JIHHP: Jurnal Ilmu Hukum, Humaniora dan Politik
E-ISSN: 2747-1993
P-ISSN: 2747-2000
https://dinastirev.org/JIHHP dinasti.info@gmail.com +62 811 7404 455

DOI: https://doi.org/10.38035/jihhp.v7i1.10109
https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/
Received: 8 Oktober 2026 | **Revised:** 11 November 2026 | **Accepted:** 20 November 2026

Pembuktian Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 28/PUU-XXIV/2026

I Gusti Lanang Agung Dharma Yoga[1], Ida Ayu Putu Widiati[2], Ketut Adi Wirawan[3]
[1]Universitas Warmadewa, Denpasar, Indonesia, agunglanangdharmayoga@gmail.com
[2]Universitas Warmadewa, Denpasar, Indonesia, idaayuputuwidiati@gmail.com
[3]Universitas Warmadewa, Denpasar, Indonesia, wiranisoe1202@gmail.com

Corresponding Author: agunglanangdharmayoga@gmail.com

Abstract: *The Constitutional Court, in its 2026 ruling numbered 28/PUU-XXIV/2026, made clear that the state finance auditor mentioned in the explanatory note to the new Penal Code provision on corruption is the Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Yet law enforcers still frequently base their cases on loss figures produced by internal government auditors and public accountants, creating overlapping jurisdictional claims. This article examines who holds the legal power to prove losses to the state treasury in graft cases and how much probative value each of these three auditors' reports retains once the ruling took effect. Drawing on doctrinal legal analysis of legislation, legal concepts, and court decisions, the article reveals that, before the ruling, loss-calculation powers were spread across multiple institutions. Following the ruling, whose petition was rejected but whose legal considerations identify BPK as the state financial audit institution referred to in the Elucidation of Article 603 of the Penal Code, the authors argue that this power rests with BPK, which may work alongside internal supervisors or engage public accountants, as long as BPK re-examines their work and adopts it into its own report so that it carries the strongest probative value. Nevertheless, judges retain the last word on the existence and amount of any loss.*

Keyword: *State Financial Losses, Corruption, Evidence.*

Abstrak: Mahkamah Konstitusi, lewat putusan bernomor 28/PUU-XXIV/2026, memperjelas bahwa lembaga negara audit keuangan yang disebut dalam Penjelasan Pasal 603 KUHP baru adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Kendati demikian, penyidik dan penuntut umum kerap tetap bersandar pada angka kerugian yang disusun pengawas internal pemerintah ataupun akuntan publik, sehingga muncul tumpang tindih klaim kewenangan. Artikel ini mengkaji pihak mana yang secara hukum berwenang membuktikan kerugian keuangan negara dalam perkara korupsi serta seberapa besar kekuatan pembuktian laporan ketiga auditor tersebut setelah putusan berlaku. Bertumpu pada analisis doktrinal atas regulasi, konsep hukum, dan putusan pengadilan, tulisan ini menemukan fakta bahwa pada masa sebelum putusan,

kewenangan menghitung kerugian terpencar di berbagai lembaga. Pascaputusan, yang amarnya menolak permohonan tetapi pertimbangan hukumnya menunjuk BPK sebagai lembaga negara audit keuangan dalam Penjelasan Pasal 603 KUHP, penulis berpendapat bahwa kewenangan itu berada di tangan BPK, yang boleh bekerja sama dengan pengawas internal atau memakai jasa akuntan publik, asalkan BPK menelaah kembali hasil kerja mereka dan memasukkannya ke dalam laporannya sendiri sehingga memiliki kekuatan pembuktian paling kuat. Meski begitu, hakimlah yang memegang keputusan terakhir mengenai ada tidaknya dan berapa besar kerugian tersebut.

Kata Kunci: Kerugian Keuangan Negara, Tindak Pidana Korupsi, Pembuktian.

PENDAHULUAN

Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI 1945) secara terang menyatakan Indonesia sebagai negara hukum. Pasal 23E ayat (1) UUD NRI 1945 pula yang melahirkan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), yakni satu lembaga yang bebas dan mandiri yang diberi mandat memeriksa pengelolaan dan pertanggungjawaban uang negara. Posisi konstitusional BPK menjadi sangat penting bagi upaya memberantas korupsi, sebab pembuktian beberapa jenis tindak pidana korupsi sangat bergantung pada terbukti atau tidaknya kerugian keuangan negara (Tjandra, 2023). Untuk keperluan konsistensi, istilah "kerugian negara" dalam artikel ini digunakan dalam arti kerugian keuangan negara sebagaimana menjadi unsur tindak pidana korupsi.

Korupsi dipandang sebagai *extraordinary crime* lantaran efeknya merusak laju pembangunan sekaligus menurunkan taraf hidup rakyat (Dewantara et al., 2022; Wibowo et al., 2022). Menurut catatan Indonesia Corruption Watch, potensi kerugian keuangan negara akibat tindak pidana korupsi yang disidik sepanjang 2024 mencapai Rp279,9 triliun (Indonesia Corruption Watch, 2025), sementara ikhtisar hasil pemeriksaan BPK semester II tahun 2025 melaporkan angka kerugian negara yang dihitung BPK sebesar Rp6,80 triliun (Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2026). Angka sebesar itu memperlihatkan betapa perlunya kepastian hukum ketika kerugian negara hendak dibuktikan di persidangan (Sahroni et al., 2024). Unsur kerugian negara yang dahulu diatur dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (UU Tipikor) (Ariyanto et al., 2026) kini telah dipindahkan dan dirumuskan ulang dalam Pasal 603 dan Pasal 604 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) (Hiariej & Santoso, 2025).

Sejak Putusan Mahkamah Konstitusi (MK) Nomor 25/PUU-XIV/2016 (Putusan MK 25/2016) dijatuhkan, kerugian yang didakwakan mesti sudah nyata dialami negara (*actual loss*), sedangkan sekadar kemungkinan rugi (*potential loss*) tidak lagi memadai, sehingga diperlukan landasan audit serta penghitungan yang akuntabel (Pertiwi & Quthni, 2023; Arifin, 2024). Kondisi itu memunculkan beberapa pertanyaan: institusi mana yang sah menghitung kerugian, sejauh mana laporan audit bernilai sebagai bukti dalam perkara pidana, dan seberapa luas ruang hakim untuk mengujinya.

Kenyataannya, penghitungan kerugian tidak hanya dilakukan BPK, melainkan juga oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) seperti Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Inspektorat (Ulum MD., 2024), bahkan oleh akuntan publik yang dilibatkan dengan bersandar pada Penjelasan Pasal 32 ayat (1) UU Tipikor. Praktik ini menimbulkan masalah karena akuntan publik sejatinya tidak memiliki kewenangan mandiri yang bersifat umum untuk menghitung kerugian negara, berbeda dengan BPK yang secara eksplisit diberi wewenang menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negara oleh Pasal 10

ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (UU BPK) (Hidayatullah et al., 2023).

Praktik yang tidak seragam itu tampak pula dalam Putusan Pengadilan Tindak Pidana Korupsi pada Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor 68/Pid.Sus-TPK/2025/PN Jkt Pst (Putusan PN Jakarta Pusat 68/2025). Majelis hakim dalam perkara tersebut berbeda pendapat tentang sah atau tidaknya hasil audit yang disusun di lingkungan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) sendiri untuk dijadikan pijakan pembuktian kerugian (Cahyani & Rusdiana, 2026), meskipun Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 2 Tahun 2024 (SEMA 2/2024) sudah memilah peran BPK, APIP, akuntan publik tersertifikasi, dan hakim secara tersendiri.

Ketidakjelasan aturan tersebut lalu memicu uji materiil ke MK atas unsur "merugikan keuangan negara" dalam Pasal 603 dan Pasal 604 KUHP beserta Penjelasan Pasal 603 KUHP. Pemohon mendalilkan bahwa unsur itu tidak menyediakan tolok ukur yang tegas tentang siapa yang berhak menetapkan kerugian, standar penilaiannya, maupun posisi laporan audit dalam pembuktian. Dalam Putusan MK Nomor 28/PUU-XXIV/2026 (Putusan MK 28/2026) yang dibacakan pada 2 Maret 2026, amar putusan menolak permohonan pemohon untuk seluruhnya, sehingga rumusan Pasal 603 dan Pasal 604 KUHP tidak berubah. Meski demikian, dalam bagian pertimbangan hukumnya, Mahkamah menyatakan bahwa dengan mengacu pada Penjelasan Pasal 603 KUHP, lembaga negara yang berwenang mengaudit keuangan negara ialah BPK sebagaimana dimandatkan Pasal 23E ayat (1) UUD NRI 1945.

Walau demikian, putusan *a quo* belum menuntaskan seluruh persoalan. Penjelasan Pasal 32 ayat (1) UU Tipikor sampai saat ini masih memberi celah bagi akuntan publik untuk ditugasi menghitung kerugian, sehingga arsitektur kewenangan audit keuangan negara perlu dibenahi (Noor et al., 2026). Putusan itu juga tidak bisa ditafsirkan sebagai pemberian kuasa mutlak kepada BPK atas semua tahap pembuktian, karena menilai fakta dan bukti tetap menjadi ranah hakim (Arfiani, 2026). Di samping itu, ketentuan penetapan kerugian negara dalam UU BPK masih perlu diharmonisasikan dengan konstitusi (Najib et al., 2026).

Masalah kian kompleks karena teknik penghitungan yang dipakai APIP dan akuntan publik dapat saling berlainan (Pangaribuan & Sihombing, 2024), sehingga kredibilitas laporan audit turut bergantung pada metodologinya (Hidayat et al., 2023). Di luar itu, Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP baru) turut membawa perubahan prosedur yang perlu dikaitkan dengan perkembangan regulasi audit dan kerugian negara (Setiyono et al., 2026).

Sejumlah kajian pasca-Putusan MK 28/2026 telah membahas sebagian persoalan ini. Arfiani (2026) menitikberatkan pada kewenangan BPK dan menegaskan bahwa putusan tersebut tidak memberikan kuasa mutlak kepada BPK atas seluruh tahap pembuktian; Noor et al. (2026) mengusulkan rekonstruksi arsitektur kewenangan audit keuangan negara; Najib et al. (2026) menyoroti kepastian hukum pengaturan kewenangan penetapan kerugian negara; Herdiawan et al. (2026) mengkaji dualisme tafsir antara Kejaksaan dan BPK; sedangkan Tuange & Moonti (2026) menyimpulkan bahwa putusan tersebut tidak melahirkan aturan eksklusi yang membatalkan hasil audit BPKP atau alat bukti lain yang sah. Kajian sebelumnya, seperti Hidayatullah et al. (2023) dan Hidayat et al. (2023), membahas kewenangan akuntan publik serta BPK dan BPKP secara terpisah sebelum KUHP baru berlaku. Berbeda dari kajian-kajian tersebut, kebaruan kajian ini terletak pada telaah atas keterkaitan tiga aspek, yakni wewenang lembaga pemeriksa, kekuatan pembuktian laporan audit, dan peran hakim dalam memutus kerugian negara pasca-Putusan MK 28/2026 menurut KUHP dan KUHAP baru. Keterkaitan itu kemudian dirumuskan menjadi tiga rambu, yaitu rambu kewenangan, rambu metodologi, dan rambu prosedur, yang ditawarkan penulis sebagai kerangka penilaian penggunaan laporan BPK, APIP, maupun akuntan publik.

Bertolak dari uraian di atas, rumusan masalah artikel ini adalah:

1) Lembaga manakah yang berwenang membuktikan kerugian keuangan negara dalam perkara tindak pidana korupsi?
2) Sejauh mana laporan BPK, APIP, dan akuntan publik dapat diandalkan sebagai bukti atas kerugian keuangan negara dalam perkara tindak pidana korupsi pasca-Putusan MK 28/2026?

Mengacu pada rumusan tersebut, kajian ini dimaksudkan untuk menganalisis pihak yang berwenang membuktikan kerugian negara dalam perkara korupsi, serta mengulas kekuatan pembuktian laporan audit BPK, APIP, dan akuntan publik atas kerugian itu pasca-Putusan MK 28/2026.

Kajian Pustaka

Dalam hal pemberantasan korupsi, UU Tipikor berkedudukan sebagai *lex specialis* (Syauket & Wijanarko, 2024). Mulai 2 Januari 2026, ketika KUHP baru resmi berlaku setelah diselaraskan melalui Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana (UU Penyesuaian Pidana), Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Tipikor tentang kerugian negara dicabut lalu substansinya dirumuskan ulang dalam Pasal 603 dan Pasal 604 KUHP. Meski berpindah tempat, unsur kerugian negara tetap dipertahankan, sementara ketentuan gugatan perdata dalam Pasal 32 UU Tipikor beserta penjelasannya masih berlaku (Hiariej, 2024). Makna kerugian negara bertumpu pada konsep keuangan negara dalam Pasal 1 angka 1 dan Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (UU Keuangan Negara) (Hadiyanto, 2022). Secara sederhana, kerugian negara dipahami sebagai susutnya kekayaan negara, baik uang, efek, maupun barang, dengan nilai yang riil dan terukur, akibat tindakan melanggar hukum yang disengaja ataupun lalai (Simatupang, 2022).

Tujuan hukum acara pidana adalah menemukan, atau paling tidak menghampiri, kebenaran materiil (Sulastri, 2024). Hukum acara pidana mengenal beberapa macam alat bukti yang sah (De Fretes et al., 2024; Dianti, 2023), termasuk dalam KUHAP baru (Setiyono et al., 2026), dan laporan audit kerugian negara tidak termasuk kategori tersendiri, tetapi masuk ke persidangan sebagai bukti surat atau melalui keterangan ahli. Dari kerangka Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara (UU PPTJKN) dapat ditarik pemahaman bahwa sah tidaknya pemeriksaan bergantung pada asal-usul wewenang pemeriksanya. Namun, beberapa pekan sesudah Putusan MK 28/2026, Surat Edaran Jaksa Agung Muda Tindak Pidana Khusus Nomor B-1391/F/Fjp/04/2026 tanggal 20 April 2026 (SE JAM Pidsus) tetap membolehkan penghitungan kerugian negara oleh lembaga selain BPK, termasuk akuntan publik yang ditugaskan, yang menandakan bahwa tafsir atas putusan tersebut belum tunggal (Herdiawan et al., 2026; Umar et al., 2026).

METODE

Tulisan ini merupakan kajian hukum doktrinal (*doctrinal legal research*) yang menjadikan kaidah, prinsip hukum, yurisprudensi, serta pendapat sarjana sebagai pijakan untuk menjawab persoalan yang dirumuskan (Yanova et al., 2023; Sukmawan & Damayanti, 2025). Tiga pendekatan diterapkan (Marzuki, 2022). Pendekatan pertama adalah *statute approach*, dipakai untuk mengumpulkan dan mengaitkan regulasi tentang pemberantasan korupsi, tata kelola dan audit keuangan negara, APIP, akuntan publik, kekuasaan kehakiman, serta hukum acara pidana. Pendekatan kedua adalah *conceptual approach*, dipakai untuk mengurai gagasan tentang wewenang, kerugian negara, audit, alat bukti, nilai pembuktian, dan kemandirian hakim. Pendekatan ketiga, yakni *case approach*, diarahkan untuk mengkaji pertimbangan pokok (*ratio decidendi*) dalam empat putusan, yaitu Putusan MK 28/2026, Putusan MK 25/2016, Putusan MK Nomor 31/PUU-X/2012 tentang kewenangan penyidik berkoordinasi dengan instansi lain (Putusan MK 31/2012), dan Putusan PN Jakarta Pusat 68/2025.

Sumber hukum yang dipakai dibagi ke dalam tiga golongan. Golongan primer meliputi regulasi, surat edaran, dan putusan hakim yang mengikat. Golongan sekunder meliputi buku, jurnal, publikasi resmi, dan sumber daring yang menafsirkan atau mengkritisi sumber primer (Marzuki, 2022). Golongan tersier meliputi kamus hukum, KBBI, ensiklopedia, dan rujukan penunjang lain (Yanova et al., 2023). Seluruh bahan dihimpun lewat *library research* melalui tahapan inventarisasi, penelusuran, pencatatan, pengelompokan, dan penataan secara sistematis (Yanova et al., 2023; Rizkia & Fardiansyah, 2023).

Analisis dilakukan secara yuridis dengan mengaitkan regulasi, *ratio decidendi* Putusan MK 28/2026 beserta putusan terkait, serta pandangan pakar dan temuan riset terdahulu. Tahap analisis diawali dengan melacak sumber wewenang BPK, APIP, dan akuntan publik, kemudian menilai posisi laporan audit masing-masing dalam sistem pembuktian, lalu ditutup dengan merumuskan rambu-rambu penggunaannya (Efendi & Rijadi, 2022). Jika terdapat benturan antarnorma, hal itu diurai melalui penafsiran gramatikal dan sistematis dengan mempertimbangkan hierarki regulasi, fungsi kelembagaan, dan *ratio decidendi*, lalu temuan disajikan secara preskriptif (Firmanto et al., 2024). Dalam penyajiannya, analisis ini memisahkan secara tegas tiga lapis argumen, yaitu norma yang secara eksplisit mengatur kewenangan (ius constitutum), interpretasi atas norma tersebut, termasuk tafsir dalam pertimbangan putusan, serta argumentasi penulis mengenai hukum yang seharusnya berlaku (ius constituendum).

HASIL DAN PEMBAHASAN

1) Kewenangan Membuktikan Kerugian Keuangan Negara dalam Perkara Tindak Pidana Korupsi

Karena tergolong *extraordinary crime*, korupsi menuntut aturan tersendiri, baik di ranah hukum pidana materiil maupun formil (Dewantara et al., 2022; Wibowo et al., 2022). UU Tipikor memuat beragam bentuk korupsi yang oleh para ahli dikelompokkan menjadi tujuh, mulai dari tindakan yang merugikan keuangan negara, praktik sogok, penyelewengan uang oleh pejabat, pungutan paksa, tindakan curang, benturan kepentingan saat belanja barang dan jasa pemerintah, hingga penerimaan hadiah yang berkaitan dengan jabatan (Syauket & Wijanarko, 2024; Ariyanto et al., 2026). Pada Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Tipikor, kerugian negara atau perekonomian negara berkedudukan sebagai *bestanddeel delict* yang bersumber dari tindakan melawan hukum atau penyalahgunaan wewenang, sehingga kausalitas antara perbuatan terdakwa dan kerugian yang terjadi wajib dibuktikan (Pertiwi & Quthni, 2023).

Konstruksi itu mengalami perubahan mulai 2 Januari 2026 seiring berlakunya KUHP yang telah disesuaikan dengan UU Penyesuaian Pidana. KUHP mencabut Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Tipikor dan merumuskan ulang substansinya dalam Pasal 603 dan Pasal 604 KUHP, sedangkan ketentuan gugatan perdata dalam Pasal 32 UU Tipikor tetap dipertahankan (Hiariej, 2024). Tidak dicantumkannya kata "dapat" dalam rumusan Pasal 603 dan Pasal 604 KUHP makin mempertegas sifat materiil delik ini. Penjelasan Pasal 603 KUHP menyatakan bahwa "merugikan keuangan negara" adalah berdasarkan hasil pemeriksaan lembaga negara audit keuangan, namun tidak menyebut lembaga mana yang dimaksud secara pasti (Hiariej & Santoso, 2025).

UU Keuangan Negara mendefinisikan keuangan negara secara luas, yakni dari segi objek, subjek, proses, dan tujuannya (Hadiyanto, 2022). Adapun Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara (UU Perbendaharaan Negara) dan Pasal 1 angka 15 UU BPK pada pokoknya mendefinisikan kerugian negara sebagai menyusutnya kekayaan negara, entah berupa uang, efek, atau aset lain, yang besarnya dapat dipastikan dan timbul karena perbuatan yang melanggar aturan, baik secara sadar maupun karena kurang hati-hati. Dari pengertian itu dapat ditarik tiga unsur: a) terjadi

penyusutan uang, efek, atau aset lain; b) besaran penyusutan itu konkret dan terukur; dan c) penyusutan tersebut lahir dari tindakan yang menyalahi aturan, entah disadari ataupun akibat kecerobohan (Simatupang, 2022). Konsekuensinya, nilai kerugian mesti dapat dihitung dan sungguh telah terjadi, sehingga taksiran belaka tidak memadai untuk menyimpulkan adanya kerugian (Najib et al., 2026).

Putusan MK 25/2016 menyatakan kata "dapat" dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Tipikor tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat. Dampaknya, delik yang sebelumnya cukup dibuktikan dengan adanya *potential loss* kini harus dibuktikan dengan *actual loss*, sehingga karakternya bergeser dari formil ke materiil (Pertiwi & Quthni, 2023; Tarigan et al., 2023). Kendati demikian, hingga kini belum ada aturan yang menunjuk satu lembaga sebagai penghitung tunggal kerugian negara dalam perkara pidana, sehingga Penjelasan Pasal 32 ayat (1) UU Tipikor yang menyebut hasil temuan instansi yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk kerap dijadikan pegangan, meskipun penjelasan tersebut secara sistematis melekat pada ketentuan gugatan perdata (Arifin, 2024).

Ditinjau dari hukum acara pidana, kewajiban membuktikan unsur kerugian negara pada dasarnya dibebankan kepada penuntut umum, selaras dengan asas praduga tidak bersalah. Pasal 37A ayat (3) UU Tipikor pun menegaskan bahwa penuntut umum tetap berkewajiban membuktikan dakwaannya (Sulastri, 2024; Aries, 2022). Jika kerugian gagal dibuktikan, terdakwa harus dibebaskan dari dakwaan yang memuat unsur tersebut. Oleh karena itu, laporan pemeriksaan yang menjadi pijakan pembuktian wajib memiliki dasar wewenang, prosedur, dan batasan yang tegas (Santoso, 2023).

Keabsahan laporan pemeriksaan bergantung pada wewenang pihak yang menyusunnya. Pasal 11 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan (UU Administrasi Pemerintahan) mengenal tiga sumber perolehan wewenang, yakni atribusi, delegasi, dan mandat. Dalam isu kerugian keuangan negara, terdapat empat macam wewenang yang perlu dipisahkan: wewenang mengaudit, wewenang menghitung besaran kerugian, wewenang menilai atau menetapkan kerugian, serta wewenang yudisial untuk menimbang pembuktian di persidangan. Masing-masing dijelaskan di bawah ini.

a) **Kewenangan BPK.** Pasal 23E ayat (1) UUD NRI 1945 menghendaki hadirnya satu badan pemeriksa keuangan yang bebas dan mandiri. Karena alasan tersebut, kewenangan BPK diperoleh secara atributif langsung dari konstitusi dan berperan sebagai pemeriksa dari luar pemerintah (Tjandra, 2023). Pasal 13 UU PPTJKN merinci wewenang tersebut, termasuk melaksanakan pemeriksaan investigatif guna mengungkap adanya indikasi kerugian negara/daerah dan/atau unsur pidana. UU BPK kemudian memberi lembaga ini wewenang untuk menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negara (Pasal 10 ayat (1)), memberikan keterangan ahli di persidangan (Pasal 11 huruf c), serta menggunakan tenaga ahli dan/atau tenaga pemeriksa di luar BPK yang bekerja untuk dan atas nama BPK (Simatupang, 2022). Meskipun wewenang konstitusional menetapkan kerugian negara ada pada BPK, ketentuan penetapan kerugian dalam UU BPK sebenarnya lebih diarahkan pada penyelesaian ganti rugi secara administratif (Najib et al., 2026).
b) **Kewenangan APIP.** Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (PP SPIP), APIP meliputi BPKP serta inspektorat di tingkat kementerian, provinsi, dan kabupaten/kota, yang bertugas mengawasi dari dalam melalui pemeriksaan, penelaahan, penilaian, pemantauan, dan aktivitas sejenis (Ulum MD., 2024). Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (Perpres BPKP) menugasi BPKP untuk melakukan audit investigatif, audit penghitungan kerugian keuangan

negara/daerah, serta pemberian keterangan ahli. Karena Pasal 9 ayat (1) UU PPTJKN membolehkan BPK memanfaatkan hasil pemeriksaan aparat pengawasan intern pemerintah, penulis menafsirkan bahwa produk APIP pada dasarnya hanya menjadi bahan masukan bagi auditor eksternal dan tidak bisa menggantikan posisinya (Priyatno, 2025). Faktanya, penyidik sering meminta BPKP dan Inspektorat mengaudit kerugian negara (Hidayat et al., 2023) dengan merujuk Putusan MK 31/2012, yang membuka ruang bagi penyidik untuk bekerja sama dengan lembaga di luar BPKP dan BPK, atau membuktikannya sendiri, selama kebenaran materiil dapat terungkap. Kemudian, lewat SEMA Nomor 4 Tahun 2016 (SEMA 4/2016), Mahkamah Agung menggariskan bahwa instansi yang berwenang menyatakan ada atau tidaknya kerugian keuangan negara adalah BPK, walaupun instansi lain masih berwenang melakukan pemeriksaan dan audit atas pengelolaan keuangan negara. Rumusan itu disempurnakan dalam SEMA 2/2024: BPK tetap menjadi instansi yang berwenang menyatakan ada tidaknya kerugian keuangan negara, sedangkan hasil pemeriksaan BPKP, Inspektorat, Satuan Kerja Perangkat Daerah, atau akuntan publik tersertifikasi dapat dijadikan dasar untuk menentukan ada tidaknya kerugian keuangan negara, dan hakim berdasarkan fakta persidangan dapat menilai adanya kerugian serta besarannya (Waruwu, 2025). Perlu dicatat bahwa SEMA merupakan pedoman bagi pengadilan dan SEMA 2/2024 terbit sebelum KUHP baru berlaku dan sebelum Putusan MK 28/2026.

c) **Kewenangan akuntan publik.** Pasal 3 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik (UU Akuntan Publik) membatasi layanan akuntan publik pada jasa asurans serta jasa lainnya yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen. Regulasi tersebut sama sekali tidak memuat norma yang secara gamblang menyerahkan tugas menghitung kerugian negara kepada profesi ini. Dengan kata lain, wewenang itu tidak melekat secara umum dan mandiri, dan dalam praktik baru muncul apabila akuntan publik ditugaskan oleh BPK atau penegak hukum (Hidayatullah et al., 2023). Frasa "akuntan publik yang ditunjuk" dalam Penjelasan Pasal 32 ayat (1) UU Tipikor menandakan bahwa wewenang tersebut lahir dari penugasan oleh pejabat berwenang, bukan bawaan profesi. Masalah serupa juga terjadi pada auditor internal di lingkungan penegak hukum, sebagaimana dalam Putusan PN Jakarta Pusat 68/2025 mengenai laporan audit internal KPK (Cahyani & Rusdiana, 2026).

d) **Kewenangan hakim.** Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (UU Kekuasaan Kehakiman) menjamin bahwa kekuasaan kehakiman merdeka dan pengadilan bebas dari tekanan saat mengadili perkara, sebab tugasnya ialah mewujudkan keadilan serta tertib hukum. Bertolak dari jaminan tersebut, hakim tidak terikat secara mutlak pada laporan audit lembaga mana pun, tetapi mempertimbangkannya bersama bukti-bukti lain. Pandangan ini didukung doktrin kemerdekaan kehakiman (Krismen, 2022) dan sejalan dengan SEMA 2/2024 yang memberi keleluasaan kepada hakim untuk menilai ada tidaknya dan besaran kerugian berdasarkan fakta persidangan (Bana & Haki, 2026). Jadi, wewenang BPK mengaudit dan menghitung kerugian negara dan wewenang hakim memutus ada tidaknya kerugian merupakan dua ranah yang berbeda namun saling melengkapi, yakni ranah teknis-administratif keuangan dan ranah yudisial (Najib et al., 2026). Ringkasan landasan wewenang setiap pihak tersaji dalam Tabel 1.

Tabel 1. Landasan Kewenangan Para Pihak dalam Pembuktian Kerugian Keuangan Negara

Pihak	Dasar Hukum	Lingkup Kewenangan
BPK	UUD NRI 1945; UU PPTJKN; UU BPK	Mengaudit tata kelola uang negara; menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negara; memberikan keterangan ahli di sidang
APIP (BPKP dan Inspektorat)	PP SPIP; Perpres BPKP; UU PPTJKN	Menjalankan pengawasan intern (audit, reviu, evaluasi, monitoring); BPKP melakukan audit investigatif dan penghitungan kerugian; produknya dapat dimanfaatkan BPK
Akuntan publik	UU Akuntan Publik; PP Nomor 20 Tahun 2015; Penjelasan Pasal 32 ayat (1) UU Tipikor	Menyediakan jasa asurans dan jasa terkait lainnya; menghitung kerugian negara hanya apabila ditugaskan
Hakim	UU Kekuasaan Kehakiman; SEMA 2/2024	Memutus terbukti tidaknya serta nilai kerugian sesuai fakta sidang

Sumber: Hasil olahan penulis atas regulasi terkait (2026)

Paparan di atas memperlihatkan bahwa wewenang memeriksa dan menghitung kerugian negara terbagi di antara BPK, APIP, dan akuntan publik yang ditugaskan, tanpa kejelasan mengenai siapa yang berhak menghitungnya untuk keperluan pembuktian pidana. Walaupun konstitusi menempatkan BPK sebagai pemeriksa keuangan negara yang bebas dan mandiri dan UU BPK memberinya wewenang menilai dan/atau menetapkan kerugian negara, penyidik lebih kerap memakai laporan BPKP, Inspektorat, atau akuntan publik yang langsung ditugaskan, sehingga terjadi tumpang tindih wewenang. Situasi ini mencerminkan ketiadaan kepastian hukum tentang lembaga yang sah menghitung kerugian dalam rangka membuktikan unsur kerugian negara pada Pasal 603 dan Pasal 604 KUHP, sehingga posisi laporan tiap lembaga perlu dikaji lebih dalam (Pertiwi & Quthni, 2023).

2) Kekuatan Pembuktian Laporan BPK, APIP, dan Akuntan Publik atas Kerugian Keuangan Negara Pasca-Putusan MK Nomor 28/PUU-XXIV/2026

Sebelum Putusan MK 28/2026, wewenang membuktikan kerugian negara terpencar di beberapa lembaga yang dasar dan cakupan wewenangnya berbeda-beda, sehingga posisi ketiganya dalam menghitung kerugian tidak sejajar. Walaupun menolak permohonan untuk seluruhnya, Mahkamah dalam pertimbangannya menyatakan bahwa, dengan mengacu pada Penjelasan Pasal 603 KUHP, lembaga negara yang berwenang mengaudit keuangan negara ialah BPK sebagaimana dimandatkan Pasal 23E ayat (1) UUD NRI 1945. Karena permohonan ditolak, penegasan itu tidak mengubah rumusan norma, melainkan menjadi bagian dari pertimbangan hukum yang memberi arah penafsiran atas Penjelasan Pasal 603 KUHP. Tafsir tersebut pun belum tunggal, sebab SE JAM Pidsus memaknainya bukan sebagai penunjukan BPK sebagai satu-satunya lembaga yang berwenang menghitung kerugian negara (Herdiawan et al., 2026), dan Tuange & Moonti (2026) menilai putusan itu tidak membatalkan hasil audit BPKP atau alat bukti lain yang sah. Dalam tafsir penulis, penegasan itu menempatkan BPK sebagai pemegang wewenang utama menghitung kerugian negara untuk keperluan pembuktian Pasal 603 dan Pasal 604 KUHP. Namun, hal tersebut tidak berarti BPK berkuasa penuh atas semua tahap pembuktian, sebab penilaian fakta dan bukti tetap berada di tangan hakim (Arfiani, 2026). Karena itu, pemanfaatan laporan BPK, APIP, dan akuntan publik perlu dibingkai oleh tiga rambu, yakni rambu kewenangan, rambu metodologi, dan rambu prosedur.

a) Rambu kewenangan. Hal pertama yang harus diperiksa dari sebuah laporan pemeriksaan adalah sumber wewenang penyusunnya. Penjelasan Pasal 603 KUHP menautkan unsur kerugian negara dengan hasil pemeriksaan lembaga negara audit keuangan. Secara normatif, syarat ini terpenuhi oleh BPK, karena Pasal 2 UU BPK

menempatkan BPK sebagai satu lembaga negara yang bebas dan mandiri dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Sebaliknya, APIP merupakan unit pengawasan di dalam birokrasi yang melapor kepada atasan di instansinya sendiri, sehingga tidak bisa menggantikan BPK, walaupun masih dapat berkoordinasi atau bermitra dengan BPK sebagaimana dimungkinkan UU PPTJKN (Priyatno, 2025). Rambu ini sejalan dengan SEMA 2/2024 yang memberikan otoritas kepada BPK untuk menyatakan ada tidaknya kerugian keuangan negara, meskipun SEMA yang sama masih membuka ruang bagi hasil pemeriksaan instansi lain untuk dijadikan dasar penentuan kerugian. Meski demikian, deklarasi itu berada dalam ranah audit, karena penilaian akhir atas bukti tetap merupakan wewenang hakim yang dituangkan dalam putusan (Waruwu, 2025).

Mengenai akuntan publik, syarat penunjukan dalam Penjelasan Pasal 32 ayat (1) UU Tipikor menunjukkan bahwa wewenangnya tidak melekat secara otomatis, melainkan bergantung pada penugasan oleh pihak berwenang (Hidayatullah et al., 2023). Ketentuan itu berbeda arah dengan Penjelasan Pasal 603 KUHP yang merujuk pada hasil pemeriksaan lembaga negara audit keuangan. Secara eksplisit, Penjelasan Pasal 32 ayat (1) UU Tipikor tetap berlaku untuk konteks gugatan perdata, sehingga perbedaan itu terutama muncul ketika penjelasan tersebut dipakai untuk membuktikan unsur pidana dalam Pasal 603 dan Pasal 604 KUHP. Penulis berpendapat bahwa dalam konteks pembuktian unsur pidana tersebut, perbedaan ini dapat diurai melalui prinsip lex posterior derogat legi priori, mengingat KUHP baru mulai berlaku pada 2 Januari 2026 sebagai aturan termutakhir, sedangkan keduanya sederajat sebagai undang-undang. Konsekuensinya, menurut penulis, karena akuntan publik merupakan profesi dan bukan lembaga negara, ia tidak lagi tepat menghitung kerugian negara secara mandiri untuk pembuktian Pasal 603 dan Pasal 604 KUHP, meskipun ditugaskan penyidik atau penuntut umum. Pandangan ini merupakan argumentasi penulis yang masih diperdebatkan, sebab SEMA 2/2024 dan SE JAM Pidsus masih mengakui peran akuntan publik tersertifikasi. Kendati demikian, BPK masih boleh memakai jasa akuntan publik sebagai tenaga pemeriksa di luar BPK yang bekerja untuk dan atas nama BPK berdasarkan UU BPK, asalkan hasil kerjanya diverifikasi BPK dan dimuat dalam laporan hasil pemeriksaan (LHP) BPK.

Pendapat ini bertolak belakang dengan SE JAM Pidsus yang masih membuka peluang bagi akuntan publik yang ditugaskan. Namun, surat edaran itu merupakan pedoman internal kejaksaan, tidak mengikat hakim, dan tidak dapat mengesampingkan ketentuan KUHP (Herdiawan et al., 2026), sehingga perbedaan tafsir tersebut pada akhirnya akan diuji melalui penilaian hakim dalam perkara konkret.

b) **Rambu metodologi.** Setelah Putusan MK 25/2016, kerugian yang wajib dibuktikan ialah *actual loss* (Pertiwi & Quthni, 2023), dan rumusan Pasal 603 dan Pasal 604 KUHP tanpa kata "dapat" makin memperkuat sifat materiilnya. Laporan audit yang sekadar memuat sangkaan, asumsi, atau taksiran tanpa ditopang bukti memadai tidak dapat dipakai untuk membuktikan kerugian, walaupun diterbitkan lembaga berwenang (Najib et al., 2026; Tuange & Moonti, 2026). Tiap pemeriksa terikat pada standar yang berbeda: BPK pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), APIP pada standar audit intern pemerintah, dan akuntan publik pada standar profesinya (Ulum MD., 2024). SPKN yang berlaku saat ini masih ditetapkan dengan Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017, sedangkan Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2026 yang menggantikannya diundangkan pada 10 April 2026 dan baru berlaku dua tahun sejak diundangkan. Dalam praktik dikenal beberapa teknik penghitungan, yaitu menganggap semua pengeluaran sebagai kerugian (*total loss*), mengurangi total

pengeluaran dengan nilai manfaat yang diterima negara (*net loss*), atau membandingkan harga kontrak dengan harga wajar. Konsekuensinya, satu perbuatan bisa menghasilkan nilai kerugian yang berlainan bergantung pada teknik yang digunakan (Pangaribuan & Sihombing, 2024; Situmeang & Susanto, 2024). Rambu ini pun bertalian dengan kemandirian pemeriksa, sebab bobot substansial laporan audit ditentukan oleh mutu isinya, independensi penyusun, wewenang lembaga penerbit, dan teknik yang dipakai (Cahyani & Rusdiana, 2026).

c) **Rambu prosedur.** KUHAP baru mensyaratkan agar bukti diperoleh secara sah dan keasliannya dapat dipastikan. Hakim diberi wewenang menilai keaslian dan keabsahan cara memperoleh bukti, dan bukti yang tidak asli atau diperoleh secara melawan hukum tidak bernilai pembuktian (Setiyono et al., 2026). Prinsip ini selaras dengan UU Kekuasaan Kehakiman. LHP yang diserahkan kepada penyidik berfungsi sebagai bukti surat, sedangkan keterangan pemeriksa di muka sidang berfungsi sebagai keterangan ahli (Dianti, 2023; Irawan, 2026). Dalam konstruksi yang ditawarkan penulis, keterlibatan APIP sebaiknya berlangsung dalam kerangka koordinasi atau kemitraan dengan BPK dan didasarkan pada surat tugas yang sah, sementara, menurut argumentasi penulis di atas, penugasan oleh penyidik atau penuntut umum tidak lagi tepat menjadi sumber wewenang akuntan publik. Persoalan prosedur ini terlihat dalam Putusan PN Jakarta Pusat 68/2025, yang menunjukkan bahwa laporan yang dibuat oleh unit internal penegak hukum sendiri patut dipertanyakan, baik dari sisi wewenang maupun kemandirian prosesnya (Cahyani & Rusdiana, 2026). Ketiga rambu tersebut berlaku secara kumulatif, sehingga laporan yang lolos rambu kewenangan tetapi gagal memenuhi rambu metodologi atau prosedur tetap lemah nilai pembuktiannya.

d) **Kedudukan hasil pemeriksaan BPK.** Menurut analisis penulis, setelah Putusan MK 28/2026, laporan BPK menempati kedudukan sebagai bukti pokok dalam pembuktian kerugian negara. Kedudukan itu berpijak pada atribusi Pasal 23E ayat (1) UUD NRI 1945, wewenang menilai dan/atau menetapkan kerugian negara dalam Pasal 10 ayat (1) UU BPK (Simatupang, 2022), serta Penjelasan Pasal 603 KUHP yang dalam pertimbangan Putusan MK 28/2026 dimaknai sebagai rujukan kepada BPK (Arfiani, 2026). Di persidangan, LHP investigatif ataupun laporan penghitungan kerugian dari BPK diperlakukan sebagai bukti surat, sedangkan pemeriksa BPK yang dihadirkan bertindak sebagai ahli (Fadillah, 2025). Kendati demikian, laporan BPK tidak otomatis mengikat hakim, tetap wajib memenuhi rambu metodologi dan prosedur, serta dapat dibantah terdakwa dengan bukti lain (Arfiani, 2026; Najib et al., 2026).

e) **Kedudukan hasil pemeriksaan APIP.** Selama ini, penyidik paling sering memakai hitungan kerugian dari BPKP dan Inspektorat dengan berpegang pada Putusan MK 31/2012 (Hidayat et al., 2023). Pasca-Putusan MK 28/2026, penulis berpendapat bahwa laporan APIP tidak lagi tepat menjadi dasar penghitungan kerugian secara mandiri untuk pembuktian Pasal 603 dan Pasal 604 KUHP. Pendapat ini perlu dibaca bersama SEMA 2/2024 yang masih membuka ruang bagi hasil pemeriksaan BPKP dan Inspektorat sebagai dasar penentuan kerugian, serta pandangan Tuange & Moonti (2026) bahwa putusan tersebut tidak membatalkan hasil audit BPKP. Meski begitu, putusan itu tidak menghapus peran APIP dalam berkoordinasi atau bermitra dengan BPK, dan pengadilan pun masih mempertimbangkan keterangan ahli ataupun laporan audit BPKP dan APIP lain (Najib et al., 2026). Tata cara kemitraan tersebut dituangkan dalam Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2020 tentang Pemeriksaan Investigatif, Penghitungan Kerugian Negara/Daerah, dan Pemberian Keterangan Ahli. Intinya, BPK baru menghitung kerugian bila ada surat permohonan dari instansi yang berwenang, dapat mengajak pakar maupun auditor non-BPK, lalu merumuskan dan

menyerahkan laporannya secara mandiri (Andini, 2025). Koordinasi atau kemitraan semacam itu tidak tergolong atribusi, delegasi, ataupun mandat, sehingga wewenang BPK tidak berpindah ke APIP. Dalam konstruksi yang ditawarkan penulis, produk APIP memperoleh kekuatan pembuktian paling kuat apabila telah diuji, dinilai, dan disetujui BPK untuk dimuat dalam LHP BPK (Priyatno, 2025).

f) **Kedudukan hasil pemeriksaan akuntan publik.** Menurut argumentasi penulis, semenjak KUHP baru berlaku, laporan audit akuntan publik tidak lagi tepat dipakai secara mandiri untuk membuktikan kerugian negara dalam Pasal 603 dan Pasal 604 KUHP. Penugasan akuntan publik yang sebelumnya dapat dilakukan oleh BPK maupun penegak hukum (Hidayatullah et al., 2023) semestinya kini hanya dilakukan melalui BPK. Sebabnya, sebagaimana diuraikan pada rambu kewenangan, dasar penugasan oleh penyidik atau penuntut umum yang bersumber dari Penjelasan Pasal 32 ayat (1) UU Tipikor dapat dikesampingkan oleh Penjelasan Pasal 603 KUHP berdasarkan asas lex posterior, meskipun pandangan ini berbeda dengan SEMA 2/2024 dan SE JAM Pidsus. Supaya diakui sebagai produk BPK dan memiliki kekuatan pembuktian yang kuat, hasil kerja akuntan publik yang diminta BPK wajib diverifikasi lebih dulu dan dimuat dalam LHP BPK (Waruwu, 2025).

g) **Penilaian hakim terhadap hasil pemeriksaan.** Pada ujungnya, semua laporan pemeriksaan akan diuji di hadapan hakim. Bertumpu pada asas kemerdekaan kehakiman, hakim tidak terikat secara mutlak pada laporan audit lembaga mana pun (Krismen, 2022), sejalan dengan SEMA 2/2024 yang memberi ruang kepada hakim menilai kerugian berdasarkan fakta persidangan dan kewenangan hakim menilai alat bukti dalam KUHAP baru (Setiyono et al., 2026). Pengujian hakim tidak hanya menyangkut syarat formil bukti, tetapi juga *bewijskracht* serta kemandirian proses penyusunannya (Cahyani & Rusdiana, 2026). Setidaknya ada empat hal yang patut ditimbang hakim, yakni dasar wewenang penyusun, prosedur penyusunan dan penyerahan, teknik audit dan penghitungan, serta relevansi laporan dengan unsur kerugian yang didakwakan. Bila hakim tidak yakin bahwa kerugian negara benar-benar terjadi dengan nilai yang pasti, unsur kerugian negara dalam Pasal 603 atau Pasal 604 KUHP dinyatakan tidak terbukti dan terdakwa wajib dibebaskan dari dakwaan itu (Santoso, 2023). Rangkuman posisi tiap laporan pemeriksaan pascaputusan disajikan pada Tabel 2.

Tabel 2. Kedudukan Hasil Pemeriksaan Pasca-Putusan MK Nomor 28/PUU-XXIV/2026

Pihak	Kedudukan Hasil Pemeriksaan	Syarat Penggunaan sebagai Alat Bukti
BPK	Lembaga negara pengaudit keuangan; laporannya menjadi bukti pokok	Harus lolos rambu metodologi dan prosedur; tetap dinilai oleh hakim
APIP	Tidak bersifat mandiri; dijalankan lewat koordinasi atau kemitraan dengan BPK	Produknya wajib diuji, dinilai, dan disetujui BPK, kemudian dimuat dalam LHP BPK
Akuntan publik	Tidak berwenang menghitung secara mandiri, termasuk bila ditugaskan langsung oleh penyidik atau jaksa	Hanya atas permintaan BPK; hasilnya diverifikasi dan dimuat dalam LHP BPK
Hakim	Penentu akhir ada tidaknya dan besaran kerugian negara	Memeriksa dasar wewenang, prosedur, teknik, dan relevansi laporan pemeriksaan

Sumber: Diolah dari hasil analisis penulis (2026)

Setelah Putusan MK 28/2026, ketidakpastian hukum rupanya belum tuntas, karena Penjelasan Pasal 32 ayat (1) UU Tipikor, SEMA 2/2024, dan SE JAM Pidsus masih memberi ruang bagi lembaga selain BPK maupun akuntan publik yang ditugaskan (Noor et al., 2026). Oleh sebab itu, penulis merekomendasikan agar penyidik dan penuntut umum bersandar pada hitungan BPK, melibatkan APIP hanya melalui jalur koordinasi atau kemitraan dengan BPK,

serta meninggalkan hitungan akuntan publik yang ditugaskan langsung, kecuali yang diminta dan diverifikasi BPK.

Kebaruan kajian ini ialah tawaran konstruksi bahwa, pasca-Putusan MK 28/2026, kekuatan pembuktian laporan pemeriksaan kerugian negara bertumpu pada wewenang BPK sebagai lembaga negara pengaudit keuangan. APIP hanya berperan melalui koordinasi atau kemitraan dengan BPK, sementara akuntan publik, yang bukan lembaga negara, menurut argumentasi penulis berdasarkan asas lex posterior tidak lagi tepat menghitung kerugian secara mandiri, kecuali atas permintaan dan verifikasi BPK. Berbeda dari kajian terdahulu yang menyoroti satu aspek secara terpisah, kajian ini menautkan kewenangan, kekuatan pembuktian, dan peran hakim dalam satu kerangka. Pemakaian laporan tersebut tidak cukup dinilai dari siapa penyusunnya, tetapi juga dibatasi secara kumulatif oleh rambu kewenangan, metodologi, dan prosedur, serta tetap bergantung pada penilaian hakim yang berhak memutus terbukti tidaknya dan besaran kerugian negara.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Bertolak dari seluruh pembahasan, penelitian ini menghasilkan simpulan berikut:

1) Wewenang membuktikan kerugian negara dalam perkara korupsi terbagi di beberapa lembaga dengan dasar hukum berbeda sehingga memicu tumpang tindih, apalagi sesudah Putusan MK 25/2016 mensyaratkan kerugian yang riil dan pasti nilainya. Secara konstitusional BPK merupakan pemeriksa keuangan negara yang bebas dan mandiri, dan UU BPK memberinya wewenang menilai dan/atau menetapkan kerugian negara, namun penyidik lebih kerap memakai laporan BPKP, Inspektorat, atau akuntan publik yang ditugaskan langsung. Sementara itu, hakim berwenang memutus ada tidaknya dan besaran kerugian berdasarkan fakta persidangan, sehingga lembaga pemeriksa bergerak di ranah audit, sedangkan hakim di ranah yudisial.
2) Putusan MK 28/2026 menolak permohonan sehingga tidak mengubah rumusan Pasal 603 dan Pasal 604 KUHP, tetapi pertimbangan hukumnya menegaskan BPK sebagai lembaga negara audit keuangan yang dimaksud Penjelasan Pasal 603 KUHP. Bertolak dari pertimbangan tersebut, penulis berpendapat bahwa kewenangan utama menghitung kerugian keuangan negara untuk pembuktian Pasal 603 dan Pasal 604 KUHP berada pada BPK, dan berdasarkan asas lex posterior akuntan publik tidak lagi tepat menghitung kerugian, baik secara mandiri maupun atas penugasan langsung penyidik, meskipun pandangan ini masih berbeda dengan SEMA 2/2024 dan SE JAM Pidsus. BPK boleh bermitra dengan APIP dan memakai jasa akuntan publik sesuai UU PPTJKN dan UU BPK, asalkan hasilnya diverifikasi dan dimuat dalam LHP BPK agar memiliki kekuatan pembuktian paling kuat, sepanjang lolos rambu kewenangan, metodologi, dan prosedur. Keputusan akhir tentang kerugian negara tetap menjadi wewenang hakim.

Saran

Pembentuk undang-undang disarankan menyelaraskan Penjelasan Pasal 32 ayat (1) UU Tipikor, UU PPTJKN, UU BPK, dan UU Perbendaharaan Negara dengan KUHP baru, dengan cara mempertegas wewenang BPK dalam menghitung kerugian negara, mengatur mekanisme kemitraan BPK dengan APIP dan akuntan publik, serta menetapkan standar minimum teknik penghitungan. Penyidik dan penuntut umum sebaiknya membangun pembuktian di atas hitungan BPK dan tidak lagi menugaskan APIP ataupun akuntan publik secara langsung. Hakim pun sepatutnya menguji tiap laporan pemeriksaan dari sisi dasar wewenang, prosedur, teknik, dan relevansinya.

Kontribusi Author

I Gusti Lanang Agung Dharma Yoga merumuskan masalah, menghimpun dan menganalisis bahan hukum, menafsirkan temuan, serta menulis naskah. Ida Ayu Putu Widiati dan Ketut Adi Wirawan membimbing substansi, menelaah naskah secara ilmiah, dan menyetujui versi akhir sebelum publikasi. Ketiga penulis sudah mencermati dan sepakat atas versi terakhir naskah.

Pernyataan Pengungkapan AI

Naskah tersebut dikembangkan oleh para penulis dari skripsi penulis pertama di Fakultas Hukum Universitas Warmadewa. Seluruh isi naskah telah diperiksa dan disunting kembali secara teliti oleh penulis, dan segala konsekuensi atas substansi artikel menjadi tanggungan penuh para penulis.

Acknowledgment

Apresiasi setinggi-tingginya kami tujukan kepada Fakultas Hukum Universitas Warmadewa yang telah mendukung riset ini dari awal hingga akhir.

REFERENSI

Andini, S. D. (2025). Audit Investigasi Pembuktian Kerugian Keuangan Negara oleh Badan Pemeriksa Keuangan dalam Penyidikan Kasus Korupsi. *Jurnal Globalisasi Hukum, 2*(1), 74–89. https://doi.org/10.25105/jgh.v2i1.21903

Arfiani. (2026). Kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan dalam Penentuan Kerugian Keuangan Negara Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 28/PUU-XXIV/2026. *Jurnal Sakato Ekasakti Law Review, 5*(1), 137–148.

Aries, A. (2022). *Hukum Pembuktian (Teori, Asas, dan Yurisprudensi)*. RajaGrafindo Persada.

Arifin, M. Z. (2024). *Tindak Pidana Korupsi: Kerugian Ekonomi dan Keuangan Negara (Perspektif Hukum dan Praktik)* (Cetakan Pertama). PT Publica Indonesia Utama.

Ariyanto, E., Setiyono, Halawa, J., Purwaningsih, R., Juanda, F. Y. A., & Mardona, Y. (2026). *Buku Ajar Tindak Pidana Korupsi*. PT Sonpedia Publishing Indonesia.

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2026). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2025*. Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.

Bana, E., & Haki, R. B. O. (2026). Kewenangan Hakim dalam Menentukan Kerugian Keuangan Negara dalam Perspektif Kepastian Hukum (Studi terhadap Putusan Nomor: 77/Pid.Sus-TPK/2025/PN.Kpg). *Sainmikum, 3*(4), 297–310. https://doi.org/10.60126/sainmikum.v3i4.1807

Cahyani, Y. N., & Rusdiana, E. (2026). Kedudukan LHA Internal KPK dalam Pembuktian Tipikor (Studi Putusan Nomor 68/Pid.Sus-TPK/2025/PN Jkt Pst) Ditinjau dari Kewenangan. *Indonesian Journal of Contemporary Law, 3*(7), 1–31.

De Fretes, P. J., Hehanussa, D. J. A., & Hattu, J. (2024). Perlindungan Hukum bagi Saksi dalam Tindak Pidana Korupsi. *TATOHI: Jurnal Ilmu Hukum, 4*(7), 587–595.

Dewantara, J. A., Syamsuri, Efriani, Sausan, N., Sari, I. F., Ariska, D., Wulandari, A. T., & Fransiska, M. (2022). Efektivitas Pendidikan Anti Korupsi untuk Meminimalisir Tindak Pelanggaran Hak Asasi Manusia. *Jurnal Kewarganegaraan, 6*(2), 2727–2739.

Dianti, F. (2023). *Hukum Pembuktian Pidana di Indonesia: Perbandingan HIR dan KUHAP* (Edisi Revisi). Sinar Grafika.

Efendi, J., & Rijadi, P. (2022). *Metode Penelitian Hukum Normatif dan Empiris* (Edisi Kedua). Kencana.

Fadillah. (2025). Kedudukan Laporan Hasil Pemeriksaan BPK sebagai Alat Bukti dalam Perkara Pidana Kerugian Keuangan Negara. *Journal Central Publisher, 3*(6), 3850–3865.

Firmanto, T., Sufiarina, Reumi, F., & Saleh, I. N. S. (2024). *Metodologi Penelitian Hukum: Panduan Komprehensif Penulisan Ilmiah Bidang Hukum*. PT Sonpedia Publishing Indonesia.

Hadiyanto. (2022). *Hukum Keuangan Negara di Indonesia: Dalam Teori dan Praktik*. RajaGrafindo Persada.

Herdiawan, F., Manurung, A. K. A., & Efendi, T. P. (2026). An Administrative Law Review: Dualism in the Interpretation and Authority to Determine State Financial Losses between the Attorney General's Office and the Supreme Audit Board Following Constitutional Court Decision Number 28/PUU-XXIV/2026. *Indonesian Journal of Advanced Research, 5*(9), 1645–1658.

Hiariej, E. O. S. (2024). *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana* (Edisi Penyesuaian Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Nasional). Rajawali Pers.

Hiariej, E. O. S., & Santoso, T. (2025). *Anotasi KUHP Nasional*. Rajawali Pers.

Hidayat, S., Haris, O. K., Handrawan, Herman, Rizky, A., & Seriyati, E. (2023). Kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dalam Menentukan Kerugian Keuangan Negara. *Halu Oleo Legal Research, 5*(2), 592–604.

Hidayatullah, Triono, A., & Sumarja, F. (2023). Akuntan Publik: Kewenangan Menghitung Kerugian Keuangan Negara Tindak Pidana Korupsi. *Al-Manhaj: Jurnal Hukum dan Pranata Sosial Islam, 5*(1), 23–34.

Indonesia Corruption Watch. (2025). *Laporan Hasil Pemantauan Tren Korupsi Tahun 2024*. Indonesia Corruption Watch.

Irawan, M. A. R. (2026). Kedudukan Bukti Audit Kerugian Keuangan Negara dalam Penetapan Tersangka Tindak Pidana Korupsi. *Jurnal Kajian Hukum dan Kebijakan Publik, 3*(2), 947–953. https://doi.org/10.62379/jkhkp.v3i2.1956

Krismen, Y. (2022). *Sistem Peradilan Pidana Indonesia*. RajaGrafindo Persada.

Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia. (2026). Ikhtisar Putusan Perkara Nomor 28/PUU-XXIV/2026 tentang Frasa "Merugikan Keuangan Negara."

Marzuki, P. M. (2022). The Essence of Legal Research is to Resolve Legal Problems. *Yuridika, 37*(1), 37–58.

Najib, M., Saragih, B. R., & Sari, E. K. (2026). Legal Certainty of Regulations on the Authority to Determine State Losses in Indonesia. *Jurnal Konstitusi, 23*(1), 55–77.

Noor, A., Rizaldi, D. E., Suprianto, Y., Irawan, A., & Adeffian, C. (2026). Reconstructing State Financial Audit Authority Post-Constitutional Court Decision No. 28/PUU-XXIV/2026. *Al-Manhaj: Jurnal Hukum dan Pranata Sosial Islam, 8*(1), 493–510.

Pangaribuan, H., & Sihombing, J. (2024). *Audit Forensik* (Cetakan Pertama). Widina Media Utama.

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2020 tentang Pemeriksaan Investigatif, Penghitungan Kerugian Negara/Daerah, dan Pemberian Keterangan Ahli.

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2026 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik.

Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.

Pertiwi, P. B., & Quthni, M. R. D. (2023). Kerugian Keuangan Negara dalam Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Perspektif Yuridis Normatif. *Rechtenstudent Journal, 4*(2), 189–202.

Priyatno, A. A. (2025). Pencegahan Kerugian Negara Melalui Penguatan Regulasi Hubungan Kerja Pemeriksa Eksternal dengan Pengawas Internal. *SHARE Journal, 1*(2), 251–280.
Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 31/PUU-X/2012.
Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016.
Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 28/PUU-XXIV/2026.
Putusan Pengadilan Tindak Pidana Korupsi pada Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor 68/Pid.Sus-TPK/2025/PN Jkt Pst.
Rizkia, N. D., & Fardiansyah, H. (2023). *Metode Penelitian Hukum (Normatif dan Empiris)* (Cetakan Pertama). Widina Media Utama.
Sahroni, A., Jaya, S., & Santiago, F. (2024). *Pemulihan Kekayaan Negara: Strategi Pengembalian Kerugian Keuangan Negara Akibat Korupsi dengan Prinsip Ultimum Remedium*. PT Kaya Ilmu Bermanfaat.
Santoso, T. (2023). *Asas-Asas Hukum Pidana* (Cetakan Ketiga). Rajawali Pers.
Setiyono, Purwaningsih, R., Halawa, J., & Badilla, N. W. Y. (2026). *Buku Ajar Hukum Acara Pidana*. PT Sonpedia Publishing Indonesia.
Simatupang, D. P. N. (2022). *Keuangan Negara dan Kerugian Negara: Perspektif Fenomenologi dan Rekonsiliasi Hukum*. Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
Situmeang, U. M., & Susanto, D. S. (2024). Evaluasi Metode Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. *Owner: Riset dan Jurnal Akuntansi, 8*(3), 3056–3071. https://doi.org/10.33395/owner.v8i3.2209
Sukmawan, Y. A., & Damayanti, D. (2025). Metode Penelitian Hukum Normatif dan Empiris sebagai Strategi Penguatan Perspektif Kajian Ilmu Hukum. *Notary Law Journal, 4*(3), 114–128.
Sulastri, L. (2024). *Hukum Acara Pidana*. Jejak Pustaka.
Surat Edaran Jaksa Agung Muda Tindak Pidana Khusus Nomor B-1391/F/Fjp/04/2026 tanggal 20 April 2026 tentang Pemaknaan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 28/PUU-XXIV/2026.
Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2024 tentang Pemberlakuan Hasil Rumusan Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Tahun 2024 sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas bagi Pengadilan.
Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2016 tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Tahun 2016 sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas bagi Pengadilan.
Syauket, A., & Wijanarko, D. S. (2024). *Buku Ajar Tindak Pidana Korupsi*. Literasi Nusantara Abadi Grup.
Tarigan, E. S., Ablisar, M., Sunarmi, & Mulyadi, M. (2023). Eksistensi Kewenangan Jaksa dalam Menentukan Unsur Kerugian Keuangan Negara sebagai Pembuktian pada Perkara Tindak Pidana Korupsi. *Locus Journal of Academic Literature Review, 2*(2), 183–192. https://doi.org/10.56128/ljoalr.v2i2.136
Tjandra, W. R. (2023). *Hukum Keuangan Negara*. Kanisius.
Tuange, R. F., & Moonti, R. M. (2026). Kepastian Hukum Pembuktian Kerugian Keuangan Negara Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 28/PUU-XXIV/2026 Analisis Putusan Nomor 48/PID.SUS-TPK/2025/PN MND. *Aliansi: Jurnal Hukum, Pendidikan dan Sosial Humaniora, 3*(4), 215–229. https://doi.org/10.62383/aliansi.v3i4.1848
Ulum MD., I. (2024). *Audit Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Bumi Aksara.
Umar, H., Hikmah AR, Ade Sri Ulita Br. S, Judijanto, L., Asmara, R. Y., Trihatmaja, S. P., & Nugraha, R. (2026). *Audit Forensik*. PT Sonpedia Publishing Indonesia.
Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman.
Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik.
Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.
Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.
Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana.
Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana.
Waruwu, S. S. (2025, Februari 10). *Batas Kewenangan Akuntan Publik dalam Pemeriksaan Pengelolaan Keuangan Negara*. MariNews Mahkamah Agung Republik Indonesia. Diakses 23 September 2026, dari https://marinews.mahkamahagung.go.id/berita/batas-kewenangan-akuntan-publik-0bc
Wibowo, A., Ratnawati, Handayani, A. R., Fernando, Z. J., Elizawarda, Indriyanti, D., Hakim, A. L., Kurniadi, Y., Kristianto, J., Karim, A., Rafiqi, Y., Desmarnita, U., Setiawan, E. R., Solin, S. M., & Wijayati, S. (2022). *Pengetahuan Dasar Antikorupsi dan Integritas*. Media Sains Indonesia.
Yanova, M. H., Komarudin, P., & Hadi, H. (2023). Metode Penelitian Hukum: Analisis Problematika Hukum dengan Metode Penelitian Normatif dan Empiris. *Badamai Law Journal, 8*(2), 394–408.