



Jurnal

APHTN-HAN

Asosiasi Pengajar Hukum Tata Negara-Hukum Administrasi Negara

Jln. Kramat VI, No. 18 Kec. Senen, Jakarta Pusat 10410

japhtnhan.id

info@japhtnhan.id

LEGALISASI STANDAR INTERNASIONAL: MENERTIBKAN REGULASI SWASTA TRANSNASIONAL DALAM PEMBENTUKAN PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN DI INDONESIA

Legalization of International Standards: Regulating Transnational Private Regulations in the Formation of Legislation in Indonesia

A.P. Edi Atmaja

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia
Jl. Jenderal Gatot Subroto Kav. 31, Jakarta Pusat

Corrresponding email✉: a.p.edi.atmaja@gmail.com

**Naskah Diterima
13 Desember 2024**

**Revisi
20 Desember 2024**

**Diterima
27 Desember 2024**

Abstract

This paper discusses the influence of transnational private actors on the formation of legislation in Indonesia. Taking the case of the formation of state financial audit laws or public sector audits by the Audit Board of Indonesia (BPK), this paper analyzes the conceptual issues surrounding the adoption of international standards or transnational private regulations created by global transnational private actors, through the concept known as "legalization of international standards." By considering the perspective of translocal legality, this paper urges the BPK to revisit national interests and the goals of the state as an emancipatory means against transnational laws that are potentially harmful, unjust, destructive, and banal.

Keywords: *International Standards, Transnational Private Regulations, State Financial Audit Law, Supreme Audit Agency.*

Abstrak

Tulisan ini membahas pengaruh aktor-aktor swasta transnasional terhadap pembentukan peraturan perundang-undangan di Indonesia. Mengambil kasus pembentukan hukum pemeriksaan keuangan negara atau audit sektor publik oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), tulisan ini menganalisis permasalahan konseptual dalam pengadopsian standar internasional atau regulasi swasta transnasional yang dibentuk oleh aktor-aktor swasta transnasional global, melalui konsep yang disebut "legalisasi standar internasional". Dengan memperhatikan wawasan legalitas translokal, tulisan ini mendorong perlunya BPK untuk kembali meninjau kepentingan nasional dan tujuan bernegara sebagai upaya emansipatoris terhadap hukum transnasional yang berpotensi berbahaya, tidak adil, merusak, dan banal.

Kata kunci: *Standar Internasional, Regulasi Swasta Transnasional, Hukum Pemeriksaan Keuangan Negara, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).*

Daftar Isi

Abstrak	168
Daftar Isi	169
Pendahuluan	170
Latar Belakang	170
Perumusan Masalah	170
Pembahasan	171
Pembentukan Regulasi oleh Aktor-aktor Swasta Transnasional	171
Integrasi Hukum Nasional melalui “Legalisasi Standar Internasional”	177
Selayang Pandang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan di Indonesia	177
“Legalisasi Standar Internasional”: Perspektif Indonesia	179
Badan Standardisasi Nasional	181
Komite Standar Akuntansi Pemerintahan	183
Pembentukan Hukum Pemeriksaan Keuangan Negara di Indonesia: Menertibkan Regulasi Swasta Transnasional	186
Kesimpulan	190
Daftar Pustaka	191



Copyright © 2024 by Author(s)

This work is licensed under a **Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License**. All writings published in this journal are personal views of the authors and do not represent the views of this journal and the author's affiliated institutions.

HOW TO CITE:

Chicago Manual of Style Footnote:

¹ A.P. Edi Atmaja, “Legalisasi Standar Internasional: Menertibkan Regulasi Swasta Transnasional dalam Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan di Indonesia”, *JAPHTN-HAN* 3, no 2 (2024): 167-194, <https://doi.org/10.55292/japhtnhan.v3i2.155>.

Chicago Manual of Style for Reference:

Atmaja, A.P. Edi. “Legalisasi Standar Internasional: Menertibkan Regulasi Swasta Transnasional dalam Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan di Indonesia”, *JAPHTN-HAN* 3, no 2 (2024): 167-194, <https://doi.org/10.55292/japhtnhan.v3i2.155>.

I. PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Studi-studi tentang hukum transnasional (*transnational law*), hukum administrasi global (*global administrative law*), atau hukum perdata internasional (*private international law*) pada umumnya membahas bagaimana standar-standar internasional yang ditetapkan oleh aktor-aktor swasta transnasional mempengaruhi tatanan hukum nasional. Namun, bagaimana dan dengan cara apa institusi-institusi nasional atau bidang-bidang ketatanegaraan tertentu mengadopsi regulasi swasta transnasional belum banyak dianalisis secara rinci. Tulisan ini membahas bagaimana dan dengan cara apa lembaga audit tertinggi (*supreme audit institution*, SAI) Indonesia, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), mengadopsi standar internasional dalam pembentukan hukum pemeriksaan keuangan negara atau audit sektor publik di Indonesia.

Konsep-konsep penting yang saling bertaut dari sistem hukum dan ketatanegaraan Indonesia seperti pemeriksaan keuangan negara dan pembentukan hukum pemeriksaan keuangan negara yang kelak menjadi basis dari cara kerja dan kelembagaan SAI Indonesia (BPK) masih amat jarang diteliti dalam kajian-kajian tentang Indonesia, bahkan oleh para peneliti Indonesia sendiri. Penulis berkeyakinan bahwa kelangkaan tersebut disebabkan oleh kurangnya pendekatan interdisipliner, komparatif, dan historis dari para sarjana hukum, ekonomi, dan akuntansi di Indonesia.

Tulisan ini akan disusun sebagai berikut. Setelah pada Bagian I diuraikan mengenai latar belakang dan rumusan masalah, Bagian II.A memberikan wawasan teoretis dan historis mengenai salah satu bentuk regulasi swasta transnasional, yakni standar internasional yang dibentuk oleh aktor-aktor swasta transnasional, dan bagaimana ia memberikan pengaruh dominan terhadap perkembangan "hukum" keuangan internasional dewasa ini. Selanjutnya pada Bagian II.B didiskusikan *modus operandi* berlakunya standar internasional pada sistem hukum Indonesia dengan mengulas secara singkat legalisasi standar internasional yang diaplikasikan oleh dua lembaga pemerintahan. Bagian II.C menguraikan pembentukan hukum pemeriksaan keuangan negara pada *locus standi* BPK. Bagian III menguraikan sejumlah kesimpulan dari tulisan ini.

B. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, tulisan ini mengajukan rumusan masalah sebagai berikut: Bagaimana dan dengan cara apakah BPK mengadopsi regulasi swasta transnasional dalam pembentukan hukum pemeriksaan keuangan negara di Indonesia? Apakah praktik tersebut bermasalah secara ontologis?

II. PEMBAHASAN

A. Pembentukan Regulasi oleh Aktor-aktor Swasta Transnasional

Dewasa ini, standar-standar swasta (*private standards*) mendominasi sumber-sumber hukum keuangan internasional. Standar-standar internasional yang dibentuk oleh aktor non-negara (swasta) transnasional ini bersifat informal dan tidak berlandaskan pada perjanjian, melainkan dioperasikan menurut konsensus serta tidak terikat hukum.¹ Pengaruh standar-standar swasta ini membuat hukum keuangan internasional dianggap tidak memenuhi syarat sebagai "hukum" oleh para sarjana hukum, terutama kalangan positivis, lantaran tiadanya otoritas yang terpusat dan koersif. Tidak seperti terhadap bidang lain seperti hukum ekonomi dan perdagangan internasional, para ahli hukum internasional kurang menaruh minat sebab kurangnya rambu-rambu legitimasi tradisional, tiadanya daya ikat, dan tidak jelasnya identitas hukum pembentuk hukum keuangan internasional.²

Dalam penegakan hukum keuangan internasional, kekuatan politik semata tidaklah cukup.³ Terdapat mekanisme pendukung tambahan untuk meningkatkan kepatuhan, yakni keahlian dan tekanan pasar.⁴ Standar-standar swasta dihasilkan dengan berlandaskan pada pengetahuan para ahli dan kepatuhan terhadap standar memperoleh legitimasi dari keahlian ini. Bersinonim dengan keahlian, ialah apa yang Porter sebut sebagai kewenangan teknis (*technical authority*) yang menjadi elemen utama standar swasta di samping kewenangan publik dan swasta. Menurut Porter, kewenangan teknis dibentuk oleh aturan ilmiah dan teknis yang dilegitimasi dengan mengacu pada metode ilmiah. Namun, kewenangan ilmiah yang tidak selaras dengan kewenangan publik dan swasta akan menjadi pengetahuan abstrak dengan signifikansi yang kecil untuk kebaikan publik atau kesejahteraan individu dan kemudian kehilangan kualitas otoritatifnya.⁵

¹ C. Brummer, "Why Soft Law Dominates International Finance—and Not Trade," *Journal of International Economic Law* 13, no. 3 (1 September 2010): 627, <https://doi.org/10.1093/jiel/jgq026>.

² Chris Brummer, *Soft Law and the Global Financial System: Rule Making in the 21st Century*, 2 ed. (Cambridge: Cambridge University Press, 2015), 3, <https://doi.org/10.1017/CBO9781316423875>.

³ Bahkan, sebagaimana diuraikan Marcello Musto, dalam soal pemerintahan teknokratis yang dikendalikan oleh para ahli, peran politik terpinggirkan oleh ekonomi. Dengan merujuk pada tulisan-tulisan Karl Marx, Musto berargumen bahwa demokrasi terancam oleh dioperinya unsur-unsur politik ke ekonomi. Berada di luar yurisdiksi dan kontrol demokratis, kuasa ekonomi mendominasi politik dan mendikte agenda beserta keputusan-keputusannya. Marcello Musto, "The Rule of 'Experts' Is Destroying Democracy," 27 Juli 2022, <https://marcellomusto.org/the-rule-of-experts-is-destroying-democracy/>.

⁴ Jakob Schemmel, "The ESA Guidelines: Soft Law and Subjectivity in the European Financial Market—Capturing the Administrative Influence," *Indiana Journal of Global Legal Studies* 23, no. 2 (2016): 461, <https://doi.org/10.2979/indjglolegstu.23.2.0455>.

⁵ Tony Porter, "Private Authority, Technical Authority, and the Globalization of Accounting Standards," *Business and Politics* 7, no. 3 (Desember 2005): 7, <https://doi.org/10.2202/1469-3569.1138>.

Demi memperluas kepatuhan di ranah domestik, beberapa standar swasta ditingkatkan menjadi hukum publik oleh pembuat peraturan yang memperoleh legitimasi demokratis. Oleh karena itu, permasalahan umum mengenai pemberlakuan standar swasta ini adalah selalu dalam hal legitimasi,⁶ karena terdapat pandangan umum bahwa pembentuk standar (*standard-setters*) memiliki kecenderungan untuk bertindak secara rahasia, didominasi industri, dan tidak mewakili seluruh pihak yang berkepentingan.⁷

Salah satu contoh penentu standar swasta yang mempunyai pengaruh kuat di sektor keuangan internasional adalah International Accounting Standards Board (IASB). Badan internasional “informal” ini adalah aktor utama yang menyusun, menerbitkan, dan mendiseminasi International Financial Reporting Standards (IFRS), standar akuntansi internasional yang diadopsi oleh Uni Eropa sejak 2005 melalui *Regulation No. 1606/2002*. Regulasi tersebut memberlakukan standar akuntansi IFRS pada seluruh perusahaan publik di Uni Eropa.⁸ Sebelum berlakunya regulasi ini, suatu *directive* telah mengatur eksistensi sebagian legislasi nasional yang berbeda dari masing-masing negara anggota Uni Eropa. Dengan demikian, sejak 2005 “kemajemukan” sistem akuntansi nasional di Uni Eropa telah berakhir.⁹

Sampai dengan Juli 2022, tercatat 146 dari 167 yurisdiksi di seluruh dunia mengadopsi standar akuntansi IFRS untuk semua atau sebagian besar entitas publik domestik (perusahaan yang terdaftar dan lembaga keuangan) di pasar modal mereka. Dari 21 yurisdiksi yang belum mengadopsi standar akuntansi IFRS: (1) sebanyak 13 yurisdiksi mengizinkan penggunaan standar akuntansi IFRS (Belize, Bermuda, Kepulauan Cayman, Guatemala, Honduras, Jepang, Madagaskar, Nikaragua, Panama, Paraguay, Suriname, Swiss, Timor-Leste); (2) satu yurisdiksi mengadopsi standar akuntansi IFRS untuk lembaga keuangan tetapi tidak untuk perusahaan terdaftar (Irak); (3) satu yurisdiksi tengah dalam proses konvergensi standar akuntansi nasionalnya dengan standar akuntansi IFRS secara substansial tetapi tidak seluruhnya (Indonesia); dan (4) sebanyak enam yurisdiksi menggunakan standar nasional atau regional (Bolivia, China, Mesir, India, Makau, Amerika Serikat).¹⁰

⁶ Lihat, misalnya, Alan J. Richardson dan Burkard Eberlein, “Legitimizing Transnational Standard-Setting: The Case of the International Accounting Standards Board,” *Journal of Business Ethics* 98, no. 2 (2011): 217–45.

⁷ Schemmel, “The ESA Guidelines,” 462.

⁸ Tercatat 7.000 perusahaan wajib menggunakan IFRS setelah regulasi Uni Eropa tersebut berlaku. James Perry dan Andreas Nöelke, “International Accounting Standard Setting: A Network Approach,” *Business and Politics* 7, no. 3 (Desember 2005): 1, <https://doi.org/10.2202/1469-3569.1136>.

⁹ Joost Pauwelyn dkk., ed., *Informal International Lawmaking: Case Studies* (The Hague: Torkel Opsahl Academic EPublisher, 2013), 131.

¹⁰ IFRS, “Who uses IFRS Accounting Standards?,” diakses 19 September 2023, <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#use-of-ifrs-accounting-standards-by-jurisdiction>.

IASB bercikal bakal dari International Accounting Standards Committee (IASC) yang didirikan di London, Inggris, pada 1973¹¹ dan menerbitkan *International Accounting Standards* (IAS). Pada 2001, IASC direorganisasi dan berganti nama menjadi IASB. IASB kemudian mengubah IAS menjadi IFRS dan, terutama setelah diadopsi Uni Eropa, standar akuntansi dan pelaporan keuangan ini menjadi terkenal dan segera mengambil posisi untuk berkompetisi dengan *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) yang diterbitkan oleh Financial Accounting Standards Board (FASB), badan swasta penentu standar akuntansi di Amerika Serikat. IFRS secara umum dipandang lebih fleksibel dan lunak ketimbang GAAP.¹²

Perry dan Nöelke berargumen bahwa standar akuntansi telah lama menjadi objek lobi yang intens bagi kelompok bisnis tertentu karena peran kuncinya dalam tata kelola perusahaan. Anggota FASB dan IASB umumnya berasal dari firma akuntan besar¹³ – yang mengaudit lebih dari 75 persen perusahaan publik di Amerika Serikat, Inggris, Jepang, dan Belanda – atau klien mereka.¹⁴ Perihal IFRS yang diterbitkan IASB, terjadi perubahan substansial menuju standar akuntansi yang lebih mementingkan nilai-nilai pasar, yakni pergeseran dari akuntansi biaya historis (*historic-cost accounting*) ke akuntansi nilai wajar (*fair-value accounting*, FVA). IASB, dengan standar akuntansi yang diproduksinya, dipandang oleh banyak sarjana dan praktisi akuntansi sebagai pengusung konsep FVA yang kontroversial.¹⁵

Berdasarkan konsep akuntansi biaya historis, nilai aset perusahaan (atau kewajiban) secara langsung terkait dengan apa yang awalnya dibayarkan (atau diterima) oleh perusahaan. Melalui implementasi konsep FVA, hubungan transaksi masa lalu ini terputus dan, sebaliknya, nilai-nilai penting pada neraca perusahaan ditentukan dengan mengacu pada harga pasar atau model-modelnya. Dengan demikian,

¹¹ Robert S. Roussey, "Developing International Accounting and Auditing Standards for World Markets," *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 1, no. 1 (Januari 1992): 5, [https://doi.org/10.1016/1061-9518\(92\)90003-X](https://doi.org/10.1016/1061-9518(92)90003-X).

¹² Brummer, "Why Soft Law Dominates International Finance – and Not Trade," 628.

¹³ Mereka, yang dikenal sebagai "Big Four", terdiri atas PriceWaterhouse-Coopers, KPMG, Deloitte & Touche Tohmatsu, dan Ernst and Young. Untuk melihat komposisi keanggotaan IASB pada periode awal pembentukannya, lihat Perry dan Nöelke, "International Accounting Standard Setting," 9–11.

¹⁴ Porter, "Private Authority, Technical Authority, and the Globalization of Accounting Standards," 9–10.

¹⁵ Kontroversi FVA terlihat jelas dengan pertentangannya dengan konsep akuntansi yang secara tradisional digunakan di Jerman, *Handelsgesetzbuch*, yang memungkinkan praktik menyembunyikan pendapatan di neraca untuk membangun cadangan internal sebagai strategi jangka panjang. Dengan FVA, analis keuangan dan pengelola dana dapat menekan manajer perusahaan untuk menggunakan cadangan internal demi meningkatkan laba investasi jangka pendek. Hal ini akan membahayakan investasi jangka panjang dalam sumber daya manusia yang merupakan bagian integral dari model Jerman untuk menghasilkan produk berkualitas dan bernilai tambah tinggi yang menggunakan tenaga kerja terampil. Perry dan Nöelke, "International Accounting Standard Setting," 4.

"[F]VA modifies traditional, historic-cost based, accounts with the addition of market price-based assessments which are intended to serve as a better basis for predicting future income streams and therefore improve the efficiency of economic resource allocation. FVA ... directly include asset values in measures of corporate performance in contrast to the traditional practice of matching sales against cost-of-sales and then subtracting one from the other."¹⁶

Sebagian besar penentang FVA mengedepankan masalah implementasi dan efek buruk FVA dalam stabilitas keuangan. Perselisihan FVA versus akuntansi biaya merupakan bagian dari perdebatan yang lebih luas tentang apa itu pendapatan dan laba serta fungsi utama akuntansi: sebagai stewardship ataukah kegunaan pengambilan keputusan.¹⁷ Menurut Richard, dorongan IASB terhadap FVA bertujuan untuk memenuhi keinginan pemegang saham akan dividen yang lebih cepat dan lebih besar karena FVA mengarah pada pengakuan keuntungan yang belum direalisasi.¹⁸ Le Manh lebih lanjut mengaitkan FVA dan tujuan optimalisasi dividen ini dengan perbedaan antara tradisi akuntansi kontinental (yang dianut negara-negara *civil law*) di mana model pemberian didasarkan atas pemberian utang dan pemberian sendiri dengan retensi laba dan tradisi akuntansi Anglo-America (yang dianut negara-negara *common law*) di mana model pemberian didasarkan atas pemberian ekuitas dengan penerbitan saham di pasar modal.¹⁹

Setali tiga uang dengan akuntansi internasional, dalam bidang audit juga terdapat penentu standar swasta "informal" internasional yang bernama International Federation of Accountants (IFAC). Didirikan di Jerman pada 1977, berkantor pusat di New York, Amerika Serikat, dan teregister sebagai NGO di Jenewa, Swiss²⁰ – identitas yang menunjukkan dengan jelas sifat "global" dari institusi ini – IFAC memiliki dua badan independen, yakni International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) dan International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). IPSASB memproduksi dan mengembangkan International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), standar akuntansi yang khusus ditujukan untuk sektor publik. IPSAS disusun dengan berlandaskan pada IFRS yang diterbitkan

¹⁶ *Ibid.*, 3.

¹⁷ Anne Le Manh, "Accounting Policies and Dividend Limitation: A European Comparison," *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 19 September 2022, 8, <https://doi.org/10.1515/ael-2021-0041>.

¹⁸ Jacques Richard, "The Dangerous Dynamics of Modern Capitalism (from Static to IFRS' Futuristic Accounting)," *Critical Perspectives on Accounting* 30 (Juli 2015): 23–25, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.09.003>.

¹⁹ Le Manh, "Accounting Policies and Dividend Limitation: A European Comparison," 9.

²⁰ Anne Loft, Christopher Humphrey, dan Stuart Turley, "In Pursuit of Global Regulation: Changing Governance and Accountability Structures at the International Federation of Accountants (IFAC)," ed. oleh Jeffrey Unerman, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 19, no. 3 (1 Mei 2006): 429–30, <https://doi.org/10.1108/09513570610670361>.

IASB.²¹ Sementara itu, IAASB memproduksi dan mengembangkan *International Standards on Auditing* (ISA) yang mengatur pendidikan auditor, etika, dan praktik audit. Standar audit juga berusaha untuk mengodifikasi aspek-aspek penting audit, seperti perencanaan audit, prosedur penugasan audit, pengumpulan dan analisis bukti audit, tinjauan sistem pengendalian internal, dan isi laporan audit.²²

Sebagaimana halnya IFRS, ISA telah diadopsi oleh negara-negara anggota Uni Eropa sejak 2005 dan Kanada sejak 2009, sementara perdebatan mengenai apakah ISA mesti diadopsi atau tidak sedang berlangsung di Amerika Serikat.²³ Bagaimanapun juga, model adopsi ISA pada 126 negara menggunakan tiga basis yang berbeda, yakni (1) adopsi besar-besaran berdasarkan hukum, (2) adopsi besar-besaran oleh penentu standar, dan (3) adopsi parsial untuk memenuhi kebutuhan negara. Tiga basis adopsi tersebut dapat dikaitkan dengan sejauh mana suatu negara berkomitmen terhadap ISA.²⁴ Simunic, Ye, dan Zhang berpendapat bahwa cara penyusunan, pengembangan, dan penegakan standar audit nasional mencerminkan lingkungan bisnis dan sistem hukum suatu negara. Dewasa ini, sebagian besar negara cenderung mengadopsi seperangkat standar yang lebih seragam dan secara khusus diprediksi bahwa ISA akan diadopsi—dengan atau tanpa modifikasi—oleh negara-negara dengan karakteristik hukum yang serupa.²⁵

Seperti halnya IASB, personalia IFAC/IAASB berisi perwakilan dari firma akuntan besar yang disebut “Big Four”²⁶—yang terdiri atas Ernst and Young, Deloitte, KPMG, dan PricewaterhouseCoopers—yang berkolaborasi dalam International Forum on Accountancy Development (IFAD), sebuah inisiatif yang dibentuk pada 1999 sebagai respons atas kritik terhadap profesi akuntansi dan peran firma besar tersebut pasca krisis Asia. Meskipun akhirnya dihentikan, inisiatif yang bertujuan untuk meningkatkan kapasitas dan kemampuan akuntansi di negara berkembang itu telah menstimulasi kontak di antara organisasi-organisasi tersebut; dan agenda untuk pengembangan di masa depan mulai muncul dalam hal memajukan ISA menjadi

²¹ Johan Christiaens, Brecht Reyniers, dan Caroline Rollé, “Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study,” *International Review of Administrative Sciences* 76, no. 3 (September 2010): 540, <https://doi.org/10.1177/0020852310372449>.

²² Pran K. Boolaky dan Teerooven Soobaroyen, “Adoption of International Standards on Auditing (ISA): Do Institutional Factors Matter?,” *International Journal of Auditing* 21, no. 1 (Maret 2017): 1, <https://doi.org/10.1111/ijau.12081>.

²³ Dan A. Simunic, Minlei Ye, dan Ping Zhang, “The Joint Effects of Multiple Legal System Characteristics on Auditing Standards and Auditor Behavior,” *Contemporary Accounting Research* 34, no. 1 (2017): 7–38, <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12242>.

²⁴ Boolaky dan Soobaroyen, “Adoption of International Standards on Auditing (ISA).”

²⁵ Simunic, Ye, dan Zhang, “The Joint Effects of Multiple Legal System Characteristics on Auditing Standards and Auditor Behavior.”

²⁶ Loft, Humphrey, dan Turley, “In Pursuit of Global Regulation,” 436–37.

standar dunia, meningkatkan kualitas audit, dan memajukan pengembangan IFAC sebagai organisasi yang melayani kepentingan publik global.²⁷

Aktor swasta penentu standar dalam sektor keuangan internasional berikutnya yang patut diperbincangkan ialah American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).²⁸ Tidak seperti di sebagian besar negara yang standar akuntansinya diproduksi oleh lembaga legislatif, di Amerika Serikat organisasi swasta sejak lama memegang peranan utama. Sebelum 1973, standar akuntansi Amerika Serikat yang disebut *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) dirumuskan oleh AICPA. GAAP berkembang menjadi sejumlah publikasi tambahan yang dibangun di atas materi sebelumnya dengan interpretasi dan elaborasi yang mencakup ribuan halaman dan dilindungi hak cipta. Sejak 1973 hingga saat ini, produksi GAAP didominasi oleh FASB, yang secara resmi diakui oleh Securities and Exchange Commission (SEC) sebagai badan yang berwenang menentukan standar. Terbitan utama FASB adalah *Statements of Financial Accounting Standards* yang dilampiri materi tambahan setebal sepuluh ribu halaman dan dilindungi hak cipta.²⁹

Dalam bidang audit, sampai dengan 2002 AICPA memproduksi *Generally Accepted Auditing Standards* (GAAS) yang terdiri atas sekitar seratus *Statements on Auditing Standards* yang mengatur metode audit laporan keuangan serta pernyataan yang mengatur pengendalian mutu, etika, independensi, dan hal-hal lainnya. AICPA menegaskan hak cipta atas semua materi ini. Pada 2002, Kongres mendepak AICPA dari peran penentu standar dan sebagai gantinya membentuk Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). PCAOB sesungguhnya adalah perusahaan swasta nirlaba yang didanai pungutan Kongres dari perusahaan publik dan auditornya. PCAOB memulai misinya dengan mengadopsi sebagian besar GAAS yang diterbitkan AICPA. Namun, PCAOB tidak menegaskan hak cipta atas materi-materi tersebut dan hanya menghasilkan sedikit hak cipta sendiri.³⁰

Perkembangan standar swasta di sektor keuangan internasional menunjukkan global governance yang kompleks, berlapis-lapis, dan dibentuk oleh jaringan infrastruktur tata kelola yang berbeda-beda. Tata kelola global ini cenderung terdiri atas beragam lembaga dan jaringan dengan yurisdiksi yang tumpang tindih. Mengutip Woods (2002), Loft, Humphrey, dan Turley menyimpulkan bahwa secara

²⁷ Christopher Humphrey, Anne Loft, dan Margaret Woods, "The Global Audit Profession and the International Financial Architecture: Understanding Regulatory Relationships at a Time of Financial Crisis," *Accounting, Organizations and Society* 34, no. 6-7 (Agustus 2009): 813, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.06.003>.

²⁸ AICPA adalah organisasi profesional yang mewadahi akuntan publik bersertifikasi (certified public accountant, CPA) di Amerika Serikat. Didirikan pada tahun 1887, AICPA mengembangkan standar untuk audit perusahaan swasta, memberikan materi bimbingan pendidikan kepada para anggotanya, dan memantau serta menegakkan kepatuhan standar teknis dan etika profesi. Lihat AICPA, "AICPA Mission and History," diakses 11 Maret 2022, <https://uat.aicpa.org/about/missionandhistory.html>.

²⁹ Lawrence Cunningham, "Private Standards in Public Law: Copyright, Lawmaking and the Case of Accounting," *Michigan Law Review* 104, no. 2 (1 November 2005): 312-13.

³⁰ Cunningham, "Private Standards in Public Law."

keseluruhan, tata kelola sektor swasta muncul di mana negara yang berkuasa memilih untuk tidak mengatur atau memang negara secara aktif mendukung aktor swasta dalam menghasilkan rezim mereka sendiri dan kemudian bekerja sama erat dengan rezim tersebut.³¹

B. Integrasi Hukum Nasional melalui “Legalisasi Standar Internasional”

1. Selayang Pandang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan di Indonesia

Pengaruh kuat sistem hukum *civil law* (Eropa kontinental) warisan pemerintah kolonial Hindia Belanda membuat pembuatan-hukum di Indonesia cenderung dilakukan melalui proses legislasi alih-alih yurisprudensi putusan hakim ala sistem hukum *common law* (Anglo-Saxon).³² Mengacu pada teori hierarki norma hukum Hans Kelsen,³³ peraturan perundang-undangan di Indonesia dibentuk secara hierarkis dengan Pancasila sebagai landasan ideologisnya, yakni lima norma dasar yang terdiri atas ketuhanan, kemanusiaan, kebangsaan, kerakyatan, dan keadilan sosial. Lima norma dasar tersebut termaktub dalam pembukaan (*preamble*) undang-undang dasar, bagian dari konstitusi Indonesia yang pantang untuk diubah.

Di bawah undang-undang dasar, terdapat sejumlah peraturan perundang-undangan yang tersusun secara hierarkis. Doktrin *lex superior derogat legi inferiori* sangat dihargai sehingga peraturan yang berhierarki lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang berhierarki lebih tinggi. Selain itu juga dikenal lembaga yang berwenang untuk menguji peraturan perundang-undangan, yakni Mahkamah Konstitusi (MK) untuk undang-undang terhadap undang-undang dasar dan Mahkamah Agung (MA) untuk seluruh peraturan di bawah undang-undang terhadap undang-undang. Peraturan yang bersifat kebijakan administratif yang dikeluarkan oleh institusi pemerintahan menjadi domain Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN) yang secara struktural berada di bawah MA. PTUN lahir berdasarkan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara dan baru beroperasi lima tahun sejak diundangkan kendati embrionya telah ada sejak 1948 melalui rancangan undang-undang yang disusun oleh Wirjono Prodjodikoro.

Namun demikian, ketentuan yang mengatur tentang jenis, hierarki, proses pembentukan, dan pengujian peraturan perundang-undangan yang

³¹ Loft, Humphrey, dan Turley, “In Pursuit of Global Regulation,” 433.

³² Untuk memperoleh gambaran argumentatif tentang konvergensi dua sistem hukum ini di Indonesia, lihat Choky Ramadhan, “Konvergensi Civil Law dan Common Law di Indonesia dalam Penemuan dan Pembentukan Hukum,” *Mimbar Hukum* 30, no. 2 (7 Agustus 2018): 213–29, <https://doi.org/10.22146/jmh.31169>.

³³ Hans Kelsen, *General Theory of Law and State*, 1st ed. (Clark, NJ: The Lawbook Exchange, Ltd., 2007), 123–61.

sistematis tersebut terhitung baru dalam sejarah dan politik hukum Indonesia. Regulasi khusus yang mengatur tentang jenis-jenis, hierarki, dan proses pembentukan peraturan perundang-undangan secara integral baru terbit pada 2004 dalam bentuk Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (UU 10/2004). Sementara itu, kendati pengujian materi peraturan perundang-undangan telah lama menjadi kewenangan MA, pengujian atas undang-undang terhadap undang-undang dasar melalui MK baru dimungkinkan setelah berlakunya perubahan UUD 1945. Sebelumnya, menurut Ketetapan MPR Nomor III/MPR/2000 tentang Sumber Hukum dan Tata Urutan Peraturan Perundang-Undangan, yang berwenang menguji undang-undang terhadap undang-undang dasar adalah MPR.

UU 10/2004 mengatur dengan detail, baku, dan sistematis mengenai jenis, hierarki, dan proses pembentukan peraturan perundang-undangan, meskipun mengenai pengujian peraturan perundang-undangan belum diatur oleh undang-undang ini. Berdasarkan UU 10/2004, jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan Indonesia secara berturut-turut adalah (1) UUD 1945, (2) Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang, (3) Peraturan Pemerintah, (4) Peraturan Presiden, dan (5) Peraturan Daerah yang terdiri atas Peraturan Daerah Provinsi, Peraturan Daerah Kabupaten/Kota, dan Peraturan Desa.

Pengaturan yang lebih lengkap hingga yang berkaitan dengan pengujian peraturan perundang-undangan tampak dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (UU 12/2011). UU 12/2011 mencabut UU 10/2004 dan mengembalikan Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat (MPR) dalam hierarki peraturan perundang-undangan yang sempat dihilangkan eksistensinya. UU 12/2011 juga mengatur, dalam pasal tersendiri, eksistensi peraturan perundang-undangan selain yang disebut dalam hierarki peraturan perundang-undangan yang pada UU 10/2004 hanya diatur dalam penjelasan.

Pasal 8 UU 12/2011 menyatakan bahwa jenis peraturan perundang-undangan mencakup pula peraturan yang ditetapkan oleh MPR, Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), Dewan Perwakilan Daerah (DPD), MA, MK, BPK, Komisi Yudisial (KY), Bank Indonesia (BI), menteri, badan, lembaga, atau komisi yang setingkat yang dibentuk dengan undang-undang atau pemerintah atas perintah undang-undang, DPRD Provinsi, Gubernur, DPRD Kabupaten/Kota, Bupati/Walikota, dan Kepala Desa. Peraturan perundang-undangan tersebut diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan kewenangan.

Selanjutnya, UU 12/2011 diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019 tentang Perubahan atas UU 12/2011. Regulasi tersebut menambahkan muatan baru, yakni (1) jaminan atas keberlanjutan pembuatan-hukum antara Presiden dan DPR dan (2) pengaturan mengenai pemantauan dan peninjauan terhadap peraturan perundang-undangan oleh DPR, DPD, dan Presiden. Kemudian, UU 12/2011 diubah kembali melalui Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang Perubahan Kedua atas UU 12/2011 yang menambahkan substansi yang benar-benar baru, di antaranya metode omnibus dalam pembuatan-hukum. Melalui metode omnibus, beberapa ketentuan dalam peraturan perundang-undangan dapat dihapus, diganti, diubah, atau dicabut hanya dengan satu peraturan perundang-undangan yang jenis dan hierarkinya sama.³⁴ Regulasi tersebut juga mengatur pembentukan hukum secara elektronik dan mengintroduksi konsep tentang dampak peraturan perundang-undangan yang hendak dibentuk terhadap kehidupan masyarakat dan beban keuangan negara berdasarkan metode *regulatory impact analysis* (RIA) dan *rule, opportunity, capacity, communication, interest, process, and ideology* (ROCCIP).

2. “Legalisasi Standar Internasional”: Perspektif Indonesia

Untuk mengintegrasikan hukum nasional dengan standar internasional yang berkembang dinamis dalam tatanan global, Indonesia menggunakan suatu konsep yang buku ini sebut sebagai “legalisasi standar internasional”. Legalisasi standar internasional mengandung pengertian bahwa standar yang dibentuk oleh aktor non-negara (swasta) di ranah internasional maupun transnasional, agar dapat berlaku dan memiliki kekuatan hukum mengikat di Indonesia, dilakukan melalui proses pembentukan hukum (legislasi) nasional. Mengikuti Brütsch dan Lehmkuhl, pada prinsipnya disepakati bahwa “legalisasi” adalah proses *menjadikan legal*, seperti dalam frasa “legalisasi obat-obatan terlarang”,³⁵ sepanjang dimaknai bahwa standar internasional (yang dibentuk oleh aktor swasta non-negara) tidak dianggap sebagai hukum atau legal.

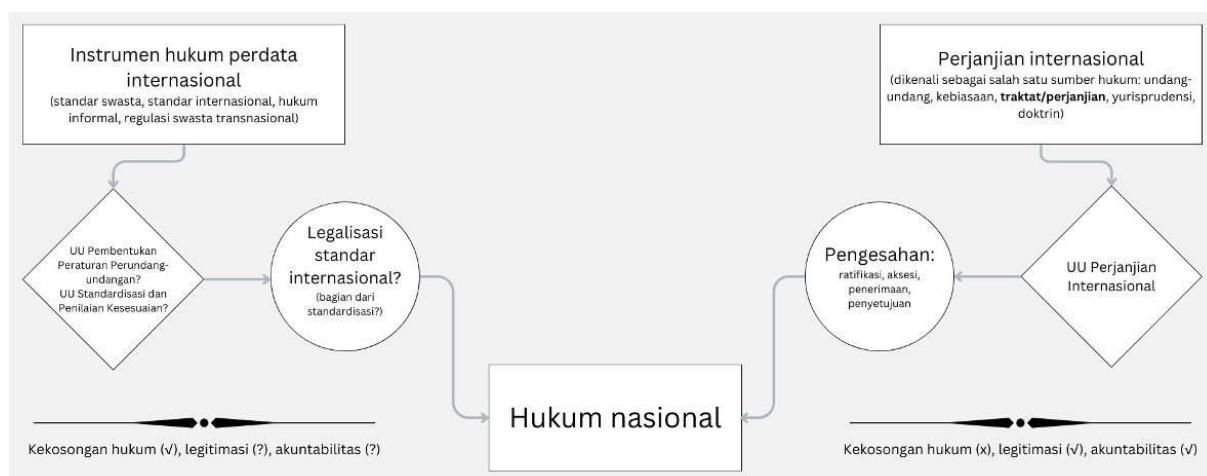
Legalisasi standar internasional berbeda dengan pengesahan perjanjian internasional karena yang disebut belakangan menimbulkan hak dan kewajiban dalam bidang hukum publik yang jelas, sementara yang disebut pertama cenderung kabur dan sepenuhnya bergantung pada komitmen pembentuk hukum. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional (UU 24/2000), pengesahan

³⁴ Untuk kritik yang bernalas atas metode omnibus dalam pembentukan peraturan perundang-undangan, lihat Maria Farida Indrati, “‘Omnibus Law’, UU Sapu Jagat?,” *Kompas*, 1 April 2020, <https://www.kompas.id/baca/opini/2020/01/04/omnibus-law-uu-sapu-jagat>.

³⁵ Christian Brütsch dan Dirk Lehmkuhl, ed., *Law and Legalization in Transnational Relations* (London: Routledge, 2010), 1–8.

(“perbuatan hukum untuk mengikatkan diri pada suatu perjanjian internasional dalam bentuk ratifikasi, aksesi, penerimaan, dan penyetujuan”) merupakan cara agar suatu *perjanjian internasional* (“perjanjian yang diatur dalam hukum internasional yang dibuat secara tertulis serta menimbulkan hak dan kewajiban di bidang hukum publik”) dapat berlaku dan mengikat secara hukum di Indonesia. Legalisasi standar internasional juga tidak dapat dipersamakan dengan standardisasi karena yang disebut belakangan memiliki lingkup yang lebih luas. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2014 tentang Standardisasi dan Penilaian Kesesuaian (UU 20/2014), standardisasi adalah “proses merencanakan, merumuskan, menetapkan, menerapkan, memberlakukan, memelihara, dan mengawasi standar yang dilaksanakan secara tertib dan bekerja sama dengan semua pemangku kepentingan”.

Gambar 1 Wawasan Konseptual “Legalisasi Standar Internasional”



Sebagaimana ditunjukkan pada Gambar 1 di atas, terdapat kekosongan hukum serta ketiadaan legitimasi dan akuntabilitas dalam konsep dan praktik legalisasi standar internasional – tidak seperti konsep dan praktik pengesahan perjanjian internasional yang memiliki dasar hukum yang jelas, yakni UU 24/2000, sehingga memiliki legitimasi dan akuntabilitas yang juga jelas. Brütsch dan Lehmkuhl berargumen bahwa menurut interpretasi kaum rasionalis-institusionalis, negara-negara cenderung lebih memilih jenis legislasi “yang lunak” (dalam bentuk legalisasi standar internasional) ketimbang legislasi “yang keras” (dalam bentuk pengesahan perjanjian internasional) didasarkan pada biaya dan manfaat yang diperoleh sebagai sarana untuk memfasilitasi kerja sama atau menegakkan norma, aturan, dan prosedur tertentu. Namun, interpretasi semacam itu tidak memberikan daya ungkit analitis yang cukup untuk mengidentifikasi kapan strategi legislasi yang berbeda pada gilirannya melayani kepentingan kelompok tertentu atau mengaburkan cara kerja kekuasaan dan hegemoni struktural.³⁶

³⁶ *Ibid.*, 10.

Di Indonesia, terdapat sejumlah institusi penentu standar nasional yang mengaplikasikan legalisasi standar internasional. Institusi-institusi penentu standar ini di antaranya adalah Badan Standardisasi Nasional dan Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. Bagian ini menganalisis secara singkat kerangka normatif legalisasi standar internasional untuk dua institusi tersebut.

a. **Badan Standardisasi Nasional**

Badan Standardisasi Nasional (BSN) dibentuk berdasarkan UU 20/2014, Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2018 tentang Sistem Standardisasi dan Penilaian Kesesuaian (PP 34/2018), dan Peraturan Presiden Nomor 4 Tahun 2018 tentang BSN. BSN memiliki tugas dan tanggung jawab dalam bidang standardisasi dan penilaian kesesuaian, di antaranya menetapkan dan mengembangkan standar nasional Indonesia (SNI). Dari 1988 hingga Januari 2022, BSN telah menetapkan 11.678 SNI yang masih berlaku dan 2.486 SNI abolisi atau sudah tidak berlaku, yang terentang dalam sembilan sektor, yakni pertanian dan teknologi pangan; konstruksi; elektronik, teknologi informasi, dan komunikasi; teknologi perekayasaan; umum, infrastruktur, dan ilmu pengetahuan; kesehatan, keselamatan, dan lingkungan; teknologi bahan; teknologi khusus; serta transportasi dan distribusi pangan.³⁷

Secara historis, BSN bercikal bakal dari institusi swasta era kolonial Hindia Belanda yang bernama Stichting Fonds voor de Normalisatie (Yayasan Dana Normalisasi) dan Normalisatie Raad (Dewan Normalisasi). Dua institusi tersebut merupakan wahana bagi para insinyur sipil Belanda dalam menyusun standar untuk bahan bangunan, alat transportasi, dan instalasi listrik. Pada 1951 institusi tersebut berubah menjadi Yayasan Dana Normalisasi Indonesia (YDNI) yang pada gilirannya mewakili Indonesia menjadi anggota ISO dan International Electrotechnical Commission (IEC).³⁸

Selain mewakili Indonesia sebagai anggota organisasi perumus standar internasional untuk produk/jasa umum non-elektroteknik dan elektroteknik tersebut, sampai dengan saat ini BSN juga terlibat aktif dalam Codex Alimentarius Commission (CAC), organisasi perumus standar internasional untuk bidang pangan, dan menjalin kerja sama dengan sejumlah organisasi pengembangan standar lain seperti International Association of Plumbing and Mechanical Officials

³⁷ BSN, "Statistik SNI 2022," diakses 30 September 2022, https://bsn.go.id/uploads/download/statistik_sni_juni_2022.pdf.

³⁸ BSN, "Tentang BSN," diakses 30 September 2022, <https://bsn.go.id/main/berita/detail/11517/tentang-bsn>.

(APMO), National Fire Protection Association (NFPA), dan American Society for Testing Material (ASTM).³⁹

Keterlibatan BSN dalam kerja sama internasional tersebut membuat SNI yang dihasilkan BSN sarat dimensi internasional. Namun, Pasal 13 UU 20/2014 dan Pasal 13 PP 34/2018 menyatakan bahwa legalisasi standar internasional oleh BSN harus memperhatikan kepentingan nasional:

“SNI dirumuskan dengan memperhatikan ketersediaan sumber daya, kepentingan nasional, hasil penelitian, inovasi, dan/atau pengalaman. Dalam hal terdapat standar internasional, SNI dirumuskan selaras dengan standar internasional melalui (a) adopsi standar internasional dengan mempertimbangkan kepentingan nasional untuk menghadapi perdagangan global; atau (b) modifikasi standar internasional disesuaikan dengan perbedaan iklim, lingkungan, geologi, geografis, kemampuan teknologi, dan kondisi spesifik lain. Untuk kepentingan nasional, SNI dapat dirumuskan tidak selaras dengan standar internasional.”

Pertimbangan atas kepentingan nasional ini serupa dengan rumusan dalam UU 24/2000 yang menyatakan antara lain bahwa (1) pembuatan perjanjian internasional berpedoman pada kepentingan nasional dan berdasarkan prinsip-prinsip persamaan kedudukan, saling menguntungkan, dan memperhatikan, baik hukum nasional maupun hukum internasional yang berlaku (Pasal 4 ayat [2]); (2) perjanjian internasional berakhir apabila terdapat hal-hal yang merugikan kepentingan nasional (Pasal 18 huruf h); dan (3) kepentingan nasional ini harus diartikan sebagai kepentingan umum (*public interest*), perlindungan subjek hukum Republik Indonesia, dan yuridiksi kedaulatan Republik Indonesia (Penjelasan Pasal 18).

Selanjutnya, UU 20/2014 dan PP 34/2018 mengatur bahwa perumusan SNI dilaksanakan BSN dengan membentuk komite yang terdiri atas unsur pemerintah, pelaku usaha dan/atau asosiasi terkait, konsumen dan/atau asosiasi terkait, dan pakar dan/atau akademisi. Hasil dari perumusan SNI tersebut adalah rancangan SNI yang perlu memperoleh masukan masyarakat. Rancangan SNI kemudian ditetapkan menjadi SNI dengan Keputusan Kepala BSN. Penerapan dan pemberlakuan SNI dilakukan terhadap barang, jasa, sistem, proses, atau personal, baik secara sukarela maupun secara wajib. Pemberlakuan SNI secara wajib dibuktikan melalui pemilikan sertifikat dan/atau pembubuhan tanda SNI dan/atau tanda kesesuaian.

³⁹ BSN, “Kerjasama Standardisasi,” diakses 30 September 2022, https://www.bsn.go.id/main/bsn/isi_bsn/20163/kerjasama-standardisasi.

b. Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) merupakan institusi yang dibentuk berdasarkan Pasal 32 UU 17/2003 yang menyatakan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD adalah berupa laporan keuangan yang disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang disusun oleh suatu komite standar yang independen. KSAP ditetapkan melalui Keputusan Presiden Nomor 84 Tahun 2004 tentang KSAP sebagaimana telah diubah beberapa kali dengan Keputusan Presiden Nomor 28 Tahun 2017 (Keppres 84/2004) dan beranggotakan berbagai unsur pemerintahan, praktisi, asosiasi profesi (IAI), dan akademisi yang mempunyai kompetensi akademik di bidang akuntansi sektor publik, register akuntan negara, dan reputasi baik di bidang profesi akuntansi.⁴⁰ Berdasarkan Keppres 84/2004, KSAP terdiri atas (1) komite konsultatif yang bertugas memberi konsultasi dan/atau pendapat dalam rangka perumusan konsep rancangan peraturan pemerintah tentang SAP, (2) komite kerja bertugas mempersiapkan, merumuskan dan menyusun konsep rancangan peraturan pemerintah tentang SAP, dan dapat membentuk (3) kelompok kerja untuk membantu pelaksanaan tugas komite kerja.

Pada 22 Oktober 2010, terbit Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP (PP 71/2010) yang mencabut Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang SAP. PP 71/2010 merupakan SAP berbasis akrual yang disusun KSAP setelah melalui proses baku penyusunan (*due process*) yang terdiri atas tahapan (1) identifikasi topik, (2) pembentukan kelompok kerja KSAP, (3) riset terbatas kelompok kerja terhadap literatur-literatur, standar akuntansi yang berlaku di berbagai negara, praktik-praktik terbaik, peraturan-peraturan, dan sumber-sumber lainnya yang berkaitan dengan topik, (4) penulisan draf SAP oleh kelompok kerja, (5) pembahasan draf oleh komite kerja dan BPK untuk menyamakan persepsi, (6) pengambilan keputusan draf untuk dipublikasikan, (7) peluncuran draf SAP (*exposure draft*), (8) dengar pendapat publik terbatas dan dengar pendapat publik, (9) pembahasan tanggapan dan masukan terhadap draf SAP, dan (10) finalisasi standar (Lampiran III angka 12 PP 71/2010).

Menurut PP 71/2010, SAP dinyatakan dalam bentuk pernyataan SAP (PSAP), yakni SAP yang diberi judul, nomor, dan tanggal efektif, yang berlandaskan pada kerangka konseptual akuntansi pemerintahan. PSAP dapat dilengkapi dengan (1) interpretasi PSAP

⁴⁰ KSAP, "Profil KSAP," diakses 30 September 2022, <http://www.ksap.org/sap/profil-ksap>.

(IPSAP), yakni penjelasan, klarifikasi, dan uraian lebih lanjut atas PSAP, dan (2) buletin teknis SAP, yakni informasi yang berisi penjelasan teknis akuntansi sebagai pedoman bagi pengguna. PP 71/2010 terdiri atas dua belas PSAP yang mengatur SAP berbasis akrual dan sebelas PSAP yang mengatur SAP berbasis kas menuju akrual. Sampai dengan September 2022 (diperbarui 15 Juni 2017), KSAP menerbitkan empat IPSAP dan 24 buletin teknis SAP.⁴¹

Dalam menyusun SAP berbasis akrual, KSAP menggunakan materi dan rujukan yang dikeluarkan oleh (1) pemerintah Indonesia, berupa Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang SAP, (2) IFAC/IPSASB, (3) IASC/IASB, (4) International Monetary Fund (IMF), (5) IAI, (6) FASB, (7) Governmental Accounting Standards Board (GASB) Amerika Serikat, (8) Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) Amerika Serikat, dan (9) organisasi profesi lainnya di berbagai negara yang membidangi pelaporan keuangan, akuntansi, dan audit pemerintahan (Lampiran III angka 15 PP 71/2010). Materi dan rujukan SAP berbasis akrual tersebut menunjukkan bahwa, *pertama*, penyusunan SAP mengakomodasi dua hegemoni penentu standar akuntansi internasional, yakni IFAC/IPSASB yang berpengaruh secara global dan penentu standar akuntansi Amerika Serikat yang bersifat independen. Secara historis, sejak kejatuhan rezim pemerintahan Presiden Soekarno, kiblat akuntansi Indonesia telah beralih ke Amerika Serikat yang dipicu oleh tampilnya sejumlah elite akuntan lulusan Amerika Serikat di panggung kekuasaan dan pengaruh dari lembaga donor internasional.⁴²

Kedua, penyusunan SAP mengambil materi dan rujukan dari Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), institusi penentu standar yang bersifat swasta, nasional, dan memiliki afiliasi global. Berdiri pada 23 Desember 1957, IAI diinisiasi oleh sejumlah sarjana akuntansi pertama Indonesia yang tidak diterima dalam dua asosiasi profesi akuntansi mapan era Hindia Belanda, Vereniging Academisch Gevormde Accountants (VAGA) dan Nederlands Institute van Accountants (NIVA). Anggota-anggota IAI perdana terdiri atas (1) lulusan ekonomi, keuangan publik, dan akuntansi dari kampus-kampus Amerika Serikat, Inggris, dan Belanda yang dikirim pemerintah Indonesia pada 1950an, (2) lulusan ekonomi dari Massachusetts Institute of Technology dan Universitas California di Berkeley hasil kerja sama Indonesia dengan Ford Foundation pada 1952, dan (3) lulusan

⁴¹ KSAP, "Buletin Teknis dan Interpretasi PSAP," diakses 30 September 2022, <http://www.ksap.org/sap/buletin-teknis-dan-interpretasi-psap>.

⁴² Yudi Irmawan, "Globalization and the accountancy profession in developing countries: An examination of the historical development of the Indonesian accountancy profession (1954-2008)" (University of Bradford, 2010), 159-62, <http://hdl.handle.net/10454/4427>.

akuntansi hasil kerja sama Universitas California di Berkeley dan Universitas Indonesia pada 1953. Kesempatan belajar di kampus-kampus Amerika Serikat tersebut pada gilirannya menciptakan jaringan elite akuntan Indonesia yang berorientasi pada sistem akuntansi Amerika Serikat.⁴³

Hingga saat ini, IAI merupakan satu-satunya organisasi profesi yang menaungi dan mewakili profesi akuntan Indonesia. IAI didirikan dengan tujuan untuk (1) membimbing perkembangan akuntansi serta mempertinggi mutu pendidikan akuntan dan (2) mempertinggi mutu pekerjaan akuntan dengan cara (a) menyelenggarakan ujian sertifikasi akuntan profesional dan (b) menjaga kompetensi melalui penyelenggaraan pendidikan profesional berkelanjutan, menyusun dan menetapkan kode etik, standar profesi, dan standar akuntansi, menerapkan penegakan disiplin anggota, serta mengembangkan profesi akuntan Indonesia.⁴⁴

Sebagai institusi penentu standar (*standard setter*) yang bersifat swasta dan memiliki afiliasi global, IAI membentuk Standar Akuntansi Keuangan (SAK), yang terdiri atas Pernyataan SAK (PSAK), Interpretasi SAK (ISAK), dan Buletin Teknis, melalui Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK IAI) dan Dewan Standar Akuntansi Syariah (DSAS IAI). SAK diberlakukan bagi entitas yang terdaftar atau masih dalam proses pendaftaran di pasar modal, seperti perusahaan publik, BUMN, perbankan, asuransi, dan dana pensiun, serta entitas lain seperti koperasi, yayasan, dan perguruan tinggi negeri badan hukum (PTNBH). Sampai dengan September 2022, IAI telah menerbitkan 49 PSAK yang mengatur penyajian laporan keuangan (PSAK 1) hingga sewa (PSAK 73)⁴⁵ dan dua belas Buletin Teknis.⁴⁶

Riwayat SAK bercikal bakal dari Prinsip Akuntansi Indonesia (PAI) yang dikembangkan oleh Komite Prinsip Akuntansi Indonesia bentukan IAI yang mengacu pada GAAP Amerika Serikat sebagai respons atas pengaktifan pasar modal Indonesia pada 1974. Pada 1994, IAI merevisi total PAI dan melakukan kodifikasi dalam bentuk SAK yang diharmonisasikan dengan standar akuntansi internasional. SAK direvisi terus-menerus dan disempurnakan hingga tujuh kali pada 1995, 1996, 1999, 2002, 2004, 2007, dan 2009. Sebagai tindak lanjut butir kesepakatan keanggotaan Indonesia pada G-20 dan keanggotaan IAI

⁴³ *Ibid.*, 150–53.

⁴⁴ IAI, "Tentang IAI," diakses 30 September 2022, <https://web.iaiglobal.or.id/Profil-IAI/Tentang%20IAI>.

⁴⁵ IAI, "PSAK Umum," diakses 30 September 2022, <https://web.iaiglobal.or.id/SAK-IAI/PSAK%20Umum>.

⁴⁶ IAI, "Buletin Teknis," diakses 30 September 2022, <http://iaiglobal.or.id/v03/standar-akuntansi-keuangan/buletin-teknis-sak>.

pada IFAC, IAI mencanangkan konvergensi SAK ke IFRS secara bertahap. Dampak dari konvergensi ini ialah SAK yang menjadi bersifat *principle-based*, banyak menggunakan dasar pengukuran nilai wajar (FVA), dan memerlukan *professional judgement* serta pengungkapan dalam laporan keuangan.⁴⁷

Dari narasi di atas dapat disimpulkan bahwa KSAP melegalisasi standar akuntansi internasional dengan dua cara. *Pertama*, secara langsung melalui perujukan tekstual ke sumber-sumber utama yang dibentuk oleh institusi penentu standar internasional. *Kedua*, secara tidak langsung, yakni melalui perujukan tekstual dan integrasi struktural terhadap institusi swasta terafiliasi global yang memiliki peran dominan dalam membentuk standar akuntansi nasional.

C. Pembentukan Hukum Pemeriksaan Keuangan Negara di Indonesia: Menertibkan Regulasi Swasta Transnasional

Regulasi pembentukan peraturan perundang-undangan Indonesia kontemporer memberi kewenangan kepada BPK untuk membentuk Peraturan BPK sebagai pengaturan lebih lanjut dari tugas dan wewenang BPK dalam menjalankan pemeriksaan keuangan negara. UU 12/2011 menyatakan secara eksplisit bahwa Peraturan BPK diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan kewenangan. Peraturan BPK pun mengikat secara umum dan dimuat dalam Lembaran Negara sehingga, dengan demikian, sifat Peraturan BPK tidak hanya berlaku internal, melainkan juga eksternal terhadap pihak-pihak di luar BPK.

Dalam konteks pengelolaan keuangan publik Indonesia kontemporer, tidak hanya penatausahaan dan pertanggungjawaban keuangan publik yang wajib berpedoman pada suatu standar (yakni Standar Akuntansi Pemerintahan [SAP]), pemeriksaan keuangan negara pun harus dilaksanakan berdasarkan standar (yakni Standar Pemeriksaan Keuangan Negara [berdasarkan Pasal 1 dan 5 ayat (1)]). Kepatuhan terhadap standar menjadi norma esensial dalam regulasi audit sektor publik di Indonesia hari ini,⁴⁸ bertolak belakang dengan praktik audit sektor publik sebelumnya yang dilaksanakan tanpa standar. Seperti halnya penyusunan SAP yang terikat dengan perkembangan standar akuntansi internasional (Penjelasan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara [UU 17/2003] dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara [UU 1/2004]), SPKN

⁴⁷ IAI, "Sejarah Perkembangan SAK," diakses 30 September 2022, <https://web.iaiglobal.or.id/SAK-IAI/Sejarah%20Perkembangan>.

⁴⁸ Diskursus pemeriksaan keuangan negara yang harus dilaksanakan berdasarkan standar ini mulai mengemuka sejak pembahasan perubahan konstitusi Indonesia pada 1999–2002. Lihat Zain Badjeber dan G. Seto Harianto, ed., *Badan Pemeriksa Keuangan dalam Proses Perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945* (Jakarta: Sekretariat Jenderal Badan Pemeriksa Keuangan RI, 2012), 112–13, 123, 135.

yang disusun BPK pun mesti “mempertimbangkan standar di lingkungan profesi audit secara internasional” dan “BPK perlu mengkonsultasikannya dengan ... organisasi profesi di bidang pemeriksaan” (Penjelasan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara [UU 15/2004]) supaya “dihasilkan standar yang diterima secara umum” (Pasal 5 ayat [2] UU 15/2004).

Ketentuan-ketentuan tersebut mengakibatkan pembentukan hukum pemeriksaan keuangan negara di Indonesia oleh BPK sarat akan wawasan global dan pada gilirannya membuka keterlibatan, baik secara langsung maupun tidak langsung, aktor-aktor swasta global yang beroperasi secara internasional maupun transnasional. SPKN sebagai acuan terpenting pelaksanaan pemeriksaan keuangan negara yang hierarkinya tepat di bawah undang-undang – karena berbentuk Peraturan BPK – wajib mempertimbangkan sepenuhnya standar yang dibentuk oleh aktor-aktor swasta transnasional global seperti IFAC/IAASB, IAI, Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), AICPA, dan Institute of Internal Auditors (IIA). Di sisi lain, akuntan publik, dalam kapasitasnya untuk melakukan audit atas laporan keuangan BUMN, wajib mematuhi Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang diterbitkan IAI/IAPI (Pasal 25 ayat [2] Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik).

Secara historis, IAPI merupakan seksi dari IAI yang berkembang menjadi kompartemen dan direorganisasi melalui Rapat Umum Luar Biasa IAI-Kompartemen Akuntan Publik pada 2007 sebagai institusi tersendiri untuk dapat menjadi anggota IFAC.⁴⁹ Oleh karena itu, SPAP yang diterbitkan IAPI selalu terpengaruh, baik dalam wujud adopsi sebagian maupun seluruhnya, oleh ISA yang diterbitkan IFAC/IAASB.

Dengan situasi serupa, INTOSAI yang merupakan perhimpunan SAI sedunia, melalui unit khusus penyusun standar yang disebut Professional Standards Committee (PSC), membentuk dan mengembangkan *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)* dengan mengadopsi sebagian atau seluruh substansi *International Standards on Auditing (ISA)*.⁵⁰ Sementara itu, dalam rangka penyusunan ISSAI, selain membuat perjanjian dengan IAASB, PSC INTOSAI juga mengadakan nota kesepahaman dengan IIA “*to ensure mutual reference and congruence of standards and guidelines ... to facilitate dialogue between SAs and internal auditors in the public sector*”.⁵¹

Dalam ekosistem politik hukum pembentukan peraturan perundang-undangan yang demikian, pada 7 Maret 2007 BPK menerbitkan Peraturan BPK Nomor 1 Tahun

⁴⁹ IAPI, “Sejarah IAPI,” diakses 22 September 2022, <https://iapi.or.id/sejarah-iapi>.

⁵⁰ Alex Brenninkmeijer dkk., “Auditing Standards and the Accountability of the European Court of Auditors (ECA),” *Utrecht Law Review* 14, no. 1 (9 Februari 2018): 13, <https://doi.org/10.18352/ulr.417>.

⁵¹ PSC INTOSAI, “Memorandum of Understanding between the Auditing Standards Committee of the Intosai and the IAASB,” diakses 22 September 2022, <https://www.ifac.org/IAASB/Meeting-FileDL.php?FID=0353>.

2007 tentang SPKN. SPKN didefinisikan sebagai patokan untuk melakukan pemeriksaan keuangan negara. SPKN 2007 menggunakan format hibrida yang memadukan format produk hukum dengan format regulasi teknis berupa standar yang lazim digunakan dalam organisasi profesi akuntansi sektor swasta, seperti IFRS, GAAP, IPSAS, ISA, SAK, dan SPAP. Format ini juga memiliki kesamaan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP, regulasi yang terbit sebagai aturan pelaksana dari UU 17/2003. SPKN 2007 tersusun dari batang tubuh yang terdiri atas dua belas pasal dan tiga ayat, penjelasan, serta dilengkapi dengan delapan lampiran.

Pasal 2 SPKN 2007 menjelaskan bahwa SPKN dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Pemeriksaan (PSP) yang dijabarkan ke dalam delapan lampiran. Lampiran I memuat Pendahuluan Standar Pemeriksaan. Lampiran II memuat PSP Nomor 01 tentang Standar Umum. Lampiran III memuat PSP Nomor 02 tentang Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan. Lampiran IV memuat PSP Nomor 03 tentang Standar Pelaporan Pemeriksaan Keuangan. Lampiran V memuat PSP Nomor 04 tentang Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja. Lampiran VI memuat PSP Nomor 05 tentang Standar Pelaporan Pemeriksaan Kinerja. Lampiran VII memuat PSP Nomor 06 tentang Standar Pelaksanaan Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu. Terakhir, Lampiran VIII memuat PSP Nomor 07 tentang Standar Pelaporan Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu.

Pada 2017, BPK mencabut SPKN 2007 dan menggantinya dengan SPKN baru dalam wujud Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017 tentang SPKN. Regulasi teknis ini masih melanjutkan format hibrida yang diaplikasikan pada SPKN 2007. Titik beda antara SPKN 2007 dan SPKN 2017 adalah dalam hal perubahan dari standar berbasis aturan (*rule-based standard*) ke standar berbasis prinsip (*principle-based standard*).⁵² Menurut kata sambutan Ketua BPK atas terbitnya SPKN 2017, perubahan tersebut dilakukan untuk mengakomodasi perkembangan standar audit internasional, khususnya dalam sektor swasta, berupa ISA yang dikembangkan oleh IFAC.

SPKN 2017 yang berlaku efektif sejak 6 Januari 2017 tersusun dari batang tubuh yang terdiri atas sebelas pasal dan sepuluh ayat, penjelasan, serta dilengkapi dengan empat lampiran. Seperti SPKN 2007, SPKN 2017 dinyatakan dalam bentuk PSP yang dijabarkan ke dalam empat lampiran. Lampiran I memuat Kerangka Konseptual Pemeriksaan. Lampiran II memuat PSP Nomor 100 tentang Standar Umum. Lampiran III memuat PSP Nomor 200 tentang Standar Pelaksanaan Pemeriksaan. Lampiran IV memuat PSP Nomor 300 tentang Standar Pelaporan Pemeriksaan. Dengan demikian,

⁵² Perubahan dari standar berbasis aturan ke standar berbasis prinsip ini berkait paut dengan perubahan dalam standar akuntansi internasional. Standar berbasis aturan ialah standar akuntansi yang mula-mula dikembangkan oleh FASB dengan GAAP-nya, sedangkan standar berbasis prinsip menjadi ciri khas IFRS yang dikembangkan oleh IASB. Selepas kasus Enron, otoritas publik di Amerika Serikat meragukan GAAP yang telah digunakan selama bertahun-tahun di Amerika Serikat, yang didesain untuk meningkatkan kepatuhan dan melindungi perusahaan dari risiko litigasi. Porter, "Private Authority, Technical Authority, and the Globalization of Accounting Standards," 11-12.

SPKN 2017 ini meringkas PSP yang sebelumnya dirinci berdasarkan jenis pemeriksaan menjadi PSP yang terdiri atas standar pelaksanaan dan pelaporan pemeriksaan terhadap tiga jenis pemeriksaan.

Meskipun menjadi salah satu rujukan utama dalam SPKN 2007, standar audit yang disusun dan dikembangkan AICPA tidak lagi menjadi rujukan pada SPKN 2017. Hal ini menunjukkan pengaruh AICPA yang tidak sekuat IASB dan IFAC/IAASB di kancan global. Sebagaimana diuraikan oleh Cunningham, AICPA dan produk-produk standar yang dihasilkannya memiliki derajat keberlakuan dan pengadopsian yang “lemah” (*weak form route*) karena perlindungan hak cipta yang kuat atas standar standar tersebut sehingga tidak mudah untuk diadopsi.⁵³ Namun demikian, harus diakui bahwa AICPA masih memiliki peran dalam penyusunan standar audit global melalui korespondensi dan advokasi dengan IASB dan IFAC/IAASB.⁵⁴

Kendati diproduksi oleh sejumlah aktor yang berbeda-beda, standar audit yang menjadi rujukan utama BPK dalam pembentukan hukum pemeriksaan keuangan negara di Indonesia terlembagakan secara global dan mengarah pada kesatuan dan keseragaman standar audit sektor publik. Kesimpulan berikutnya yang dapat ditarik dari kondisi ini ialah bahwa kesatuan dan keseragaman standar audit sektor publik tersebut didorong oleh perkembangan standar audit di sektor swasta yang dikembangkan sekaligus dipraktikkan oleh aktor-aktor swasta non-negara.

Dalam narasi perkembangan hukum pemeriksaan keuangan negara di atas tersirat proliferasi eksistensi *global governance* yang mengindikasikan lunturnya kedaulatan negara karena kewenangan untuk mengatur diserahkan sepenuhnya pada aktor dan sektor swasta. Secara ontologis, lunturnya kedaulatan negara, luntur pula legitimasi dan akuntabilitas demokratis yang dapat mengancam kepentingan publik dan keadilan sosial dari sudut pandang lokal/nasional. Tepat di titik itulah gagasan legalitas translokal berperan untuk menyeimbangkan *global governance* dan kedaulatan negara. Legalitas translokal adalah makna, norma, dan bentuk otoritas yang muncul melalui pertemuan mendasar dengan klaim, norma, dan teknologi tata kelola hukum transnasional. Legalitas translokal mengacu pada proses translokasi praktik, pengetahuan, dan wacana hukum yang beredar dari satu tempat atau skala ke tempat lain dan, dengan demikian, berjumpa dengan praktik, pengetahuan, dan wacana hukum lainnya, serta membentuk kembali subjektivitas hukum.⁵⁵

Ditinjau dari sudut pandang legalitas translokal, BPK sebagai representasi dari suatu negara yang berdaulat perlu mempertimbangkan corak istimewa yang

⁵³ Cunningham, “Private Standards in Public Law,” 291–343.

⁵⁴ Lihat, misalnya, surat-surat komentar AICPA Auditing Standar Board, unit penyusun standar audit pada AICPA, atas rancangan ISA. AICPA, “Audit, Attest, and Quality Control – ASB Comment Letters,” diakses 22 September 2022, <https://us.aicpa.org/advocacy/financialreporting/auditandtestservices-advocacy-asbcommentletters.html>.

⁵⁵ Matthew C. Canfield, Julia Dehm, dan Marisa Fassi, “Translocal Legalities: Local Encounters with Transnational Law,” *Transnational Legal Theory* 12, no. 3 (3 Juli 2021): 337–39, <https://doi.org/10.1080/20414005.2021.2012368>.

diwarisinya dari sistem ketatanegaraan dan tradisi hukum nasionalnya yang unik. Dalam hal ini, secara ontologis, BPK perlu membentuk hukum pemeriksaan keuangan negara yang sejalan dengan tujuan bernegara Indonesia. Tujuan bernegara Indonesia termaktub dalam Pembukaan UUD 1945 dan dielaborasi lebih lanjut melalui Pasal 33 UUD 1945, yakni bahwa Republik Indonesia didirikan untuk memajukan kesejahteraan umum melalui perwujudan sistem perekonomian kerakyatan dalam suatu negara berdaulat yang antikolonialisme, anti-imperialisme, dan antikapitalisme. Standar pemeriksaan keuangan negara atau standar audit sektor publik yang dibentuk BPK merupakan subjek yang perlu dikaji akuntabilitasnya karena standar audit sejak lama telah menjadi objek lobi yang intens bagi kelompok bisnis tertentu karena peran kuncinya dalam tata kelola perusahaan dan semakin berkembang masif di era globalisasi dan konvergensi ekonomi pasar bebas.

III. KESIMPULAN

Bagaimana persisnya institusi-institusi nasional atau bidang-bidang ketatanegaraan tertentu mengadopsi regulasi swasta transnasional yang ditetapkan oleh aktor-aktor swasta transnasional belum banyak dianalisis secara rinci dalam sejumlah studi. Mengambil kasus pembentukan hukum pemeriksaan negara di Indonesia oleh BPK, tulisan ini memberikan wawasan teoretis mengenai regulasi swasta transnasional dan pengaruhnya yang dominan terhadap perkembangan "hukum" keuangan internasional dewasa ini. Memperhatikan wawasan legalitas translokal, tulisan ini mendorong perlunya BPK menengok kembali kepentingan nasional dan tujuan bernegara sebagai wahana emansipatoris terhadap hukum transnasional yang berbahaya, tidak adil, merusak, dan banal.

Tulisan ini telah menganalisis proses integrasi global standar akuntansi nasional di Indonesia, baik yang bersifat publik (SAP) maupun swasta (SAK), yang diprakarsai oleh jaringan elite akuntan Indonesia dengan asal usul historis yang kuat. Afiliasi mereka dengan asosiasi profesi transnasional yang terdiri atas firma akuntan global pada akhirnya mempererat simpul epistemik transnasional dan, pada gilirannya, menundukkan standar akuntansi nasional menurut kerangka normatif standar akuntansi internasional yang mempromosikan kapitalisme global dan neoliberalisme. Titik akhir dari proses tersebut adalah konvergensi ke arah standar akuntansi yang seragam dalam kesatuan tata kelola keuangan global. Praktik legalisasi standar swasta transnasional oleh BPK juga menunjukkan pola-pola yang serupa. Standar audit sektor publik yang dibentuk BPK (SPKN) pada akhirnya akan terintegrasi dengan ISA-nya IFAC/IAASB, baik secara langsung maupun dijembatani oleh ISSAI-nya INTOSAI.

Dalam hegemoni regulasi swasta transnasional yang banal, masihkah tersisa aspirasi nasional? Bab II.B menampilkan kutipan atas Pasal 13 UU 20/2014 dan Pasal 13 PP 34/2018 yang seyoginya menjadi aturan payung bagi seluruh kebijakan legalisasi standar internasional di Indonesia. Regulasi tersebut menyatakan bahwa (1) standar nasional dirumuskan dengan memperhatikan kepentingan nasional, (2) adopsi standar internasional mempertimbangkan kepentingan nasional, dan (3)

standar nasional dapat dirumuskan tidak selaras dengan standar internasional demi kepentingan nasional.

Kerangka normatif semacam itu tidak tampak pada kerangka normatif pembentukan hukum pemeriksaan keuangan negara. Alih-alih, kerangka normatif pembentukan hukum pemeriksaan keuangan negara yang termaktub dalam UU 15/2004 menyatakan bahwa (1) SPKN yang disusun BPK harus mempertimbangkan standar di lingkungan profesi audit secara internasional dan (2) BPK perlu mengkonsultasikan SPKN yang disusun dengan organisasi profesi di bidang pemeriksaan supaya dihasilkan standar yang diterima secara umum.

DAFTAR PUSTAKA

- AICPA. "AICPA Mission and History." Diakses 11 Maret 2022. <https://uat.aicpa.org/about/missionandhistory.html>.
- . "Audit, Attest, and Quality Control - ASB Comment Letters." Diakses 22 September 2022. <https://us.aicpa.org/advocacy/financialreporting/auditandtestservices-advocacy-asbcommentletters.html>.
- Badjeber, Zain, dan G. Seto Harianto, ed. *Badan Pemeriksa Keuangan dalam Proses Perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*. Jakarta: Sekretariat Jenderal Badan Pemeriksa Keuangan RI, 2012.
- Boolaky, Pran K., dan Teerooven Soobaroyen. "Adoption of International Standards on Auditing (ISA): Do Institutional Factors Matter?" *International Journal of Auditing* 21, no. 1 (Maret 2017): 59–81. <https://doi.org/10.1111/ijau.12081>.
- Brenninkmeijer, Alex, Gaston Moonen, Raphael Debets, dan Branislav Hock. "Auditing Standards and the Accountability of the European Court of Auditors (ECA)." *Utrecht Law Review* 14, no. 1 (9 Februari 2018). <https://doi.org/10.18352/ulr.417>.
- Brummer, C. "Why Soft Law Dominates International Finance—and Not Trade." *Journal of International Economic Law* 13, no. 3 (1 September 2010): 623–43. <https://doi.org/10.1093/jiel/jgq026>.
- Brummer, Chris. *Soft Law and the Global Financial System: Rule Making in the 21st Century*. 2 ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2015. <https://doi.org/10.1017/CBO9781316423875>.
- Brütsch, Christian, dan Dirk Lehmkuhl, ed. *Law and Legalization in Transnational Relations*. London: Routledge, 2010.
- BSN. "Kerjasama Standardisasi." Diakses 30 September 2022. https://www.bsn.go.id/main/bsn/isi_bsn/20163/kerjasama-standardisasi.

- . “Statistik SNI 2022.” Diakses 30 September 2022. https://bsn.go.id/uploads/download/statistik_sni_juni_2022.pdf.
- . “Tentang BSN.” Diakses 30 September 2022. <https://bsn.go.id/main/berita/detail/11517/tentang-bsn>.
- Canfield, Matthew C., Julia Dehm, dan Marisa Fassi. “Translocal Legalities: Local Encounters with Transnational Law.” *Transnational Legal Theory* 12, no. 3 (3 Juli 2021): 335–59. <https://doi.org/10.1080/20414005.2021.2012368>.
- Christiaens, Johan, Brecht Reyniers, dan Caroline Rollé. “Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study.” *International Review of Administrative Sciences* 76, no. 3 (September 2010): 537–54. <https://doi.org/10.1177/0020852310372449>.
- Cunningham, Lawrence. “Private Standards in Public Law: Copyright, Lawmaking and the Case of Accounting.” *Michigan Law Review* 104, no. 2 (1 November 2005): 291–343.
- Humphrey, Christopher, Anne Loft, dan Margaret Woods. “The Global Audit Profession and the International Financial Architecture: Understanding Regulatory Relationships at a Time of Financial Crisis.” *Accounting, Organizations and Society* 34, no. 6–7 (Agustus 2009): 810–25. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.06.003>.
- IAI. “Buletin Teknis.” Diakses 30 September 2022. <http://iaiglobal.or.id/v03/standar-akuntansi-keuangan/buletin-teknis-sak>.
- . “PSAK Umum.” Diakses 30 September 2022. <https://web.iaiglobal.or.id/SAK-IAI/PSAK%20Umum>.
- . “Sejarah Perkembangan SAK.” Diakses 30 September 2022. <https://web.iaiglobal.or.id/SAK-IAI/Sejarah%20Perkembangan>.
- . “Tentang IAI.” Diakses 30 September 2022. <https://web.iaiglobal.or.id/Profil-IAI/Tentang%20IAI>.
- IAPI. “Sejarah IAPI.” Diakses 22 September 2022. <https://iapi.or.id/sejarah-iapi>.
- IFRS. “Who uses IFRS Accounting Standards?” Diakses 19 September 2023. <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#use-of-ifrs-accounting-standards-by-jurisdiction>.
- Indrati, Maria Farida. “‘Omnibus Law’, UU Sapu Jagat?” *Kompas*, 1 April 2020. <https://www.kompas.id/baca/opini/2020/01/04/omnibus-law-uu-sapu-jagat>.
- Irmawan, Yudi. “Globalization and the accountancy profession in developing countries: An examination of the historical development of the Indonesian

- accountancy profession (1954-2008)." University of Bradford, 2010. <http://hdl.handle.net/10454/4427>.
- Kelsen, Hans. *General Theory of Law and State*. 1st ed. Clark, NJ: The Lawbook Exchange, Ltd., 2007.
- KSAP. "Buletin Teknis dan Interpretasi PSAP." Diakses 30 September 2022. <http://www.ksap.org/sap/buletin-teknis-dan-interpretasi-psap>.
- . "Profil KSAP." Diakses 30 September 2022. <http://www.ksap.org/sap/profil-ksap>.
- Le Manh, Anne. "Accounting Policies and Dividend Limitation: A European Comparison." *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 19 September 2022. <https://doi.org/10.1515/ael-2021-0041>.
- Loft, Anne, Christopher Humphrey, dan Stuart Turley. "In Pursuit of Global Regulation: Changing Governance and Accountability Structures at the International Federation of Accountants (IFAC)." Disunting oleh Jeffrey Unerman. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 19, no. 3 (1 Mei 2006): 428-51. <https://doi.org/10.1108/09513570610670361>.
- Musto, Marcello. "The Rule of 'Experts' Is Destroying Democracy," 27 Juli 2022. <https://marcellomusto.org/the-rule-of-experts-is-destroying-democracy/>.
- Pauwelyn, Joost, Ramses Wessel, Jan Wouters, Ayelet Berman, dan Sanderijn Duquet, ed. *Informal International Lawmaking: Case Studies*. The Hague: Torkel Opsahl Academic EPublisher, 2013.
- Perry, James, dan Andreas Nöelke. "International Accounting Standard Setting: A Network Approach." *Business and Politics* 7, no. 3 (Desember 2005): 1-32. <https://doi.org/10.2202/1469-3569.1136>.
- Porter, Tony. "Private Authority, Technical Authority, and the Globalization of Accounting Standards." *Business and Politics* 7, no. 3 (Desember 2005): 1-30. <https://doi.org/10.2202/1469-3569.1138>.
- PSC INTOSAI. "Memorandum of Understanding between the Auditing Standards Committee of the Intosai and the IAASB." Diakses 22 September 2022. <https://www.ifac.org/IAASB/Meeting-FileDL.php?FID=0353>.
- Ramadhan, Choky. "Konvergensi Civil Law dan Common Law di Indonesia dalam Penemuan dan Pembentukan Hukum." *Mimbar Hukum* 30, no. 2 (7 Agustus 2018): 213. <https://doi.org/10.22146/jmh.31169>.
- Richard, Jacques. "The Dangerous Dynamics of Modern Capitalism (from Static to IFRS' Futuristic Accounting)." *Critical Perspectives on Accounting* 30 (Juli 2015): 9-34. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.09.003>.

- Richardson, Alan J., dan Burkard Eberlein. "Legitimating Transnational Standard-Setting: The Case of the International Accounting Standards Board." *Journal of Business Ethics* 98, no. 2 (2011): 217–45.
- Roussey, Robert S. "Developing International Accounting and Auditing Standards for World Markets." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 1, no. 1 (Januari 1992): 1–11. [https://doi.org/10.1016/1061-9518\(92\)90003-X](https://doi.org/10.1016/1061-9518(92)90003-X).
- Schemmel, Jakob. "The ESA Guidelines: Soft Law and Subjectivity in the European Financial Market—Capturing the Administrative Influence." *Indiana Journal of Global Legal Studies* 23, no. 2 (2016). <https://doi.org/10.2979/indjglolegstu.23.2.0455>.
- Simunic, Dan A., Minlei Ye, dan Ping Zhang. "The Joint Effects of Multiple Legal System Characteristics on Auditing Standards and Auditor Behavior." *Contemporary Accounting Research* 34, no. 1 (2017): 7–38. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12242>.