah Propinsi serta Kabupaten/Kotamadya.⁵⁹⁴

Inspektorat Jenderal Pembangunan adalah aparat pengawasan fungsional, yang memeriksa dan memantau pelaksanaan proyek-proyek pembangunan yang menggunakan Bantuan Instruksi Presiden.⁵⁹⁵ Pejabat Inspektorat Jenderal Pembangunan itu adalah purnawirawan militer yang dipercaya oleh Presiden. Hasil kerja mereka tidak pernah menjadi konsumsi publik dan laporan eksklusif hanya ditujukan kepada Presiden. Belakangan, Inspektorat Jenderal Pembangunan itu digantikan oleh Sekretaris Pengendalian Operasional Pembangunan yang mempunyai tugas dan mekanisme kerja yang sama.

⁵⁹⁴ Dengan berlakunya UU No. 22 Tahun 1999 dan Peraturan Pemerintah No. 8 Tahun 2003 tentang Pedoman Pembentukan Perangkat Daerah, instansi ini diubah namanya menjadi Badan Pengawas Daerah Propinsi dan Badan Pengawas Daerah Kabupaten/Kota. Setelah berlaku UU No. 32 Tahun 2004 dan PP No. 41 Tahun 2007 tentang Pedoman Organisasi Perangkat Daerah, penyebutannya menjadi Inspektorat Propinsi dan Inspektorat Kabupaten/Kota.

⁵⁹⁵ Semenjak 1970-an, pengeluaran pembangunan pemerintah pusat yang dibelanjakan di daerah dapat dibagi menjadi dua yaitu dana sektoral dan dana Instruksi Presiden. Dana sektoral intinya terdiri dari berbagai pengeluaran yang diperuntukkan bagi departemen dan instansi pemerintah pusat. Sementara itu, Bantuan Instruksi Presiden atau Banpres dialokasikan berdasarkan mekanisme *lupsum* (jumlah bulat) di mana masing-masing pejabat di tingkat daerah (provinsi, kabupaten, atau desa) menjadi pelaksananya. Banpres perlu diperhatikan karena 2 alasan. *Pertama*, bantuan itu mencerminkan sifat sentralistis dari pendekatan pembangunan Orde Baru, sebab direncanakan dan diawasi secara ketat oleh pemerintah pusat. Sekalipun pejabat di daerah dilibatkan, dalam pelaksanaannya mereka tidak diberi kekuasaan substantif. Dengan tidak adanya aturan yang jelas mengenai perimbangan keuangan antarjenjang pemerintahan, program-program tersebut menunjukkan betapa besarnya kekuasaan diskresi pemerintah pusat. *Kedua*, Banpres pada anggaran tahunan biasanya jauh lebih besar jika dibandingkan dengan dana sektoral. Alokasi Banpres mencerminkan perspektif pemerintah pusat mengenai kebutuhan daerah dan terkadang menunjukkan reaksi politik atas tuntutan daerah. Lihat, Wahyudi Kumorotomo, hlm. 124.

Inspektorat Jenderal adalah satuan organisasi sebagai unit kerja di lingkungan Departemen menurut Keputusan Presiden No. 44 Tahun 1974 tentang Pokok-Pokok Organisasi Departemen.⁵⁹⁶ Dalam Pasal 17 Keputusan Presiden ini diatur bahwa Inspektorat Jenderal dipimpin oleh seorang Inspektur Jenderal sebagai unsure pengawas di bawah Menteri. Ruang lingkup pengawasan bukan sebatas administrasi keuangan saja, akan tetapi juga administrasi umum, pelaksanaan proyek pembangunan, dan dugaan penyalahgunaan wewenang yang terjadi Departemen. Pemeriksaan ini bersifat internal dan laporan hasil pemeriksaan tidak pernah dapat diakses oleh publik.

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, yang semula merupakan Direktorat Jenderal Pengawasan Keuangan Negara di bawah Menteri Keuangan (Keputusan Presiden No. 70 Tahun 1971), dibentuk menurut Keputusan Presiden No. 31 Tahun 1983. Dalam Pasal 2 Keputusan Presiden ini diatur bahwa badan ini mempunyai tugas untuk: (i) merumuskan kebijaksanaan pengawasan keuangan dan pembangunan; (ii) menyelenggarakan pengawasan umum atas penguasaan dan pengurusan keuangan; dan menyelenggarakan pengawasan pembangunan. Sedemikian luas lingkup pengawasan tersebut, sehingga kekuasaannya lebih besar dibandingkan dengan Badan Pemeriksa Keuangan. Selain itu, badan ini mempunyai perwakilan di setiap provinsi, sementara Badan Pemeriksa Keuangan hanya meliputi perwakilan di

⁵⁹⁶ Presiden Soeharto melakukan konvensi dengan memperluas susunan kabinet yang dapat diubah dan ditetapkan secara mutlak dengan meliputi: (1) departemen, yang dipimpin oleh seorang menteri; (2) kantor menteri negara, yang dipimpin oleh seorang menteri negara yang menangani urusan-urusan khusus dan menjadi prioritas kabinet; (3) menteri muda, yaitu seorang menteri yang diperbantukan dalam menangani urusan-urusan tertentu suatu departemen; (4) menteri koordinator, yaitu menteri yang mengkoordinasikan urusan pemerintahan tertentu; dan (5) menteri yang melekat pada jabatan tertentu, seperti sekretaris negara dan sekretaris kabinet; dan (6) pejabat setingkat menteri dan menjadi bagian kabinet, seperti jaksa agung, Gubernur Bank Indonesia, dan Panglima ABRI.

sejumlah regional tertentu yang mencakup beberapa propinsi. Atas kekuasaan Presiden juga, sejumlah instansi atau perusahaan negara tidak boleh diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan seperti Sekretariat Negara, Pertamina, Badan Urusan Logistik, dan P.T. Industri Pesawat Terbang Nusantara. Akses penggunaan keuangan negara dan pelaksanaannya hanya dilaporkan kepada Presiden. Dengan demikian independensi Badan Pemeriksa Keuangan tidak ada.

5. Masa Republik V (2001-sekarang)

Dalam proses Perubahan UUD 1945, salah satu masalah yang menguat adalah perlunya mempertegas posisi dan fungsi Badan Pemeriksa Keuangan. Untuk itu ditetapkan Perubahan Ketiga UUD 1945 (2001), khususnya terhadap ketentuan Bab VIII Hal Keuangan Negara yang meliputi Pasal 23 menjadi Pasal 23, 23A, 23B, 23C, dan 23D serta Bab VIIIA Badan Pemeriksa Keuangan 23E, 23F, dan 23G. Ketentuan yang berhubungan dengan Badan Pemeriksa Keuangan adalah Pasal 23E terdiri atas ayat (1) yang berbunyi, “Untuk mengatur pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri.” Kemudian dalam ayat (2) diatur, “*Hasil pemeriksaan keuangan negara diserahkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, sesuai dengan kewenangannya.*” Mengenai kedudukan Badan Pemeriksa Keuangan, diatur dalam Pasal 23G ayat (1) yang berbunyi, “Badan Pemeriksa Keuangan berkedudukan di ibukota negara dan mempunyai perwakilan di setiap propinsi.” Ketentuan tersebut ditindaklanjuti dengan “paket” undang-undang yang berhubungan dengan pengelolaan dan pemeriksaan keuangan negara yaitu: (i) UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara; (ii) UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara; (iii) UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung

Jawab Keuangan Negara; dan (iv) UU No. 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Formulasi pengaturan seperti ketentuan Pasal 23E ayat (1) mirip dengan ketentuan Pasal 117 ayat (1) *Indische Staatsregeling* (S. 1854 No. 2) yang berbunyi, “Dibentuk sebuah *Algemeene Rakenkamer* yang diberikan tugas untuk melakukan pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara dan terhadap pertanggungjawaban perhitungan.”⁵⁹⁷ Dari rumusan *Indische Staatsregeling* tersebut, pengelolaan keuangan negara identik dengan “pre-audit” atau pemeriksaan sebelum penerapan keuangan negara. Sementara, “pertanggungjawaban perhitungan” identik dengan *post audit*.

Seperti diuraikan dalam Sub Bab C huruf b, factor waktu pemeriksaan merupakan hal yang penting dalam menentukan kinerja sebuah badan pemeriksa keuangan. Diuraikan juga bahwa *pre audit* berorientasi kepada audit kepatuhan, khususnya pada tahap perencanaan dan penyusunan anggaran, yang menjadi kompetensi dari pemerintah (eksekutif) sebagai organisasi birokrasi. Sebaliknya, *post audit*, berorientasi kepada kinerja, yang merupakan kewenangan dari badan pemeriksa yang bersifat eksternal.

Dengan cakupan pengertian semacam itu, maka rumusan ketentuan Pasal 23E ayat (1) menempatkan Badan Pemeriksa Keuangan sekaligus bukan saja sebagai lembaga negara yang memperoleh wewenang dari UUD 1945, tetapi juga lembaga pemerintahan sebagai bagian dari organisasi birokrasi. Akibatnya tidak jelas manakah yang menjadi wewenang lembaga pemeriksa internal dan lembaga pemeriksa eksternal, sehingga kedudukannya serupa dengan *Algemeene Rakenkamer* pada masa Hindia Belanda. Padahal, Badan Pemeriksa Keuangan setara dengan

⁵⁹⁷ Lihat terjemahan rumusan oleh Arifin P. Soeriatmadja, 2009, *Keuangan Publik dalam Perspektif Hukum: Teori, Kritik, dan Praktik*, Jakarta, Penerbit Rajawali, hlm. 269.

lembaga negara yang memperoleh wewenang dari UUD 1945 lainnya, tidak seperti *Algemeene Rakenkamer* yang memang condong menjadi alat Gubernur Jenderal. Dengan ketentuan Pasal 23G ayat (1) yang mempersyaratkan Badan Pemeriksa Keuangan mempunyai perwakilan di setiap propinsi, telah mengaburkan makna sebagai lembaga negara, yang memang hanya berkedudukan di ibukota negara karena wibawa dan posisinya.

Menurut Arifin P. Soeriatmadja, format baru kelembagaan Badan Pemeriksa Keuangan setelah Perubahan UUD 1945 tidak sesuai dengan sistem pemeriksaan keuangan yang independen karena 3 alasan.⁵⁹⁸ *Pertama*, penggabungan fungsi pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab secara *post-audit* dengan *pre audit* keuangan negara mengaburkan pemisahan tugas dan kedudukan antara pengawasan/pemeriksaan yang seharusnya dilakukan secara terpisah oleh internal auditor pemerintah dan eksternal auditor pemerintah. *Kedua*, penggabungan fungsi *pre audit* dengan *post audit* dalam satu lembaga akan menghilangkan sifat pengawasan yaitu obyektif. *Ketiga*, penggabungan fungsi *pre audit* dengan *post audit* dalam satu lembaga akan mendorong Badan Pemeriksa Keuangan menjadi lembaga administrasi negara.

Dengan diundangkannya UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, maka akan memperluas daya jangkau kekuasaan Badan Pemeriksa Keuangan. Hal ini karena ketentuan UU No. 17 Tahun 2003 tidak membedakan keuangan negara, keuangan daerah, dan keuangan milik swasta/badan-badan perdata, sehingga mengaburkan perumusan ruang lingkup pengawasan.⁵⁹⁹ Oleh sebab itu, jangkauan pemeriksaan oleh Badan Pemeriksa Keuangan akan melebar dari pemeriksaan *pre audit* dan *post audit* yang tidak terbatas pada tanggung jawab Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, akan tetapi juga pada pengelolaan

⁵⁹⁸ *Ibid.*, hlm. 274.

⁵⁹⁹ Lihat: Pasal 1 angka 1 dan angka 5 dan Pasal 2 huruf g dan l UU No. 17 Tahun 2003.

keuangan negara yang terdapat pada seluruh lembaga pemerintahan (kementerian, lembaga nonkementerian, lembaga negara), termasuk Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan, Kejaksaan, dan kekuasaan kehakiman. Pemeriksaan juga akan mencakup pengelolaan keuangan Bank Indonesia, yayasan, perusahaan negara dan badan usaha milik daerah, serta badan-badan perdata yang lain. Kondisi demikian, secara prinsip Badan Pemeriksa Keuangan tidak membedakan status uang dan kepemilikan kekayaan dalam suatu badan, apakah itu milik negara, milik perusahaan negara, atau milik yayasan, bahkan milik swasta atau perseorangan. Sementara itu, Badan Pemeriksa Keuangan juga berwenang melakukan pengawasan atau pemeriksaan atas keuangan daerah baik di propinsi maupun kabupaten/kota.