

**KEDUDUKAN AKUNTAN PUBLIK UNTUK MELAKUKAN *AUDIT INVESTIGATIF* TERHADAP KEKAYAAN BADAN USAHA MILIK NEGARA (BUMN) PERSERO DALAM RANGKA MENGHITUNG KERUGIAN NEGARA**

**Khalimi**

Dosen Pascasarjana Universitas 17 Agustus 1945 Jakarta

**Susanto**

Dosen Universitas Pamulang (Unpam)  
Dosen Fakultas Hukum Universitas Pamulang

**ABSTRAK**

Kekayaan BUMN Persero sebagai badan hukum mandiri dengan segala konsekuensi yuridisnya maka status Negara sebagai pemilik modal kedudukannya hanya sebagai pemegang saham layaknya pemegang saham dalam suatu Perseroan Terbatas. Namun demikian ternyata dalam beberapa ketentuan perundang-undangan dan jika dihubungkan dengan UU Badan Usaha Milik Negara (BUMN) terjadi ketidakharmonisan mengenai makna keuangan negara dan kekayaan negara yang dipisahkan pada BUMN Persero. Metode pendekatan yang dipakai adalah pendekatan yuridis normatif yaitu pendekatan yang menggunakan legis positivis, yang menyatakan bahwa hukum identik dengan norma-norma tertulis yang dibuat dan diundangkan oleh lembaga atau pejabat yang berwenang. Selain itu konsepsi ini memandang hukum sebagai suatu sistem normatif yang bersifat otonom, tertutup dan terlepas dari kehidupan masyarakat. Metode pendekatan yuridis normatif digunakan dengan tujuan untuk menganalisis kedudukan Akuntan Publik untuk melakukan audit investigatif terhadap kekayaan Badan Usaha Milik Negara (Persero). Hasil penelitian, kenyataan yang terjadi sekarang khususnya dalam tindakan penegakan hukum, tidak ada pemisahan yang tegas status negara dalam pengelolaan kekayaan BUMN/Persero. Apakah sebagai penyelenggara pemerintahan atau sebagai pelaku usaha (investor). Investasi negara pada BUMN/Persero belum diperlakukan sama dengan halnya investasi oleh swasta pada perseroan terbatas. Hal ini berdampak krusial khususnya menyangkut kerugian negara. Permasalahan ini membuat takut direksi BUMN/Persero untuk mengambil keputusan dengan alasan apabila kebijakan yang mereka ambil ternyata berdampak merugikan maka mereka akan dihadapkan kepada ancaman tindak pidana korupsi. Dalam proses hukum, menghitung kerugian negara yang diakibatkan kesalahan BUMN Persero diperlukan audit investigatif, karena audit ini digunakan untuk mengetahui ada atau tidaknya Perbuatan Melawan Hukum dan penyalahgunaan wewenang yang mengakibatkan adanya kerugian negara selaku pemegang saham mayoritas pada BUMN Persero dan terdapat Kewenangan Akuntan Publik Sebagai Lembaga Pemeriksa Kekayaan BUMN selain Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP).

**Kata Kunci :** Keuangan negara, Badan Usaha Milik Negara, Audit Investigatif

## A. PENDAHULUAN

Saat ini Badan Usaha Milik Negara memiliki tiga bentuk badan hukum perusahaan, yaitu Perusahaan Umum (Perum), Perusahaan Terbatas Perseroan (PT Persero) dan Perusahaan Terbatas Perseroan Terbuka (PT Persero Tbk.). Hingga tahun 2004, BUMN masih memiliki satu bentuk perusahaan lainnya, yaitu Perusahaan Jawatan (Perjan). Dalam perkembangannya, seluruh Perjan dikeluarkan dari naungan Kementerian BUMN dan telah bergeser ke arah bentuk usaha lainnya seperti Lembaga Penyiaran Publik dan Badan Layanan Umum.

Pada tahun 2013, jumlah BUMN berbentuk Perseroan Terbatas berkurang dua perusahaan, dan bertambah dua perusahaan pula. Perusahaan yang berkurang tersebut adalah PT Pengerukan Indonesia yang seluruh asetnya dialihkan kepada PT Pelabuhan Indonesia II, berdasarkan surat keputusan No. S-95/MBU/2012. Berikutnya adalah perusahaan konstruksi PT Sarana Karya yang 100 persen sahamnya diakuisisi oleh PT Wijaya Karya Tbk, berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 91/2013 tentang Penjualan Saham Milik Negara Republik Indonesia Perusahaan Perseroan (Persero) PT Sarana Karya tertanggal 24 Desember 2013 serta penandatanganan akte jual beli yang dilakukan pada 30 Desember 2013. Sedangkan PT Industri Soda Indonesia yang masih dalam proses likuidasi sejak tahun 2005, mulai tahun 2013 ini telah dikeluarkan dari daftar perusahaan BUMN di Kementerian Badan Usaha Milik Negara.<sup>1</sup>

Adapun dua perusahaan yang bergabung menjadi badan usaha milik negara yaitu PT Indonesia Asahan Alumunium (INALUM), berdasarkan PP No. 26 Tahun 2014 pada tanggal 21 April 2014 (namun PT Inalum secara resmi menjadi BUMN pada 19 Desember 2013 setelah Pemerintah Indonesia mengambil alih saham yang dimiliki pihak konsorsium), serta PT Surabaya Industrial Estate Rungkut. Dengan demikian pada tahun 2013, perusahaan BUMN berjumlah 141 perusahaan yang terdiri dari 14 Perum, 108 Persero dan 19 PT. (Persero) Tbk.<sup>2</sup>

Total aset BUMN tahun 2013 mencapai 4.210 triliun rupiah, naik 19,22 persen dari tahun sebelumnya. Sejalan dengan total asetnya, total ekuitas juga

<sup>1</sup>Badan Pusat Statistik, *Statistik Keuangan Badan Usaha Milik Negara dan Badan Usaha Milik Daerah 2013*, Jakarta, 2014, hlm. 14.

<sup>2</sup>*Ibid*, hlm. 15.

mengalami peningkatan dari tahun sebelumnya. Total ekuitas BUMN tahun 2013 sebesar 975,66 triliun rupiah, naik 16,73 persen. Namun demikian, total laba bersih BUMN mengalami penurunan sebesar 11,58 persen, yaitu dari 138,51 triliun rupiah pada tahun sebelumnya menjadi 122,47 triliun rupiah.

Badan Usaha Milik Negara dikelompokkan ke dalam tiga belas kategori usaha. Besarnya jumlah usaha pada setiap kategori tidak selalu sejalan dengan besarnya aset, ekuitas dan laba. Pada tahun 2013 ini, aset, ekuitas, dan laba bersih terbesarnya dicatat oleh BUMN jasa keuangan dan asuransi. Total ekuitas kategori usaha ini, tercatat sekitar 289,3 triliun rupiah, dan menghasilkan laba 59,3 triliun rupiah. Total asetnya mencapai 2.283,5 triliun rupiah, melebihi 9 kali jumlah ekuitasnya. Dengan demikian, kategori usaha ini menjadi kategori usaha yang paling kompetitif karena dapat menciptakan laba bersih yang besar dengan tidak memerlukan modal yang besar. Dengan kata lain, ekuitas sebesar 289,3 triliun rupiah, BUMN jasa keuangan dan asuransi ini menghasilkan laba bersih 20,49 persen terhadap ekuitas. <sup>3</sup>

Adapun nilai aset dan ekuitas terkecil pada tahun 2013 terdapat pada BUMN penyediaan akomodasi dan penyediaan makan minum, dengan nilai aset sebesar 1,01 triliun rupiah, nilai ekuitas sebesar 70 miliar rupiah dan mengalami kerugian sebesar 50 miliar rupiah. Sedangkan perusahaan yang mengalami kerugian terbesar pada tahun 2013 berada di kategori usaha pengadaan listrik, gas, uap/air panas dan udara dingin yang mengalami kerugian sebesar 18,67 triliun rupiah. <sup>4</sup>

Indonesia merupakan salah satu negara yang memiliki BUMN yang bermasalah yang memenuhi kriteria di atas, sehingga salah satu upaya dalam mengatasi permasalahan yang dihadapi, sekaligus memperluas skala ekonomis, langkah yang ditempuh sebagian besar BUMN yang berkinerja buruk adalah dengan melakukan privatisasi.

Memasuki era globalisasi seperti sekarang, beberapa BUMN yang telah melakukan perbaikan manajemen, khususnya efisiensi operasi, akan mampu

---

<sup>3</sup>*Ibid*, hlm. 16.

<sup>4</sup>*Ibid*, hlm. 17.

menghadapi persaingan pasar. Langkah perbaikan yang dilakukan meliputi restrukturisasi usaha, pengurangan jumlah karyawan, penerapan sistem pengendalian manajemen, dan kebijakan strategis lainnya. BUMN yang tidak melakukan perbaikan manajemen biasanya akan menghadapi berbagai kesulitan, terutama di bidang finansial.<sup>5</sup>

Uraian tersebut menggambarkan kerugian negara yang disebabkan oleh operasional BUMN Persero. Meruginya BUMN Persero berakibat berkurangnya keuangan Negara hal ini disebabkan Negara tidak memperoleh pembagian keuntungan perusahaan (deviden), namun terdapat kemungkinan hilangnya uang negara dalam perusahaan tersebut jika perusahaan tersebut bangkrut dan tidak beroperasi lagi.

Selanjutnya sesuai data yang diperoleh Majalah Tempo melaporkan dugaan korupsi di BUMN per 17 Oktober 2005. Dari 17 BUMN dengan 30 dugaan kasus korupsi, 10 BUMN dengan 15 kasus di antaranya merupakan kasus pengadaan barang dan jasa.<sup>6</sup> Contoh selanjutnya adalah Penjualan VLCC Pertamina, kerugian Negara terendah sebesar US\$20 juta, sedangkan kerugian tertinggi sebesar US\$56 juta. Dengan kurs US\$1 = Rp.9.000,-, kerugian Negara bekisar antara Rp. 180-504 miliar.<sup>7</sup> Kasus baru PT. Garuda Indonesia, Tbk yang mana Komisi Pemberantasan Korupsi telah menetapkan mantan direktur utama mereka, Emirsyah Satar, sebagai tersangka suap yang merugikan Negara sampai jutaan dollar Amerika Serikat.<sup>8</sup>

Uraian contoh kasus tersebut adalah kerugian Negara yang bersumber dari *Fraud* (kecurangan, kejahatan atau penyalahgunaan wewenang) yang terdapat

---

<sup>5</sup>Menurut Santosa (1994) bahwa untuk mengatasi permasalahan yang dihadapi, sekaligus memperluas skala usaha agar mencapai skala ekonomis, langkah yang ditempuh sebagian besar BUMN yang berkinerja buruk adalah melalui peningkatan utang perusahaan. Dengan tetap menjalankan perusahaan atas dasar operasi berbiaya tinggi, dan dalam beberapa kasus diperburuk dengan intervensi pemerintah yang berlebihan, manajemen BUMN tidak mampu melakukan perbaikan kinerja. Bahkan, beban utang meningkat dari waktu ke waktu. Permasalahan ini bagaikan lingkaran yang tidak berujung atau *vicious funding cycle* yang selalu membelit pengelolaan BUMN. Riant Nugroho dan Randy R Wrihatnolo, *Op.cit.*, hlm. 40.

<sup>6</sup>Theodorus M. Tuanakotta, *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif Edisi 2* Jakarta: Salemba Empat. 2010, hlm. 432.

<sup>7</sup>*Ibid.*, hlm. 874.

<sup>8</sup>Hingga penelitian ini dilakukan kasus tersebut belum pada tahap persidangan. Pengambilan sebagai contoh dalam penelitian ini hanya sebagai informasi bukanlah rujukan.

pada BUMN Persero. Dalam perkara yang terkait dengan BUMN/Persero selama ini pembuktian unsur kerugian Negara pada umumnya didasarkan pada perhitungan ahli, tetapi dalam praktik di persidangan seringkali timbul perbedaan persepsi antara jaksa maupun hakim juga masih berketepatan dan seringkali melakukan perhitungan tentang kerugian Negara dengan berdasaeakan fakta yang ada mengenai pembuktian adanya unsur kerugian keuangan Negara tersebut terutama pada saat memaknai uang Negara dan kerugian keuangan Negara. <sup>9</sup>

Seperti kita ketahui BUMN adalah badan usaha yang seluruhnya atau sebagian besar modalnya dimiliki oleh Negara melalui penyertaan secara langsung yang berasal dari kekayaan Negara yang dipisahkan. <sup>10</sup> Setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003 tentang BUMN, Pasal 9 menjelaskan bahwa pengelompokan BUMN dalam dua klasifikasi yaitu Perusahaan Umum (Perum) dan Perusahaan Perseroan. Untuk Perusahaan Jawatan (Perjan) tidak dikenal lagi dan diberi waktu paling lama dua tahun beralih menjadi Perum atau Persero. <sup>11</sup>

Lahirnya Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, yang diikuti dengan Undang-Undang No. 19 Tahun 2003 Tentang Badan Usaha Milik Negara, Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara dan Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab Pengelolaan Keuangan Negara dan Undang-Undang No. 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas, seharusnya dapat memberikan cakrawala pandang yang lebih gamblang untuk menghitung kerugian Negara akibat permasalahan BUMN yang merugikan keuangan Negara.

Unsur kerugian Negara ini menjadi fenomena yang sedikit kontradiktif ketika diterapkan terhadap tindak pidana yang terjadi dalam BUMN Persero karena belum adanya kesamaan pola pikir baik dari para ahli maupun aparat penegak hukum terkait apakah kerugian dalam BUMN Persero bisa disamakan

---

<sup>9</sup>Puslitbang Hukum dan Peradilan Mahkamah Agung RI, *Makna "Uang Negara" dan "Kerugian Negara" dalam Putusan Pidana Korupsi Kaitannya dengan BUMN/Persero*, 2010, hlm. 5

<sup>10</sup>Pasal 1 angka 1 Undang-Undang No. 19 Tahun 2003 tentang Badan Usaha Milik Negara.

<sup>11</sup>Kurniawan, *Hukum Perusahaan Karakteristik badan usaha berbadan hukum dan tidak berbadan hukum di Indonesia*, Genta Publishing, Yogyakarta, 2014, hlm 106.

dengan kerugian Negara atau sebaliknya apakah kerugian dalam BUMN Persero bukan kerugian Negara melainkan kerugian BUMN Persero sendiri.

Jika dihubungkan antara kerugian Negara yang berasal dari kerugian BUMN yang diakibatkan adanya kasus korupsi yang terjadi dalam tubuh BUMN yang kasus tersebut disidangkan oleh pengadilan, maka pengadilan lebih condong mempercayai perhitungan kerugian Negara yang dilakukan oleh BPK dan BPKP (artinya bersifat instansional). Dipihak lain terdapat auditor dari pihak swasta yang bisa menghitung kerugian Negara tersebut. Padahal mengenai penghitungan kerugian negara, dalam pertimbangan Putusan Mahkamah Konstitusi (MK) Nomor 31/PUU-X/2012 tanggal 23 Oktober 2012.

Oleh sebab itu menurut Mahkamah, KPK bukan hanya dapat berkoordinasi dengan BPKP dan BPK dalam rangka pembuktian suatu tindak pidana korupsi, melainkan dapat juga berkoordinasi dengan instansi lain, bahkan bisa membuktikan sendiri di luar temuan BPKP dan BPK, misalnya dengan mengundang ahli atau dengan meminta bahan dari inspektorat jenderal atau badan yang mempunyai fungsi yang sama dengan itu dari masing-masing instansi pemerintah, bahkan dari pihak-pihak lain (termasuk dari perusahaan), yang dapat menunjukkan kebenaran materiil dalam penghitungan kerugian keuangan negara dan/atau dapat membuktikan perkara yang sedang ditanganinya.<sup>12</sup>

Putusan Mahkamah Konstitusi (MK) Nomor 31/PUU-X/2012 tanggal 23 Oktober 2012 tersebut menunjukkan bahwa dalam rangka menunjukkan kebenaran materiil Komisi Pemberantasan Korupsi berwenang untuk memperoleh informasi dari instansi pemerintah, bahkan dari pihak-pihak lain (termasuk dari perusahaan), yang dapat menunjukkan kebenaran materiil dalam penghitungan kerugian keuangan negara dan/atau dapat membuktikan perkara yang sedang ditanganinya. Hal ini menunjukkan tidak dilarangnya auditor swasta dalam penghitungan kerugian keuangan Negara.

Menurut penulis kerugian BUMN baik yang disebabkan karena operasional perusahaan, kecurangan maupun tindak pidana korupsi memerlukan audit investigatif guna menghitung kerugian negara. Penggunaan auditor selain BPK

---

<sup>12</sup>Putusan Mahkamah Konstitusi (MK) Nomor 31/PUU-X/2012 tanggal 23 Oktober 2012.

dan BPKP untuk melakukan audit investigasi guna menghitung kerugian BUMN sangat diperlukan karena: (1) Audit Investigatif secara akurat dapat menentukan unsur kesalahan dan kerugian negara dalam tindak pidana korupsi yang terjadi dalam BUMN secara akurat karena metode yang digunakan dalam audit investigatif merupakan penggabungan antara ilmu auditing dan ilmu penyidikan yang dapat menentukan modus operandi, pihak yang terlibat dalam kecurangan, tindak pidana korupsi, dan kerugian negara yang ditimbulkan. Sehingga dalam proses penyidikan penyidik dapat menentukan secara cermat pihak yang terlibat dan meminimalisir melakukan kesalahan dalam pengusutan perkara yang menyebabkan kerugian Negara dalam BUMN termasuk tindak pidana korupsi; (2) Laporan hasil audit investigatif di buat oleh orang yang memiliki keahlian khusus. Keahlian khusus tersebut diperolehnya melalui jenjang pendidikan tinggi khusus, yang setelah itu, kemudian ditekuninya sebagai lapangan pekerjaan atau menjadi tugas jabatannya<sup>13</sup>; (3) Laporan hasil audit investigatif berfungsi yang sama bagi hakim, ialah untuk membantu dalam hal pembuktian, khususnya menemukan sesuatu keadaan yang menentukan terhadap penyelesaian perkara pidana. Khususnya perkara korupsi untuk menentukan keadaan jumlah kerugian neagara akibat dari korupsi yang dilakukan terdakwa<sup>14</sup>; (4) Pada umumnya hakim bukan ahli kedokteran dan bukan pula ahli dibidang audit keuangan. Keadaan ini mengharuskan hakim meminta bantuan dari ahli kedokteran forensik untuk mencari dan menentukan penyebab kematian korban atau meminta bantuan dari ahli dibidang audit keuangan untuk menentukan jumlah angka tertentu dari kegiatan penggunaan uang in casu dalam perkara korupsi, berupa kerugian Negara;<sup>15</sup> (5) Bahwa baik ahli kedokteran forensik maupun ahli audit keuangan, mereka telah mengucapkan sumpah sebelum menjalankan pekerjaan jabatannya. Oleh karena itu kepercayaan terhadap kebenaran isi *visum et repertum* maupun isi laporan hasil audit investigasi selain melekat atau terletak pada keahlian khusus yang dimiliki oleh ahli kedokteran forensik atau auditor yang membuatnya, juga

---

<sup>13</sup> Adhami Chazawi dalam <http://adamichazawi.blogspot.co.id/2009/07/peran-hasil-audit-investigasi-dalam-hal.html> diunduh tanggal 19 Januari 2017.

<sup>14</sup> *Ibid.*

<sup>15</sup> *Ibid.*

karena menjalankan pekerjaan yang menghasilkan *visum et repertum* maupun laporan hasil audit investigasi tersebut, dibuat atau diberikan atas dasar sumpah jabatan. Hukum telah meletakkan dasar dan menentukan kepercayaan atas kebenaran sesuatu keterangan pada pelaksanaan sumpah. Demikian juga, ketika ahli kedokteran forensik maupun ahli audit keuangan memberikan keterangan mengenai keahliannya di hadapan hakim di sidang pengadilan, karena sebelum memangku jabatan dan menjalankan pekerjaannya telah dilakukan penyumpahan terlebih dulu. Juga apabila mereka diminta keterangan keahliannya di dalam sidang pengadilan, sebelum memberi keterangan dimintakan bersumpah terlebih dulu, atau memberikan sumpah untuk memperkuat keterangan yang telah diberikan olehnya. Oleh karena itu sangatlah beralasan bahwa bagi mereka ditetapkan sebagai seorang ahli, bukan saksi. Jika tidak sebagai seorang ahli yang memberikan keterangan ahli, maka keterangannya tidaklah mempunyai nilai apa-apa di depan sidang pengadilan. Sebabnya ialah, mereka bukanlah orang yang melihat, mendengar dan mengalami suatu kejadian. Oleh sebab itu mereka bukanlah saksi. Mereka memberikan keterangan adalah berdasarkan ilmu pengetahuan atau keahliannya dalam menilai terhadap suatu kejadian tertentu. Hakim juga perlu menilai terhadap kejadian tertentu, dalam hal mana hakim tidak dapat menggunakan keterangan saksi, karena keterangan saksi tidak cukup untuk digunakan dalam hal menilai atas suatu kejadian tertentu. Sedangkan pengetahuan hakim juga tidak cukup untuk digunakan sebagai dasar menilai terhadap kejadian tersebut. Hakim tidak mempunyai keahlian khusus yang dapat digunakannya. Padahal hakim untuk membentuk keyakinannya tentang salah atau tidaknya terdakwa melakukan tindak pidana yang di dakwakan sangat memerlukan keterangan-keterangan yang dapat digunakan sebagai dasar pertimbangan bahwa benar-benar ada suatu kejadian tertentu, in casu penyebab kematian seseorang atau adanya nilai uang tertentu (riel) yang merupakan kerugian negara.<sup>16</sup>

Berdasarkan latar belakang masalah tersebut penulis mengambil judul Kedudukan Akuntan Publik Untuk Melakukan *Audit Investigatif* Terhadap Kekayaan Badan Usaha Milik Negara (Persero). Berdasarkan uraian diatas maka

---

<sup>16</sup>*Ibid.*



dapat diambil suatu rumusan masalah yaitu: (1) Bagaimana status hukum keuangan negara yang dipisahkan pada Badan Usaha Milik Negara (BUMN) Persero? (2) Bagaimana kedudukan Akuntan Publik untuk melakukan audit investigatif terhadap kekayaan Badan Usaha Milik Negara (Persero)? Metode pendekatan yang dipakai adalah pendekatan yuridis normatif yaitu pendekatan yang menggunakan *legis positivis*, yang menyatakan bahwa hukum identik dengan norma-norma tertulis yang dibuat dan diundangkan oleh lembaga atau pejabat yang berwenang. Selain itu konsepsi ini memandang hukum sebagai suatu sistem normatif yang bersifat otonom, tertutup dan terlepas dari kehidupan masyarakat.<sup>17</sup> Metode pendekatan yuridis normatif digunakan dengan tujuan untuk menganalisis kedudukan Akuntan Publik untuk melakukan audit investigatif terhadap kekayaan Badan Usaha Milik Negara (Persero). Dalam usaha memperoleh data yang diperlukan untuk menyusun penulisan hukum, maka akan dipergunakan spesifikasi penelitian Preskripsi. Spesifikasi penelitian ini adalah Preskripsi, yaitu suatu penelitian yang menjelaskan keadaan obyek yang akan diteliti melalui kaca mata disiplin hukum, atau sering disebut oleh Peter Mahmud Marzuki sebagai yang seyogyanya.<sup>18</sup> Penelitian ditujukan untuk mendapatkan gambaran yang seyogyanya tentang kedudukan Akuntan Publik untuk melakukan audit investigatif terhadap kekayaan Badan Usaha Milik Negara (Persero).

## **B. PEMBAHASAN**

### **1. Badan Usaha Milik Negara (BUMN) Persero**

Pengertian BUMN menurut ketentuan Pasal 1 angka 1, 2, dan 4 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003 tentang BUMN, penjelasannya adalah sebagai berikut: angka 1: Badan Usaha Milik Negara, yang selanjutnya disebut BUMN, adalah badan usaha yang seluruhnya atau sebagian besar modalnya dimiliki oleh negara melalui penyertaan secara langsung yang berasal dari kekayaan negara yang dipisahkan. angka 2: Perusahaan Perseroan, yang selanjutnya disebut Persero, adalah BUMN yang berbentuk perseroan terbatas yang modalnya terbagi

---

<sup>17</sup>Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2005, hlm.37.

<sup>18</sup>*Ibid.*, hlm. 91.

dalam saham yang seluruh atau paling sedikit 51% (limapuluh satu persen) sahamnya dimiliki oleh negara Republik Indonesia yang tujuan utamanya mengejar keuntungan. angka 4 : Perusahaan Umum, yang selanjutnya disebut Perum, adalah BUMN yang seluruh modalnya dimiliki oleh negara dan tidak terbagi atas saham, yang bertujuan untuk kemanfaatan umum berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang bermutu tinggi dan sekaligus mengejar keuntungan berdasarkan prinsip pengelolaan perusahaan. Dari definisi BUMN tersebut secara sederhana dan ringkas dapat diartikan bahwa BUMN adalah merupakan suatu badan usaha yang melakukan kegiatan usaha, yang modalnya paling sedikit 51% (limapuluh satu persen) dimiliki oleh negara, yang didirikan dengan maksud dan tujuan komersial dan tujuan sosial serta untuk mendukung perekonomian nasional.

## **2. Audit Investigatif**

Pentingnya audit investigatif menurut peneliti tersirat dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor. 25/PUU/XIV/2016 tanggal 25 Januari 2017 yang pada pokoknya mengabulkan permohonan pemohon untuk sebagian yaitu “Menyatakan kata ‘dapat’ dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2001 Nomor 134, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4150) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat.<sup>19</sup> Hal ini menunjukkan

---

<sup>19</sup>Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor. 25/PUU/XIV/2016 tanggal 25 Januari 2017. Dalam pertimbangan hukum Mahkamah Konstitusi menilai pencantuman kata ‘dapat’ dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Tipikor membuat delik dalam kedua pasal tersebut menjadi delik formil. Hal itu yang seringkali disalahgunakan untuk menjangkau banyak perbuatan yang diduga merugikan keuangan negara, termasuk terhadap kebijakan atau keputusan yang diambil bersifat mendesak dan belum ditemukan landasan hukumnya. Sehingga, seringkali terjadi kriminalisasi dengan dugaan terjadinya penyalahgunaan wewenang. Kondisi tersebut tentu dapat menyebabkan pejabat publik takut mengambil suatu kebijakan atau khawatir kebijakan yang diambil akan dikenakan tindak pidana korupsi. Hal itu akan berdampak pada stagnasi proses penyelenggaraan

bahwa kerugian Negara diperhitungkan menggunakan kosepsi *actual loss* yang lebih memberikan kepastian hukum yang adil dan bersesuaian dengan upaya sinkronisasi dan harmonisasi instrument hukum nasional dan internasional, seperti dengan UU Administrasi Pemerintahan.<sup>20</sup>

Audit investigasi merupakan audit khusus yang dilakukan berkaitan dengan adanya indikasi tindak pidana korupsi, penyalahgunaan wewenang, serta ketidaklancaran pembangunan. Audit investigasi ini dilakukan oleh auditor yang disebut Auditor Investigatif. Audit investigasi ini adalah proses mencari, menemukan, dan mengumpulkan bukti secara sistematis yang bertujuan mengungkap terjadi atau tidaknya suatu perbuatan dan pelakunya guna dilakukan tindakan hukum selanjutnya.<sup>21</sup>

Pelaksanaan audit investigasi berbeda dengan pelaksanaan general audit karena audit ini berhubungan langsung dengan proses litigasi. Hal ini menyebabkan tugas dari seorang auditor investigatif lebih berat daripada tugas auditor dalam general audit. Selain harus memahami tentang pengauditan dan akuntansi, auditor investigatif juga harus memahami tentang hukum dalam hubungannya dengan kasus penyimpangan atau kecurangan yang dapat merugikan keuangan Negara.<sup>22</sup>

---

negara, rendahnya penyerapan anggaran, dan terganggunya pertumbuhan investasi. Selanjutnya, kriminalisasi kebijakan terjadi karena terdapat perbedaan pemaknaan kata 'dapat' dalam unsur merugikan keuangan negara dalam tindak pidana korupsi oleh aparat penegak hukum. Untuk itu, menurut Mahkamah, pencantuman kata 'dapat' dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Tipikor menimbulkan ketidakpastian hukum dan bertentangan dengan jaminan bahwa setiap orang berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan sebagaimana ditentukan dalam Pasal 28G ayat (1) UUD 1945. "Selain itu, menurut Mahkamah kata 'dapat' dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Tipikor juga bertentangan dengan prinsip perumusan tindak pidana yang harus memenuhi prinsip hukum harus tertulis (*lex scripta*), harus ditafsirkan seperti yang dibaca (*lex stricta*), dan tidak multitafsir (*lex certa*), oleh karenanya bertentangan dengan prinsip negara hukum sebagaimana ditentukan dalam Pasal 1 ayat (3) UUD 1945," terang Anwar. Mahkamah Konstitusi juga menegaskan penerapan unsur merugikan keuangan dengan menggunakan konsepsi *actual loss* lebih memberikan kepastian hukum yang adil dan bersesuaian dengan upaya sinkronisasi dan harmonisasi instrumen hukum nasional dan internasional, seperti dengan UU Administrasi Pemerintahan.

<sup>20</sup>Pertimbangan hukum Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor. 25/PUU/XIV/2016 tanggal 25 Januari 2017 hlm. 114.

<sup>21</sup>Pusdiklatwas BPKP. *Penulisan Laporan Hasil Audit*. Makalah disajikan dalam Diklat Penjurangan Auditor Tim, Bogor, 2010. Hlm. 58.

<sup>22</sup>Karyono. *Forensic Fraud*. Yogyakarta: Penertbit Andi. 2013, hlm. 132

Dalam pelaksanaan audit investigasi, maka auditor investigatif harus memiliki kemampuan untuk membuktikan adanya kecurangan yang kemungkinan terjadi dan sebelumnya telah terdeteksi oleh berbagai pihak. Prosedur dan teknik yang digunakan dalam proses penyelidikan harus sesuai dengan ketentuan-ketentuan dalam standar yang berlaku. Hal tersebut tentunya berpengaruh terhadap pengumpulan dan pengujian bukti-bukti yang dilakukan terkait kasus penyimpangan atau kecurangan yang terjadi. Salah satu tindak penyimpangan atau kecurangan yang semakin marak terjadi di dunia adalah korupsi. Bentuk kecurangan ini tentu saja sangat merugikan bagi masyarakat.

Pengusutan tindak kecurangan dan korupsi ini dapat dibantu oleh auditor investigatif yang akan melakukan suatu audit investigasi. Oleh karena itu, diperlukan Auditor Investigatif yang memiliki kemampuan memadai agar dapat mengungkap suatu kecurangan yang terjadi. Auditor Investigatif ini melakukan suatu investigasi apabila ada dasar yang layak sehingga auditor tersebut dapat mereka-reka mengenai apa, bagaimana, siapa, dan pernyataan lain yang diduga relevan dengan pengungkapan kasus kecurangan. Berdasarkan hal tersebut maka teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan teori segitiga *fraud* (*fraud triangle theory*).

Teori ini secara umum diterima sebagai bagian dari proses mengidentifikasi dan menilai risiko kecurangan. Konsep dasarnya sederhana Teori *fraud* menyatakan bahwa kecurangan yang terjadi didukung oleh tiga unsur yaitu adanya tekanan, kesempatan, dan pembenaran. Teori *fraud triangle* merupakan teori yang harus dimasukkan ke dalam rencana audit kecurangan.

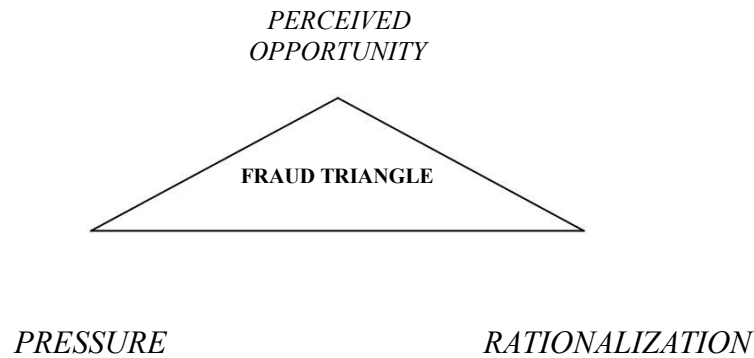
Teori ini menyatakan bahwa kecurangan terjadi karena adanya tiga elemen seperti tekanan, kesempatan, dan pembenaran. Tiga elemen kecurangan hidup bersama pada tingkat yang berbeda di dalam organisasi dan mempengaruhi setiap individu secara berbeda.<sup>23</sup> Teori ini kemudian dikembangkan secara skematis oleh *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)*. ACFE menggambarkan *fraud* dalam bentuk *fraud tree*. *Fraud tree* ini biasanya disajikan dalam bentuk bagan.

---

<sup>23</sup>Vona, Leonard W. *Fraud Risk Assessment Building A Fraud Audit Program*. New Jersey: Wiley & Sons, Inc 2008, hlm. 7.

*Fraud tree* mempunyai tiga cabang utama, yaitu *corruption*, *asset misappropriation*, dan *fraudulent statements*<sup>24</sup>

Teori *fraud triangle* dapat dilihat pada gambar berikut:



Gambar Teori Fraud Triangle<sup>25</sup>

Salah satu penjelasan teoritis mengenai tindakan kecurangan disampaikan oleh Cressey (1953). Menurutnya, seseorang bisa melakukan tindakan kecurangan apabila dilandasi oleh tiga hal yaitu kesempatan (*opportunity*), tekanan atau insentif (*pressure or incentive*) dan rasionalisasi (*rationalization*). Ketiganya saling mendukung sama lain dan membentuk pilar kecurangan yang disebut sebagai segitiga kecurangan (*fraud triangle*).

Elemen pertama dari segitiga kecurangan adalah tekanan. Tekanan dapat diakibatkan oleh berbagai hal termasuk tekanan yang bersifat finansial dan non finansial. Faktor finansial muncul karena keinginan untuk memiliki gaya hidup yang berkecukupan secara materi. Sedangkan faktor non finansial bisa mendorong seseorang melakukan fraud, yaitu tindakan untuk menutupi kinerja yang buruk. Selain itu sifat dasar manusia yang serakah bisa jadi memberikan tekanan secara internal sehingga mendorong seseorang melakukan tindakan kecurangan.

Faktor kecurangan yang kedua adalah kesempatan. Terbukanya kesempatan ini dikarenakan si pelaku percaya bahwa aktivitas mereka tidak akan terdeteksi. Bahkan andaikan aksi seseorang itu diketahui, maka tidak ada tindakan yang

<sup>24</sup>Theodorus M. Tuanakotta. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*. Jakarta: Salemba Empat. 2012, hlm. 197.

<sup>25</sup>Theodorus M. Tuanakotta, *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*. Edisi 2 Jakarta: Salemba Empat. 2010, hlm. 207.

serius yang akan diambil. Peluang ini terjadi biasanya terkait dengan lingkungan dimana kecurangan memungkinkan untuk dilakukan. Sistem pengendalian internal yang lemah, manajemen pengawasan yang kurang memadai serta prosedur yang tidak jelas ikut andil dalam membuka peluang terjadinya kecurangan.

Elemen ketiga dalam tindakan kecurangan adalah rasionalisasi. Hal ini merupakan pembenaran terhadap tindakan yang dilakukan. Para pelaku fraud biasanya mencari berbagai alasan secara rasional untuk menjustifikasi tindakan mereka. Di Amerika Serikat, badan yang menaungi para pemeriksa eksternal yang independen yaitu *American Institute of Certified Public Accountant (AICPA)* mencoba mengadopsi konsep fraud triangle kedalam salah standar audit, yaitu SAS No.99 tentang *fraud risk factor*. Dalam lingkup standar tersebut, pihak auditor eksternal perlu mengidentifikasi dan mempertimbangkan faktor-faktor risiko yang potensial menyebabkan klien audit mereka untuk melakukan tindak kecurangan. Berdasarkan tiga pilar kecurangan, apabila auditor menemukan satu pilar saja hal tersebut sudah cukup untuk mengindikasikan potensi terjadi kecurangan.<sup>26</sup>

### **3. Kewenangan Akuntan Publik Sebagai Lembaga Pemeriksa Kekayaan Badan Usaha Milik Negara selain Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP).**

Badan Usaha Milik Negara (BUMN) merupakan salah satu badan yang dibentuk sebagai manifestasi dari upaya memajukan kesejahteraan rakyat sebagaimana diamanatkan oleh UUD 1945. Untuk merealisasikan salah satu tujuan negara dalam mensejahterakan rakyatnya, maka dituangkanlah secara eksplisit dalam Pasal 33 ayat (2) dan ayat (3) UUD 1945 yang berbunyi : “Cabang-cabang produksi yang penting bagi negara dan yang menguasai hajat hidup orang banyak dikuasai oleh negara”.

---

<sup>26</sup>Maylia Pramono Sari, *Model Deteksi Kecurangan Berbasis Fraud Triangle*, Jurnal Akuntansi dan Auditing, Universitas Negeri Semarang, Volume 9/No.2/MEI 2013, Semarang 2013, hlm. 206-207.

Berdasarkan UU No. 19 Tahun 2003 tentang BUMN, BUMN terbagi dalam dua jenis, yakni perusahaan perseroan atau BUMN Persero, yakni BUMN yang berbentuk perseroan terbatas yang modalnya terbagi dalam saham yang seluruh atau paling sedikit 51% (lima puluh satu persen) sahamnya dimiliki oleh Negara Republik Indonesia yang tujuan utamanya mengejar keuntungan (termasuk perusahaan persero terbuka) dan perusahaan umum atau perum yang seluruh modalnya dimiliki oleh negara dan tidak terbagi atas saham, yang bertujuan untuk kemanfaatan umum sekaligus mengejar keuntungan berdasarkan prinsip pengelolaan perusahaan.

Pasal 11 UU No. 19 Tahun 2003 menegaskan bahwa terhadap persero berlaku segala ketentuan dan prinsip-prinsip sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas. Apabila mengacu pada ketentuan UU No. 40 Tahun 2007 yang menyebutkan bahwa perseroan adalah badan hukum yang merupakan persekutuan modal, didirikan berdasarkan perjanjian, melakukan kegiatan usaha dengan modal dasar yang seluruhnya terbagi dalam bentuk saham.

Sebagai badan hukum, dalam hal ini badan hukum privat, maka cirri badan hukum melekat pada BUMN Persero. Ciri tersebut adalah memiliki kekayaan terpisah, memiliki tujuan tersendiri, memiliki kepentingan sendiri, dan organisasi yang teratur.<sup>27</sup> Cirri yang melekat disini adalah adanya kekayaan terpisah yang dalam hal ini adanya pemisahan kekayaan perusahaan dengan pemiliknya atau pemegang sahamnya. Dengan demikian, ketika negara telah memisahkan kekayaannya untuk dijadikan modal dalam BUMN Persero, maka status hukum kekayaan tersebut bukan lagi kekayaan negara, melainkan kekayaan BUMN Persero.

Perdebatan yang terjadi adalah ketika kekayaan negara dipisahkan menjadi modal dalam BUMN Persero, statusnya masih merupakan kekayaan negara sebagaimana disebutkan dalam Pasal 2 UU No. 17 Tahun 2003. Sedangkan secara teori, suatu badan hukum yang dibentuk pemerintah, dengan status kekayaan

---

<sup>27</sup> Ali Rido, *Badan Hukum dan Kedudukan Hukum Perseroan, Perkumpulan, Koperasi, Yayasan dan Wakaf*, Alumni, Bandung, 1986, hlm. 50.

negara yang dipisahkan, maka sejak dipisahkannya kekayaan negara tersebut ke dalam badan hukum, maka telah terjadi transformasi yuridis terhadap kekayaan negara tersebut menjadi keuangan badan hukum yang sepenuhnya tunduk pada hukum privat.<sup>28</sup> Tujuan pemisahan kekayaan negara tersebut, sebagaimana dijabarkan dalam penjelasan Pasal 4 UU No. 19 Tahun 2003 adalah membuat batasan yang jelas antara tanggung jawab public atau negara dengan tanggung jawab privat. Adanya penyertaan modal pemerintah pada perseroan terbatas adalah pemerintah ikut bertanggung jawab terhadap kerugian usaha yang dibiayainya. Maka kedudukan pemerintah dalam BUMN Persero tidak dapat dikatakan mewakili negara sebagai badan hukum public, namun sebagai badan hukum privat yang kedudukannya sejajar dengan pemegang saham lainnya.

Hal tersebut disebabkan ketika pemerintah sebagai badan hukum privat memutuskan penyertaan modalnya berbentuk saham dalam perseroan terbatas, baik sebagian besar ataupun seluruhnya, maka pada saat itu juga imunitas publik dan negara hilang, dan terputus hubungan hukum publiknya dengan keuangan yang telah berubah ke dalam bentuk saham. Demikian pula dengan ketentuan pengelolaan, pertanggungjawaban dan pemeriksaan keuangan dalam bentuk saham tersebut otomatis berlaku dan berpedoman pada UU No. 40 Tahun 2007.<sup>29</sup> Sesuai dengan penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU No. 19 Tahun 2003, maka status keuangan BUMN tidak lagi tunduk pada system APBN sebagai wujud keuangan negara, tetapi pada prinsip dalam tata kelola perusahaan yang baik (*good corporate governance*). Artinya, peraturan perundang-undangan mengenai keuangan negara tidak dapat diterapkan dan tidak berlaku pada pengelolaan dan pemeriksaan keuangan BUMN. Hal ini berarti keuangan BUMN tidak berada pada ketentuan hukum keuangan negara, namun berada pada kuasa hukum perdata atau *domaine prive*.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup>Arifin P. Soeria Atmadja, *Keuangan Publik dalam Prespektif Hukum : Teori, Praktik dan Kritik*, Rajawali Pers, Depok, 2009, hlm. 88.

<sup>29</sup>Dian P. Simatupang, *Paradoks Rasionalitas Perluasan Ruang Lingkup Keuangan Negara Dan Implikasinya Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah*. Badan Penerbit FHUI. Jakarta, 2011, hlm. 11

<sup>30</sup>*Ibid*, hlm. 11



Selain itu, terdapat asas *piercing corporate veil* pada pengelolaan Perseroan Terbatas yang dapat menarik pemegang saham bertanggung jawab terhadap kerugian yang dialami oleh perseroan apabila terjadi suatu keadaan tertentu. *Piercing corporate veil* dimaksudkan untuk membatasi pertanggungjawaban terbatas direksi dan dewan komisaris.<sup>31</sup> Doktrin mengacu pada prinsip dimana pengadilan demi hukum dapat mengesampingkan prinsip pertanggungjawaban terbatas para pemegang saham. Dalam hal ini, pemegang saham dapat dimintakan pertanggungjawaban apabila terjadi kerugian pada perseroan yang disebabkan oleh para pemegang saham. Doktrin tersebut sejalan dengan doktrin *alter ego*, *mere instrumentality* dan *agency theory* yang mengajarkan bahwa pemegang saham akan dikenakan tanggung jawab tidak terbatas jika terdapat penyatuan atau kekayaan pemegang saham dengan kekayaan perusahaan.<sup>32</sup>

Dalam hal ini, ketika terdapat penyatuan keuntungan atau kekayaan antara pemegang saham (dalam hal ini negara) dengan perusahaan (BUMN Persero), maka asas *piercing corporate veil* dapat berlaku dan negara sebagai pemegang saham disini dapat diminta pertanggungjawaban tidak terbatas atau hapusnya *asas liability*.Melihat ketentuan di atas, sudah selayaknya sebuah badan usaha, khususnya BUMN Persero memiliki kekayaan tersendiri yang terpisah dari kekayaan negara untuk mencegah tanggung jawab tidak terbatas negara terhadap segala kerugian yang dialami oleh BUMN Persero sebagai akibat dari tidak terpebuhinya ciri badan hukum (memiliki kekayaan sendiri/terpisah dari kekayaan pemiliknya) yang menyebabkan asas *piercing corporate veil*, yang dapat mengganggu stabilitas perekonomian negara (keuangan negara) yang berpengaruh terhadap APBN.<sup>33</sup>

Adanya ketidakjelasan status hukum keuangan BUMN Persero menyebabkan masuknya dua auditor eksternal untuk memeriksa keuangan BUMN Persero, yakni Akuntan Publik dan Badan Pemeriksa Keuangan.

---

<sup>31</sup>Ridwan Khairandy, *Perseroan Terbatas : Doktrin, Peraturan Perundang-undangan dan Yurisprudensi*, Kreasi Total Media, Jakarta, 2010, hlm. 259

<sup>32</sup>*Ibid*, hlm. 270

<sup>33</sup>Munir Fuady, *Doktrin-doktrin Modern dalam Corporate dan Eksistensinya dalam Hukum Indonesia*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, 2002, hlm. 24

Pemeriksaan BUMN menjadi kewenangan BPK bukanlah sesuatu yang baru dengan munculnya UU No. 5 tahun 1973, pada saat berlakunya *Indische Bedrijven Wet (IBW)* mengenai perusahaan-perusahaan negara, BPK sudah berwenang untuk memeriksa keuangan perusahaan-perusahaan IBW tersebut. Disebabkan setiap modal yang masuk dan keluar IBW sepenuhnya menjadi tanggung jawab pemerintah melalui Menteri Keuangan dan perusahaan-perusahaan IBW tersebut berada dalam ruang lingkup hukum public. Selain itu, kekayaan pada perusahaan negara pada masa itu menyatu dengan kekayaan negara dimana status pegawainya pun merupakan pegawai negeri sipil.<sup>34</sup> Berbeda dengan yang terjadi saat ini, dimana Penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU No. 19 Tahun 2003 menyebutkan bahwa untuk BUMN Persero, pengelolaannya tunduk pada UU No. 1 Tahun 1995 sebagaimana diubah menjadi UU No. 40 Tahun 2007.

Pada Pasal 68 ayat (1) huruf d UU No. 40 Tahun 2007, disebutkan bahwa untuk perseroan terbatas maka direksi wajib menyerahkan laporan keuangan perseroan kepada Akuntan Publik untuk di audit dalam hal: (1) Kegiatan usaha perseroan adalah menghimpun dana/atau mengelola dana masyarakat; (2) Perseroan menerbitkan surat pengakuan utang kepada masyarakat; (3) Perseroan merupakan Perseroan Terbatas; (4) Perseroan merupakan persero; (5) Perseroan mempunyai asset dan/atau jumlah peredaran usaha dengan jumlah nilai paling sedikit Rp. 50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah); atau (6) Diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.

Kewajiban perusahaan untuk menyerahkan perhitungan tahunan kepada Akuntan Publik untuk diperiksa timbul dari sifat perseroan yang bersangkutan dengan membenarkan pengawasan secara eksternal. Sanksi yang diterapkan apabila perhitungan tahunan ini tidak dilakukan adalah pembubaran perseroan oleh pengadilan apabila terbukti merugikan masyarakat.<sup>35</sup> Oleh karena itu, peran

---

<sup>34</sup>C.S.T. Kansil dan Christine S.T. Kansil, *Hukum Perusahaan Indonesia (Aspek dalam Hukum Ekonomi)*, Pradnya Paramita, Jakarta, 2001, hlm. 229.

<sup>35</sup> Abdulkadir Muhammad, *Hukum Perseroan Indonesia*, PT. Citra Aditya Bakti, 1996, hlm. 59.

Akuntan Publik dalam memeriksa laporan keuangan perseroan merupakan hal yang sangat penting bagi keberlangsungan perseroan.

Adapun badan atau lembaga lain yang ingin melakukan pemeriksaan terhadap BUMN Persero terkait adanya indikasi kerugian, maka berdasarkan Pasal 138 ayat (3) UU No. 40 Tahun 2007, harus terlebih dahulu meminta izin secara tertulis kepada pengadilan negeri yang wilayah hukumnya meliputi wilayah hukum BUMN Persero tersebut berada. Maka dari itu apabila BPK ingin melakukan pemeriksaan terhadap BUMN Persero, seharusnya mengikuti prosedur yang ditetapkan oleh UU No. 40 Tahun 2007. Tidak seperti saat ini dimana hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh Akuntan Publik diserahkan kepada BPK. Berikut adalah tabel perbandingan pemeriksaan yang dilakukan oleh lembaga pemeriksa yang ada di Indonesia.

<b>Lembaga/Ruang Lingkup</b>	<b>Badan Pemeriksa Keuangan</b>	<b>BPKP</b>	<b>Akuntan Publik</b>
Peraturan Perundang-undangan	Pasal 23 UUD 1945, UU No. 15 Tahun 2006, UU No. 17 tahun 2003, UU No. 1 Tahun 2004, UU No. 15 Tahun 2004	Keppres 23 Tahun 2001, Perpres No. 11 Tahun 2005, PP No. 60 tahun 2008	UU No. 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik
Lingkup Pemeriksaan	- Keuangan Negara (Pasal 2 UU No. 17 tahun 2003)	- Intern Pemerintah - Lintas Sektoral, kebhendaharaan umum berdasarkan penetapan Menteri keuangan selaku bendahara negara, penugasan lain lingkup keuangan yang diberikan oleh Presiden.	- Keuangan Perusahaan (swasta) yang ditunjuk oleh RUPS dan keuangan BPK (apabila diminta BPK)
Tugas dan Kewenangan	Memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara	Memeriksa tugas pemerintahan di bidang pembangunan	Mengaudit laporan tahunan keuangan perusahaan

		berupa audit, konsultasi, asistensi, evaluasi, pendidikan dan pelatihan pengawasan.	berdasarkan RUPS
--	--	---	------------------

Tabel :  
Perbandingan Pemeriksaan yang Dilakukan oleh Lembaga Pemeriksa yang ada di Indonesia.

Pada tabel perbandingan tersebut, dapat dipahami bahwa masing-masing lembaga pemeriksa keuangan yang ada di Indonesia ruang lingkup pemeriksaannya sudah dipisahkan secara tegas dan tugas serta wewenangnya pun masing-masing memiliki perbedaan yang tegas. Akan tetapi, permasalahan yang timbul adalah ketika pengertian keuangan negara merujuk pada Pasal 2 UU No. 17 tahun 2003. Terjadi inkonsistensi pada tugas dan kewenangan BPK dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Dengan masuknya BUMN Persero sebagai objek pemeriksaan BPK, maka BPK seolah-olah dapat melakukan pemeriksaan dalam ranah privat yang seharusnya dilakukan oleh akuntan public. Selain itu, terjadi ketidakpastian hukum terkait status hukum BUMN Persero, dengan adanya dua auditor eksternal yang melakukan pemeriksaan keuangan BUMN Persero, disatu sisi BUMN Persero dipandang sebagai badan hukum privat, dan disisi lainnya BUMN Persero dipandang sebagai badan hukum publik.

Adapun implikasi hukum lain apabila keuangan BUMN Persero masih merupakan keuangan negara adalah terhadap pemeriksaan BPK dan meluasnya pengertian kerugian negara. Terkait dengan pemeriksaan keuangan BUMN Persero oleh BPK, hal tersebut merupakan irasionalitas dalam pengaturan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang pada praktiknya akan merugikan kedudukan hukum entitas privat sebagai dimain yang berbeda dengan entitas publik. Hal demikian terjadi karena tidak ada batas-batas yuridis dalam menentukan status hukum keuangan negara dan kerugian negara.<sup>36</sup>

<sup>36</sup>Dian P. Simatupang. *Paradoks Rasionalitas Perluasan Ruang Lingkup Keuangan Negara Dan Implikasinya Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah*. Badan Penerbit FHUI. Jakarta, 2011, hlm. 320

BUMN Persero nantinya akan menjadi tidak maksimal dalam mengambil suatu kebijakan bisnis karena kekhawatiran apabila terjadi kerugian maka menjadi kerugian negara, padahal seharusnya kerugian yang dialami oleh BUMN Persero sebagai entitas privat merupakan suatu risiko bisnis yang lazim dialami oleh pelaku usaha.

BPK telah melakukan intervensi terlalu jauh dengan melakukan pemeriksaan terhadap BUMN Persero yang seharusnya tunduk pada UU No. 40 Tahun 2007. Akan menjadi sangat berbahaya kedepannya apabila BPK tetap memiliki kewenangan memeriksa keuangan entitas privat, dalam hal ini BUMN Persero, yang dilakukan oleh BPK dalam rangka memperluas aspek kerugian negara. Dalam hal ini, regulasi mengenai pengelolaan keuangan sector publik tidak mungkin tunduk pada regulasi pengelolaan keuangan sector privat dan BPK tidak mungkin mengidentifikasi kerugian negara pada kekayaan yang menjadi domain privat.

Kewenangan BPK melakukan pemeriksaan sektor privat justru melemahkan kedudukan BPK sebagai lembaga tinggi negara dalam UUD 1945, BPK sudah mendapatkan tugas yang berat terkait dengan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Sudah sepatutnya pembatasan keuangan negara terbatas pada APBN saja. Mengenai kekayaan negara yang sudah dipisahkan, seharusnya bukan lagi menjadi tanggung jawab BPK, tetapi menjadi tanggung jawab badan atau pihak yang melakukan pengelolaan terhadap kekayaan negara yang sudah dipisahkan tersebut. Dengan demikian, tugas dan kewenangan BPK sebagai lembaga tinggi negara menjadi jelas dan focus pada pemeriksaan keuangan negara atau publik, tidak lagi disibukkan dengan permasalahan keuangan privat yang sudah memiliki ketentuan sendiri.

Dengan masuknya BUMN Persero sebagai objek pemeriksaan BPK, menyebabkan adanya monopoli BPK terkait kewenangan pemeriksaan dan pengelolaan tanggung jawab keuangan sector privat menyebabkan tiga akibat. Pertama, prioritas dalam mengkontruksikan pemeriksaan dan pengawasan keuangan negara menjadi tidak ada karena ruang lingkup keuangan negara yang terlalu luas, seharusnya pemeriksaan dan pengawasan APBN menjadi prioritas

utama BPK. Kedua, tidak ada strategi yang komperhensif dalam meweujudkan pemeriksaan dan pengawasan keuangan negara karena keuangan BUMN Persero yang seharusnya masuk dalam sector privat ikut diperiksa BKP. Ketiga, BPK akan bias dalam menentukan penyimpangan keuangan negara dan risiko bisnis apabila BUMN Persero mengalami suatu kerugian.<sup>37</sup>

Akibat hukum lain yang terjadi apabila BUMN Persero masuk dalam objek pemeriksaan BPK adalah terkait terjadinya kerugian pada BUMN Persero. Luasnya pengertian keuangan negara sebagaimana tercantum dalam Pasal 2 UU No. 17 Tahun 2003 dan Pasal 1 UU No. 31 Tahun 1999 menyebabkan meluas pula pengertian kerugian negara. Untuk menyatakan adanya suatu kerugian negara harus dilihat dari berbagai aspek, yakni hukum pidana, hukum administrasi negara, dan hukum perdata. Pada praktiknya yang terjadi saat ini, kerugian negara selalu diarahkan pada ranah hukum pidana tanpa memperhatikan aspek hukum perdata dan hukum administrasi negara. Akibatnya, sering terjadi kekeliruan dalam menentukan suatu kerugian negara.<sup>38</sup> Penjelasan Pasal 59 ayat (1) UU No. 1 Tahun 2004 menyebutkan :

“Kerugian negara dapat terjadi karena pelanggaran hukum atau kelalaian pejabat negara atau pegawai negeri bukan bendahara dalam rangka pelaksanaan kewenangan administrative atau oleh bendahara dalam rangka pelaksanaan kewenangan kebendaharaan.”

Terkait dengan kerugian yang terjadi pada BUMN persero, tidak dapat serta merta dikatakan bahwa hal tersebut merupakan kerugian negara. Harus dilihat dari beberapa aspek hukum mengenai penyebab terjadinya kerugian pada BUMN Persero. Terkait status hukum uang pada BUMN Persero yang secara teori bukan lagi merupakan keuangan negara karena adanya transformasi hukum status uang dan pengelolaan uang tersebut yang didasarkan pada hukum privat, seharusnya tidak dapat dikatakan sebagai kerugian negara.

Selain itu, penjelasan Pasal 59 ayat (1) UU No. 1 Tahun 2004 mengidentifikasi kerugian negara akibat perbuatan melawan hukum atau kelalaian pejabat negeri sipil. Maka apabila seseorang direksi dalam BUMN

---

<sup>37</sup> *Ibid*, hlm. 318

<sup>38</sup> *Ibid*, hlm. 328

Persero melakukan kegiatan usaha yang menyebabkan kerugian pada perseroan, tidak dapat serta merta dikatakan telah terjadi kerugian negara. Tindakan direksi disini bukanlah merupakan tindakan administrasi pemerintah karena direksi merupakan organ perusahaan yang tunduk pada ketentuan hukum privat.

Terhadap kerugian negara akibat *mal-administrasi* pada hakikatnya dapat dikenakan sanksi administrative sebagaimana diatur dalam PP No. 53 Tahun 2010 tentang Disiplin Pegawai Negeri Sipil. Berbeda halnya ketika suatu perseroan mengalami kerugian akibat kelalaian direksi, berdasarkan Pasal 114 ayat (9) UU No. 40 Tahun 2007, maka direksi bertanggung jawab secara penuh terhadap kerugian yang dialami oleh perseroan dan penyelesaiannya pun tidak melalui peradilan administrasi, melainkan gugatan pada pengadilan negeri dimana pemegang saham yang mewakili paling sedikit 1/10 (satu sepersepuluh) dari jumlah seluruh saham dapat mengajukan gugatan tersebut. Hal ini yang membedakan kerugian negaradengan kerugian BUMN Persero, dengan demikian maka kerugian BUMN Persero bukanlah merupakan kerugian negara mengingat uang negara yang sudah dipisahkan menjadi modal dalam bentuk saham pada BUMN Persero sudah berubah status hukumnya menjadi keuangan perseroan yang pengelolaannya tunduk pada hukum privat.

Dalam suatu transaksi yang dilakukan oleh perseroan, sebagaimana diwakili oleh direksi, tidak dapat dipungkiri bahwa sewaktu-waktu dapat terjadi kerugian. Atas kerugian tersebut, tidak dapat dipungkiri bahwa sewaktu-waktu dapat terjadi kerugian. Atas kerugian tersebut, tidak serta merta direksi dapat dimintakan pertanggungjawaban. Berdasarkan Pasal 97 ayat (5) UU No. 40 Tahun 2007, direksi tidak dapat dimintakan pertanggungjawaban atas kerugian yang terjadi apabila: (1) Kerugian tersebut bukan karena kelalaiannya; (2) Direksi telah melakukan pengurusan dengan itikad baik dan prinsip kehati-hatian untuk kepentingan dan sesuai dengan maksud perseroan; (3) Tidak mempunyai benturan kepentingan baik langsung maupun tidak langsung atas tindakan pengurusan yang mengakibatkan kerugian; dan (4) Telah mengambil suatu tindakan untuk mencegah timbulnya atau berlanjutnya kerugian tersebut.

Dengan demikian, apabila terjadi suatu kerugian yang timbul bukan karena itikad buruk dari perusahaan, hal tersebut merupakan risiko bisnis dan tidak dapat serta merta dikatakan sebagai kerugian negara. Maka dari itu, perdebatan mengenai kerugian negara seharusnya tidak lagi terjadi. Pembaharuan hukum terkait status BUMN Persero saat ini, dengan munculnya UU No. 19 Tahun 2003 juga seharusnya dapat menjawab perdebatan yang saat ini masih terjadi mengenai status keuangan pada BUMN Persero. Pada saat berlakunya Perpu No. 19 Tahun 1960 semua BUMN disebut sebagai perusahaan negara dimana kekayaan perusahaan negara tersebut menyatu dengan kekayaan negara. Selain itu, organ perusahaan negara atau pengurusnya merupakan pegawai negeri sipil, maka pemeriksaan kekayaan perusahaan negara tersebut dilakukan oleh BPK. Saat berlakunya UU No, 19 Tahun 2003, maka penjelasan Pasal 4 ayat (1) secara tegas menyatakan bahwa modal BUMN (dalam hal ini BUMN Persero) berasal dari kekayaan negara yang dipisahkan dan pengelolaan BUMN Persero tunduk sepenuhnya pada hukum privat atau UU No. 40 Tahun 2007. Hal ini berarti adanya pemisahan yang tegas antara kekayaan negara dan kekayaan negara yang dipisahkan menjadi modal dalam bentuk saham BUMN persero, dimana organ BUMN Persero tunduk pada ketentuan UU No. 40 Tahun 2007 dan pemeriksaan laporan keuangannya pun menjadi hak hukum Akuntan Publik sebagai satu-satunya auditor eksternal yang disebutkan dalam UU No. 40 Tahun 2007.

Bagi perusahaan yang berbentuk BUMN, Berdasarkan Pasal 52 Undang-Undang No. 19 Tahun 2003 tentang Badan Usaha Milik Negara disebutkan bahwa ketentuan lebih lanjut mengenai rencana jangka panjang, rencana kerja dan anggaran perusahaan, laporan tahunan dan perhitungan tahunan Perum diatur dengan Keputusan Menteri. Dasar hukum yang mengatur secara langsung tentang laporan tahunan persero dan perhitungan tahunan Perum tertuang di dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 45 Tahun 2005 Tentang Pendirian, Pengurusan, Pengawasan, Dan Pembubaran Badan Usaha Milik Negara.



Dalam Pada 39 ayat (1) sampai dengan ayat (4) disebutkan bahwa: <sup>39</sup> (1) Direksi wajib menyiapkan laporan berkala yang memuat pelaksanaan Rencana Kerja dan Anggaran Perusahaan; (2) Laporan berkala sebagaimana dimaksud pada ayat (1), meliputi laporan triwulanan dan laporan tahunan; (3) Selain laporan berkala sebagaimana dimaksud pada ayat (2), Direksi sewaktu-waktu dapat pula memberikan laporan khusus kepada Komisaris dan/atau RUPS untuk Persero atau kepada Dewan Pengawas dan/atau Menteri untuk Perum; (4) Ketentuan lebih lanjut mengenai laporan triwulanan dan laporan khusus diatur dengan Peraturan Menteri.

Pasal 40 menyebutkan bahwa isi dan mekanisme penyampaian serta pengesahan laporan tahunan Persero diatur sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang perseroan terbatas. <sup>40</sup> Berdasarkan ketentuan Pasal 40 tersebut dijelaskan bahwa terkait isi dan mekanisme penyampaian laporan tahunan BUMN yang berbentuk persero diatur dalam Pasal 66-69 UU No. 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas. Bagi persero, laporan tahunan dibuat oleh direksi kemudian disampaikan kepada RUPS paling lambat 6 (enam) bulan setelah tahun buku perseroan berakhir yang sekurang-kurangnya berisi: <sup>41</sup> (1) Laporan keuangan; (2) Laporan mengenai kegiatan perseroan; (3) Laporan pelaksanaan tanggung jawab sosial dan lingkungan; (3) Rincian masalah yang timbul selama tahun buku yang mempengaruhi kegiatan perseroan; (4) Laporan mengenai tugas pengawasan yang telah dilaksanakan dewan komisaris; (5) Nama anggota direksi dan dewan komisaris; (6) Gaji dan tunjangan bagi anggota direksi dan dewan komisaris; dan (7) Laporan keuangan disusun berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan. Sedangkan dalam Pasal 41 mengatur tentang mekanisme pelaporan tahunan Badan Usaha Milik Negara yang berbentuk Perum serta mengatur tentang hal-hal yang wajib dicantumkan di dalam Laporan Tahunan Perum sebagai berikut: <sup>42</sup> (1) Dalam waktu 5 (lima) bulan setelah tahun buku Perum ditutup, Direksi wajib

---

<sup>39</sup>Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 45 Tahun 2005 Tentang Pendirian, Pengurusan, Pengawasan, Dan Pembubaran Badan Usaha Milik Negara.

<sup>40</sup>*Ibid.*

<sup>41</sup>Pasal 66 ayat (2) UU No. 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas.

<sup>42</sup>PP No. 45 Tahun 2005 Pasal 41 ayat 1 dan 2.

menyampaikan laporan tahunan kepada Menteri untuk memperoleh pengesahan;

(2) Laporan tahunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), memuat sekurang-kurangnya: (a) Perhitungan tahunan yang terdiri dari neraca akhir tahun buku yang baru lampau dan perhitungan laba rugi dari tahun buku yang bersangkutan serta penjelasan atas dokumen tersebut; (b) Neraca gabungan dan perhitungan laba rugi gabungan dari perusahaan yang tergabung dalam satu grup, disamping neraca dan perhitungan laba rugi dari masing-masing perusahaan tersebut; (c) Laporan mengenai keadaan dan jalannya Perum, serta hasil yang telah dicapai; (d) Kegiatan utama Perum dan perubahan selama tahun buku; (e) Rincian masalah yang timbul selama tahun buku yang mempengaruhi kegiatan Perum; (f) Nama anggota Direksi dan Dewan Pengawas; dan (g) Gaji dan tunjangan lain bagi anggota Direksi dan honorarium serta tunjangan lain bagi anggota Dewan Pengawas.

Pada saat ini audit investigatif terhadap BUMN persero hanya boleh dilakukan oleh BPK berdasarkan Pasal 13 Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan negara menyebutkan “Pemeriksa dapat melaksanakan pemeriksaan investigatif guna mengungkap adanya indikasi kerugian negara/daerah dan atau unsur pidana.”. Kedepannya diharapkan audit investigatif perlu diberikan kewenangan terhadap Akuntan Publik untuk melakukan audit investigatif, hal ini berdasarkan Undang-undang Nomor 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas dan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik.

Dari uraian tersebut di atas, melihat betapa pentingnya hasil audit investigatif diantaranya sebagai bukti di pengadilan maka penelitian ini akan merekonstruksi teori baru yaitu fungsi investigatif pada fungsi teori pembuktian menurut Michael S. Pardo. Michael S. Pardo mengemukakan empat fungsi teori pembuktian, yang meliputi: (1) *Deskriptive or an explanatory function, in which case its success depends on how well it captures the underlying phenomena*; (2) *an evidence theory also serve normative functions*; (3) *an evaluative function by providing criteria for justifying or critiquing particular judgments*; and (4) a

*regulative function by providing considerations for guiding and constraining particular judgments.* <sup>43</sup>

Dari pendapat Michael S. Pardo tersebut ada empat fungsi teori pembuktian, yang meliputi: (1) fungsi deskriptif; (2) fungsi normatif; (3) fungsi evaluative; (4) fungsi regulatif <sup>44</sup>. Pendapat Michael S. Pardo belum terdapat fungsi investigatif dalam fungsi pembuktian. Oleh karenanya menurut peneliti pendapat Michael S. Pardo perlu direkonstruksi dengan teori baru yaitu fungsi investigatif sehingga menjadi lima fungsi teori pembuktian, yang meliputi: (1) fungsi deskriptif; (2) fungsi normatif; (3) fungsi evaluative; (4) fungsi regulatif; (5) fungsi investigatif.

### **C. PENUTUP**

Kenyataan yang terjadi sekarang khususnya dalam tindakan penegakan hukum, tidak ada pemisahan yang tegas status negara dalam pengelolaan kekayaan BUMN/Persero. Apakah sebagai penyelenggara pemerintahan atau sebagai pelaku usaha (investor). Investasi negara pada BUMN/Persero belum diperlakukan sama dengan halnya investasi oleh swasta pada perseroan terbatas. Hal ini berdampak krusial khususnya menyangkut kerugian negara. Permasalahan ini acapkali membuat takut direksi BUMN/Persero untuk mengambil keputusan dengan alasan apabila kebijakan yang mereka ambil ternyata berdampak merugikan maka mereka akan dihadapkan kepada ancaman tindak pidana korupsi.

Dalam proses hukum menghitung kerugian negara yang diakibatkan kesalahan Badan Usaha Milik Negara (BUMN) Persero diperlukan audit investigatif, karena audit investigatif bisa digunakan untuk mengetahui ada atau tidaknya Perbuatan Melawan Hukum, *mains read* dan penyalahgunaan wewenang yang mengakibatkan adanya kerugian negara selaku pemegang saham mayoritas pada Badan Usaha Milik Negara (BUMN) Persero dan terdapat Kewenangan Akuntan Publik Sebagai Lembaga Pemeriksa Kekayaan Badan Usaha Milik Negara selain Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan Pengawas Keuangan

---

<sup>43</sup>Michael S. Pardo, *The Nature and Purpose of Evidence Theory*, Vanderbilt Law Review, Vol. 66:2:547, hlm. 559.

<sup>44</sup>Salim HS, dan Erlies Septiana Nurbani, *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Disertasi dan Tesis*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta 2014, hlm. 218.

dan Pembangunan (BPKP).

## DAFTAR PUSTAKA

- Ali Rido, *Badan Hukum dan Kedudukan Hukum Perseroan, Perkumpulan, Koperasi, Yayasan dan Wakaf*, Alumni, Bandung, 1986.
- Arifin P. Soeria Atmadja, *Keuangan Publik dalam Prespektif Hukum : Teori, Praktik dan Kritik*, Rajawali Pers, Depok, 2009.
- Badan Pusat Statistik, *Statistik Keuangan Badan Usaha Milik Negara dan Badan Usaha Milik Daerah 2013*, Jakarta, 2014.
- C.S.T. Kansil dan Christine S.T. Kansil, *Hukum Perusahaan Indonesia (Aspek dalam Hukum Ekonomi)*, Pradnya Paramita, Jakarta, 2001.
- Abdulkadir Muhammad, *Hukum Perseroan Indonesia*, PT. Citra Aditya Bakti, 1996.
- Dian P. Simatupang. *Paradoks Rasionalitas Perluasan Ruang Lingkup Keuangan Negara Dan Implikasinya Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah*. Badan Penerbit FHUI. Jakarta, 2011.
- Karyono. *Forensic Fraud*. Yogyakarta: Penertbit Andi. 2013.
- Kurniawan, *Hukum Perusahaan Karakteristik badan usaha berbadan hukum dan tidak berbadan hukum di Indonesia*, , Genta Publishing, Yogyakarta, 2014.
- Maylia Pramono Sari, *Model Deteksi Kecurangan Berbasis Fraud Triangle*, Jurnal Akuntansi dan Auditing, Universitas Negeri Semarang, Volume 9/No.2/MEI 2013, Semarang 2013.
- Michael S. Pardo, *The Nature and Purpose of Evidence Theory*, Vanderbilt Law Review, Vol. 66:2:547.
- Munir Fuady, *Doktrin-doktrin Modern dalam Corporate dan Eksistensinya dalam Hukum Indonesia*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, 2002.
- Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2005.
- Pusdiklatwas BPKP. *Penulisan Laporan Hasil Audit*. Makalah disajikan dalam Diklat Penjenjangan Auditor Tim, Bogor, 2010.
- Puslitbang Hukum dan Peradilan Mahkamah Agung RI, *Makna “Uang Negara” dan “Kerugian Negara” dalam Putusan Pidana Korupsi Kaitannya dengan BUMN/Persero*, 2010.

- Ridwan Khairandy, *Perseroan Terbatas : Doktrin, Peraturan Perundang-undangan dan Yurisprudensi*, Kreasi Total Media, Jakarta, 2010.
- Salim HS, dan Erlies Septiana Nurbani, *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Disertasi dan Tesis*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta 2014.
- Theodorus M. Tuanakotta, *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif Edisi 2* Jakarta: Salemba Empat. 2010.
- Vona, Leonard W. *Fraud Risk Assessment Building A Fraud Audit Program*. New Jersey: Wiley & Sons, Inc 2008.
- Undang-Undang Nomor. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan.
- Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003, tentang Keuangan Negara.
- Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004, tentang Perbendaharaan Negara.
- Undang-undang Nomor 19 Tahun 2003, tentang Badan Usaha Milik Negara.
- Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999, tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana diubah dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2001, tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999, tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- Undang-undang Nomor 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 45 Tahun 2005 Tentang Pendirian, Pengurusan, Pengawasan, Dan Pembubaran Badan Usaha Milik Negara
- Putusan Mahkamah Konstitusi (MK) Nomor 31/PUU-X/2012 tanggal 23 Oktober 2012
- <http://nasional.kompas.com/read/2017/01/19/15140691/emirsyah.satar.jadi.tersangka.kpk.ini.penjelasan.garuda.indonesia>.
- <http://adamichazawi.blogspot.co.id/2009/07/peran-hasil-audit-investigasi-dalam-hal.html>