

# HASIL AUDIT AKUNTAN PUBLIK SEBAGAI DASAR PENETAPAN KERUGIAN NEGARA

(Analisis Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor:  
58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn)

## TESIS

Diajukan untuk memenuhi salah satu syarat  
memperoleh gelar Magister Hukum (MH)  
Dalam Bidang Ilmu Hukum

OLEH:

**HERMAN HARAHAHAP**

NPM: 2420010038



# UMSU

Unggul | Cerdas | Terpercaya

PROGRAM STUDI MAGISTER ILMU HUKUM  
PROGRAM PASCASARJANA  
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA UTARA MEDAN

2026

## PENGESAHAN TESIS

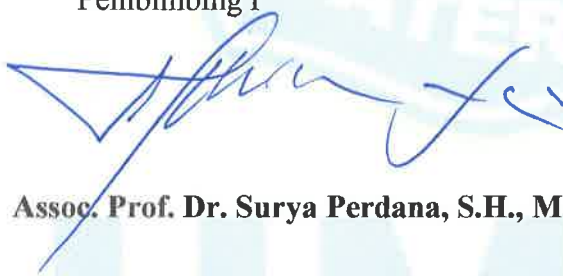
Nama : **HERMAN HARAHAAP**  
Nomor Induk Mahasiswa : 2420010038  
Prodi : Magister Ilmu Hukum  
Konsentrasi : Hukum Administrasi Negara  
Judul Tesis : **HASIL AUDIT AKUNTAN PUBLIK SEBAGAI  
DASAR PENETAPAN KERUGIAN NEGARA  
(Analisis Putusan Pengadilan Negeri Medan  
Nomor: 58/Pid.Sus/TPK/2022/PN. Mdn);**

Pengesahan Tesis

Medan, 18 April 2026

Komisi Pembimbing

Pembimbing I



**Assoc. Prof. Dr. Surya Perdana, S.H., M.Hum.**

Pembimbing II



**Dr. Andryan, S.H.,M.H**

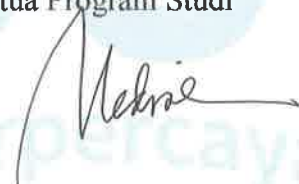
**Diketahui**

Direktur



**Prof. Dr. TRIONO EDDY, SH.,M.Hum**

Ketua Program Studi



**Assoc. Prof. Dr. IDA NADIRAH, SH.M.H.**

**PENGESAHAN**

**HASIL AUDIT AKUNTAN PUBLIK SEBAGAI DASAR PENETAPAN  
KERUGIAN NEGARA (Analisis Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor:  
58/Pid.Sus/TPK/2022/PN. Mdn)**

**HERMAN HARAHAHAP  
NPM: 2420010038**

Tesis ini telah dipertahankan dihadapan Komisi Penguji yang dibentuk oleh Program Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, Dinyatakan Lulus dalam Ujian Tesis dan berhak menyandang Gelar Magister Hukum (M.H) Pada hari Sabtu, 18 April 2026

**Komisi Penguji**

1. **Dr. RACHMAD ABDUH, S.H., M.H.**  
Ketua
2. **Prof.Dr. TRIONO EDDY, S.H., M.Hum.**  
Sekretaris
3. **Assoc. Prof. Dr. IDA NADIRAH, S.H., M.H**  
Anggota

1.

2.

3.



## **PERNYATAAN**

### **HASIL AUDIT AKUNTAN PUBLIK SEBAGAI DASAR PENETAPAN KERUGIAN NEGARA**

**(Analisis Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor:  
58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn)**

Dengan ini menyatakan

1. Tesis ini disusun sebagai syarat untuk memperoleh gelar Magister pada Program Magister Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara benar merupakan hasil karya sendiri.
2. Tesis ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik (sarjana, magister, dan/atau doktor), baik di Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara maupun di perguruan tinggi lain.
3. Tesis ini adalah murni gagasan, rumusan, dan penelitian sendiri, tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan Komisi Pembimbing dan masukan Tim Penguji.
4. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan disebutkan nama pengarang dan dicantumkan dalam Daftar Pustaka.
5. Pernyataan ini dibuat dengan sesungguhnya. Apabila di kemudian hari ternyata ditemukan seluruh atau sebagian tesis ini bukan hasil karya sendiri atau adanya plagiat dalam bagian-bagian tertentu, dapat dibebankan sanksi pencabutan gelar akademik yang penulis sandang dan sanksi-sanksi lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Medan, 18 April 2026  
Penulis,

**HERMAN HARAHAP**  
NPM: 2420010038

**ABSTRAK**  
**HASIL AUDIT AKUNTAN PUBLIK SEBAGAI DASAR PENETAPAN**  
**KERUGIAN NEGARA (Analisis Putusan Pengadilan Negeri Medan**  
**Nomor: 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn)**

**HERMAN HARAHAHAP**  
**NPM: 2420010038**

Penelitian ini berangkat dari problematika yuridis mengenai kaburnya batas kewenangan dalam penetapan kerugian negara, khususnya akibat penggunaan hasil audit Akuntan Publik dalam praktik peradilan tindak pidana korupsi. Secara normatif, kewenangan tersebut merupakan atribusi konstitusional Badan Pemeriksa Keuangan, namun dalam praktik peradilan, termasuk dalam Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor: 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn, hasil audit akuntan publik digunakan sebagai dasar pembuktian kerugian negara. Kondisi ini menimbulkan ketegangan antara norma hukum administrasi dan praktik penegakan hukum, yang berimplikasi pada ketidakjelasan legitimasi penetapan kerugian negara.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara hukum administrasi, hasil audit akuntan publik tidak memiliki kewenangan atributif dan tidak dapat dikualifikasikan sebagai penetapan kerugian negara yang sah, melainkan hanya sebagai alat bukti yang bersifat komplementer. Namun, dalam praktik peradilan, terjadi perluasan makna pembuktian yang menempatkan hasil audit tersebut seolah-olah memiliki kedudukan setara dengan lembaga yang berwenang. Hal ini mencerminkan adanya pergeseran fungsi kewenangan dari ranah administratif ke ranah yudisial yang bersifat pragmatis, tetapi tidak sepenuhnya selaras dengan prinsip legalitas. Implikasi dari kondisi tersebut adalah munculnya inkonsistensi yuridis yang serius, berupa kaburnya batas antara kewenangan atribusi lembaga negara dan peran pihak privat, yang pada akhirnya berpotensi mereduksi prinsip legalitas dan merusak struktur hukum keuangan negara. Lebih jauh, praktik ini membuka ruang terjadinya legitimasi semu terhadap kerugian negara yang tidak ditetapkan oleh otoritas yang berwenang, sehingga berisiko menimbulkan disparitas putusan dan ketidakpastian hukum.

Penelitian ini menegaskan bahwa penggunaan hasil audit akuntan publik dalam perkara korupsi seharusnya dibatasi secara ketat hanya sebagai alat bantu pembuktian, bukan sebagai dasar penetapan kerugian negara. Oleh karena itu, diperlukan rekonstruksi norma hukum yang menegaskan batas kewenangan, serta konsistensi hakim dalam menempatkan kerugian negara sebagai konsep hukum publik yang tunduk pada prinsip legalitas secara ketat.

**Kata kunci:** Audit akuntan publik, kerugian negara, kewenangan atribusi, , tindak pidana korupsi.

**ABSTRACT**  
**PUBLIC ACCOUNTANT AUDIT RESULTS AS A BASIS FOR**  
**DETERMINING STATE LOSSES (Analysis of Medan District Court**  
**Decision Number: 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN.Mdn)**

**HERMAN HARAHAHAP**  
**NPM: 2420010038**

This research stems from the legal issue of the blurring of authority boundaries in determining state losses, particularly due to the use of Public Accountant audit results in corruption court proceedings. Normatively, this authority is a constitutional attribute of the Supreme Audit Agency (BPK). However, in judicial practice, including in Medan District Court Decision Number 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN.Mdn, public accountant audit results are used as the basis for proving state losses. This situation creates tension between administrative law norms and law enforcement practices, which has implications for the unclear legitimacy of determining state losses.

The research results indicate that, from an administrative legal perspective, public accountant audit results do not have attributive authority and cannot be qualified as a valid determination of state losses; rather, they serve only as complementary evidence. However, in judicial practice, the meaning of proof has been broadened, placing these audit results as if they have equal standing with authorized institutions. This reflects a shift in the function of authority from the administrative to the judicial realm, which is pragmatic in nature but not entirely in line with the principle of legality. The implication of this situation is the emergence of serious legal inconsistencies, in the form of a blurred line between the attribution authority of state institutions and the role of private parties. This ultimately has the potential to undermine the principle of legality and undermine the legal structure of state finances. Furthermore, this practice creates room for the pseudo-legitimization of state losses that are not determined by the competent authority, thus risking disparate decisions and legal uncertainty.

This research emphasizes that the use of public accountant audit results in corruption cases should be strictly limited to supporting evidence, not as a basis for determining state losses. Therefore, a reconstruction of legal norms that define the limits of authority is needed, as well as consistent judicial considerations in defining state losses as a public law concept subject to strict legality principles.

Keywords: Public accountant audit, state losses, attribution authority, corruption.

## KATA PENGANTAR



Puji dan syukur penulis panjatkan kehadiran Allah SWT, yang telah melimpahkan rahmat dan hidayah\_Nya kepada penulis, sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini dengan judul **“Hasil Audit Akuntan Publik Sebagai Dasar Penetapan Kerugian Negara (Analisis Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor: 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn).”**

Penulis menyadari, bahwa sesungguhnya penulisan dan penyusunan tesis ini tidak terlepas dari bimbingan, dukungan dan nasehat serta pengarahan dari berbagai pihak. Untuk itu dengan segala kerendahan hati, tulus dan ikhlas penulis mengucapkan terima kasih yang telah membantu dan memberi dorongan kepada penulis sehingga tesis ini dapat terselesaikan dengan baik. Dan pada kesempatan ini penulis mengucapkan terimakasih yang sebesar-besarnya kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Agussani, M.AP, selaku Rektor Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
2. Bapak Prof. Dr. Triono Eddy S.H, M.Hum selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
3. Ibu Dr. Ida Nadira, SH., M. H, selaku Ketua Jurusan Magister Ilmu Hukum Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
4. Bapak Assoc. Prof. Dr. Surya Perdana, S.H, M. Hum, Selaku Pembimbing I dan Bapak Dr. Andryan, S.H., M.H, Selaku Pembimbing II yang senantiasa memberikan arahan dan masukan guna untuk kesempurnaan penulisan penelitian ini.

5. Seluruh dosen dan staf Biro program Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara yang telah memberikan rangsangan intelektual dan bantuan administratif dalam proses penyelesaian penelitian tesis ini.
6. Seluruh rekan-rekan mahasiswa Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara khususnya mahasiswa Magister Ilmu Hukum yang telah memberi motivasi dan dukungan setulus-tulusnya sehingga penulis bersemangat dalam menyelesaikan tesis ini.
7. Terlebih Istimewa penulis mengucapkan rasa terimakasih dan penghargaan yang sebesar-besarnya kepada Ayahanda tercinta Alm. Mangaraja Haruaya Harahap dan Ibunda Tercinta Gahana Siregar, yang senantiasa mengasuh, mendidik, membimbing, dan mencurahkan kasih sayangnya kepada penulis serta tidak pernah merasa jenuh dalam memberikan motivasi, dorongan baik secara materil maupun secara moril, skali lagi penulis mengucapkan terimakasih yang sedalam-dalamnya kepada Ayahanda dan Ibunda tercinta.
8. Dengan segala kerendahan hati, penulis mempersembahkan ucapan terima kasih yang tak terhingga kepada istri tercinta (Apt. Fitra Tursina Siregar, S.Farm) atas segala pengorbanan, doa yang tiada henti, serta keteguhan dalam mendukung penulis melewati berbagai tantangan sehingga sampai pada penyusunan tesis ini. Kepada anak-anak tersayang (Sulthan Mahkota Harahap, Harimansyah Haruaya Harahap, dan Riziek Makayasa Harahap) yang kehadirannya menjadi cahaya dan penyemangat dalam setiap langkah perjuangan ini, penulis haturkan rasa cinta dan terima kasih yang mendalam.
9. Abanganda Pairan Harahap beserta istri Nelli Siregar, abanganda Muhammad

Kaya Harahap, SH beserta istri Yenni Koesuma, S.Pd., abanganda Iwan Rohman Harahap, SH, MH beserta istri May Rahmadani, S.Keb, dan abanganda Datuk Malim Harahap, S. Kep beserta Istri Wellina Siregar, S.Keb, Kakanda Masdelina Harahap beserta suami Sakti Siregar, kakanda Sarniati Harahap beserta suami Rahmat Siregar. Yang penuh ketabahan selalu mendampingi dan memotivasi penulis untuk menyelesaikan studi ini.

Akhir kata penulis mengucapkan banyak terima kasih, tesis ini tidak luput dari berbagai kekurangan. Untuk itu penulis mengharapkan saran dan kritik demi kesempurnaan dan perbaikannya sehingga akhirnya tesis ini dapat memberikan manfaat yang banyak bagi semua pihak. Semoga Allah SWT selalu melimpahkan rahmat dan hidayahNya kepada kita semua serta keselamatan dunia dan akhirat.

Medan, April 2026

Penulis,

**HERMAN HARAHAAP**  
**NPM. 2420010038**

## DAFTAR ISI

|   |            |
|---|------------|
| <b>COVER</b> .....                          | <b>i</b>   |
| Lembar Persetujuan Pembimbing .....         | ii         |
| Halaman Pengesahan .....                    | iii        |
| Surat Pernyataan Keaslian Tugas Akhir ..... | iv         |
| Abstrak .....                               | v          |
| <b>KATA PENGANTAR</b> .....                 | <b>vii</b> |
| <b>DAFTAR ISI</b> .....                     | <b>x</b>   |
| <b>BAB I PENDAHULUAN</b> .....              | <b>1</b>   |
| A. Latar Belakang .....                     | 1          |
| B. Rumusan Masalah .....                    | 5          |
| C. Tujuan Penelitian .....                  | 5          |
| D. Manfaat Penelitian .....                 | 6          |
| E. Keaslian Penelitian .....                | 9          |
| F. Kerangka Teori dan Konsep .....          | 10         |
| a. Kerangka Teori .....                     | 10         |
| b. Kerangka Konsep .....                    | 25         |
| G. Metode Penelitian .....                  | 28         |
| a. Jenis Penelitian .....                   | 29         |
| b. Pendekatan Penelitian .....              | 31         |
| c. Sifat Penelitian .....                   | 31         |
| d. Sumber Data .....                        | 31         |
| e. Alat Pengumpulan Data .....              | 33         |

|                       |    |
|-----------------------|----|
| f. Analisi Data ..... | 34 |
|-----------------------|----|

## **BAB II KEWENANGAN DALAM PENETAPAN KERUGIAN NEGARA 35**

|  |    |
|--|----|
| A. Tinjauan Umum Tentang Kewenangan Penetapan Kerugian<br>Negara .....                           | 35 |
| 1. Kewenangan Dalam Hukum Administrasi Negara .....  | 35 |
| 2. Tinjauan Penetapan Kerugian Negara .....  | 36 |
| 3. Kewenangan Penetapan Kerugian Negara .....  | 38 |
| B. Kerugian Negara.....  | 40 |
| 1. Pengertian Kerugian Negara .....  | 40 |
| 2. Unsur-unsur Kerugian Negara .....   | 45 |
| 3. Bentuk dan Penyebab Kerugian Negara.....  | 50 |
| C. Kewenangan Dalam Penetapan Kerugian Negara.....   | 58 |
| 1. Pengertian Kewenangan .....   | 58 |
| 2. Perbandingan Kewenangan BPK, BPKP, dan Akuntan Publik dalam<br>Penetapan Kerugian Negara..... | 63 |
| 3. Mekanisme Penetapan Kerugian Negara .....   | 68 |

## **BAB III KEDUDUKAN HUKUM HASIL AUDIT AKUNTAN PUBLIK DALAM SISTEM HUKUM ADMINISTRASI TERKAIT DENGAN PENETAPAN KERUGIAN NEGARA ..... 74**

|  |    |
|--|----|
| A. Kerangka Normatif Penetapan Kerugian Negara dalam Hukum<br>Administrasi.....  | 74 |
| 1. Kerugian Negara Sebagai Produk Kewenangan, Bukan Sekedar<br>Perhitungan ..... | 74 |

|  |  |            |
|--|--|------------|
| 2.   | Landasan Konstitusional dan Undang-undang -----                | 77         |
| 3.   | Teori Kewenangan dalam Hukum Administrasi Negara-----          | 81         |
| B.   | Posisi dan Fungsi Akuntan Publik dalam Sistem Hukum Indonesia- | 85         |
| 1.   | Posisi Akuntan Publik dalam Struktur Hukum Indonesia -----     | 85         |
| 2.   | Fungsi Akuntan Publik dalam Persepektif Normatif -----         | 91         |
| 3.   | Krakter Hukum Produk Akuntan Pablik -----                      | 100        |
| C.   | Analisis Kedudukan Hukum Hasil Audit Akuntan Publik -----      | 107        |
| <br><b>BAB IV IMPLIKASI HUKUM HASIL AUDIT AKUNTAN PABLIK</b> |  |            |
| <b>SEBAGAI DASAR PENETAPAN KERUGIAN NEGARA</b>               |  |            |
| <b>DALAM PUTUSAN PENGADILAN NEGERI MEDAN</b>                 |  |            |
| <b>NOMOR:58/PID.SUS/TPK/2022/PN.MDN -----</b>                |  | <b>116</b> |
| A.   | Posisi Permasalahan Dalam Putusan Pengadilan Negeri Medan      |            |
|  | Nomor:58/Pid.Sus/Tpk/2022/Pn.Mdn-----                          | 116        |
| B.   | Ketidaktepatan Penggunaan Audit Akuntan Publik Sebagai Dasar   |            |
|  | Penetapan Kerugian Negara -----                                | 121        |
| C.   | Implikasi Hukum Dalam Putusan Pengadilan Negeri Medan          |            |
|  | Nomor:58/Pid.Sus/Tpk/2022/Pn.Mdn-----                          | 127        |
| <br><b>BAB V KESIMPULAN DAN SARAN -----</b>                  |  | <b>153</b> |
| A.   | Kesimpulan-----  | 153        |
| B.   | Saran -----  | 154        |
| Daftar Pustaka -----   |  | 156        |

## **BAB I PENDAHULUAN**

### **A. Latar Belakang**

Penetapan kerugian negara adalah elemen fundamental dalam upaya pemberantasan tindak pidana korupsi dan penegakan prinsip akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan negara. Di Indonesia, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) memiliki kewenangan konstitusional yang kuat, sebagaimana diatur dalam Pasal 23 E ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan lebih lanjut dijabarkan dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.<sup>1</sup> Hasil audit BPK secara historis menjadi acuan utama dan memiliki kekuatan hukum yang signifikan dalam menentukan adanya kerugian negara dalam berbagai proses hukum, baik pidana maupun perdata.

Seiring dengan kompleksitas pengelolaan keuangan negara dan tuntutan terhadap tata kelola yang baik (*good governance*), peran serta pihak eksternal, termasuk akuntan publik, dalam mengaudit entitas yang mengelola atau terkait dengan keuangan negara semakin berkembang. Banyak Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD), atau entitas lain yang menerima dan mengelola keuangan publik, diwajibkan untuk diaudit oleh akuntan publik. Penggunaan hasil audit yang dilakukan oleh akuntan publik yang dikenal dengan prinsip independensi dan profesionalisme yang didasarkan pada Standar

---

<sup>1</sup> Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Profesional Akuntan Publik (SPAP) sebagai dasar penetapan kerugian negara, memunculkan diskursus dan tantangan hukum yang signifikan, terutama dari perspektif hukum administrasi.

Audit oleh akuntan publik bertujuan untuk memberikan opini yang wajar atas laporan keuangan entitas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK).<sup>2</sup> Lingkup audit ini mencakup pengujian substantif terhadap transaksi dan evaluasi sistem pengendalian internal. Ketika entitas yang diaudit memiliki keterkaitan dengan keuangan negara, hasil audit ini berpotensi menjadi indikator awal atau bahkan bukti penting dalam mengidentifikasi adanya indikasi kerugian negara. Meskipun Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan menegaskan bahwa BPK memiliki kewenangan mutlak dalam melakukan audit atas keuangan dan kekayaan negara, tidak ada regulasi yang secara eksplisit melarang atau mengatur secara detail penggunaan hasil audit akuntan publik dalam penetapan kerugian negara oleh instansi atau pejabat administrasi negara.

Perbedaan mendasar antara fungsi audit BPK dan fungsi audit akuntan publik memunculkan kompleksitas hukum. BPK adalah lembaga negara dengan mandat konstitusional untuk audit keuangan negara dan hasil pemeriksaannya memiliki kekuatan hukum tertentu yang dapat langsung digunakan dalam proses peradilan. Di sisi lain, audit akuntan publik utamanya ditujukan untuk kepentingan pemegang saham, investor, atau pihak ketiga lainnya dalam konteks perhitungan keuangan seseorang atau badan hukum yang secara tegas untuk mematuhi regulasi.

---

<sup>2</sup> Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)

Oleh karena itu, ketika hasil audit akuntan publik digunakan dalam ranah hukum administrasi untuk menetapkan kerugian negara, analisis mendalam mengenai kekuatan pembuktian, validitas, dan implikasi hukum administrasinya menjadi krusial.

Peralihan fungsi ini menimbulkan sejumlah pertanyaan hukum yang mendasar dalam kedudukan hukum hasil audit akuntan publik dalam sistem hukum administrasi Indonesia terkait dengan penetapan kerugian negara serta kemudian hasil audit tersebut dapat dikategorikan sebagai alat bukti sah yang setara atau komplementer dengan hasil audit BPK, khususnya dalam konteks Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan yang menekankan pada asas-asas umum pemerintahan yang baik (AUPB) dan prosedur pengambilan keputusan administrasi.<sup>3</sup>

Bagaimana hukum administrasi mengatur pengakuan dan penggunaan hasil audit akuntan publik ini? Hal ini perlu dikaji dari perspektif prinsip-prinsip hukum administrasi, seperti prinsip kecermatan, kepastian hukum, hak untuk didengar (*audi et alteram partem*), dan hak untuk membela diri bagi pihak yang diduga merugikan negara. Bagaimana proses verifikasi dan validasi hasil audit akuntan publik dilakukan oleh pejabat administrasi negara sebelum digunakan sebagai dasar penetapan kerugian negara.

Potensi konflik dan rekonsiliasi mekanisme hukum administrasi mengatasi perbedaan interpretasi atau temuan antara hasil audit akuntan publik dengan hasil audit yang dilakukan oleh BPK atau instansi pemeriksa negara lainnya. Apakah

---

<sup>3</sup> Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.

terdapat hierarki pembuktian atau mekanisme rekonsiliasi yang diatur dalam peraturan perundang-undangan terkait. Misalnya, bagaimana jika terdapat hasil audit akuntan publik yang menyatakan 'wajar tanpa pengecualian', tetapi BPK kemudian menemukan adanya kerugian negara dan atau sebaliknya.

Implikasi hukum administrasi bagi pihak-pihak yang terlibat, baik akuntan publik yang melakukan audit maupun entitas yang diaudit, apabila hasil auditnya digunakan sebagai dasar penetapan kerugian negara dan kemudian terbukti adanya kesalahan atau kelalaian sehingga pertanggungjawaban profesi akuntan publik tidak diatur dalam konteks ini, mengingat Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik mengatur tentang tanggung jawab dan sanksi bagi akuntan publik yang tidak menyebutkan secara rinci tentang kesalahan hasil audit yang dilakukan oleh akuntan publik, dengan kata lain tidak adanya sanksi hukum yang tegas terhadap kesalahan hasil audit akuntan publik.<sup>4</sup>

Mengingat kompleksitas isu ini dan potensi dampaknya terhadap kepastian hukum, keadilan, serta efektivitas penegakan hukum dalam pengelolaan keuangan negara dan atau dalam menetapkan kerugian negara, penelitian ini menjadi sangat relevan. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan pemahaman yang komprehensif mengenai kedudukan hukum dan implikasi administratif atas penggunaan hasil audit akuntan publik dalam konteks penetapan kerugian negara. Hal tersebut mengakibatkan penulis tertarik untuk melakukan penelitian ini yang akan penulis susun dalam tulisan yang berjudul **HASIL AUDIT AKUNTAN**

---

<sup>4</sup> Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik

**PUBLIK SEBAGAI DASAR PENETAPAN KERUGIAN NEGARA (Analisis Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor: 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn).**

**B. Rumusan Masalah**

Berdasarkan uraian diatas dapat dikatakan bahwa yang menjadi fokus penelitian ini adalah mengenai “**Hasil Audit Akuntan Publik Sebagai Dasar Penetapan Kerugian Negara (Analisis Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor: 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn)**”. dengan rumusan masalah sebagai berikut:

1. Bagaimana Kewenangan Dalam Penetapan Kerugian Negara?
2. Bagaimana Kedudukan Hukum Hasil Audit Akuntan Publik Dalam Sistem Hukum Administrasi Terkait Dengan Penetapan Kerugian Negara?
3. Bagaimana Implikasi Hukum Hasil Audit Akuntan Publik Sebagai Dasar Penetapan Kerugian Negara Dalam Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor: 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn?

**C. Tujuan Penelitian**

Berdasarkan permasalahan yang telah dikemukakan di atas maka tujuan yang hendak dicapai dalam penelitian ini adalah :

1. Untuk Mengetahui Kewenangan Dalam Penetapan Kerugian Negara.
2. Untuk Mengetahui Kedudukan Hukum Hasil Audit Akuntan Publik Dalam Sistem Hukum Administrasi Terkait Dengan Penetapan Kerugian Negara.

3. Untuk Mengetahui Implikasi Hukum Hasil Audit Akuntan Publik Sebagai Dasar Penetapan Kerugian Negara Dalam Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor: 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn.

#### **D. Manfaat Penelitian**

Adapun penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat baik secara teoretis maupun praktis. Manfaat yang dapat diambil dari hasil penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Secara Teoritis

Secara teoritis, penelitian ini diharapkan dapat memperkaya khazanah ilmu hukum administrasi dan hukum keuangan negara di Indonesia, khususnya terkait dengan:

- a. Pengembangan Konsep Kerugian Negara.

Penelitian ini akan mendalami interpretasi dan penerapan konsep kerugian negara dalam praktik hukum administrasi, terutama ketika dasar penetapannya berasal dari sumber non-BPK, yaitu akuntan publik. Ini akan berkontribusi pada diskusi akademis tentang fleksibilitas dan batasan definisi kerugian negara.

- b. Posisi Hukum Audit Akuntan Publik

Penelitian ini akan mengelaborasi dan merumuskan posisi hukum hasil audit akuntan publik dalam sistem hukum administrasi Indonesia, khususnya dalam konteks pembuktian dan pengambilan keputusan administratif terkait keuangan negara. Hal ini penting

untuk mengisi kekosongan literatur yang spesifik mengenai kekuatan pembuktian audit akuntan publik di ranah hukum publik.

c. Prinsip-Prinsip Hukum Administrasi

Penelitian ini akan menganalisis bagaimana prinsip-prinsip dasar hukum administrasi, seperti asas legalitas, asas kecermatan, asas kepastian hukum, hak untuk didengar, dan asas umum pemerintahan yang baik (AUPB), diterapkan dalam proses penggunaan hasil audit akuntan publik untuk penetapan kerugian negara. Ini akan memberikan kontribusi pada pemahaman yang lebih mendalam tentang implementasi AUPB dalam praktik administrasi keuangan negara.

d. Interaksi Antar Norma Hukum

Penelitian ini akan mengkaji interaksi dan potensi konflik antara berbagai norma hukum yang mengatur audit keuangan negara (UU BPK), akuntan publik (UU Akuntan Publik), administrasi pemerintahan (UU Administrasi Pemerintahan), dan praktik penegakan hukum (UU Tipikor), khususnya dalam kaitannya dengan penetapan kerugian negara.

2. Secara Praktis

Secara praktis, penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat konkret bagi berbagai pihak, antara lain:

a. Bagi Lembaga Penegak Hukum (Kejaksaan, Kepolisian, KPK)

Hasil penelitian ini dapat menjadi panduan dalam memahami kekuatan pembuktian dan prosedur yang sah dalam menggunakan hasil audit akuntan publik sebagai dasar penyidikan, penuntutan, dan penetapan kerugian negara. Hal ini diharapkan dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas penegakan hukum dalam kasus tindak pidana korupsi yang melibatkan kerugian negara.

b. Bagi Hakim dan Praktisi Hukum

Penelitian ini dapat menjadi referensi bagi hakim dalam memutus perkara terkait kerugian negara yang melibatkan hasil audit akuntan publik, sebagaimana dicerminkan dalam Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor: 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn. Bagi pengacara, hasil penelitian ini dapat membantu dalam menyusun strategi pembelaan dan/atau eksepsi yang lebih kuat.

c. Bagi Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Auditor Internal Pemerintah

Penelitian ini dapat memberikan perspektif tambahan mengenai peran audit eksternal non-pemerintah dalam konteks kerugian negara, mendorong koordinasi yang lebih baik, dan membantu BPK dalam merumuskan kebijakan terkait penggunaan data atau informasi dari audit akuntan publik.

d. Bagi Akuntan Publik dan Organisasi Profesi

Penelitian ini dapat meningkatkan pemahaman akuntan publik mengenai potensi penggunaan hasil audit mereka dalam ranah

hukum administrasi dan pidana terkait kerugian negara, serta implikasi hukum yang mungkin timbul. Ini dapat mendorong peningkatan kualitas dan kehati-hatian dalam melaksanakan audit, serta memicu penyempurnaan standar profesi terkait laporan audit yang berpotensi menjadi dasar kerugian negara.

e. Bagi Instansi atau Pejabat Administrasi Negara

Penelitian ini dapat menjadi pedoman dalam melakukan verifikasi, validasi, dan penggunaan hasil audit akuntan publik secara sah dan akuntabel dalam proses penetapan kerugian negara, sesuai dengan prinsip-prinsip administrasi pemerintahan yang baik.

f. Bagi Masyarakat Umum dan Akademisi

Penelitian ini akan meningkatkan pemahaman publik tentang mekanisme penetapan kerugian negara dan peran berbagai pihak, termasuk akuntan publik, dalam menjaga akuntabilitas keuangan negara. Bagi akademisi, ini menjadi dasar untuk penelitian lanjutan di bidang hukum administrasi, hukum pidana, dan akuntansi forensik.

## **E. Keaslian Penelitian**

Penelitian ini belum pernah di teliti oleh masyarakat umum baik untuk kepentingan akademis maupun untuk kepentingan lainnya yang bersifat untuk di ketahui umum dan juga untuk diketahui oleh pihak instansi penegak hukum maupun Lembaga-lembaga lainnya. Apabila suatu saat nanti ternyata Penelitian saya ini

merupakan hasil Plagiat dan sudah ada pihak yang meneliti terdahulu, maka saya bersedia menerima hukuman sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

## **F. Kerangka Teori dan Kerangka Konsep**

### **a. Kerangka Teori**

Seiring dengan perkembangan masyarakat pada umumnya, peraturan hukum juga mengalami perkembangan. Kontinuitas perkembangan ilmu hukum selain bergantung pada metodologi, aktivitas penelitian dan imajinasi sosial sangat ditentukan oleh teori.<sup>5</sup>

Pendapat Gorys Keraf tentang defenisi teori adalah:<sup>6</sup> “asas-asas umum dan abstrak yang diterima secara ilmiah dan sekurang-kurangnya dapat dipercaya untuk menerangkan fenomena-fenomena yang ada.”

Dari pendapat di atas, bisa ditarik kesimpulan bahwa yang namanya teori adalah suatu penjelasan yang berupaya untuk menyederhanakan pemahaman mengenai suatu fenomena atau teori juga merupakan simpulan dari rangkaian berbagai fenomena menjadi sebuah penjelasan yang sifatnya umum.<sup>7</sup>

Fungsi teori dalam penelitian ini adalah untuk menstrukturisasikan penemuan-penemuan selama penelitian, membuat beberapa pemikiran dan prediksi atas dasar penemuan dan menyajikannya dalam bentuk penjelasan-penjelasan dan pertanyaan-pertanyaan. Hal ini berarti teori merupakan suatu penjelasan yang bersifat rasional serta harus sesuai

---

<sup>5</sup> Soerjono Soekamto, 1982, *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI Press, halaman 6

<sup>6</sup> Gorys Keraf, 2001, *Argumentasi dan Narasi*. Jakarta: Gramedia, halaman 47

<sup>7</sup> Mukti Fajar dan Yulianto Achmad, 2010, *Dualisme Penelitian Hukum Normatif & Empiris*, Yogyakarta: Pustaka Pelajar, halaman 134

dengan objek yang dipermasalahkan dan harus didukung dengan adanya fakta yang bersifat empiris agar dapat diuji kebenarannya. Teori juga bisa digunakan untuk menjelaskan fakta dan peristiwa hukum yang terjadi. Untuk itu, orang dapat meletakkan fungsi dan kegunaan teori dalam penelitian sebagai "pisau analisis" pembahasan tentang peristiwa atau fakta hukum yang diajukan dalam masalah penelitian.<sup>8</sup>

Kerangka Teori merupakan susunan dari beberapa anggapan, pendapat, cara, aturan, asas, keterangan sebagai satu kesatuan yang logis menjadi landasan, acuan dan pedoman untuk mencapai tujuan.<sup>9</sup>

Kontinuitas perkembangan ilmu hukum, selain bergantung pada metodologi, aktifitas penelitian dan imajinasi sosial sangat ditentukan oleh teori.<sup>10</sup> Karena penelitian ini merupakan penelitian yuridis normatif, diperlukan kerangka teoritis lain yang khas ilmu hukum yakni teori Hans Kelsen yang dapat dijadikan kerangka acuan pada penelitian hukum normatif. Dalam kerangka Teori Hukum Murni (*Pure Theory of Law*), Kelsen berpendapat bahwa kepastian hukum dicapai melalui struktur norma yang jelas dan teratur, di mana setiap norma mendapatkan validitasnya dari norma yang lebih tinggi, hingga mencapai norma dasar (*Grundnorm*). Menurut kelsen, setiap tata kaedah hukum merupakan suatu

---

<sup>8</sup> *Ibid.*, halaman 146

<sup>9</sup> Abdulkadir Muhammad, 2004, *Hukum dan Penelitian Hukum*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, halaman 72-73

<sup>10</sup> Soerjono Soekanto, Op.Cit, halaman 6

susunan daripada kaedah-kaedah atau kaedah dasar atau kaedah fundamental, yang merupakan hasil pemikiran secara yuridis.<sup>11</sup>

Adapun teori yang digunakan dalam melakukan penelitian ini menggunakan Teori kepastian hukum tentang Analisis Hukum Administrasi Terhadap Penggunaan Hasil Audit Akuntan Publik Sebagai Dasar Penetapan Kerugian Negara (Study Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor: 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn.) Lebih lanjut Hans Kelsen menyatakan bahwa:<sup>12</sup>

“Kegagalan untuk melakukan kehati-hatian yang diharuskan oleh hukum disebut kekhilafan (*negligence*); dan kekhilafan biasanya dipandang sebagai satu jenis lain dari kesalahan (*culpa*), walaupun tidak sekeras kesalahan yang terpenuhi karena mengantisipasi dan menghendaki, dengan atau tanpa maksud jahat, akibat yang membahayakan.”

Tanggungjawab hukum secara etimologi adalah kewajiban terhadap segala sesuatunya atau fungsi menerima pembebanan sebagai akibat tindakan sendiri atau pihak lain. Sedangkan pengertian tanggung jawab menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia adalah suatu keadaan wajib menanggung segala sesuatunya (jika terjadi sesuatu dapat dituntut, dipersalahkan, diperkarakan dan sebagainya).<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> *Ibid.*, halaman 127

<sup>12</sup> *Ibid.*, halaman 83

<sup>13</sup> Departemen Pendidikan Nasional, 2002, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, Jakarta: Balai Pustaka, halaman 1139

## 1) Teori Negara Hukum (Rechtsstaat)

Prinsip negara hukum mewajibkan bahwa segala tindakan pemerintah dan penegakan hukum harus didasarkan pada undang-undang. Dalam konteks Indonesia sebagai negara hukum (Pasal 1 ayat (3) UUD 1945), maka penetapan kerugian negara harus dilakukan oleh lembaga yang memiliki legitimasi konstitusional.<sup>14</sup>

Konsep *negara hukum* (dalam bahasa Jerman disebut *Rechtsstaat*, dan dalam tradisi Anglo-Saxon dikenal dengan *the Rule of Law*) merupakan doktrin dasar dalam ilmu hukum tata negara modern yang menyatakan bahwa negara harus diselenggarakan berdasarkan hukum. Artinya, seluruh tindakan penyelenggara negara harus tunduk pada norma hukum, dan kekuasaan pemerintahan tidak boleh sewenang-wenang.

Menurut Friedrich Julius Stahl, negara hukum adalah negara yang dalam penyelenggaraannya dibatasi oleh hukum untuk menjamin kebebasan individu.<sup>15</sup> Sedangkan dalam sistem hukum Indonesia, konsep negara hukum dimaknai sebagai negara yang menjunjung supremasi hukum, perlindungan hak asasi manusia, pembagian kekuasaan, dan adanya peradilan yang bebas dan tidak memihak.<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> Jimly Asshiddiqie, *Pengantar Ilmu Tata Negara Edisi Terbaru*, (Jakarta: Konstitusi Press, 2023), hlm. 76.

<sup>15</sup> Friedrich Julius Stahl, *Das Staatsrecht des Konigreichs Preuben*, dikutip dalam Jimly Asshiddiqie, *Gagasan Konstitusi Sosial: Institusionalisasi dan Pelaksanaan dalam Konstitusi Indonesia*, (Jakarta: Konstitusi Press, 2023), hlm. 59

<sup>16</sup> Jimly Asshiddiqie, *Pengantar Ilmu Hukum Tata Negara*, Edisi Terbaru, (Jakarta: Rajawali Pers, 2023), hlm. 74

Konsep ini telah melekat secara konstitusional dalam Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 yang menyatakan bahwa “*Negara Indonesia adalah negara hukum*”.

Berdasarkan pendapat para ahli dan doktrin yang berkembang, unsur-unsur dari negara hukum meliputi:<sup>17</sup>

- 1) Supremasi hukum (*supremacy of law*)-semua warga negara dan pejabat pemerintahan tunduk pada hukum;
- 2) Legalitas dan *due process of law* - semua tindakan negara harus berdasarkan hukum;
- 3) Perlindungan terhadap hak asasi manusia;
- 4) Kekuasaan kehakiman yang merdeka dan tidak memihak;
- 5) Pembatasan kekuasaan melalui pembagian kekuasaan (*trias politica*).

Dalam konteks keuangan negara dan hukum administrasi, asas negara hukum mengharuskan:

- Penetapan kerugian negara dilakukan oleh lembaga yang diberi kewenangan secara sah oleh undang-undang, seperti BPK (Badan Pemeriksa Keuangan);
- Tindakan administrasi negara, termasuk audit dan penetapan kerugian, harus memiliki dasar hukum yang jelas (*asas legalitas*);

---

<sup>17</sup> Moh. Mahfud MD, *Membangun Politik Hukum, Menegakkan Konstitusi*, (Jakarta: LP3ES, 2022), hlm. 89.

- Audit atau tindakan administratif yang dilakukan oleh lembaga atau pihak tanpa dasar hukum yang jelas berpotensi melanggar asas negara hukum dan dapat dibatalkan.

Sebagai contoh, hasil audit akuntan publik tidak dapat secara langsung dijadikan dasar untuk penetapan kerugian negara tanpa validasi atau peran dari lembaga negara yang memiliki wewenang.<sup>18</sup> Hal ini sesuai dengan prinsip bahwa dalam negara hukum, wewenang harus berdasar hukum, dan semua tindakan pemerintahan harus dapat dipertanggung jawabkan secara hukum.

Kepastian hukum (*rechtszekerheid*) adalah salah satu dari pilar utama dalam doktrin negara hukum (Rechtsstaat) yang berasal dari tradisi hukum Eropa Kontinental. Secara filosofis, kepastian hukum merupakan nilai esensial yang menjamin bahwa hukum dapat diketahui sebelumnya, berlaku umum, dan dapat ditegakkan secara konsisten. Hukum tidak boleh berubah-ubah secara sewenang-wenang, dan setiap warga negara berhak memperoleh perlindungan hukum berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.<sup>19</sup>

Dalam pandangan Gustav Radbruch, hukum memiliki tiga nilai dasar yaitu Keadilan (*gerechtigheit*), Kepastian hukum (*rechtszekerheid*), dan Kemanfaatan. Ketiga nilai ini harus diharmonisasikan dalam penerapan hukum. Dalam banyak kasus, kepastian hukum menjadi landasan awal,

---

<sup>18</sup> Susi Dwi Harijanti dan Maria Farida Indrati, *Negara Hukum dan Demokrasi Konstitusional*, (Bandung: Refika Aditama, 2023), hlm. 102.

<sup>19</sup> Mahfud MD, *Politik Hukum di Indonesia*, (Jakarta: Rajawali Pers, 2023), hlm. 118

karena tanpa hukum yang pasti, keadilan dan kemanfaatan tidak dapat diwujudkan.<sup>20</sup>

Konsep kepastian hukum di Indonesia telah diakui secara konstitusional dalam Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 yang menyatakan bahwa "Negara Indonesia adalah negara hukum." Sebagai negara hukum, maka segala bentuk tindakan pemerintahan baik administratif maupun represif harus didasarkan pada hukum tertulis (asas legalitas) dan dilakukan oleh pejabat yang berwenang secara sah.

Menurut Philipus M. Hadjon, kepastian hukum dalam sistem hukum administrasi Indonesia harus memenuhi unsur:

- Adanya peraturan perundang-undangan yang jelas dan dapat diakses oleh publik.
- Penegakan hukum yang tidak diskriminatif dan bebas dari penyimpangan kewenangan, dan
- Tindakan hukum administrasi oleh pejabat publik harus dilakukan sesuai prosedur formal yang sah.<sup>21</sup>

Dalam hukum administrasi, kepastian hukum diwujudkan melalui asas legalitas dan asas kewenangan yang sah. Suatu tindakan atau keputusan administratif hanya sah jika:

---

<sup>20</sup> Gustav Radbruch, *Filsafat Hukum: Tiga Nilai Dasar Hukum*, Ed. Revisi, (Jakarta: Prenadamedia Group, 2023), hlm. 45

<sup>21</sup> Philipus M. Hadjon, *Hukum Administrasi dan Perlindungan Hukum bagi Rakyat di Indonesia*, Edisi Revisi, (Yogyakarta: Genta Publishing, 2023), hlm. 101–103.

- Dilakukan oleh pejabat yang memiliki kewenangan secara hukum (kewenangan atributif, delegatif, atau mandat),
- Berdasarkan peraturan hukum tertulis yang berlaku,
- Mengikuti prosedur formal sebagaimana ditetapkan dalam hukum administrasi.

Jika suatu tindakan dilakukan oleh pihak yang tidak memiliki kewenangan, atau tanpa dasar hukum yang jelas, maka tindakan tersebut dianggap cacat hukum dan tidak memenuhi unsur kepastian hukum.

Dalam konteks penetapan kerugian keuangan negara, hanya lembaga atau pejabat yang diberi kewenangan oleh Undang-Undang Keuangan Negara, seperti BPK, BPKP, atau APH yang didukung hasil audit resmi, yang dapat melakukan tindakan administratif berupa penetapan kerugian negara.

Masalah utama dalam penelitian ini adalah penggunaan hasil audit akuntan publik (swasta) sebagai dasar penetapan kerugian negara dalam kasus tindak pidana korupsi. Hal ini menimbulkan persoalan kepastian hukum, karena:

1. Akuntan publik bukan merupakan bagian dari organ negara atau pejabat yang berwenang secara hukum untuk menetapkan kerugian negara.
2. Hasil audit oleh akuntan publik bersifat komersial dan berbasis kontrak, bukan berbasis kewenangan publik atau administratif sebagaimana audit BPK/BPKP.

3. Jika hasil audit akuntan publik dijadikan dasar oleh aparat penegak hukum untuk menyatakan kerugian keuangan negara, maka hal itu berpotensi melanggar asas legalitas dan asas kepastian hukum.
4. Dalam praktik hukum administrasi, penetapan kerugian negara harus memenuhi unsur:
  - Subjek yang berwenang (misalnya auditor BPK)
  - Objek yang jelas (jumlah dan bentuk kerugian)
  - Prosedur audit yang sah

Oleh karena itu, penggunaan hasil audit dari pihak swasta atau akuntan publik berisiko melahirkan ketidakpastian hukum. Dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016, Mahkamah Konstitusi menyatakan bahwa:

"Yang berwenang menyatakan adanya kerugian keuangan negara adalah lembaga negara yang berwenang berdasarkan undang-undang, yaitu BPK."

Hal ini menegaskan bahwa untuk memenuhi asas kepastian hukum, maka penetapan kerugian negara tidak boleh dilakukan oleh lembaga swasta seperti akuntan publik, karena akan menciptakan ruang multitafsir dalam proses hukum. Tanpa sistem hukum yang pasti dan diterapkan secara konsisten, hukum kehilangan fungsinya sebagai pelindung dan penuntun masyarakat.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Maria Farida Indrati, *Ilmu Perundang-undangan: Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan*, Edisi Ketiga, (Jakarta: Kanisius, 2022), hlm. 98

Teori kepastian hukum memberikan kerangka normatif dan prinsipil bahwa semua tindakan administrasi negara (termasuk penetapan kerugian negara) harus dilakukan oleh lembaga yang memiliki dasar kewenangan yang sah menurut hukum. Dalam konteks ini, penggunaan hasil audit akuntan publik tidak memenuhi asas legalitas dan kepastian hukum karena tidak berasal dari lembaga negara yang berwenang untuk menetapkan kerugian keuangan negara.

## **2) Teori Kewenangan Hukum Administrasi Negara**

Hukum Administrasi Negara dibangun atas dasar Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB). Asas ini menjadi tolok ukur dalam menilai keabsahan tindakan administrasi pemerintahan. Beberapa asas yang penting dalam konteks HAN adalah:

### **1) Asas Legalitas**

Segala tindakan pejabat administrasi negara harus memiliki dasar hukum. Tanpa dasar hukum, tindakan administratif dapat dianggap cacat hukum dan batal demi hukum.<sup>23</sup>

### **2) Asas Akuntabilitas**

Setiap tindakan administrasi negara harus dapat dipertanggungjawabkan, baik secara hukum, moral, maupun keuangan.<sup>24</sup>

### **3) Asas Kepastian Hukum dan Kecermatan**

---

<sup>23</sup> Muchsan, *Pengawasan terhadap Perbuatan Aparat Administrasi Negara*, (Yogyakarta: Liberty, 2021), hlm. 81

<sup>24</sup> Nurliah Nurdin, *Asas dan Teori Administrasi Negara*, (Jakarta: Rajawali Pers, 2023), hlm. 47

Pemerintah harus memberikan perlindungan terhadap hak-hak warga negara melalui ketentuan yang jelas dan tidak diskriminatif.

Asas Prosedural (Due Process of Law) Penetapan keputusan administratif harus melalui prosedur yang adil dan transparan, serta memberi hak kepada pihak yang terkena dampak untuk mengajukan keberatan.

Hukum administrasi negara merupakan cabang hukum publik yang mengatur aktivitas pemerintahan dalam menjalankan fungsi administratif, termasuk pengawasan, audit, dan penegakan akuntabilitas keuangan negara. Menurut Ridwan HR, hukum administrasi bertujuan untuk memastikan bahwa setiap tindakan pejabat administrasi negara dilakukan berdasarkan kewenangan yang sah dan sesuai prosedur.<sup>25</sup>

Dalam konteks ini, penggunaan hasil audit oleh akuntan publik menyentuh persoalan apakah entitas tersebut masuk dalam sistem administrasi negara dan memiliki otoritas dalam menetapkan kerugian negara. Proses administrasi penetapan kerugian negara semestinya melibatkan organ negara yang ditunjuk secara hukum, seperti Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atau Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP).<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, (Jakarta: RajaGrafindo Persada, Edisi Revisi, 2022), hlm. 41.

<sup>26</sup> Haryono Umar, *Audit Investigatif untuk Mengungkap Kecurangan Keuangan Negara*, (Jakarta: Salemba Empat, 2023), hlm. 135.

Kerangka teori itu akan digunakan sebagai landasan berpikir untuk menganalisis permasalahan yang dibahas dalam penelitian ini. Terutama tentang penetapan kerugian negara berdasarkan hasil audit akuntan publik dalam tindak pidana korupsi. Dalam pembahasan pada penelitian ini, kerangka teori yang digunakan adalah berdasarkan teori hukum.

Penetapan kerugian negara berdasarkan hasil audit oleh akuntan publik perlu ditinjau dari perspektif hukum administrasi karena:

- a. Penetapan kerugian merupakan tindakan administrasi negara yang memerlukan kewenangan legal dari pejabat atau lembaga negara.
- b. Hasil audit oleh entitas non-negara (seperti akuntan publik) tidak dapat menggantikan otoritas administratif resmi seperti BPK atau APIP.
- c. Penetapan kerugian negara yang dilakukan secara tidak sah secara administratif berisiko cacat hukum dan berdampak pada tidak sahnya tindakan hukum lanjutan (misalnya ppidanaan atau ganti rugi).

Dengan demikian, teori hukum administrasi negara menjadi kerangka teoretik utama untuk mengkaji keabsahan penggunaan hasil audit non-negara sebagai dasar penetapan kerugian keuangan negara.

Hukum hidup, tumbuh dan berkembang di dalam masyarakat sebagai sarana menciptakan kesejahteraan, ketentraman dan ketertiban bagi kedamaian dalam hidup sesama warga masyarakat. Kehadiran hukum itu sendiri mempunyai dua fungsi yang saling berdampingan satu sama lain,

yaitu: sebagai sarana pengendalian sosial dan sebagai sarana untuk melakukan *social engineering*.<sup>27</sup>

Hukum sebagai sarana pengendalian sosial adalah fungsi hukum untuk menjaga agar setiap orang menjalankan perannya sesuai dengan yang telah ditentukan atau diharapkan. Perubahan sosial yang terjadi akan berpengaruh pula terhadap bekerjanya mekanisme pengendalian sosial ini.

Hukum sebagai alat melakukan rekayasa masyarakat adalah hukum dalam fungsinya untuk mengukuhkan pola-pola kebiasaan dan tingkah laku yang telah ada dalam masyarakat, untuk mengarahkan kepada tujuan-tujuan yang dikehendaki, menghapuskan kebiasaan yang dipandang tidak sesuai lagi serta melakukan pola-pola kelakuan baru.<sup>28</sup>

### **3) Teori Audit dan Kerugian Keuangan Negara**

Audit adalah proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif terkait laporan keuangan dan kegiatan entitas pemerintahan. Menurut Gomes dan Nawawi, audit publik dilakukan untuk menciptakan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan negara.<sup>29</sup>

Namun, tidak semua hasil audit dapat digunakan untuk dasar hukum penetapan kerugian negara. Audit yang dilakukan oleh akuntan publik hanya bersifat informatif dan tidak memiliki otoritas legal untuk

---

<sup>27</sup> Satjipto Raharjo, 1977, *Pemanfaatan Ilmu Sosial bagi Pemanfaatan Ilmu Hukum*, Bandung: Alumni, halaman 143.

<sup>28</sup> Satjipto Rahardjo, 1982, *Ilmu Hukum*. Bandung: Alumni, halaman 169.

<sup>29</sup> Gomes, Faustino C. & Nawawi, H., *Audit Kinerja Pemerintahan: Konsep dan Praktik di Indonesia*, (Yogyakarta: Deepublish, 2024), hlm. 63

menetapkan kerugian negara secara administratif maupun pidana. Penetapan kerugian negara sebagai elemen delik korupsi secara hukum hanya sah apabila dilakukan oleh BPK atau APIP.<sup>30</sup>

Akuntabilitas dalam konteks keuangan negara adalah kewajiban entitas publik untuk menjelaskan dan mempertanggungjawabkan penggunaan sumber daya publik secara terbuka dan dapat diuji secara hukum maupun administrasi.<sup>2</sup>

Menurut Mardiasmo (2023), akuntabilitas keuangan mencakup tiga aspek utama:

- 1) Akuntabilitas fiskal (keterbukaan dalam penggunaan anggaran),
- 2) Akuntabilitas administratif (kesesuaian prosedur dan hukum), dan
- 3) Akuntabilitas hukum dan publik (pertanggungjawaban di hadapan lembaga peradilan atau publik).<sup>31</sup>

Audit menjadi titik awal untuk mengidentifikasi indikasi kerugian negara. Namun, dalam hukum administrasi dan hukum keuangan negara, tidak semua hasil audit dapat dijadikan dasar hukum untuk penetapan kerugian negara. Hal ini karena:

- 1) Audit hanya menyajikan temuan, bukan penetapan hukum;
- 2) Penetapan kerugian negara merupakan tindakan administratif yang hanya dapat dilakukan oleh lembaga yang memiliki otoritas hukum,

---

<sup>30</sup> Haryono Umar, *Audit Investigatif untuk Mengungkap Kecurangan Keuangan Negara*, (Jakarta: Salemba Empat, 2023), hlm. 152.

<sup>31</sup> Mardiasmo, *Akuntansi Sektor Publik*, Edisi Revisi, (Yogyakarta: Andi, 2023), hlm. 25-

seperti BPK dan APIP sesuai ketentuan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 dan Peraturan BPK Nomor 3 Tahun 2017.<sup>32</sup>

Akuntan publik tidak memiliki kewenangan administratif untuk menyatakan atau menetapkan adanya kerugian negara. Oleh karena itu, jika hasil audit akuntan publik digunakan sebagai satu-satunya dasar hukum dalam proses pidana korupsi, hal tersebut berpotensi melanggar prinsip legalitas, akuntabilitas, dan hak atas kepastian hukum.

Pembuktian dalam hukum pidana berkaitan dengan cara dan alat untuk membuktikan kesalahan terdakwa dalam proses peradilan pidana. Dalam konteks hukum acara pidana Indonesia, pembuktian diatur dalam Pasal 183 KUHAP, yang menyatakan bahwa “Hakim tidak boleh menjatuhkan pidana kepada seseorang kecuali apabila dengan sekurang-kurangnya dua alat bukti yang sah ia memperoleh keyakinan bahwa suatu tindak pidana benar-benar terjadi dan bahwa terdakwalah yang bersalah melakukannya.”

Menurut Andi Hamzah (2023), pembuktian merupakan inti dari seluruh proses peradilan pidana karena menyangkut prinsip keadilan, asas kepastian hukum, dan asas tidak bersalah (*presumption of innocence*).<sup>33</sup>

Dalam kasus korupsi, salah satu unsur yang harus dibuktikan adalah adanya kerugian keuangan negara, sebagaimana diatur dalam Pasal 2 dan

---

<sup>32</sup> Lihat Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan dan Peraturan BPK Nomor 3 Tahun 2017 tentang Tata Cara Penyelesaian Kerugian Negara.

<sup>33</sup> Andi Hamzah, *Hukum Acara Pidana Indonesia*, Edisi Revisi, (Jakarta: Sinar Grafika, 2023), hlm. 209.

pasal 3 Undang-undnag Tindak Pidana Korupsi (UU No. 31 Tahun 1999 jo. UU No. 20 Tahun 2001).

Pembuktian unsur kerugian keuangan negara memerlukan pendapat ahli, hasil audit investigatif BPK/BPKP, atau lembaga lain yang diberi kewenangan oleh undang-undang.<sup>34</sup>

Sementara hasil audit dari akuntan publik yang tidak ditugaskan oleh negara seringkali menjadi perdebatan hukum, karena statusnya bukan pejabat negara dan tidak memiliki kompetensi formal untuk menetapkan kerugian negara menurut hukum administrasi.

#### **b. Kerangka Konsep**

Peranan konsep dalam penelitian adalah untuk menghubungkan dunia teori dan observasi, antara abstraksi dan realistik. Konsepsi bisa juga diartikan sebagai "salah satu bagian terpenting dari teori. Peranan konsep dalam penelitian adalah untuk menghubungkan dunia teori dan observasi, antara abstraksi dan realitas. Maka kemudian dikemukakan konsepsi dalam bentuk defenisi operasional, oleh karenanya, untuk menjawab permasalahan dalam penelitian ini harus didefinisikan beberapa konsep dasar, agar secara operasional diperoleh hasil penelitian yang sesuai dengan tujuan yang telah ditentukan, yaitu:

1. Hukum Administrasi Negara merupakan seperangkat aturan yang mengatur struktur organisasi pemerintah, hubungan antar organ

---

<sup>34</sup> Chandra Purnama dan Wahyu Widodo, *Hukum Pembuktian dalam Perkara Tindak Pidana Korupsi*, (Yogyakarta: Deepublish, 2023), hlm. 115–116.

- pemerintah, serta hubungan antara pemerintah dan rakyat dalam pelaksanaan fungsi pemerintahan.<sup>35</sup>
2. Administrasi Pemerintahan adalah kegiatan atau rangkaian kegiatan dalam rangka pelaksanaan tugas pemerintahan.<sup>36</sup>
  3. Akuntan Publik adalah seseorang yang telah memperoleh izin dari Menteri untuk memberikan jasa.<sup>37</sup>
  4. Badan Pemeriksa Keuangan menentukan besarnya kerugian negara/daerah yang disebabkan oleh perbuatan melawan hukum, baik sengaja maupun lalai, yang dilakukan oleh bendahara, pengelola barang, dan pejabat lain.<sup>38</sup>
  5. Penetapan kerugian negara adalah proses hukum atau administratif yang dilakukan untuk menyatakan secara resmi bahwa telah terjadi kerugian terhadap keuangan atau kekayaan negara, serta menentukan besarnya nilai kerugian dan pihak yang bertanggung jawab atas kerugian tersebut.<sup>39</sup>

Dalam penelitian ini terdapat tiga variabel utama yang saling berkaitan yakni Hukum Administrasi Negara dimana Mengatur wewenang dan prosedur tindakan pejabat publik dalam penetapan kerugian keuangan negara. Audit Akuntan Publik dimana Audit yang dilakukan oleh kantor

---

<sup>35</sup> Ni'matul Huda, *Hukum Administrasi Negara*, (Jakarta: Rajawali Pers, 2021), hlm. 13

<sup>36</sup> Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 292.

<sup>37</sup> Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 51, Pasal 1 angka 1

<sup>38</sup> Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2006 Nomor 85, Pasal 10 ayat (1)

<sup>39</sup> Nindyo Pramono, *Hukum Administrasi Keuangan Negara dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Publik*, (Yogyakarta: FH UGM Press, 2022), hlm. 88

akuntan publik terhadap pengelolaan keuangan negara oleh instansi/lembaga publik, namun bukan merupakan audit resmi oleh lembaga negara. Serta Kerugian Keuangan Negara yang merupakan unsur penting dalam tindak pidana korupsi dan dalam mekanisme pemulihan keuangan negara.

Penelitian ini berfokus pada keabsahan penggunaan hasil audit akuntan publik dalam proses penetapan kerugian keuangan negara, khususnya jika dijadikan dasar pembuktian dalam proses pidana korupsi, dengan konsep-konsep penjelasan yang sangat memiliki kaitan dalam penelitian ini, yakni sebagai berikut:

| No | Konsep Teoritis                            | Penjelasan   | Kaitannya dalam Penelitian   |
|----|--|--|--|
| 1  | Teori Negara Hukum (Rechtsstaat)           | Suatu negara yang menjalankan kekuasaan berdasarkan hukum dan menjamin hak asasi manusia | Melandasi kewajiban bahwa segala tindakan pemerintahan harus berdasar hukum dan lembaga yang diberi kewenangan |
| 2  | Teori Kewenangan Hukum Administrasi Negara | Menjelaskan bahwa tindakan administrasi harus berdasarkan hukum                          | Digunakan untuk mengkaji apakah tindakan penetapan kerugian oleh penyidik                                      |

|   |  |  |  |
|---|--|--|--|
|   |  | dan wewenang yang sah  | berdasarkan audit swasta itu sah.  |
| 3 | Teori Audit dan Kerugian Keuangan Negara Akuntabilitas | Audit harus dilakukan oleh auditor yang independen, kompeten, dan memiliki kewenangan sesuai peraturan | Mengkaji otoritas hukum akuntan publik dalam proses audit terhadap keuangan negara |

### G. Metode Penelitian

Metode ilmiah dari suatu ilmu pengetahuan adalah segala cara dalam rangka ilmu tersebut, untuk sampai kepada kesatuan pengetahuan. tanpa metode ilmiah, suatu ilmu pengetahuan itu sebenarnya bukan suatu ilmu tetapi suatu himpunan pengetahuan saja tentang berbagai gejala yang satu dengan gejala lainnya.<sup>40</sup>

Sedangkan penelitian hukum adalah suatu proses untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum guna menjawab isu hukum yang dihadapi.<sup>41</sup> selain itu, penelitian hukum merupakan suatu kegiatan ilmiah yang didasarkan pada metode, sistematika, dan pemikiran tertentu, yang bertujuan untuk mempelajari satu atau beberapa gejala hukum tertentu dengan jalan

<sup>40</sup> Koenjtaraningrat, 1991, *Pengantar Antropologi*, Jakarta: Aksara Baru, halaman 37.

<sup>41</sup> Peter Marzuki, 2006, *Penelitian Hukum*, Jakarta: Kencana, halaman 35.

menganalisisnya, kecuali itu, maka juga diadakan pemeriksaan yang mendalam terhadap fakta hukum tersebut untuk kemudian mengusahakan suatu pemecahan atas permasalahan-permasalahan yang timbul dalam gejala bersangkutan.<sup>42</sup>

Metodologi memiliki peranan dalam penelitian dan pengembangan ilmu pengetahuan, yaitu di antaranya:<sup>43</sup>

1. Menambah kemampuan para ilmuwan untuk mengadakan atau melaksanakan penelitian secara lebih baik atau lebih lengkap;
2. Memberikan kemungkinan yang lebih besar, untuk meneliti hal-hal yang belum diketahui;
3. Memberikan kemungkinan yang lebih besar untuk melakukan penelitian interdisipliner.

Untuk dapat merampungkan penyajian penelitian ini agar dapat memenuhi kriteria sebagai tulisan ilmiah diperlukan data yang relevan dengan penelitian ini. Dalam upaya pengumpulan data yang diperlukan itu, maka penulis menerapkan metode pengumpulan data sebagai berikut:

#### **a. Jenis Penelitian**

Penelitian ini menggunakan jenis penelitian yuridis normatif, yaitu penelitian hukum yang dilakukan dengan cara menelaah bahan pustaka atau data sekunder sebagai dasar untuk menganalisis permasalahan hukum. Penelitian ini berfokus pada norma-norma hukum yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan, putusan pengadilan, serta doktrin para ahli yang berkaitan dengan penetapan kerugian negara dan kedudukan hasil audit akuntan publik. Sifat dan materi penelitian yang digunakan adalah penelitian Normatif. Penelitian normatif

---

<sup>42</sup> Bambang Sunggono, 1997, *Metodologi Penelitian Hukum*, Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, halaman 38.

<sup>43</sup> Soerjono Soekanto, *Op. Cit*, halaman 7.

yaitu penelitian hukum yang dilakukan dengan cara meneliti data primer yang diperoleh dari lapangan dan juga meneliti data sekunder dari perpustakaan.<sup>44</sup>

Penelitian ini meliputi penelitian terhadap:

- a. Asas-asas hukum seperti misalnya penelitian terhadap kaedah-kaedah hukum yang hidup dalam masyarakat. Penelitian terhadap asas hukum ini meliputi Asas hukum regulatif (yang sejajar dengan pembedaan asas hukum umum dan asas hukum khusus).
- b. Penelitian terhadap sistematik hukum yaitu dilakukan dengan menelaah penegertian dasar-dasar hukum yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan.
- c. Penelitian terhadap sinkronisasi hukum yaitu penelitian hukum bertujuan mengungkapkan kenyataan mengenai masa pemberlakuan dan harmonisasi suatu perundangan-undangan tertentu secara vertical dan horizontal, apabila undang-undang tersebut sederajat dan termasuk bidang yang sama.
- d. Penelitian perbandingan hukum yaitu merupakan penelitian yang menemukan dan mencari adanya perbedaan-perbedaan yang ada dalam berbagai sistem.
- e. Penelitian sejarah hukum yaitu berusaha untuk mengadakan identifikasi terhadap perkembangan hukum yang dapat dipersempit ruang lingkupnya menjadi sejarah perundang-undangan yang penting adalah

---

<sup>44</sup> Tampil Anshari Siregar, 2011, *Metode Penelitian Hukum Penulisan Skripsi*, Cetakan Ketiga, Medan: Pustaka Bangsa Pers, halaman 23.

kegiatan ilmiah untuk mencoba menyusun tahapan perkembangan hukum atau perkembangan perundang-undangan.

#### **b. Pendekatan Penelitian**

Pendekatan yang dilakukan dalam penelitian ini adalah sosiologis (yuridis empiris), yaitu penelitian terhadap identifikasi hukum (tidak tertulis) dan penelitian terhadap efektifitas hukum yaitu penelitian berlakunya hukum positif, penelitian pengaruh faktor-faktor non hukum terhadap berlakunya hukum positif.<sup>45</sup>

#### **c. Sifat Penelitian**

Sifat penelitian ini adalah deskriptif analitis, yaitu penelitian yang bertujuan untuk menggambarkan secara sistematis dan jelas mengenai permasalahan hukum yang diteliti, kemudian dianalisis berdasarkan peraturan perundang-undangan, teori hukum, serta putusan pengadilan yang relevan. Dalam penelitian ini, penulis mendeskripsikan kedudukan hukum hasil audit Akuntan Publik serta menganalisis implikasi penggunaannya dalam penetapan kerugian negara, khususnya dalam Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor: 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn, dengan mengacu pada kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan dan prinsip-prinsip hukum administrasi.

#### **d. Sumber Data**

Materi penelitian yang dibutuhkan untuk memecahkan isu hukum dan sekaligus memberikan preskripsi mengenai apa yang seyogianya, diperlukan sumber-sumber penelitian.<sup>46</sup> Penelitian ini bersumber dari data sekunder. Data

---

<sup>45</sup> Bambang Sunggono, 1997, *Metode Penelitian Hukum*, Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, halaman 121.

<sup>46</sup> Peter Mahmud Marzuki, 2007, *Penelitian Hukum*, Jakarta: Kencana, halaman 141.

primer yaitu terhadap pertimbangan hakim dalam Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor: 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn. Data sekunder yaitu data yang diperoleh dari bahan kepustakaan. Data sekunder dalam penelitian ini meliputi:

a. Bahan hukum sekunder

Bahan hukum sekunder yaitu bahan yang menjelaskan bahan hukum primer yang terdiri bahan-bahan kepustakaan, yakni buku-buku bacaan yang relevan dengan penelitian ini. Dalam penelitian hukum ini, bahan hukum sekunder yang terkait penelitian ini terdiri dari:

- 1) Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor: 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn.
- 2) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang Undang No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- 3) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan
- 4) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik
- 5) Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan

b. Bahan hukum tertier

Bahan hukum tertier yaitu bahan-bahan penunjang yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder, diantaranya: bahan yang diperoleh melalui media internet

yang relevan dengan penelitian ini, Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) dan kamus hukum dan lain sebagainya.

#### **e. Alat Pengumpul Data**

Alat yang digunakan untuk mengumpulkan data dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Data Primer adalah Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor: 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn. Alat pengumpul data yang digunakan adalah wawancara jika dipandang perlu terhadap Hakim, Panitera, serta Humas Pengadilan Negeri Medan.
2. Data Sekunder adalah Alat pengumpul data dengan cara pengumpulan (dokumentasi) data-data sekunder. Data yang diperlukan dalam penelitian ini diperoleh melalui studi dokumen atau kepustakaan (*library research*) dengan cara membaca buku-buku ilmiah, majalah, media massa serta perundang-undangan yang berhubungan erat untuk mendukung penelitian.

Data yang diperlukan untuk melengkapi data primer. Adapun data sekunder tersebut antara lain :

- 1) Bahan hukum primer, yang merupakan bahan-bahan hukum yang mempunyai kekuatan mengikat, yaitu peraturan perundang-undangan yang terkait dengan adanya perhitungan akuntan publik yang dijadikan sebagai dasar atau bukti adanya kerugian keuangan Negara.
- 2) Bahan hukum sekunder, yaitu bahan-bahan yang erat

hubungannya dengan bahan hukum primer dan dapat membantu menganalisa bahan hukum primer yaitu :

- a) Buku-buku ilmiah
- b) Makalah-makalah
- c) Jurnal
- d) Internet

#### **f. Analisis Data**

Analisis data yang digunakan adalah dengan cara kualitatif yang deskriptif pembahasan dengan kalimat tanpa menggunakan angka-angka. Berdasarkan pemikiran tersebut metode kualitatif yang dipakai di dalam penelitian ini bertujuan untuk menganalisa secara kualitatif, kemudian mendeskripsikan secara lengkap dan mendetail dalam aspek-aspek tertentu yang berkaitan dengan pokok permasalahan yang selanjutnya dianalisis melalui kaedah-kaedah hukum positif .

Data yang diperoleh dilapangan ditulis dalam bentuk uraian atau laporan yang terinci, laporan tersebut direduksi, dirangkum, dipilih hal-hal yang pokok dan difokuskan pada masalah yang terpenting untuk kemudian diambil kesimpulan.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> S Nasution, 1992, *Metode Penelitian Kualitatif*, Bandung : Tarsito, halaman 52.

## **BAB II**

### **KEWENANGAN DALAM PENETAPAN KERUGIAN NEGARA**

#### **A. Tinjauan Umum Tentang Kewenangan Penetapan Kerugian Negara**

##### **1. Kewenangan Dalam Hukum Administrasi Negara**

Kewenangan merupakan konsep yang sangat fundamental dalam hukum administrasi negara. Setiap tindakan yang dilakukan oleh pejabat atau lembaga pemerintahan harus didasarkan pada kewenangan yang sah menurut hukum. Tanpa adanya kewenangan, tindakan tersebut dapat dianggap sebagai tindakan yang tidak sah dan bertentangan dengan prinsip negara hukum.

Menurut Bagir Manan, kewenangan adalah kekuasaan yang dimiliki oleh organ negara untuk melakukan tindakan hukum tertentu yang bersumber dari peraturan perundang-undangan.<sup>48</sup> Dengan demikian, kewenangan tidak hanya berkaitan dengan kekuasaan untuk bertindak, tetapi juga mengandung unsur legitimasi hukum yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan.

Pendapat serupa dikemukakan oleh Philipus M. Hadjon yang menyatakan bahwa kewenangan merupakan kekuasaan formal yang diberikan oleh undang-undang kepada badan atau pejabat pemerintahan untuk melakukan tindakan hukum dalam penyelenggaraan pemerintahan.<sup>49</sup> Kewenangan tersebut bersifat publik karena berkaitan dengan pelaksanaan fungsi pemerintahan dalam rangka penyelenggaraan kepentingan umum.

---

<sup>48</sup> Bagir Manan, *Teori dan Politik Konstitusi*, Yogyakarta: FH UII Press, 2003, Halaman. 64.

<sup>49</sup> Philipus M. Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 2002, Halaman. 130.

Selanjutnya Indroharto menjelaskan bahwa kewenangan adalah kekuasaan hukum yang diberikan kepada pejabat atau badan pemerintahan untuk mengambil keputusan atau tindakan dalam penyelenggaraan pemerintahan.<sup>50</sup> Dengan demikian, kewenangan selalu berkaitan dengan adanya hak dan kewajiban bagi pejabat atau lembaga pemerintahan untuk melaksanakan tugas tertentu.

Dalam konsep negara hukum (*rechtstaat*), kewenangan memiliki hubungan yang erat dengan asas legalitas. Asas legalitas menegaskan bahwa setiap tindakan pemerintahan harus memiliki dasar hukum yang jelas dalam peraturan perundang-undangan. Tanpa adanya dasar kewenangan yang sah, tindakan pemerintahan dapat dianggap sebagai tindakan yang melampaui kewenangan (*ultra vires*).

## **2. Tinjauan Penetapan Kerugian Negara**

Kerugian keuangan negara merupakan salah satu konsep penting dalam hukum keuangan negara dan hukum pidana korupsi. Konsep ini berkaitan dengan berkurangnya kekayaan negara akibat perbuatan melawan hukum dalam pengelolaan keuangan negara.

Definisi kerugian negara dapat ditemukan dalam Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, yang menyatakan bahwa:

---

<sup>50</sup> Indroharto, *Usaha Memahami Undang-Undang tentang Peradilan Tata Usaha Negara*, Jakarta: Pustaka Sinar Harapan, 1993, Halaman 89.

“Kerugian negara adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.”

Dari definisi tersebut, terdapat beberapa unsur penting yang harus dipenuhi agar suatu peristiwa dapat dikategorikan sebagai kerugian negara, yaitu:

1. adanya kekurangan keuangan negara;
2. kekurangan tersebut berupa uang, surat berharga, atau barang;
3. jumlah kerugian tersebut nyata dan pasti;
4. kerugian tersebut terjadi akibat perbuatan melawan hukum;
5. perbuatan tersebut dilakukan dengan sengaja atau karena kelalaian.

Menurut M. Mahfud MD, kerugian negara merupakan berkurangnya kekayaan negara yang dapat dihitung secara pasti sebagai akibat dari tindakan yang melanggar hukum atau penyalahgunaan kewenangan dalam pengelolaan keuangan negara.<sup>51</sup>

Kerugian negara memiliki peranan penting dalam penegakan hukum tindak pidana korupsi karena menjadi salah satu unsur yang harus dibuktikan dalam beberapa ketentuan pidana korupsi.

Dalam hukum pidana korupsi, kerugian negara merupakan unsur penting yang terdapat dalam beberapa ketentuan pidana. Hal ini dapat dilihat dalam Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi yang menyatakan bahwa:

---

<sup>51</sup> Indroharto, *Usaha Memahami Undang-Undang tentang Peradilan Tata Usaha Negara*, Jakarta: Pasataka Harapan, Halaman, 90.

“Setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara dipidana...”

Selanjutnya Pasal 3 Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana

Korupsi juga menyatakan bahwa:

“Setiap orang yang dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi menyalahgunakan kewenangan yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara dipidana...”

Dari ketentuan tersebut terlihat bahwa kerugian negara merupakan unsur penting yang harus dibuktikan dalam tindak pidana korupsi tertentu. Oleh karena itu, penentuan atau penetapan besarnya kerugian negara menjadi sangat penting dalam proses penegakan hukum.

### **3. Kewenangan Penetapan Kerugian Negara**

Dalam sistem hukum Indonesia, kewenangan untuk menilai dan menetapkan kerugian negara pada dasarnya berada pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Hal ini diatur dalam Pasal 10 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, yang menyatakan bahwa BPK menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.

Selain BPK, terdapat lembaga lain yang juga melakukan audit terkait pengelolaan keuangan negara, antara lain:

1. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)
2. Inspektorat internal pemerintah
3. Akuntan publik

Namun, kedudukan hasil audit dari lembaga-lembaga tersebut sering menimbulkan perdebatan dalam praktik peradilan, terutama dalam perkara tindak pidana korupsi.

Menurut beberapa putusan pengadilan, hasil audit BPKP dapat digunakan sebagai alat bukti dalam proses penyidikan tindak pidana korupsi. Hal ini dikarenakan audit tersebut merupakan bagian dari proses pengumpulan alat bukti oleh aparat penegak hukum.

Mahkamah Konstitusi telah memberikan beberapa putusan penting terkait kerugian negara dalam perkara tindak pidana korupsi.

Salah satunya adalah Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 31/PUU-X/2012, yang menyatakan bahwa berbagai lembaga dapat melakukan audit investigatif dalam rangka membantu proses penegakan hukum. Namun demikian, kewenangan konstitusional BPK sebagai lembaga pemeriksa keuangan negara tetap diakui. Putusan ini menunjukkan bahwa meskipun lembaga lain dapat melakukan audit, kewenangan konstitusional BPK dalam pemeriksaan keuangan negara tetap memiliki kedudukan yang sangat penting.

Kepastian mengenai lembaga yang berwenang menetapkan kerugian negara sangat penting untuk menjamin kepastian hukum dalam proses penegakan hukum tindak pidana korupsi. Ketidakjelasan mengenai kewenangan tersebut dapat menimbulkan berbagai permasalahan dalam praktik peradilan, seperti:

1. Perbedaan interpretasi mengenai lembaga yang berwenang menetapkan kerugian negara;

2. Perdebatan mengenai kedudukan hasil audit dari berbagai lembaga;
3. Potensi terjadinya ketidak pastian hukum dalam proses penegakan hukum.

Oleh karena itu, pengaturan mengenai kewenangan penetapan kerugian negara harus dipahami secara komprehensif agar tidak menimbulkan konflik kewenangan antar lembaga negara.

## **B. Kerugian Negara**

### **1. Pengertian Kerugian Negara**

Kerugian negara merupakan salah satu konsep penting dalam hukum keuangan negara, hukum administrasi negara, serta hukum pidana korupsi. Konsep ini berkaitan dengan berkurangnya kekayaan negara akibat suatu perbuatan yang melanggar hukum atau karena kelalaian dalam pengelolaan keuangan negara. Dalam praktik penegakan hukum, khususnya dalam perkara tindak pidana korupsi, keberadaan kerugian negara sering menjadi unsur yang sangat penting untuk menentukan adanya pertanggungjawaban hukum bagi pihak yang menyebabkan kerugian tersebut.

Secara konseptual, kerugian negara dapat dipahami sebagai berkurangnya kekayaan negara yang disebabkan oleh suatu perbuatan melawan hukum yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara. Kerugian tersebut dapat berupa berkurangnya uang negara, aset negara, maupun sumber daya ekonomi yang dimiliki oleh negara. Oleh karena itu, kerugian negara tidak hanya berkaitan dengan aspek keuangan semata,

tetapi juga berkaitan dengan pengelolaan kekayaan negara secara keseluruhan.

Dalam sistem hukum Indonesia, pengertian kerugian negara secara normatif diatur dalam Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, yang menyatakan bahwa:

“Kerugian negara adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.”

Definisi tersebut menunjukkan bahwa kerugian negara memiliki beberapa unsur penting yang harus dipenuhi agar suatu keadaan dapat dikategorikan sebagai kerugian negara. Unsur-unsur tersebut meliputi adanya kekurangan keuangan negara, adanya hubungan dengan perbuatan melawan hukum, serta jumlah kerugian yang nyata dan dapat dihitung secara pasti. Dengan demikian, kerugian negara tidak dapat ditentukan secara sembarangan, melainkan harus didasarkan pada perhitungan yang jelas dan dapat dipertanggungjawabkan secara hukum.

Selain dalam Undang-Undang Perbendaharaan Negara, konsep kerugian negara juga dapat ditemukan dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan. Dalam undang-undang tersebut ditegaskan bahwa Badan Pemeriksa Keuangan memiliki kewenangan untuk menilai dan menetapkan jumlah kerugian negara yang timbul akibat perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh pejabat atau pihak yang mengelola keuangan negara.

Menurut M. Mahfud MD, kerugian negara merupakan berkurangnya kekayaan negara yang dapat dihitung secara pasti sebagai akibat dari penyalahgunaan kewenangan atau tindakan yang bertentangan dengan hukum dalam pengelolaan keuangan negara.<sup>52</sup> Pendapat ini menunjukkan bahwa kerugian negara tidak hanya berkaitan dengan tindakan yang secara langsung mengurangi keuangan negara, tetapi juga dapat timbul akibat penyalahgunaan kewenangan dalam pengelolaan keuangan negara.

Pendapat lain dikemukakan oleh Eddy O.S. Hiariej yang menyatakan bahwa kerugian negara merupakan kerugian yang dialami oleh negara dalam bentuk berkurangnya kekayaan negara sebagai akibat dari perbuatan melawan hukum yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara.<sup>53</sup> Menurutnya, kerugian negara memiliki kedudukan yang sangat penting dalam hukum pidana korupsi karena menjadi salah satu unsur yang harus dibuktikan dalam beberapa tindak pidana korupsi.

Sementara itu, Ridwan HR menjelaskan bahwa kerugian negara merupakan berkurangnya kekayaan negara yang disebabkan oleh tindakan yang melanggar hukum dalam pengelolaan keuangan negara, baik yang dilakukan oleh pejabat pemerintah maupun oleh pihak lain yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara.<sup>54</sup> Dengan demikian, kerugian negara

---

<sup>52</sup> Moh. Mahfud MD, *Hukum dan Pilar-Pilar Demokrasi*, Yogyakarta: Gama Media, 2009, Halaman, 211.

<sup>53</sup> Eddy O.S. Hiariej, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*, Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2014, Halaman, 463.

<sup>54</sup> Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2013, Halaman, 289.

tidak hanya dapat disebabkan oleh tindakan pejabat pemerintah, tetapi juga oleh pihak swasta yang terlibat dalam pengelolaan keuangan negara.

Dalam perspektif hukum keuangan negara, kerugian negara memiliki hubungan yang erat dengan konsep keuangan negara. Menurut Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, keuangan negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang serta segala sesuatu yang dapat dijadikan milik negara yang berkaitan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut. Oleh karena itu, setiap tindakan yang mengakibatkan berkurangnya hak atau kekayaan negara dapat berpotensi menimbulkan kerugian negara.

Kerugian negara juga memiliki peranan penting dalam hukum pidana korupsi. Hal ini dapat dilihat dalam Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, yang menyatakan bahwa:

“Setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara dipidana dengan pidana penjara.”

Selain itu, Pasal 3 Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi juga menyatakan bahwa penyalahgunaan kewenangan yang dapat merugikan keuangan negara merupakan tindak pidana korupsi. Dari ketentuan tersebut dapat dilihat bahwa kerugian negara merupakan unsur penting dalam beberapa tindak pidana korupsi.

Namun demikian, dalam praktik penegakan hukum sering muncul perdebatan mengenai apakah kerugian negara harus benar-benar terjadi atau cukup adanya potensi kerugian negara. Dalam beberapa putusan pengadilan, kerugian negara tidak selalu harus terjadi secara nyata, melainkan cukup adanya kemungkinan atau potensi kerugian negara yang dapat timbul akibat suatu perbuatan melawan hukum.

Dalam sistem pengelolaan keuangan negara, kerugian negara juga berkaitan dengan tanggung jawab pejabat atau pihak yang mengelola keuangan negara. Apabila kerugian negara terjadi akibat kesalahan atau kelalaian pejabat yang mengelola keuangan negara, maka pejabat tersebut dapat dimintai pertanggungjawaban untuk mengganti kerugian yang timbul.

Dengan demikian, kerugian negara tidak hanya memiliki implikasi pidana, tetapi juga memiliki implikasi administratif dan perdata. Dalam konteks hukum administrasi negara, pejabat yang menyebabkan kerugian negara dapat dikenakan sanksi administratif. Sementara dalam konteks hukum perdata, pihak yang menyebabkan kerugian negara dapat diwajibkan untuk mengganti kerugian tersebut.

Kerugian negara merupakan berkurangnya kekayaan negara yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum, baik yang dilakukan secara sengaja maupun karena kelalaian dalam pengelolaan keuangan negara. Kerugian negara memiliki kedudukan yang sangat penting dalam sistem hukum Indonesia karena berkaitan dengan

pengelolaan keuangan negara serta penegakan hukum terhadap tindak pidana korupsi.

## **2. Unsur-Unsur Kerugian Negara**

Kerugian negara merupakan salah satu konsep penting dalam hukum keuangan negara dan hukum pidana korupsi. Untuk menentukan apakah suatu peristiwa dapat dikategorikan sebagai kerugian negara atau tidak, perlu dianalisis unsur-unsur yang membentuk kerugian negara tersebut. Unsur-unsur ini penting karena menjadi dasar dalam menentukan pertanggungjawaban hukum terhadap pihak yang menyebabkan kerugian negara.

Pengertian kerugian negara secara normatif diatur dalam Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, yang menyatakan bahwa:

“Kerugian negara adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.”

Berdasarkan ketentuan tersebut, secara yuridis dapat diidentifikasi beberapa unsur utama yang harus dipenuhi agar suatu keadaan dapat dikategorikan sebagai kerugian negara.

### **a. Adanya Kekurangan Uang, Surat Berharga, atau Barang Milik Negara**

Unsur pertama dalam kerugian negara adalah adanya kekurangan terhadap kekayaan negara yang dapat berupa uang, surat berharga, atau barang milik negara. Kekayaan tersebut merupakan

bagian dari keuangan negara yang dikelola oleh pemerintah, lembaga negara, maupun badan lain yang menggunakan dana negara.

Konsep keuangan negara sendiri diatur dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, yang menyatakan bahwa:

“Keuangan negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang serta segala sesuatu baik berupa uang maupun barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.”

Dengan demikian, setiap pengurangan terhadap kekayaan negara yang berada dalam penguasaan pemerintah atau lembaga negara dapat menimbulkan kerugian negara apabila memenuhi unsur-unsur lainnya.

Menurut Mardiasmo, kerugian negara dapat terjadi apabila terdapat pengurangan terhadap sumber daya ekonomi negara yang disebabkan oleh kesalahan pengelolaan keuangan negara atau akibat tindakan yang bertentangan dengan hukum.<sup>55</sup> Hal ini menunjukkan bahwa kerugian negara berkaitan erat dengan pengelolaan keuangan negara dan penggunaan aset negara secara tidak sah.

#### **b. Kerugian Negara Bersifat Nyata dan Pasti Jumlahnya**

Unsur kedua adalah bahwa kerugian negara harus bersifat nyata dan pasti jumlahnya. Artinya, kerugian tersebut harus dapat dihitung secara jelas dan dapat dibuktikan melalui perhitungan yang objektif.

---

<sup>55</sup> Mardiasmo, *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta: Andi, 2018, Halaman 18.

Ketentuan ini menunjukkan bahwa kerugian negara tidak dapat didasarkan hanya pada dugaan atau perkiraan semata, melainkan harus didasarkan pada perhitungan yang dapat dipertanggungjawabkan secara hukum.

Menurut Eddy O.S. Hiariej, kerugian negara harus dapat dibuktikan secara nyata dan dapat dihitung secara pasti agar dapat digunakan sebagai dasar dalam proses penegakan hukum tindak pidana korupsi.<sup>56</sup> Oleh karena itu, dalam praktik penegakan hukum, penentuan kerugian negara biasanya dilakukan melalui audit yang dilakukan oleh lembaga yang berwenang seperti Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atau lembaga audit lainnya.

Selain itu, Badan Pemeriksa Keuangan sebagai lembaga yang memiliki kewenangan konstitusional dalam pemeriksaan keuangan negara juga berperan penting dalam menentukan adanya kerugian negara. Hal ini diatur dalam Pasal 10 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, yang menyatakan bahwa BPK berwenang menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negara.

### **c. Kerugian Negara Terjadi Akibat Perbuatan Melawan Hukum**

Unsur berikutnya adalah adanya perbuatan melawan hukum yang menyebabkan terjadinya kerugian negara. Perbuatan melawan hukum dalam konteks ini dapat berupa tindakan yang bertentangan dengan

---

<sup>56</sup> Eddy O.S. Hiariej, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*, Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2014, Halaman, 463.

peraturan perundang-undangan maupun tindakan penyalahgunaan kewenangan dalam pengelolaan keuangan negara.

Menurut Ridwan HR, perbuatan melawan hukum dalam konteks kerugian negara dapat berupa tindakan yang melanggar peraturan perundang-undangan maupun tindakan yang bertentangan dengan asas-asas umum pemerintahan yang baik (*general principles of good governance*).<sup>57</sup>

Perbuatan melawan hukum yang menyebabkan kerugian negara dapat terjadi dalam berbagai bentuk, antara lain:

1. penyalahgunaan kewenangan oleh pejabat pemerintah;
2. penggelapan atau penyalahgunaan keuangan negara;
3. manipulasi laporan keuangan;
4. pelaksanaan pengadaan barang dan jasa yang tidak sesuai dengan peraturan;
5. pembuatan perjanjian yang merugikan kepentingan negara.

Dalam konteks tindak pidana korupsi, perbuatan melawan hukum ini dapat berupa tindakan memperkaya diri sendiri atau orang lain yang merugikan keuangan negara sebagaimana diatur dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi

#### **d. Perbuatan Dilakukan dengan Sengaja atau Karena Kelalaian**

---

<sup>57</sup> Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2013, Halama., 289.

Unsur selanjutnya adalah bahwa kerugian negara terjadi akibat perbuatan yang dilakukan dengan sengaja atau karena kelalaian. Perbuatan yang dilakukan dengan sengaja berarti bahwa pelaku secara sadar melakukan tindakan yang dapat menimbulkan kerugian negara. Sementara itu, kelalaian terjadi apabila pelaku tidak menjalankan kewajibannya dengan penuh kehati-hatian sehingga menimbulkan kerugian negara.

Menurut M. Mahfud MD, kerugian negara dapat timbul tidak hanya akibat tindakan yang disengaja, tetapi juga akibat kelalaian pejabat dalam pengelolaan keuangan negara.<sup>58</sup> Oleh karena itu, pejabat yang mengelola keuangan negara harus menjalankan tugasnya dengan penuh tanggung jawab dan kehati-hatian. Dalam sistem pengelolaan keuangan negara, pejabat yang menyebabkan kerugian negara dapat dimintai pertanggungjawaban untuk mengganti kerugian tersebut. Hal ini sejalan dengan prinsip tanggung jawab pengelolaan keuangan negara yang diatur dalam Undang-Undang Perbendaharaan Negara.

**e. Adanya Hubungan Kausal antara Perbuatan dan Kerugian Negara**

Selain unsur-unsur tersebut, dalam praktik hukum juga diperlukan adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara perbuatan yang dilakukan dengan kerugian negara yang terjadi.

Hubungan kausal ini penting untuk memastikan bahwa kerugian negara yang terjadi benar-benar disebabkan oleh perbuatan pelaku. Apabila

---

<sup>58</sup> Moh. Mahfud MD, *Hukum dan Pilar-Pilar Demokrasi*, Yogyakarta: Gama Media, 2009, Halaman. 211.

tidak terdapat hubungan sebab akibat antara perbuatan dan kerugian negara, maka perbuatan tersebut tidak dapat dianggap sebagai penyebab kerugian negara.

Menurut Romli Atmasasmita, dalam perkara tindak pidana korupsi harus dibuktikan adanya hubungan kausal antara perbuatan pelaku dengan kerugian negara yang timbul agar dapat menentukan pertanggungjawaban pidana.<sup>59</sup> Pemahaman terhadap unsur-unsur kerugian negara sangat penting dalam proses penegakan hukum, khususnya dalam perkara tindak pidana korupsi. Hal ini karena unsur kerugian negara sering menjadi salah satu unsur utama yang harus dibuktikan untuk menentukan adanya pertanggungjawaban hukum bagi pelaku.

### **3. Bentuk dan Penyebab Kerugian Negara**

Kerugian negara merupakan salah satu konsep penting dalam sistem hukum keuangan negara di Indonesia. Kerugian negara tidak hanya berkaitan dengan hilangnya kekayaan negara secara langsung, tetapi juga mencakup segala bentuk pengurangan nilai ekonomi kekayaan negara yang disebabkan oleh perbuatan melawan hukum atau kelalaian dalam pengelolaan keuangan negara. Oleh karena itu, pemahaman mengenai bentuk dan penyebab kerugian negara menjadi sangat penting dalam rangka menjamin pengelolaan keuangan negara yang transparan, akuntabel, dan

---

<sup>59</sup> Romli Atmasasmita, *Sekitar Masalah Korupsi*, Bandung: Mandar Maju, 2004, Halaman, 97.

sesuai dengan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*).

Secara normatif, pengertian kerugian negara diatur dalam Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, yang menyatakan bahwa:

“Kerugian negara adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.”

Definisi tersebut menunjukkan bahwa kerugian negara berkaitan dengan berkurangnya kekayaan negara yang dapat berupa uang, surat berharga, maupun barang milik negara. Kerugian tersebut harus bersifat nyata dan dapat dihitung secara pasti serta memiliki hubungan sebab akibat dengan suatu perbuatan melawan hukum.

Menurut W. Riawan Tjandra, kerugian negara merupakan berkurangnya kekayaan negara yang timbul akibat tindakan yang tidak sesuai dengan ketentuan hukum dalam pengelolaan keuangan negara atau akibat penyalahgunaan kewenangan oleh pejabat yang memiliki tanggung jawab dalam pengelolaan keuangan negara.<sup>60</sup> Kerugian negara tidak hanya berkaitan dengan kehilangan fisik aset negara, tetapi juga dapat berupa berkurangnya nilai ekonomi dari kekayaan negara yang disebabkan oleh pengambilan keputusan atau kebijakan yang merugikan negara.

#### **a. Bentuk-Bentuk Kerugian Negara**

---

<sup>60</sup> W. Riawan Tjandra, *Hukum Keuangan Negara*, Yogyakarta: Kanisius, 2023, Halaman, 134.

Dalam kajian hukum keuangan negara, kerugian negara dapat terjadi dalam berbagai bentuk tergantung pada jenis kekayaan negara yang dirugikan. Bentuk-bentuk kerugian negara ini berkaitan dengan jenis kekayaan negara yang berkurang akibat suatu tindakan yang melanggar hukum.

### **1) Kerugian Negara dalam Bentuk Kekurangan Uang Negara**

Bentuk kerugian negara yang paling umum adalah kerugian yang berupa kekurangan uang negara. Kerugian ini biasanya terjadi dalam pengelolaan anggaran negara, baik pada tingkat pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.

Menurut Abdul Halim, kerugian negara dalam bentuk uang sering terjadi akibat penyalahgunaan anggaran negara, pengeluaran yang tidak sah dari kas negara, serta manipulasi dalam pengelolaan keuangan negara.<sup>61</sup> Dalam praktiknya, kerugian negara dalam bentuk uang sering ditemukan dalam perkara tindak pidana korupsi yang berkaitan dengan pengadaan barang dan jasa pemerintah.

Kerugian negara dalam bentuk uang dapat terjadi dalam berbagai bentuk, antara lain:

1. Penyalahgunaan anggaran negara;
2. Pembayaran fiktif dalam proyek pemerintah;
3. Manipulasi laporan keuangan;
4. Penggunaan dana negara untuk kepentingan pribadi;

---

<sup>61</sup> Abdul Halim, *Pengelolaan Keuangan Negara-Daerah*, Jakarta: Salemba Empat, 2020, hlm. 85

5. Pengeluaran negara yang tidak memiliki dasar hukum.

Kerugian negara dalam bentuk uang biasanya dapat dihitung secara langsung melalui audit keuangan yang dilakukan oleh lembaga pemeriksa keuangan negara.

## 2) Kerugian Negara dalam Bentuk Barang atau Aset Negara

Selain dalam bentuk uang, kerugian negara juga dapat terjadi dalam bentuk hilangnya atau berkurangnya nilai barang milik negara. Barang milik negara merupakan seluruh aset yang dimiliki oleh negara yang diperoleh dari anggaran negara atau sumber lain yang sah.

Menurut Ridwan HR, kerugian negara dalam bentuk aset negara dapat terjadi apabila terdapat kehilangan, kerusakan, atau penyalahgunaan barang milik negara yang menyebabkan berkurangnya nilai kekayaan negara.<sup>62</sup>

Kerugian negara dalam bentuk aset dapat terjadi dalam berbagai bentuk, antara lain:

1. kehilangan barang milik negara;
2. kerusakan barang milik negara akibat kelalaian dalam pengelolaannya;
3. penggunaan aset negara untuk kepentingan pribadi;
4. pengalihan aset negara secara tidak sah kepada pihak lain;
5. pengelolaan aset negara yang tidak efisien sehingga menurunkan nilai ekonominya.

---

<sup>62</sup> Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2019, Halaman, 292.

Kerugian negara dalam bentuk aset sering terjadi akibat lemahnya sistem pengawasan terhadap pengelolaan barang milik negara.

### 3) Kerugian Negara dalam Bentuk Surat Berharga

Kerugian negara juga dapat terjadi dalam bentuk surat berharga yang dimiliki oleh negara. Surat berharga tersebut dapat berupa saham, obligasi, maupun instrumen keuangan lainnya yang dimiliki oleh negara sebagai bagian dari kekayaan negara.

Menurut Abdul Latif dan Maftuh Effendi, kerugian negara dalam bentuk surat berharga dapat terjadi apabila nilai surat berharga tersebut berkurang akibat pengelolaan yang tidak tepat atau akibat tindakan yang melanggar hukum dalam pengelolaannya.<sup>63</sup>

Contoh kerugian negara dalam bentuk ini antara lain:

1. penjualan saham milik negara dengan harga di bawah nilai pasar;
2. manipulasi transaksi keuangan yang berkaitan dengan surat berharga milik negara;
3. investasi negara yang merugikan;
4. pengalihan hak atas surat berharga negara secara tidak sah.

---

<sup>63</sup> Abdul Latif dan Maftuh Effendi, *Penetapan Kerugian Keuangan Negara atas Dugaan Tindak Pidana Korupsi*, Jakarta: Kencana, 2021, Halaman, 73.

Kerugian negara dalam bentuk surat berharga biasanya berkaitan dengan pengelolaan investasi negara atau pengelolaan keuangan Badan Usaha Milik Negara (BUMN).

#### **4) Kerugian Negara dalam Bentuk Berkurangnya Nilai Ekonomi Kekayaan Negara**

Dalam perkembangan kajian hukum keuangan negara modern, kerugian negara tidak selalu harus berupa kehilangan fisik aset negara. Kerugian negara juga dapat berupa berkurangnya nilai ekonomi dari kekayaan negara.

Menurut Romli Atmasasmita, kerugian negara dapat berupa penurunan nilai ekonomi kekayaan negara akibat kebijakan atau tindakan yang merugikan kepentingan negara.<sup>64</sup>

Contoh kerugian negara dalam bentuk ini antara lain:

1. penjualan aset negara dengan harga di bawah nilai pasar;
2. kerja sama investasi yang merugikan negara;
3. pemberian konsesi yang tidak menguntungkan negara;

---

<sup>64</sup> Romli Atmasasmita, *Sekitar Masalah Korupsi*, Bandung: Mandar Maju, 2018, Halaman, 102.

4. pengelolaan sumber daya alam yang tidak memberikan manfaat maksimal bagi negara.

Kerugian jenis ini sering menjadi perdebatan dalam praktik penegakan hukum karena berkaitan dengan penilaian ekonomi terhadap suatu kebijakan atau tindakan pemerintah.

#### **b. Penyebab Kerugian Negara**

Kerugian negara dapat disebabkan oleh berbagai faktor yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara. Faktor-faktor tersebut dapat berasal dari tindakan yang disengaja maupun akibat kelemahan dalam sistem pengelolaan keuangan negara.

##### **1) Penyalahgunaan Wewenang**

Salah satu penyebab utama kerugian negara adalah penyalahgunaan kewenangan oleh pejabat yang memiliki tanggung jawab dalam pengelolaan keuangan negara.

Menurut Ridwan HR, penyalahgunaan kewenangan terjadi apabila pejabat menggunakan kewenangan yang dimilikinya tidak sesuai dengan tujuan pemberian kewenangan tersebut sehingga menimbulkan kerugian bagi negara.<sup>65</sup>

Dalam konteks tindak pidana korupsi, penyalahgunaan kewenangan yang merugikan keuangan negara diatur dalam Pasal 3 Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

---

<sup>65</sup> Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta Pers: 2021, Halaman, 295.

## 2) Perbuatan Melawan Hukum

Kerugian negara juga dapat terjadi akibat perbuatan melawan hukum dalam pengelolaan keuangan negara. Perbuatan melawan hukum tersebut dapat berupa:

1. penggelapan dana negara;
2. manipulasi laporan keuangan;
3. penyimpangan dalam pengadaan barang dan jasa pemerintah;
4. pemalsuan dokumen keuangan.

Menurut Eddy O.S. Hiariej, perbuatan melawan hukum dalam konteks kerugian negara dapat berupa tindakan yang bertentangan dengan peraturan perundang-undangan maupun tindakan yang bertentangan dengan asas-asas umum pemerintahan yang baik.<sup>66</sup>

## 3) Kelalaian dalam Pengelolaan Keuangan Negara

Selain akibat tindakan yang disengaja, kerugian negara juga dapat terjadi akibat kelalaian dalam pengelolaan keuangan negara. Menurut Moh. Mahfud MD, kerugian negara dapat timbul tidak hanya akibat tindakan yang disengaja, tetapi juga akibat kelalaian pejabat dalam menjalankan tugasnya dalam pengelolaan keuangan negara.<sup>67</sup>

Kelalaian tersebut dapat berupa:

1. Kurangnya pengawasan terhadap penggunaan anggaran;

---

<sup>66</sup> Eddy O.S. Hiariej, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*, Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2022, Halaman, 468.

<sup>67</sup> Moh. Mahfud MD, *Hukum dan Pilar-Pilar Demokrasi*, Yogyakarta: Gama Media, 2018, Halaman, 214.

2. Kesalahan administrasi dalam pengelolaan keuangan negara;
3. Pengelolaan aset negara yang tidak profesional;
4. Pengambilan keputusan yang tidak didasarkan pada analisis yang memadai.

#### **4) Lemahnya Sistem Pengawasan Keuangan Negara**

Kerugian negara juga dapat terjadi akibat lemahnya sistem pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara. Menurut Mardiasmo, kelemahan sistem pengendalian internal dalam pengelolaan keuangan negara dapat meningkatkan potensi terjadinya penyimpangan yang menyebabkan kerugian negara.

Pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara dilakukan oleh beberapa lembaga, antara lain:

1. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)
2. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)
3. Inspektorat internal pemerintah

Apabila sistem pengawasan tersebut tidak berjalan secara efektif, maka potensi terjadinya kerugian negara akan semakin besar.

### **C. Kewenangan Dalam Penetapan Kerugian Negara**

#### **1. Pengertian Kewenangan**

Kewenangan merupakan salah satu konsep yang sangat penting dalam hukum administrasi negara karena berkaitan langsung dengan legitimasi tindakan pemerintah dalam menjalankan fungsi pemerintahan. Dalam negara hukum (*rechtstaat*), setiap tindakan pemerintah harus didasarkan pada

kewenangan yang sah yang bersumber dari peraturan perundang-undangan. Hal ini bertujuan untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan kekuasaan oleh pejabat pemerintah serta menjamin adanya kepastian hukum dalam penyelenggaraan pemerintahan.

Konsep kewenangan tidak dapat dipisahkan dari prinsip asas legalitas dalam negara hukum. Asas legalitas mengandung makna bahwa setiap tindakan pemerintahan harus memiliki dasar hukum yang jelas dalam peraturan perundang-undangan. Dengan demikian, kewenangan merupakan dasar hukum yang memberikan legitimasi kepada pejabat atau badan pemerintahan untuk melakukan tindakan tertentu dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan.

Menurut Philipus M. Hadjon, kewenangan merupakan kekuasaan formal yang diberikan oleh undang-undang kepada badan atau pejabat pemerintahan untuk melakukan tindakan hukum dalam penyelenggaraan pemerintahan.<sup>68</sup> Kewenangan tersebut menjadi dasar bagi pejabat pemerintahan dalam membuat keputusan atau melakukan tindakan yang memiliki akibat hukum bagi masyarakat.

Pendapat lain dikemukakan oleh Indroharto, yang menyatakan bahwa kewenangan adalah kekuasaan hukum yang diberikan kepada pejabat atau badan pemerintahan untuk mengambil keputusan atau tindakan dalam penyelenggaraan pemerintahan.<sup>69</sup> Dengan demikian, kewenangan tidak hanya

---

<sup>68</sup> Philipus M. Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 2019, Halaman. 130.

<sup>69</sup> Indroharto, *Usaha Memahami Undang-Undang tentang Peradilan Tata Usaha Negara*, Jakarta: Pustaka Sinar Harapan, 2002, Halaman, 90.

berkaitan dengan kekuasaan untuk bertindak, tetapi juga berkaitan dengan tanggung jawab hukum atas tindakan yang dilakukan oleh pejabat tersebut.

Sementara itu, Ridwan HR menjelaskan bahwa kewenangan merupakan kekuasaan yang dimiliki oleh pejabat atau badan pemerintahan yang berasal dari peraturan perundang-undangan untuk melakukan tindakan hukum dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan. Dalam konteks ini, kewenangan menjadi dasar bagi pejabat pemerintah untuk menjalankan tugas dan fungsinya sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku.

Dalam literatur hukum administrasi negara, kewenangan sering dibedakan dengan istilah kekuasaan (*power*). Kekuasaan memiliki arti yang lebih luas dibandingkan dengan kewenangan. Kekuasaan dapat berasal dari berbagai sumber, sedangkan kewenangan merupakan kekuasaan yang telah memperoleh legitimasi dari hukum.

Menurut Bagir Manan, kewenangan adalah kekuasaan yang dimiliki oleh organ negara untuk melakukan tindakan hukum publik yang bersumber dari peraturan perundang-undangan.<sup>70</sup> Oleh karena itu, kewenangan tidak dapat dipisahkan dari sistem hukum yang menjadi dasar bagi penyelenggaraan pemerintahan.

Dalam perspektif hukum administrasi negara, kewenangan memiliki beberapa unsur penting, yaitu:

1. Adanya kekuasaan untuk bertindak;

---

<sup>70</sup> Bagir Manan, *Teori dan Politik Konstitusi*, Yogyakarta: FH UII Press, 2018, Halaman, 64.

2. Adanya pejabat atau badan pemerintahan yang memiliki kewenangan;
3. Adanya objek atau bidang yang menjadi ruang lingkup kewenangan;
4. Adanya dasar hukum yang memberikan legitimasi terhadap kewenangan tersebut.

Menurut W. Riawan Tjandra, kewenangan dalam bidang pemerintahan berkaitan dengan hak dan kekuasaan lembaga negara untuk melakukan tindakan hukum yang berkaitan dengan penyelenggaraan pemerintahan serta pengelolaan keuangan negara.<sup>71</sup> Dalam konteks pengelolaan keuangan negara, kewenangan menjadi dasar bagi lembaga negara dalam melakukan tindakan yang berkaitan dengan pengelolaan, pengawasan, dan pertanggungjawaban keuangan negara.

Selain itu, kewenangan juga memiliki batasan-batasan tertentu yang ditentukan oleh hukum. Batasan kewenangan ini penting untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan kekuasaan oleh pejabat pemerintahan. Apabila pejabat pemerintah melakukan tindakan yang melampaui kewenangannya, maka tindakan tersebut dapat dianggap sebagai tindakan yang melanggar hukum.

Dalam praktik hukum administrasi negara, tindakan pejabat yang melampaui kewenangannya dikenal dengan istilah penyalahgunaan kewenangan (*abuse of power*) atau melampaui kewenangan (*ultra vires*). Penyalahgunaan kewenangan dapat terjadi apabila pejabat menggunakan

---

<sup>71</sup> W. Riawan Tjandra, *Hukum Keuangan Negara*, Yogyakarta: Kanisius, 2023, hlm. 142.

kewenangannya tidak sesuai dengan tujuan pemberian kewenangan tersebut atau menggunakan kewenangan tersebut untuk kepentingan pribadi.

Dalam konteks penetapan kerugian negara, konsep kewenangan menjadi sangat penting karena berkaitan dengan lembaga mana yang memiliki hak untuk menilai dan menetapkan kerugian negara. Penetapan kerugian negara merupakan tindakan hukum yang memiliki implikasi yang sangat besar, terutama dalam proses penegakan hukum tindak pidana korupsi. Dalam sistem hukum Indonesia, kewenangan untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara secara konstitusional diberikan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagaimana diatur dalam Pasal 23E Undang-Undang Dasar 1945. BPK memiliki kewenangan untuk melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan keuangan negara serta menilai dan menetapkan kerugian negara yang timbul akibat pengelolaan keuangan negara yang tidak sesuai dengan ketentuan hukum.

Dengan demikian, kewenangan merupakan dasar hukum yang memberikan legitimasi kepada lembaga negara untuk melakukan tindakan tertentu dalam penyelenggaraan pemerintahan. Dalam konteks penetapan kerugian negara, kewenangan menjadi faktor yang sangat penting karena menentukan lembaga mana yang berhak untuk menilai dan menetapkan kerugian negara dalam proses penegakan hukum. Berdasarkan uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa kewenangan merupakan kekuasaan hukum yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan kepada pejabat atau lembaga negara untuk melakukan tindakan hukum tertentu dalam penyelenggaraan

pemerintahan. Kewenangan tersebut harus digunakan sesuai dengan tujuan pemberian kewenangan dan tidak boleh melampaui batas-batas yang telah ditentukan oleh hukum.

## **2. Perbandingan Kewenangan BPK, BPKP, dan Akuntan Publik dalam Penetapan Kerugian Negara**

Penetapan kerugian negara merupakan salah satu aspek penting dalam sistem pengelolaan keuangan negara serta dalam proses penegakan hukum terhadap tindak pidana yang merugikan keuangan negara. Dalam sistem hukum Indonesia, kerugian negara tidak hanya berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara, tetapi juga menjadi unsur penting dalam pembuktian tindak pidana korupsi sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Dalam praktiknya, penentuan kerugian negara sering melibatkan beberapa lembaga yang memiliki kompetensi dalam bidang audit keuangan, antara lain Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), serta akuntan publik. Meskipun ketiga lembaga tersebut memiliki kemampuan dalam melakukan audit keuangan, namun kewenangan masing-masing lembaga dalam menetapkan kerugian negara memiliki perbedaan yang cukup mendasar.

Perbedaan tersebut berkaitan dengan dasar hukum kewenangan masing-masing lembaga, kedudukan kelembagaan dalam sistem ketatanegaraan Indonesia, serta fungsi yang dijalankan dalam sistem pengawasan keuangan negara.

### **a. Kewenangan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)**

Badan Pemeriksa Keuangan merupakan lembaga negara yang memiliki kewenangan konstitusional untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Kedudukan BPK diatur secara langsung dalam Pasal 23E

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang menyatakan bahwa:

“Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri.”

Ketentuan tersebut menegaskan bahwa BPK merupakan lembaga negara yang memiliki kedudukan independen dan bebas dari pengaruh kekuasaan pemerintah dalam menjalankan tugasnya. Dengan demikian, BPK berfungsi sebagai lembaga pengawas eksternal terhadap pengelolaan keuangan negara.

Selain diatur dalam UUD 1945, kewenangan BPK juga diatur secara lebih rinci dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan. Dalam Pasal 10 ayat (1) undang-undang tersebut disebutkan bahwa:

“BPK menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.”

Ketentuan tersebut memberikan kewenangan kepada BPK untuk menilai serta menetapkan jumlah kerugian negara yang timbul akibat pengelolaan keuangan negara yang tidak sesuai dengan ketentuan hukum. Menurut Ni'matul Huda, kewenangan BPK dalam memeriksa pengelolaan keuangan negara merupakan bagian dari sistem pengawasan konstitusional

terhadap penggunaan keuangan negara yang bertujuan untuk menjamin akuntabilitas pengelolaan keuangan negara.<sup>72</sup>

Dalam perspektif hukum administrasi negara, kewenangan BPK tersebut merupakan bentuk atribusi kewenangan yang diberikan secara langsung oleh konstitusi kepada lembaga negara tertentu. Oleh karena itu, kewenangan BPK dalam menetapkan kerugian negara memiliki dasar hukum yang sangat kuat.

#### **b. Kewenangan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)**

BPKP merupakan lembaga pemerintah yang memiliki fungsi sebagai aparat pengawasan internal pemerintah. Berbeda dengan BPK yang merupakan lembaga negara independen, BPKP berada di bawah Presiden dan berfungsi sebagai lembaga pengawasan internal dalam lingkungan pemerintah. Kedudukan BPKP diatur dalam Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. Dalam peraturan tersebut disebutkan bahwa BPKP memiliki tugas untuk melakukan pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara serta memberikan rekomendasi kepada pemerintah dalam rangka meningkatkan efektivitas pengelolaan keuangan negara.

Dalam praktiknya, BPKP sering melakukan audit investigatif dalam perkara tindak pidana korupsi yang berkaitan dengan dugaan kerugian negara.

---

<sup>72</sup> Ni'matul Huda, *Hukum Tata Negara Indonesia*, Jakarta: Rajawali Pers, 2019, Halaman, 276

Hasil audit yang dilakukan oleh BPKP kemudian digunakan oleh aparat penegak hukum sebagai dasar untuk menghitung kerugian negara dalam proses penyidikan.

Namun secara normatif, BPKP tidak memiliki kewenangan untuk menetapkan kerugian negara secara final sebagaimana kewenangan yang dimiliki oleh BPK. Menurut Marwan Effendy, hasil audit yang dilakukan oleh BPKP dalam perkara tindak pidana korupsi pada dasarnya merupakan bentuk bantuan teknis kepada aparat penegak hukum dalam menghitung kerugian negara.<sup>73</sup> Oleh karena itu, hasil audit BPKP lebih bersifat sebagai alat bantu dalam proses penyidikan dan penuntutan perkara korupsi.

### **c. Peran Akuntan Publik dalam Penghitungan Kerugian Negara**

Selain BPK dan BPKP, dalam praktik penegakan hukum tindak pidana korupsi juga sering digunakan hasil audit yang dilakukan oleh akuntan publik. Akuntan publik merupakan profesi independen yang memberikan jasa audit terhadap laporan keuangan berdasarkan standar profesional akuntansi. Kedudukan akuntan publik diatur dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik.

Dalam perkara tindak pidana korupsi, akuntan publik dapat diminta untuk melakukan audit forensik atau audit investigatif guna menghitung kerugian negara. Audit tersebut biasanya dilakukan atas permintaan aparat penegak hukum atau pihak yang berkepentingan dalam proses penyelesaian

---

<sup>73</sup> Marwan Effendy, *Pemberantasan Korupsi dan Good Governance*, Jakarta: Referensi, 2019, Halaman, 214

perkara. Namun demikian, hasil audit yang dilakukan oleh akuntan publik pada dasarnya tidak memiliki kewenangan untuk menetapkan kerugian negara secara hukum, melainkan hanya memberikan perhitungan kerugian negara berdasarkan metode audit yang digunakan.

Menurut Eddy O.S. Hiariej, hasil audit yang dilakukan oleh akuntan publik dapat digunakan sebagai alat bukti dalam proses peradilan sepanjang audit tersebut dilakukan secara profesional dan dapat dipertanggungjawabkan secara ilmiah.

#### **d. Implikasi dalam Penegakan Hukum Tindak Pidana Korupsi**

Perbedaan kewenangan antara BPK, BPKP, dan akuntan publik memiliki implikasi yang cukup signifikan dalam proses penegakan hukum tindak pidana korupsi. Dalam banyak perkara korupsi, kerugian negara merupakan salah satu unsur yang harus dibuktikan dalam proses peradilan. Oleh karena itu, hasil audit yang digunakan untuk membuktikan kerugian negara harus memiliki dasar hukum yang kuat.

Menurut Andi Hamzah, pembuktian kerugian negara dalam perkara tindak pidana korupsi harus didasarkan pada hasil audit yang dapat dipertanggungjawabkan secara hukum agar dapat digunakan sebagai alat bukti yang sah dalam proses peradilan. Dengan demikian, pemahaman mengenai kewenangan lembaga dalam penetapan kerugian negara menjadi sangat penting untuk menjamin kepastian hukum dalam proses penegakan hukum tindak pidana korupsi.

Dalam sistem hukum Indonesia terdapat beberapa lembaga yang memiliki peran dalam proses penghitungan kerugian negara, yaitu BPK, BPKP, dan akuntan publik. Namun demikian, kewenangan masing-masing lembaga memiliki perbedaan yang cukup mendasar. BPK merupakan lembaga negara yang memiliki kewenangan konstitusional untuk menilai dan menetapkan kerugian negara. Sementara itu, BPKP dan akuntan publik hanya memiliki kewenangan untuk melakukan audit atau menghitung kerugian negara dalam rangka membantu proses pengawasan maupun penegakan hukum. Dengan demikian, dalam perspektif hukum keuangan negara, kewenangan utama dalam menetapkan kerugian negara tetap berada pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga negara yang memiliki kewenangan konstitusional dalam bidang pemeriksaan keuangan negara.

### **3. Mekanisme Penetapan Kerugian Negara**

Penetapan kerugian negara merupakan bagian yang sangat penting dalam sistem pengelolaan dan pengawasan keuangan negara. Kerugian negara pada dasarnya berkaitan dengan berkurangnya kekayaan negara yang disebabkan oleh perbuatan melawan hukum atau kelalaian dalam pengelolaan keuangan negara. Oleh karena itu, mekanisme penetapan kerugian negara tidak hanya berfungsi untuk mengetahui besarnya kerugian yang dialami oleh negara, tetapi juga untuk menentukan pihak yang bertanggung jawab atas kerugian tersebut serta mekanisme penyelesaiannya.

Dalam sistem hukum Indonesia, mekanisme penetapan kerugian negara diatur dalam berbagai peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan

pengelolaan keuangan negara dan pengawasan terhadap keuangan negara. Beberapa peraturan tersebut antara lain Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, serta Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Menurut W. Riawan Tjandra, mekanisme penetapan kerugian negara merupakan bagian dari sistem akuntabilitas keuangan negara yang bertujuan untuk memastikan bahwa setiap kerugian negara yang timbul dapat diidentifikasi, dihitung, serta dipertanggungjawabkan sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku.<sup>74</sup>

#### **a. Tahap Identifikasi Kerugian Negara**

Tahap pertama dalam mekanisme penetapan kerugian negara adalah identifikasi adanya kerugian negara. Tahap ini dilakukan melalui proses pemeriksaan terhadap pengelolaan keuangan negara untuk mengetahui apakah terdapat penyimpangan yang berpotensi menimbulkan kerugian negara. Proses identifikasi kerugian negara biasanya dilakukan melalui kegiatan audit yang dilakukan oleh lembaga pemeriksa keuangan negara seperti Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atau aparat pengawasan internal pemerintah. Dalam proses audit tersebut, auditor akan melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan serta berbagai dokumen yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara.

---

<sup>74</sup> W. Riawan Tjandra, *Hukum Keuangan Negara*, Yogyakarta: Kanisius, 2023, Halaman, 160.

Menurut Adrian Sutedi, identifikasi kerugian negara dilakukan melalui proses pemeriksaan terhadap pengelolaan keuangan negara yang bertujuan untuk menemukan adanya penyimpangan dalam penggunaan keuangan negara yang dapat menimbulkan kerugian bagi negara.<sup>75</sup>

Dalam tahap ini, auditor biasanya melakukan beberapa prosedur pemeriksaan, antara lain:

1. pemeriksaan dokumen keuangan;
2. analisis laporan keuangan;
3. verifikasi transaksi keuangan;
4. wawancara dengan pihak yang terkait dalam pengelolaan keuangan negara.

Apabila dalam proses pemeriksaan tersebut ditemukan adanya indikasi kerugian negara, maka proses pemeriksaan akan dilanjutkan ke tahap berikutnya, yaitu perhitungan kerugian negara.

#### **b. Tahap Perhitungan Kerugian Negara**

Tahap berikutnya dalam mekanisme penetapan kerugian negara adalah perhitungan kerugian negara. Pada tahap ini dilakukan proses penghitungan secara rinci mengenai jumlah kerugian negara yang timbul akibat tindakan yang melanggar hukum atau akibat kelalaian dalam pengelolaan keuangan negara.

Perhitungan kerugian negara biasanya dilakukan melalui audit investigatif yang bertujuan untuk menentukan secara pasti jumlah kerugian negara yang terjadi. Audit investigatif merupakan proses audit yang dilakukan

---

<sup>75</sup> Adrian Sutedi, *Hukum Keuangan Negara*, Jakarta: Sinar Grafika, 2018, Halaman, 179.

secara mendalam untuk mengungkap adanya penyimpangan dalam pengelolaan keuangan negara. Menurut Eddy O.S. Hiariej, perhitungan kerugian negara dalam perkara tindak pidana korupsi merupakan bagian penting dalam proses pembuktian karena kerugian negara merupakan salah satu unsur yang harus dibuktikan dalam tindak pidana korupsi.

Dalam melakukan perhitungan kerugian negara, auditor biasanya menggunakan beberapa metode audit, antara lain:

1. metode perbandingan harga pasar;
2. metode analisis biaya;
3. metode perhitungan kerugian langsung terhadap keuangan negara;
4. metode perhitungan keuntungan yang hilang (*loss of profit*).

Hasil perhitungan tersebut kemudian dituangkan dalam laporan hasil audit yang memuat jumlah kerugian negara yang terjadi.

### **c. Tahap Penilaian dan Penetapan Kerugian Negara**

Setelah dilakukan proses perhitungan kerugian negara, tahap berikutnya adalah penilaian dan penetapan kerugian negara. Tahap ini merupakan tahap yang sangat penting karena berkaitan dengan penentuan secara resmi jumlah kerugian negara yang terjadi. Dalam sistem hukum Indonesia, kewenangan untuk menetapkan kerugian negara secara normatif diberikan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagaimana diatur dalam Pasal 10 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, yang menyatakan bahwa:

“BPK menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.”

Ketentuan tersebut menunjukkan bahwa BPK memiliki kewenangan untuk menetapkan jumlah kerugian negara yang timbul akibat pengelolaan keuangan negara yang tidak sesuai dengan ketentuan hukum. Menurut Ni'matul Huda, kewenangan BPK dalam menetapkan kerugian negara merupakan bagian dari fungsi pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara yang bertujuan untuk menjamin akuntabilitas penggunaan keuangan negara.<sup>76</sup>

Penetapan kerugian negara oleh BPK biasanya dituangkan dalam laporan hasil pemeriksaan yang memuat hasil audit serta rekomendasi mengenai tindak lanjut yang harus dilakukan.

#### **d. Tahap Penyelesaian Kerugian Negara**

Tahap terakhir dalam mekanisme penetapan kerugian negara adalah penyelesaian kerugian negara. Penyelesaian kerugian negara dilakukan melalui beberapa mekanisme sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, kerugian negara dapat diselesaikan melalui mekanisme:

1. Penggantian kerugian negara oleh pihak yang bertanggung jawab;
2. Tuntutan ganti kerugian negara secara administratif;
3. Proses hukum pidana apabila kerugian negara terjadi akibat tindak pidana.

Menurut Mardiasmo, penyelesaian kerugian negara merupakan bagian dari sistem akuntabilitas pengelolaan keuangan negara yang bertujuan untuk

---

<sup>76</sup> Ni'matul Huda, *Hukum Tata Negara Indonesia*, Jakarta: Rajawali Pers, 2019, Halaman, 284.

memastikan bahwa setiap kerugian negara yang timbul dapat dipulihkan melalui mekanisme hukum yang berlaku.<sup>77</sup>

Dalam praktik penegakan hukum tindak pidana korupsi, mekanisme penetapan kerugian negara memiliki peranan yang sangat penting. Hal ini karena kerugian negara merupakan salah satu unsur yang harus dibuktikan dalam tindak pidana korupsi sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Menurut Andi Hamzah, pembuktian kerugian negara dalam perkara korupsi sangat penting karena kerugian negara merupakan salah satu unsur yang menentukan apakah suatu perbuatan dapat dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi atau tidak.<sup>78</sup> Oleh karena itu, hasil audit yang memuat perhitungan kerugian negara sering digunakan sebagai alat bukti dalam proses penyidikan, penuntutan, dan pemeriksaan perkara korupsi di pengadilan.

---

<sup>77</sup> Mardiasmo, *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta: Andi, 2021, Halaman. 39.

<sup>78</sup> Andi Hamzah, *Pemberantasan Korupsi Melalui Hukum Pidana Nasional dan Internasional*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2017, Halaman, 117.

**BAB III**  
**KEDUDUKAN HUKUM HASIL AUDIT AKUNTAN PUBLIK DALAM**  
**SISTEM HUKUM ADMINISTRASI TERKAIT DENGAN PENETAPAN**  
**KERUGIAN NEGARA**

**A. Kerangka Normatif Penetapan Kerugian Negara Dalam Hukum Administrasi**

**1. Kerugian Negara sebagai Produk Kewenangan, Bukan Sekadar Perhitungan**

Dalam praktik, sering terjadi kekeliruan mendasar dengan menyamakan penghitungan kerugian dengan penetapan kerugian negara. Padahal, dalam perspektif hukum administrasi, keduanya merupakan dua hal yang berbeda secara fundamental. Penghitungan kerugian adalah: aktivitas teknis, berbasis metode akuntansi, dan dapat dilakukan oleh siapa saja yang memiliki kompetensi.

Sedangkan penetapan kerugian negara adalah tindakan hukum public, menghasilkan akibat hukum, dan hanya dapat dilakukan oleh organ yang memiliki kewenangan.

Dengan demikian, tidak setiap pihak yang mampu menghitung kerugian berwenang menetapkan kerugian negara. Kesalahan dalam memahami perbedaan ini telah melahirkan praktik yang secara serius menyimpang dari prinsip hukum administrasi.

Sebagaimana dikemukakan oleh W. Riawan Tjandra, kewenangan dalam hukum administrasi merupakan syarat mutlak sahnya tindakan

pemerintahan, sehingga tanpa kewenangan, tindakan tersebut kehilangan legitimasi hukumnya.<sup>79</sup>

Dalam perspektif hukum administrasi negara, kerugian negara bukan sekadar fakta akuntansi, melainkan fakta hukum publik. Ketika hukum menyatakan telah terjadi kerugian negara, yang bekerja bukan hanya logika pembukuan, tetapi juga logika kewenangan, prosedur, dan legalitas tindakan pemerintahan. Karena itu, penetapan kerugian negara tidak boleh direduksi menjadi urusan “siapa yang paling ahli menghitung”, melainkan harus dikembalikan pada pertanyaan pokok: siapa yang oleh hukum diberi kewenangan untuk menyatakan, menilai, dan/atau menetapkan kerugian negara itu.<sup>80</sup>

Secara normatif, titik tolaknya terdapat dalam Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, yang mendefinisikan kerugian negara/daerah sebagai kekurangan uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum, baik sengaja maupun lalai. Rumusan ini sangat penting karena mengandung tiga batasan tegas. Pertama, kerugian itu harus berupa kekurangan yang aktual, bukan sekadar potensi. Kedua, jumlahnya harus nyata dan pasti, sehingga tidak cukup hanya berupa dugaan, proyeksi, atau perkiraan abstrak. Ketiga, kerugian itu harus merupakan akibat dari perbuatan melawan hukum, sehingga penetapan

---

<sup>79</sup> W. Riawan Tjandra, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: Sinar Grafika, 2024, Halaman 112

<sup>80</sup> Philipus M. Hadjon dkk., *Hukum Administrasi dan Tindak Pidana Korupsi*, Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 2011, Halaman 97.

kerugian negara sejak awal telah berada dalam wilayah hukum, bukan sekadar teknik akuntansi. Dari sini dapat ditegaskan bahwa kerugian negara adalah konstruksi normatif yang memerlukan validasi hukum, bukan hanya verifikasi angka.

Pada tingkat konstitusional, rezim kerugian negara tidak dapat dipisahkan dari Pasal 23E ayat (1) UUD 1945 yang menyatakan bahwa untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang bebas dan mandiri. Artinya, konstitusi sendiri telah menempatkan pemeriksaan keuangan negara dalam tangan organ negara tertentu yang memiliki legitimasi publik. Konsekuensinya jelas: wilayah pemeriksaan dan penilaian yang berimplikasi pada keuangan negara bukanlah ruang kosong yang dapat diisi bebas oleh subjek privat, melainkan telah dikunci oleh desain konstitusional. Karena itu, setiap upaya menempatkan produk audit privat sebagai dasar final penetapan kerugian negara pada hakikatnya berhadapan dengan batas konstitusional mengenai siapa pemegang kewenangan publik di bidang pemeriksaan keuangan negara.

Pengaturan lebih lanjut terdapat dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang BPK. Dua undang-undang ini memperlihatkan bahwa negara membedakan secara tegas antara kegiatan pengawasan biasa, pemeriksaan resmi, dan akibat hukumnya. UU 15/2004 menegaskan BPK sebagai

pelaksana pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, sedangkan UU 15/2006 memberi dasar lebih spesifik mengenai kewenangan BPK, termasuk kewenangan menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negara dalam kondisi yang ditentukan undang-undang. Dengan demikian, dalam bangunan hukum positif Indonesia, penilaian atau penetapan kerugian negara bukan kegiatan profesional bebas, tetapi aktivitas kewenangan publik.

## **2. Landasan Konstitusional dan Undang-Undang**

Secara konstitusional, kewenangan dalam bidang pemeriksaan keuangan negara berada pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagaimana diatur dalam Pasal 23E ayat (1) UUD 1945. Ketentuan ini menegaskan bahwa:

- a. Pemeriksaan keuangan negara adalah fungsi konstitusional;
- b. Tidak dapat dialihkan kepada pihak privat;
- c. Tidak dapat diambil alih secara de facto oleh lembaga non-negara.

Penguatan lebih lanjut terdapat dalam:

- a. Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara;
- b. UU No. 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan;

Dalam rezim ini, BPK bukan sekadar auditor, melainkan pemegang kewenangan publik, organ yang memiliki legitimasi konstitusional, dan pihak yang berwenang menilai kerugian negara dalam kerangka hukum.

Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara memang membuka ruang penggunaan hasil pemeriksaan pihak lain, namun secara tegas hanya sebagai: “bahan pemeriksaan” Bukan sebagai dasar penetapan yang berdiri sendiri.

Dengan demikian, setiap upaya menjadikan audit akuntan publik sebagai dasar final kerugian negara pada hakikatnya merupakan penyimpangan terhadap desain konstitusional.

Disinilah teori kewenangan dalam hukum administrasi negara menjadi kunci analisis. Hukum administrasi tidak pernah membenarkan tindakan pemerintahan hanya karena tindakan itu “bermanfaat” atau “secara teknis benar”. Ukuran pertamanya adalah ada atau tidak adanya kewenangan. Dalam doktrin klasik hukum administrasi, kewenangan merupakan kemampuan bertindak yang diberikan oleh hukum kepada organ pemerintahan untuk menimbulkan akibat hukum publik. Doktrin ini kemudian dpositifkan secara tegas dalam Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, yang mengenal tiga sumber kewenangan: atribusi, delegasi, dan mandat. Atribusi adalah pemberian kewenangan asli oleh UUD atau undang-undang; delegasi adalah pelimpahan kewenangan dari pejabat yang satu kepada pejabat lain disertai peralihan tanggung jawab; sedangkan mandat adalah pelimpahan pelaksanaan kewenangan tanpa perpindahan tanggung jawab. Mahkamah

Konstitusi juga telah menegaskan konstruksi atribusi, delegasi, dan mandat itu dalam pembacaan terhadap UU Administrasi Pemerintahan.

Jika teori kewenangan tersebut diterapkan pada penetapan kerugian negara, maka kesimpulannya sangat tegas: hanya organ atau pejabat yang memperoleh kewenangan dari hukum yang dapat melakukan tindakan hukum publik berupa penilaian atau penetapan kerugian negara. Di sinilah harus dibedakan secara ketat antara kompetensi teknis dan kewenangan yuridis. Seseorang atau lembaga dapat saja memiliki kemampuan teknis menghitung kerugian, tetapi kemampuan itu tidak otomatis berubah menjadi kewenangan publik untuk menetapkan kerugian negara. Dalam hukum administrasi, keahlian tanpa kewenangan hanya menghasilkan informasi teknis; sebaliknya, kewenangan tanpa dasar hukum melahirkan cacat legalitas. Karena itu, argumen bahwa akuntan publik atau auditor privat dapat dijadikan dasar final penetapan kerugian negara hanya karena memiliki keahlian audit adalah argumen yang secara administratif keliru sejak titik berangkatnya.

Ketegasan ini juga tampak dalam struktur peraturan perundang-undangan yang mengatur penyelesaian kerugian negara. PP Nomor 38 Tahun 2016 mengatur tata cara tuntutan ganti kerugian negara/daerah terhadap pegawai negeri bukan bendahara atau pejabat lain. Di sisi lain, untuk bendahara terdapat pengaturan khusus melalui Peraturan BPK Nomor 3 Tahun 2007. Bahkan, perkembangan terbaru menunjukkan BPK terus memperkuat rezim ini melalui Peraturan BPK Nomor 3 Tahun 2024

tentang Pemantauan Penyelesaian Ganti Kerugian Negara/Daerah. Keseluruhan aturan ini menunjukkan bahwa penetapan dan penyelesaian kerugian negara adalah proses administratif yang terlembaga, bukan sekadar hasil penghitungan bebas. Ada pejabat penyelesaian, ada mekanisme pembebanan, ada keberatan, ada pemantauan, dan semuanya berpusat pada kewenangan yang dibentuk oleh hukum.

Dalam konteks pemeriksaan investigatif, Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2020 juga menegaskan bahwa penghitungan kerugian negara/daerah dilakukan melalui pemeriksaan investigatif. Ini penting untuk dibedakan dari audit biasa. Tidak setiap audit dapat dinaikkan derajatnya menjadi penghitungan kerugian negara dalam makna hukum publik. Peraturan ini menunjukkan bahwa penghitungan kerugian negara yang akan dipakai dalam proses hukum harus ditempatkan dalam koridor pemeriksaan resmi yang memiliki metodologi, otoritas, dan tujuan hukum tertentu. Jadi, penghitungan kerugian negara dalam rezim hukum administrasi tidak identik dengan sekadar menghasilkan angka, tetapi dengan menghasilkan angka melalui organ dan prosedur yang sah.

Dari sudut teori, di sinilah letak perbedaan mendasar antara penghitungan kerugian dan penetapan kerugian negara. Penghitungan kerugian adalah aktivitas intelektual-teknis untuk memperoleh nilai kerugian berdasarkan data, dokumen, transaksi, dan metode audit tertentu. Namun penetapan kerugian negara adalah tindakan hukum publik yang memberikan status yuridis pada hasil penghitungan itu. Tidak semua

pihak yang dapat menghitung berwenang menetapkan. Dengan kata lain, penghitungan adalah domain keahlian, sedangkan penetapan adalah domain kewenangan. Mengaburkan perbedaan ini akan menimbulkan kesalahan metodologis sekaligus cacat hukum. Sebuah angka boleh jadi benar menurut ilmu akuntansi, tetapi tetap tidak sah sebagai dasar tindakan administrasi bila lahir dari subjek yang tidak memiliki kewenangan publik.

### **3. Teori Kewenangan dalam Hukum Administrasi Negara**

Dalam hukum administrasi, kewenangan (*bevoegdheid*) merupakan inti dari legalitas. Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan membagi sumber kewenangan menjadi:

a. Atribusi

Kewenangan asli yang diberikan oleh UUD atau undang-undang;

b. Delegasi

Pelimpahan kewenangan disertai peralihan tanggung jawab;

c. Mandat

Pelimpahan pelaksanaan tanpa peralihan tanggung jawab.

Dalam konteks penetapan kerugian negara: BPK memperoleh kewenangan melalui atribusi konstitusional dan APIP bekerja dalam kerangka mandat/delegasi administratif, sedangkan akuntan publik tidak memiliki satupun basis kewenangan tersebut. Artinya, akuntan publik:

a. Bukan pemegang kewenangan publik;

b. Tidak memperoleh atribusi;

- c. Tidak menerima delegasi;
- d. Tidak menjalankan mandat pemerintahan.

Dengan demikian, produk audit akuntan publik tidak memiliki status sebagai tindakan administrasi negara.

Di titik ini, kedudukan hasil audit akuntan publik harus diletakkan secara proporsional. Akuntan publik tunduk pada rezim profesi dan standar audit profesional. Produk auditnya pada dasarnya adalah opini atau temuan profesional, bukan keputusan administrasi negara. Ia dapat bernilai sebagai bahan informasi awal, alat bantu teknis, atau dokumen pendukung. Akan tetapi, dari sudut hukum administrasi, hasil audit akuntan publik tidak dengan sendirinya menjelma menjadi penetapan kerugian negara, sebab ia tidak lahir dari atribusi konstitusional, tidak berasal dari delegasi kewenangan yang sah, dan tidak dikeluarkan dalam kerangka mandat pemerintahan. Dengan demikian, penggunaan audit akuntan publik sebagai satu-satunya dasar untuk menyatakan adanya kerugian negara pada hakikatnya merupakan bentuk pergeseran fungsi negara ke wilayah privat tanpa dasar kewenangan yang sah.

Lebih jauh, jika suatu pejabat administrasi atau aparat penegak hukum mendasarkan konstruksi kerugian negara semata-mata pada hasil audit pihak yang tidak berwenang, maka secara hukum administrasi timbul masalah cacat kewenangan. Cacat kewenangan bukan sekadar cacat formal, melainkan cacat pada jantung sahnya tindakan pemerintahan. Sebab, dalam asas legalitas, setiap tindakan pemerintahan harus mempunyai dasar

wewenang, substansi, dan prosedur yang sah. Tanpa itu, tindakan tersebut rawan dinilai sebagai *onbevoegdheid* atau tindakan oleh organ yang tidak berwenang. Di sinilah hukum administrasi menjalankan fungsi pembatasnya: negara memang berwenang melindungi keuangan negara, tetapi negara tidak boleh melakukannya melalui instrumen yang tidak dibentuk oleh hukum.

Di samping asas legalitas, penetapan kerugian negara juga harus tunduk pada Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB). Dalam konteks ini, paling tidak terdapat tiga asas yang sangat relevan. Pertama, asas kepastian hukum, yang mensyaratkan dasar kewenangan dan prosedur yang jelas. Kedua, asas kecermatan, yang menuntut agar penetapan kerugian didasarkan pada pemeriksaan yang hati-hati, komprehensif, dan dapat diuji. Ketiga, asas tidak menyalahgunakan wewenang, yang melarang organ pemerintahan menggunakan instrumen di luar batas kewenangannya. Karena itu, menjadikan hasil audit privat sebagai substitusi bagi kewenangan publik bukan hanya bermasalah dari sudut struktur kewenangan, tetapi juga potensial melanggar AUPB.

Bahwa penetapan kerugian negara adalah ujian paling konkret atas negara hukum administrasi. Negara tidak cukup membuktikan bahwa “ada uang yang hilang” atau “ada transaksi yang merugikan”, tetapi harus membuktikan bahwa pernyataan mengenai kerugian negara itu dibuat oleh organ yang sah, dengan prosedur yang sah, dan dalam bentuk tindakan yang diakui hukum. Dengan demikian, validitas penetapan kerugian negara tidak

ditentukan hanya oleh benar atau salahnya angka, tetapi terutama oleh sah atau tidaknya kewenangan yang melahirkan angka tersebut sebagai fakta hukum publik.

Atas dasar itu, konstruksi normatif yang tepat adalah sebagai berikut. Pertama, kerugian negara adalah konsep hukum publik sebagaimana didefinisikan Undang-Undang Perbendaharaan Negara. Kedua, pemeriksaan dan penegasan mengenai kerugian negara berada dalam orbit kewenangan konstitusional dan undang-undang, terutama melalui BPK dan mekanisme administratif yang diatur lebih lanjut. Ketiga, hasil audit pihak lain, termasuk akuntan publik, hanya dapat diperlakukan sebagai bahan bantu, bukan dasar penetapan final. Keempat, setiap penggunaan hasil audit non-otoritatif sebagai dasar langsung penetapan kerugian negara berpotensi menimbulkan cacat legalitas, cacat kewenangan, dan pelanggaran terhadap asas kepastian hukum.<sup>81</sup>

Dengan demikian, apabila dikaitkan dengan teori kewenangan hukum administrasi negara, maka tesis yang dapat diajukan ialah: penetapan kerugian negara merupakan tindakan hukum publik yang hanya sah apabila dilakukan oleh atau melalui organ yang memperoleh kewenangan secara atributif, delegatif, atau mandat dari peraturan perundang-undangan; di luar itu, hasil penghitungan hanya bernilai sebagai informasi teknis, bukan sebagai penetapan hukum. Rumusan ini penting untuk menjaga agar rezim

---

<sup>81</sup> W. Riawan Tjandra, *Hukum Keuangan Negara: Pengertian, Ruang Lingkup, Pengelolaan, dan Penyelesaian Kerugian Negara*, Yogyakarta: Kanisius, 2023, Halaman 197.

kerugian negara tidak tergelincir menjadi sekadar arena teknokratis, tetapi tetap berada dalam disiplin negara hukum.

Dengan bertolak dari teori kewenangan, maka harus ditegaskan bahwa kerugian negara tidak lahir karena ada auditor yang menghitung, melainkan karena ada hukum yang memberi kewenangan kepada organ tertentu untuk menilai dan/atau menetapkannya. Oleh sebab itu, setiap upaya menjadikan hasil audit akuntan publik sebagai dasar final penetapan kerugian negara tanpa validasi oleh organ yang berwenang pada dasarnya adalah bentuk privatisasi kewenangan publik yang tidak memperoleh legitimasi dalam sistem hukum administrasi Indonesia.

## **B. Posisi dan Fungsi Akuntan Publik dalam Sistem Hukum Indonesia**

### **1. Posisi Akuntan Publik dalam Struktur Hukum Indonesia**

Posisi akuntan publik dalam struktur hukum Indonesia harus terlebih dahulu dipahami dari sudut sumber legitimasi hukumnya. Dalam negara hukum, status suatu subjek hukum tidak ditentukan oleh penting atau tidaknya fungsi yang dijalankan, melainkan oleh dasar kewenangan yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan. Dari titik tolak ini, akuntan publik jelas bukan organ negara, bukan pejabat tata usaha negara, dan bukan pula pemegang kewenangan publik, melainkan profesi privat yang diregulasi secara ketat oleh negara. Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 menegaskan bahwa akuntan publik adalah orang yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam undang-undang tersebut, sedangkan Kantor Akuntan Publik adalah badan usaha yang

didirikan menurut peraturan perundang-undangan dan memperoleh izin usaha berdasarkan undang-undang yang sama. Rumusan ini memperlihatkan bahwa hukum menempatkan akuntan publik dalam rezim perizinan profesi, bukan rezim jabatan publik.

Penempatan itu penting karena sering terjadi kekeliruan dalam praktik: profesi yang diatur secara ketat lalu diasumsikan seolah-olah memegang kewenangan publik. Padahal, diregulasi oleh negara tidak sama dengan diberi kewenangan negara. Negara memang mengatur syarat masuk profesi, izin, perpanjangan izin, standar mutu, larangan, dan sanksi administratif bagi akuntan publik. Akan tetapi, seluruh pengaturan itu menunjukkan fungsi negara sebagai regulator dan pengawas, bukan sebagai pemberi atribusi kewenangan publik kepada akuntan publik. Bahkan izin akuntan publik diberikan dan diperpanjang oleh Menteri, yang menunjukkan bahwa legalitas profesi ini bersumber dari mekanisme administrasi perizinan, bukan dari pengangkatan ke dalam jabatan publik.

Secara sistematis, struktur hukum profesi ini dibangun dalam tiga lapis. Lapis pertama adalah undang-undang, yakni UU No. 5 Tahun 2011, yang menentukan definisi, bidang jasa, perizinan, bentuk usaha, hak, kewajiban, larangan, sanksi, dan pengawasan. Lapis kedua adalah peraturan pelaksana, khususnya Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik, yang menegaskan kembali bahwa akuntan publik adalah orang yang memperoleh izin untuk memberikan jasa, bahwa KAP adalah badan usaha berizin, dan bahwa SPAP merupakan ukuran

mutu yang wajib dipatuhi. Lapis ketiga adalah struktur pengawasan administratif, termasuk peran Menteri dan Komite Profesi Akuntan Publik yang dibentuk oleh Menteri untuk memberi pertimbangan mengenai pembinaan, pengawasan, dan banding atas hasil pemeriksaan serta sanksi administratif. Artinya, dari hulu ke hilir, akuntan publik ditempatkan sebagai objek pembinaan dan pengawasan administratif, bukan sebagai subjek yang menjalankan kewenangan administratif negara.

Bila dilihat dari bidang jasanya, posisi privat tersebut makin tegas. Pasal 3 UU No. 5 Tahun 2011 menyebut bahwa akuntan publik memberikan jasa asurans, meliputi audit atas informasi keuangan historis, reviu atas informasi keuangan historis, dan jasa asurans lainnya; di luar itu, akuntan publik dapat memberikan jasa lain yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen. Norma ini menempatkan akuntan publik sebagai penyedia jasa profesional. Kata kuncinya adalah “memberikan jasa,” bukan “menjalankan kewenangan.” Secara hukum, jasa adalah prestasi profesional yang lahir dari hubungan hukum privat antara penyedia jasa dan pengguna jasa. Karena itu, sekalipun hasil kerja akuntan publik dapat berpengaruh luas dalam praktik bisnis, pasar modal, atau pembiayaan, pengaruh itu tetap lahir dari otoritas profesional, bukan dari imperium negara.

Dari sudut hukum administrasi negara, posisi ini harus dibedakan secara tegas dari pejabat atau badan yang memegang kewenangan publik. Kewenangan publik dalam hukum administrasi lahir melalui atribusi,

delegasi, atau mandat. Akuntan publik tidak memperoleh atribusi dari UUD 1945 maupun undang-undang untuk membuat keputusan yang mengikat publik. Akuntan publik juga tidak menerima delegasi kewenangan pemerintahan untuk menetapkan status hukum seseorang atau badan. Demikian pula, ia tidak menjalankan mandat dalam arti melaksanakan kewenangan pemerintahan atas nama pejabat administrasi. Yang dimiliki akuntan publik adalah izin profesi, bukan wewenang pemerintahan. Karena itu, laporan audit atau opini auditor tidak dapat diposisikan sebagai keputusan administrasi negara, melainkan hanya sebagai hasil kerja profesional yang tunduk pada standar profesi dan pengawasan administratif. Dasar ini pula yang menjelaskan mengapa hukum mempersyaratkan keanggotaan dalam asosiasi profesi, pendidikan profesional berkelanjutan, dan kepatuhan pada SPAP: semua itu adalah unsur rezim profesi, bukan unsur rezim kewenangan negara.

Posisi akuntan publik juga tampak dari bentuk kelembagaannya. UU No. 5 Tahun 2011 dan PP No. 20 Tahun 2015 menempatkan Kantor Akuntan Publik sebagai badan usaha, bukan badan publik. KAP dapat berbentuk perseorangan, persekutuan perdata, firma, atau bentuk usaha lain yang sesuai dengan karakteristik profesi; rezim ini menegaskan bahwa basis eksistensi KAP adalah organisasi usaha profesi. Bahkan keterlibatan rekan non-akuntan publik dan pembatasan komposisi rekan asing menunjukkan bahwa yang sedang diatur adalah tata kelola usaha profesi, bukan organisasi penyelenggara fungsi pemerintahan. Jadi, secara

struktural, akuntan publik berada di wilayah *private professional services* yang diadministrasikan dan diawasi negara, bukan di dalam struktur birokrasi atau struktur organ negara.

Di sini perlu diberikan penegasan yang lebih kritis. Dalam praktik, akuntan publik kerap diperlakukan seolah-olah memiliki otoritas yang mendekati otoritas negara hanya karena hasil auditnya dipakai dalam proses bisnis, sengketa, atau bahkan penegakan hukum. Pandangan ini keliru. Kredibilitas profesional tidak boleh dikacaukan dengan legitimasi publik. Hasil audit dapat bernilai tinggi secara ekonomi, dapat dijadikan bahan pertimbangan regulator, atau bahkan dapat dipakai sebagai alat bukti dalam proses hukum. Namun nilai guna itu tidak mengubah status dasarnya sebagai dokumen profesional privat. Dengan kata lain, pengaruh luas bukan sumber kewenangan. Jika ukuran kewenangan diturunkan hanya dari pengaruh praktis sebuah profesi, maka batas antara negara dan pasar akan runtuh, dan fungsi publik dapat “diprivatisasi” secara diam-diam tanpa dasar undang-undang. Prinsip negara hukum justru menolak logika semacam itu.

Argumen ini menjadi sangat penting ketika posisi akuntan publik dikaitkan dengan struktur hukum keuangan negara. Dalam bidang tertentu, hukum memang membuka ruang penggunaan jasa akuntan publik oleh otoritas negara. Misalnya, BPK memiliki peraturan mengenai pemeriksaan keuangan negara oleh akuntan publik pada KAP. Akan tetapi, ruang ini tidak berarti memindahkan kedudukan akuntan publik menjadi organ

negara. Sebaliknya, justru menunjukkan bahwa ketika akuntan publik dipakai dalam ranah publik, penggunaannya harus terlebih dahulu ditarik masuk ke dalam kerangka kewenangan lembaga negara yang berwenang. Jadi, akuntan publik bukan pemegang kewenangan publik yang berdiri sendiri; paling jauh ia dapat bertindak sebagai pelaksana teknis dalam ruang yang dibatasi oleh hukum dan tetap berada di bawah konstruksi kewenangan lembaga negara. Di titik inilah tampak bahwa struktur hukum Indonesia tetap menjaga garis batas antara otoritas profesional dan otoritas publik.

Karena itu, secara konseptual posisi akuntan publik dalam struktur hukum Indonesia dapat dirumuskan sebagai berikut. Pertama, akuntan publik adalah profesi privat berizin. Kedua, ia berada dalam rezim administrasi pengawasan profesi, bukan dalam rezim jabatan publik. Ketiga, hubungan hukumnya dengan pengguna jasa pada dasarnya adalah hubungan privat-kontraktual, meskipun diselimuti norma publik mengenai izin, standar, dan pengawasan. Keempat, hasil kerjanya adalah produk profesional, bukan produk kekuasaan negara. Kelima, setiap pemanfaatan hasil kerja akuntan publik dalam ruang publik tetap harus melalui adopsi atau validasi oleh organ yang memang berwenang menurut hukum. Kesimpulan ini penting untuk menolak kecenderungan yang melebih-lebihkan posisi akuntan publik hingga seolah-olah ia dapat menghasilkan kebenaran hukum yang berdiri sendiri. Padahal, dalam struktur hukum

Indonesia, posisi akuntan publik tetap dan harus tetap berada di luar lingkaran inti pemegang kewenangan publik.

Berdasarkan uraian tersebut, posisi akuntan publik dalam struktur hukum Indonesia bukan sebagai organ negara atau pejabat administrasi, melainkan sebagai profesi privat yang diregulasi oleh negara melalui sistem perizinan, standar profesi, dan pengawasan administratif. Negara memberi legalitas untuk berpraktik, tetapi tidak memberikan kewenangan publik untuk menetapkan akibat hukum secara sepihak. Oleh sebab itu, akuntan publik harus ditempatkan secara proporsional: penting dalam menjamin kredibilitas informasi keuangan, tetapi tetap berada pada ranah otoritas profesional, bukan otoritas pemerintahan. Setiap upaya menaikkan produk akuntan publik menjadi setara dengan tindakan hukum publik tanpa dasar kewenangan yang jelas merupakan kekeliruan mendasar dalam membaca struktur hukum Indonesia.

## **2. Fungsi Akuntan Publik dalam Perspektif Normatif**

Dalam perspektif normatif, fungsi akuntan publik tidak boleh dipahami semata-mata sebagai kegiatan teknis memeriksa angka-angka dalam laporan keuangan. Fungsi akuntan publik sesungguhnya dibentuk oleh hukum sebagai jasa profesional yang ditujukan untuk meningkatkan kualitas, keandalan, dan kredibilitas informasi keuangan, sehingga pengguna laporan keuangan memperoleh dasar yang lebih dapat dipercaya dalam mengambil keputusan. Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik menempatkan profesi ini sebagai profesi yang

memberikan jasa asurans dan jasa lainnya yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen. Dengan demikian, secara normatif fungsi akuntan publik berada pada wilayah penjaminan keandalan informasi, bukan pada wilayah pembentukan keputusan hukum publik.

Titik tolak fungsi tersebut terlihat jelas dari pengaturan bidang jasa akuntan publik. UU No. 5 Tahun 2011 menyebut bahwa jasa akuntan publik meliputi jasa asurans, yang antara lain mencakup audit atas informasi keuangan historis, revidi atas informasi keuangan historis, dan jasa asurans lainnya, serta jasa lain yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen. Pengaturan itu dipertegas lagi dalam PP No. 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik. Dari sini terlihat bahwa hukum tidak membentuk akuntan publik sebagai pejabat penetap norma atau pembuat keputusan negara, tetapi sebagai penyedia jasa profesional yang bekerja dalam kerangka standar profesi, etika, dan pengawasan administratif. Karena itu, fungsi normatif akuntan publik harus dibaca sebagai fungsi assurance professional, bukan fungsi public authority.

**a. Fungsi Asurans: Meningkatkan Kepercayaan atas Informasi Keuangan**

Fungsi normatif yang paling utama dari akuntan publik adalah fungsi asurans, terutama melalui audit atas laporan keuangan. Standar Audit SA 200 yang dipublikasikan IAPI menegaskan bahwa tujuan audit adalah meningkatkan tingkat keyakinan pengguna laporan keuangan yang dituju. Hal itu dicapai melalui pernyataan opini auditor

mengenai apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Rumusan ini penting karena menunjukkan dua hal sekaligus. Pertama, auditor tidak bertugas menciptakan kebenaran hukum, melainkan meningkatkan keyakinan pengguna. Kedua, hasil akhirnya adalah opini, bukan penetapan status hukum. Dengan demikian, fungsi audit secara normatif adalah fungsi penguatan kepercayaan (*confidence-enhancing function*).

Di sinilah letak pembatas yang sering diabaikan. Karena audit berakhir pada opini, maka fungsi akuntan publik sejak awal bersifat professional judgment. Auditor bekerja untuk memberikan keyakinan memadai, bukan kepastian mutlak. Oleh sebab itu, secara normatif fungsi audit tidak dapat ditarik melampaui batasnya menjadi fungsi menetapkan akibat hukum publik. Konstruksi ini justru memperlihatkan bahwa hukum menghendaki agar hasil audit dipahami sebagai alat bantu kepercayaan ekonomi, bukan sebagai instrumen kewenangan negara. Kalau hasil audit kemudian diperlakukan seolah-olah menghasilkan kebenaran hukum yang mengikat, maka telah terjadi pembelokan terhadap fungsi normatif audit itu sendiri.

**b. Fungsi Reviu dan Jasa Asurans Lain: Penguatan Kualitas Informasi, Bukan Penggantian Fungsi Otoritas**

Selain audit, akuntan publik juga menjalankan fungsi revidi dan jasa asurans lainnya. Secara normatif, fungsi ini tetap berada dalam satu garis besar yang sama, yakni meningkatkan reliabilitas informasi. Revidi tidak menghasilkan tingkat keyakinan yang sama dengan audit, tetapi tetap dimaksudkan untuk memberi dasar yang lebih layak bagi pengguna informasi keuangan. Jasa asurans lain pun bergerak dalam medan yang sama: memperkuat kualitas informasi agar dapat dipercaya oleh investor, kreditur, regulator pasar, dan pihak lain yang memerlukannya. Dengan demikian, fungsi normatif akuntan publik tidak pernah keluar dari orbit assurance terhadap informasi, bukan penetapan hak dan kewajiban publik.

Justru karena itu, peran akuntan publik harus dibaca secara hati-hati. Semakin tinggi fungsi asurans yang dijalankan, semakin besar pula potensi salah kaprah untuk menempatkannya sebagai pihak yang “menentukan” kebenaran. Padahal hukum hanya memberi posisi sebagai penilai profesional atas informasi, bukan sebagai penentu status hukum atas suatu peristiwa. Pembesaran peran dari assurance menjadi adjudication adalah kekeliruan normatif yang berbahaya, sebab ia menggeser profesi menjadi seolah-olah pemegang kewenangan publik tanpa dasar atribusi dari undang-undang.

**c. Fungsi Kepentingan Publik: Menjaga Kepercayaan Pasar dan Akuntabilitas, tetapi Tetap Bukan Fungsi Pemerintahan**

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 186/PMK.01/2021 tentang Pembinaan dan Pengawasan Akuntan Publik menegaskan dalam abstraknya bahwa profesi akuntan publik mempunyai peran penting dalam mendukung perekonomian yang sehat, efisien, serta meningkatkan kualitas dan kredibilitas informasi keuangan. Ini menunjukkan bahwa secara normatif profesi akuntan publik memang memikul dimensi kepentingan publik. Akan tetapi, kepentingan publik di sini harus dipahami dalam arti fungsi sosial profesi, bukan dalam arti fungsi pemerintahan. Dengan kata lain, akuntan publik melayani kepentingan publik dengan menjaga mutu informasi yang dipakai masyarakat dan pelaku ekonomi, tetapi ia tetap tidak berubah menjadi pejabat publik.

Pembedaan ini amat penting. Tidak semua profesi yang melayani kepentingan publik otomatis memperoleh kewenangan publik. Dokter melayani kepentingan publik, advokat melayani kepentingan publik, notaris melayani kepentingan publik dalam bentuk tertentu, tetapi masing-masing memiliki basis kewenangan yang berbeda. Akuntan publik, menurut desain UU No. 5 Tahun 2011, diberi legalitas profesi dan dibebani tanggung jawab kepentingan publik, namun tidak diberi imperium negara. Maka fungsi normatif akuntan publik adalah fungsi

penjaga kepercayaan (trust function), bukan fungsi penetap akibat hukum publik.

**d. Fungsi Etik dan Independensi: Menjamin Integritas Penilaian Profesional**

Secara normatif, fungsi akuntan publik tidak dapat dipisahkan dari kewajiban etik. IAPI mempublikasikan perkembangan Kode Etik Profesi Akuntan Publik, termasuk revisi yang disetujui pada Desember 2024. Keberadaan kode etik ini menunjukkan bahwa fungsi akuntan publik oleh hukum dan organisasi profesi ditempatkan di atas landasan integritas, objektivitas, kompetensi profesional, kerahasiaan, dan perilaku profesional. Artinya, fungsi audit bukan hanya memeriksa, tetapi juga menjaga integritas proses penilaian. Tanpa independensi dan etika, fungsi assurance akan runtuh karena opini auditor kehilangan kredibilitasnya.

Namun justru di sini tampak batas normatifnya. Etika dan independensi adalah syarat agar akuntan publik dapat menjalankan fungsi profesionalnya dengan benar, bukan pintu masuk untuk mengubah pendapat profesional menjadi putusan hukum. Semakin kuat etika dan independensi, semakin kuat pula alasan untuk menempatkan auditor sebagai penilai independen, bukan pengambil keputusan publik. Dengan demikian, independensi auditor mempertegas status profesinya sebagai pihak yang memberi opini

yang dapat dipercaya, bukan sebagai pemegang wewenang yang dapat menetapkan konsekuensi hukum secara sepihak.

**e. Fungsi Pelaporan: Menghasilkan Opini, Bukan Menjatuhkan Putusan**

Salah satu fungsi normatif yang paling konkret dari akuntan publik adalah fungsi pelaporan. Hasil kerja auditor diwujudkan dalam laporan auditor independen. SA 700 yang diringkas pada laman IAPI menyebut bahwa standar itu mengatur tanggung jawab auditor dalam merumuskan opini atas laporan keuangan serta bentuk dan isi laporan auditor yang diterbitkan sebagai hasil audit. Ketentuan ini menegaskan bahwa keluaran normatif profesi adalah laporan audit dan opini auditor, bukan *beschikking*, bukan keputusan tata usaha negara, dan bukan penetapan yang mengikat secara publik.

Karena itu, secara normatif fungsi pelaporan harus dipahami sebagai fungsi komunikatif-profesional. Auditor menyampaikan hasil pemeriksaannya kepada pengguna laporan keuangan agar mereka dapat mengambil keputusan secara lebih rasional. Fungsi ini tidak identik dengan fungsi mengadili, menetapkan, atau membebani tanggung jawab hukum. Saat suatu laporan audit dipakai lebih jauh dalam proses hukum, yang dipakai sebenarnya adalah nilai informatif dan probatifnya, bukan sifat imperatifnya. Jika laporan audit diperlakukan seolah-olah sudah dengan sendirinya menetapkan suatu

keadaan hukum, maka telah terjadi lompatan yang tidak dibenarkan oleh kerangka normatif profesi audit.

**f. Fungsi Pengawasan Diri melalui Standar dan Pengawasan Negara**

Fungsi normatif akuntan publik juga dibentuk oleh kombinasi antara self-regulation profesi dan state supervision. Di satu sisi, IAPI menetapkan dan mempublikasikan standar profesional. Di sisi lain, negara melalui Kementerian Keuangan membina dan mengawasi profesi tersebut, sebagaimana tercermin dalam PMK 186/PMK.01/2021. Ini berarti fungsi akuntan publik berjalan dalam suatu rezim normatif ganda: profesinya diatur oleh standar teknis-etik, sementara legalitas praktiknya diawasi oleh negara. Struktur ganda ini memperlihatkan bahwa hukum menghendaki akuntan publik menjalankan fungsi yang tertib, terukur, dan akuntabel, tetapi tetap di dalam batas profesi.

Dari sini dapat ditarik suatu penegasan kritis: pengawasan negara terhadap akuntan publik bukanlah bukti bahwa akuntan publik menjalankan kewenangan negara, melainkan justru bukti bahwa profesi ini harus dikendalikan agar tidak melampaui fungsi normatifnya. Negara mengawasi karena fungsi profesi ini berdampak luas terhadap kepentingan publik dan pasar, bukan karena auditor diberi hak untuk bertindak sebagai organ negara. Dengan demikian, sistem pengawasan profesi tidak dapat dijadikan dasar untuk

menaikkan fungsi auditor menjadi fungsi otoritatif dalam hukum publik.

**g. Kritik Normatif: Bahaya Melampaui Fungsi Akuntan Publik**

Dalam praktik, sering muncul kecenderungan menjadikan hasil audit akuntan publik seolah-olah mempunyai daya menentukan dalam menilai suatu keadaan hukum, terutama ketika audit dipakai dalam sengketa, pemeriksaan, atau perkara yang berkaitan dengan keuangan negara. Dari perspektif normatif, kecenderungan ini harus dikritik secara tegas. Fungsi akuntan publik berhenti pada pengujian dan penyampaian opini profesional atas informasi keuangan. Ketika hasil audit dinaikkan menjadi dasar penetapan hukum tanpa validasi oleh organ yang memang berwenang, yang terjadi bukan penguatan hukum, melainkan pergeseran kewenangan dari rezim publik ke rezim profesional privat.

Secara lebih tajam dapat dikatakan: akuntan publik memang berfungsi menjelaskan keadaan keuangan, tetapi tidak berfungsi menetapkan akibat hukum publik dari keadaan itu. Ia boleh mengidentifikasi salah saji, kelemahan pengendalian, atau ketidaksesuaian dengan standar pelaporan. Akan tetapi, apakah temuan itu berakibat pada sanksi administrasi, tanggung jawab keperdataan, atau kerugian negara, adalah pertanyaan yang berada di luar fungsi normatif auditor dan masuk ke wilayah kewenangan organ yang dibentuk oleh hukum. Menyerahkan penentuan akibat hukum itu kepada akuntan publik

sama saja dengan mengubah profesi audit menjadi lembaga kuasi-pemerintahan tanpa dasar undang-undang.

Berdasarkan perspektif normatif, fungsi akuntan publik dalam sistem hukum Indonesia adalah fungsi assurance, peningkatan kredibilitas informasi keuangan, pelayanan terhadap kepentingan publik dalam arti kepercayaan pasar, penjagaan integritas penilaian profesional, dan pelaporan opini independen. Seluruh fungsi itu bergerak dalam wilayah profesional, bukan wilayah kewenangan publik. Karena itu, posisi normatif akuntan publik harus dijaga secara tegas: ia adalah penjamin keandalan informasi, bukan penetap akibat hukum publik. Ketika fungsi tersebut diperluas secara berlebihan hingga seolah-olah auditor dapat menetapkan kebenaran hukum, maka yang terjadi adalah penyimpangan terhadap desain normatif UU Akuntan Publik, standar audit, dan sistem pengawasan profesi itu sendiri.

### **3. Karakter Hukum Produk Akuntan Publik**

Karakter hukum produk akuntan publik harus dianalisis dari pertanyaan dasar: apakah hasil kerja akuntan publik merupakan produk kewenangan publik atau semata produk profesi privat yang diregulasi? Pertanyaan ini penting, karena dalam praktik sering terjadi pembesaran makna terhadap hasil audit seolah-olah ia mempunyai kedudukan setara dengan penetapan hukum oleh organ negara. Padahal, jika ditelusuri dari sumber legitimasi, bentuk, fungsi, dan akibat hukumnya, produk akuntan publik pada dasarnya adalah produk profesional privat yang lahir dari

hubungan jasa, tunduk pada standar profesi, dan tidak dengan sendirinya memiliki daya ikat publik. UU No. 5 Tahun 2011 menempatkan akuntan publik sebagai pihak yang memberi jasa asurans dan jasa lain yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen; PP No. 20 Tahun 2015 menegaskan kerangka praktik profesi itu; dan standar audit IAPI menegaskan bahwa keluaran audit adalah opini auditor yang dituangkan dalam laporan auditor independen. Dari konstruksi ini saja sudah tampak bahwa produk akuntan publik bukan keputusan pemerintahan, melainkan hasil penilaian profesional.

Secara normatif, hukum positif Indonesia tidak pernah memberikan akuntan publik kewenangan untuk menerbitkan produk yang bersifat *beschikking*, yakni keputusan yang secara sepihak menetapkan status hukum, hak, kewajiban, atau akibat hukum publik bagi subjek lain. Yang diberikan kepada akuntan publik adalah izin praktik, bukan wewenang pemerintahan. Karena itu, laporan audit, opini auditor, laporan reuiu, maupun keluaran jasa asurans lain tidak dapat dikualifikasikan sebagai produk hukum publik. Produk-produk tersebut lahir dari profesi yang diregulasi negara, tetapi tidak dihasilkan melalui atribusi, delegasi, atau mandat kewenangan administrasi pemerintahan. Dalam kacamata hukum administrasi, ini adalah pembedaan yang menentukan: negara boleh mengawasi profesi, tetapi pengawasan itu tidak otomatis mengubah hasil kerja profesi menjadi tindakan administrasi negara.

Karena bersumber dari hubungan jasa, karakter pertama dari produk akuntan publik adalah bersifat privat-kontraktual. Hasil audit lahir karena ada perikatan antara pemberi jasa dan pengguna jasa. Bahkan ketika pengguna jasanya adalah entitas yang bergerak di sektor publik atau badan usaha yang mengelola dana besar, bentuk hubungan hukumnya tetap bertolak dari jasa profesional, bukan dari pelaksanaan imperium negara. Konsekuensinya, laporan auditor pada dasarnya merupakan dokumen profesional yang ditujukan untuk memenuhi kebutuhan pengguna jasa dan pihak-pihak yang berkepentingan terhadap informasi keuangan. Ia dapat memiliki dampak ekonomi yang besar, tetapi dampak ekonomi tidak identik dengan daya ikat publik. Dengan kata lain, luasnya pengaruh suatu laporan audit tidak mengubah sifat dasarnya sebagai produk profesi privat.

Karakter kedua, produk akuntan publik adalah opini profesional, bukan kebenaran hukum yang final. SA 200 pada standar audit IAPI menegaskan bahwa tujuan audit adalah meningkatkan tingkat keyakinan pengguna laporan keuangan yang dituju, dan tujuan itu dicapai melalui pernyataan opini auditor tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. SA 700 selanjutnya menegaskan bahwa hasil audit dituangkan dalam laporan auditor independen yang berisi opini auditor. Rumusan ini sangat penting, sebab dari sini terlihat bahwa produk audit tidak pernah didesain sebagai “putusan” mengenai suatu keadaan hukum, melainkan sebagai judgment profesional mengenai kewajaran informasi

keuangan. Produk audit karena itu sejak awal bersifat evaluatif, interpretatif, dan berbasis standar profesi. Ia bukan pernyataan kehendak negara, melainkan pernyataan profesional auditor.

Karakter ketiga, produk akuntan publik bersifat probabilistik dan tidak absolut. Audit tidak memberikan jaminan mutlak, melainkan hanya *reasonable assurance*. Karena audit bekerja dengan konsep materialitas, pengujian berbasis risiko, dan prosedur yang tidak selalu memeriksa seluruh populasi transaksi, maka produk audit secara epistemologis tidak pernah dimaksudkan sebagai kebenaran sempurna. Justru karena itulah profesi audit dibangun di atas standar, etika, dan manajemen mutu. Dengan demikian, dari segi watak pengetahuannya, laporan audit tidak layak diperlakukan sebagai produk yang secara otomatis menetapkan suatu keadaan hukum secara final. Ia memberi dasar keyakinan profesional, bukan kepastian normatif yang mengikat publik.

Karakter keempat, produk akuntan publik tidak mengandung imperium. Imperium adalah ciri pokok tindakan pemerintah: kemampuan untuk menimbulkan akibat hukum secara sepihak dan mengikat. Produk akuntan publik tidak memiliki kemampuan demikian. Laporan audit tidak dapat memerintahkan, melarang, menghukum, mencabut hak, atau menetapkan kewajiban hukum secara mandiri. Kalaupun suatu laporan audit kemudian dipakai oleh regulator, investor, penegak hukum, atau hakim sebagai bahan pertimbangan, yang bekerja pada titik itu bukan imperium auditor, melainkan kewenangan organ lain yang menggunakan

laporan tersebut. Dengan kata lain, produk auditor hanya memiliki nilai informatif dan probatif, bukan daya paksa publik. Karena itu, memperlakukan hasil audit seolah-olah ia sendiri menciptakan akibat hukum publik merupakan kekeliruan mendasar dalam membaca karakter hukumnya.

Karakter kelima, produk akuntan publik adalah produk yang validitasnya diukur oleh standar profesi dan etika, bukan oleh parameter sah-tidak sahnya keputusan administrasi. IAPI menegaskan standar audit sebagai pedoman tanggung jawab auditor ketika melaksanakan audit dan merumuskan opini. IAPI juga menerbitkan Kode Etik Profesi Akuntan Publik, yang pada Desember 2024 direvisi lagi, termasuk soal objektivitas penelaah mutu dan penyesuaian terkait manajemen mutu. Ini menunjukkan bahwa “keabsahan” produk audit dinilai pertama-tama dari kepatuhan pada standar profesional, independensi, objektivitas, dan sistem mutu perikatan. Jadi, ukuran utama untuk menilai laporan auditor adalah: apakah ia disusun sesuai standar profesi dan etika, bukan apakah ia memenuhi unsur *beschikking* administrasi negara. Di sini tampak terang bahwa produk auditor hidup dalam rezim hukum profesi, bukan rezim tindakan pemerintahan.

Karakter keenam, produk akuntan publik dapat digunakan dalam ruang publik, tetapi tidak berubah menjadi produk publik dengan sendirinya. Dalam konteks tertentu, hukum memang membuka penggunaan akuntan publik oleh lembaga negara. Misalnya, BPK

memiliki pengaturan mengenai pemeriksaan keuangan negara oleh akuntan publik pada KAP. Akan tetapi, penggunaan ini tidak berarti laporan auditor otomatis berubah menjadi tindakan hukum BPK atau menjadi penetapan hukum publik yang berdiri sendiri. Justru sebaliknya, ketika laporan auditor dipakai dalam ranah publik, ia harus terlebih dahulu diadopsi, diverifikasi, atau ditempatkan dalam kerangka kewenangan lembaga negara yang berwenang. Artinya, yang memberi status hukum publik bukan laporan audit itu sendiri, melainkan tindakan hukum dari organ yang berwenang atas laporan tersebut. Ini sekaligus menegaskan bahwa karakter asli produk auditor tetap profesional-privat, meskipun kemudian dapat dimanfaatkan di dalam proses publik.

Dari seluruh uraian itu, dapat ditegaskan bahwa produk akuntan publik tidak memenuhi unsur sebagai Keputusan Tata Usaha Negara. Ia tidak dikeluarkan oleh badan atau pejabat tata usaha negara, tidak lahir dari penggunaan kewenangan publik, dan tidak dengan sendirinya menimbulkan akibat hukum publik yang final. Hasil audit dapat memengaruhi tindakan pihak lain, bahkan dapat dipakai dalam pembuktian, tetapi pengaruh itu bersifat tidak langsung. Karena itu, secara hukum administrasi, laporan auditor harus ditempatkan sebagai dokumen profesional yang dapat menjadi bahan pertimbangan, bukan sebagai keputusan hukum yang mandiri. Perbedaan ini sangat penting, sebab jika diabaikan, maka terjadi pengaburan batas antara profesi privat dan kewenangan negara.

Di titik ini, kritik yang lebih tajam perlu dikemukakan. Dalam praktik, hasil audit akuntan publik kerap diberi bobot yang berlebihan, seolah-olah angka atau temuan di dalamnya otomatis mempunyai otoritas hukum. Pandangan seperti ini berbahaya karena mengganti legalitas dengan teknokrasi. Sehebat apa pun mutu metodologis suatu audit, ia tetap tidak dapat menggantikan kewenangan hukum. Produk akuntan publik memang dapat menjelaskan keadaan keuangan, mengidentifikasi salah saji, menilai kewajaran, dan memperingatkan risiko. Namun ia tidak berwenang menetapkan status hukum publik dari keadaan itu. Jika hasil audit privat dijadikan dasar final untuk membebani akibat hukum publik tanpa validasi organ yang berwenang, maka yang terjadi pada hakikatnya adalah privatisasi fungsi negara secara terselubung. Ini tidak hanya salah secara teoritis, tetapi juga berpotensi melanggar asas legalitas dan kepastian hukum.

Dengan demikian, karakter hukum produk akuntan publik dapat dirumuskan dalam empat tesis. Pertama, ia adalah produk profesi privat yang diregulasi, bukan produk kewenangan publik. Kedua, ia berbentuk opini profesional yang dinilai dengan standar profesi dan etika. Ketiga, ia hanya memiliki nilai informatif dan probatif, bukan daya paksa publik. Keempat, ia baru dapat memperoleh relevansi hukum publik apabila diadopsi atau diverifikasi oleh organ yang memang berwenang menurut hukum. Di luar itu, laporan auditor tetaplah laporan auditor: penting, berguna, bahkan dapat sangat menentukan secara faktual, tetapi tidak

dapat disulap menjadi tindakan hukum publik hanya karena dipandang meyakinkan.

Karakter hukum produk akuntan publik dalam sistem hukum Indonesia adalah karakter dokumen profesional privat yang lahir dari hubungan jasa, berbentuk opini profesional, diukur oleh standar audit dan kode etik, serta tidak mengandung imperium negara. Karena itu, produk akuntan publik tidak dapat disamakan dengan keputusan administrasi atau penetapan hukum publik. Nilai hukumnya terletak pada kapasitasnya sebagai bahan informasi, bahan pertimbangan, atau alat bukti pendukung. Ketika produk itu diperlakukan melampaui batas tersebut, terutama sebagai dasar final untuk menetapkan akibat hukum publik, maka yang terjadi adalah pengaburan struktur hukum antara profesi privat dan kewenangan negara.

### **C. Analisis Kedudukan Hukum Hasil Audit Akuntan Publik**

Kedudukan hukum hasil audit akuntan publik harus dianalisis dengan bertolak dari pertanyaan mendasar: apakah hasil audit akuntan publik merupakan produk kewenangan publik yang dapat menimbulkan akibat hukum secara mandiri, ataukah hanya merupakan produk profesi privat yang bernilai informatif dan pembuktian terbatas? Pertanyaan ini penting karena dalam praktik sering terjadi penggelembungan status hasil audit akuntan publik, seolah-olah ia identik dengan penetapan hukum. Padahal, apabila ditelusuri dari rezim hukumnya, akuntan publik dibentuk oleh UU No. 5 Tahun 2011 sebagai profesi berizin yang memberikan jasa asuransi dan jasa lain, bukan sebagai organ negara atau pemegang kewenangan

pemerintahan. Di sisi lain, UU No. 30 Tahun 2014 menegaskan bahwa tindakan pemerintahan yang sah harus bertumpu pada kewenangan yang bersumber dari atribusi, delegasi, atau mandat. Dari titik ini saja sudah tampak bahwa hasil audit akuntan publik pada dasarnya tidak lahir dari kewenangan publik, melainkan dari hubungan jasa profesional.

Secara normatif, fungsi audit menurut standar profesi juga memperkuat kesimpulan tersebut. IAPI menegaskan dalam Standar Audit 200 (SA 200) bahwa tujuan audit adalah meningkatkan tingkat keyakinan pengguna laporan keuangan melalui pemberian opini auditor, dan SA 700 menegaskan bahwa keluaran audit adalah laporan auditor independen yang memuat opini auditor. Rumusan ini sangat penting, sebab ia menunjukkan bahwa hasil audit sejak semula didesain sebagai opini profesional, bukan sebagai keputusan hukum yang menetapkan status, hak, kewajiban, atau tanggung jawab publik. Jadi, karakter yuridis hasil audit bukan karakter penetapan, melainkan karakter penilaian profesional.<sup>82</sup>

#### **a. Hasil audit akuntan publik bukan produk kewenangan publik**

Dalam hukum administrasi negara, suatu produk dapat dinilai sebagai tindakan hukum publik apabila lahir dari penggunaan kewenangan pemerintahan dan ditujukan untuk menimbulkan akibat hukum publik. Hasil audit akuntan publik tidak memenuhi unsur tersebut. Ia tidak dikeluarkan oleh pejabat tata usaha negara, tidak lahir dari atribusi undang-undang untuk menetapkan akibat hukum, dan tidak mengandung imperium untuk mengikat secara sepihak. Yang dimiliki akuntan

---

<sup>82</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia, Standar Profesional Akuntan Publik, terutama SA 200 dan SA 700 mengenai tujuan audit dan perumusan opini auditor.

publik hanyalah izin praktik, bukan wewenang pemerintahan. Karena itu, hasil audit akuntan publik tidak dapat dipersamakan dengan keputusan administrasi negara, dan tidak dapat berdiri sendiri sebagai dasar pembebanan akibat hukum publik.<sup>83</sup>

Secara lebih tajam harus ditegaskan bahwa izin profesi tidak pernah berubah menjadi kewenangan negara. Negara memang mengatur, membina, dan mengawasi profesi akuntan publik, termasuk melalui PP No. 20 Tahun 2015 dan PMK No. 186/PMK.01/2021, tetapi seluruh konstruksi itu menunjukkan bahwa akuntan publik adalah objek pembinaan dan pengawasan administratif, bukan subjek pelaksana kewenangan administrasi. Dengan demikian, hasil auditnya tetap merupakan produk profesi privat yang diregulasi, bukan produk kekuasaan publik.

**b. Hasil audit akuntan publik hanya berkedudukan sebagai opini profesional**

Kedudukan hukum hasil audit akuntan publik pada dasarnya adalah opini profesional yang lahir dari professional judgment auditor. Karena audit bekerja dengan standar materialitas, pengujian berbasis risiko, kecukupan bukti, dan reasonable assurance, hasil akhirnya tidak pernah dimaksudkan sebagai kebenaran hukum final. Ia adalah kebenaran profesional yang bersifat metodologis dan relatif. Itu sebabnya, dalam literatur audit modern, Theodorus M. Tuanakotta menempatkan audit sebagai proses pemberian keyakinan memadai, bukan jaminan mutlak; sedangkan standar profesi sendiri menegaskan bahwa audit berujung pada

---

<sup>83</sup> Dwi Haryati, *Hukum Administrasi Negara: Konsep, Fundamental, Perkembangan Kontemporer, dan Kasus*, Rajawali Pers, 2024, Halaman 75.

opini auditor, bukan putusan. Konsekuensinya, hasil audit tidak dapat secara otomatis ditingkatkan statusnya menjadi fakta hukum yang final dan mengikat.<sup>84</sup>

Di sinilah letak kesalahan paling sering dalam praktik: opini profesional diperlakukan seolah-olah identik dengan kebenaran hukum. Padahal, keduanya berbeda secara mendasar. Opini profesional tunduk pada standar profesi, etika, bukti audit, dan pertimbangan auditor; sedangkan kebenaran hukum tunduk pada kewenangan, prosedur, dan validasi oleh organ yang diberi kuasa oleh undang-undang. Karena itu, hasil audit akuntan publik hanya dapat ditempatkan sebagai sumber informasi teknis, bahan analisis, atau paling jauh alat bukti pendukung, bukan sebagai penetapan hukum itu sendiri.

### **c. Hasil audit akuntan publik tidak memiliki daya ikat publik**

Karakter hukum berikutnya adalah bahwa hasil audit akuntan publik tidak memiliki daya ikat publik. Laporan audit lahir dari hubungan jasa antara auditor dan klien, sehingga titik berangkatnya adalah hubungan privat. Walaupun hasilnya dapat dibaca oleh investor, kreditur, regulator, atau penegak hukum, jangkauan pembacaan itu tidak mengubah sifat dasarnya. Ia tetap bukan produk yang secara sepihak menciptakan akibat hukum. Hasil audit tidak dapat memerintahkan, melarang, menghukum, mencabut hak, atau membebani kewajiban publik tanpa tindakan hukum lanjutan dari organ yang berwenang. Dengan kata lain, ia memiliki nilai informatif, bukan nilai imperatif.<sup>85</sup>

---

<sup>84</sup> W. Riawan Tjandra, *Hukum Administrasi Negara*, Sinar Grafika. 2023, Halaman 34..

<sup>85</sup> Dian Puji N. Simatupang, *Keuangan Negara dan Kerugian Negara: Perspektif Fenomenologi dan Rekonsiliasi Hukum*, Fakultas Hukum Universitas Indonesia bekerja sama dengan Damera Press, 2022, Halaman 127.

Karena tidak memiliki daya ikat publik, maka setiap penggunaan hasil audit akuntan publik dalam ruang hukum publik harus melalui proses adopsi, verifikasi, atau penilaian ulang oleh pejabat atau lembaga yang memang berwenang. Jika tidak, maka akan terjadi lompatan yang tidak sah dari wilayah profesi privat ke wilayah kewenangan negara. Dalam bahasa yang lebih keras, menjadikan hasil audit akuntan publik sebagai dasar final pembebanan akibat hukum publik tanpa validasi kewenangan adalah bentuk privatisasi kewenangan publik secara terselubung.

**d. Dalam perkara kerugian negara, kedudukan hasil audit akuntan publik hanya sebagai bahan pendukung**

Analisis ini menjadi sangat penting ketika dikaitkan dengan persoalan kerugian negara. Literatur terbaru tentang keuangan negara menegaskan bahwa kerugian negara bukan sekadar angka, tetapi kategori hukum yang harus dibaca dalam kerangka kewenangan dan validasi hukum. Buku Dian Puji N. Simatupang tahun 2022 menekankan batasan antara keuangan negara dan kerugian negara serta pentingnya rekonsiliasi hukum atas konsep tersebut. Sementara itu, W. Riawan Tjandra dalam bukunya tahun 2023 menempatkan penyelesaian kerugian negara dalam rezim hukum keuangan negara yang bertumpu pada lembaga dan mekanisme yang ditentukan hukum. Artinya, sekalipun akuntan publik dapat menghitung atau mengidentifikasi indikasi kerugian, hasil auditnya tetap tidak otomatis menjadi penetapan kerugian negara dalam arti hukum.

Dari sudut metodologis pun, harus dibedakan tegas antara penghitungan kerugian dan penetapan kerugian negara. Penghitungan adalah aktivitas teknis;

penetapan adalah aktivitas hukum. Penghitungan dapat dibantu oleh keahlian audit, akuntansi forensik, atau analisis keuangan. Akan tetapi, penetapan menuntut kewenangan. Karena itu, hasil audit akuntan publik hanya mungkin ditempatkan sebagai dokumen pendahuluan, bahan pembandingan, atau alat bantu pembuktian, tetapi bukan sumber final yang menimbulkan status hukum kerugian negara. Buku *Menghitung Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi*, Edisi 2 menyoroti aspek penghitungan secara sistematis; justru dari perspektif ini semakin jelas bahwa kemampuan menghitung tidak identik dengan kewenangan menetapkan.

**e. Hasil audit akuntan publik tidak memenuhi karakter sebagai keputusan tata usaha negara**

Secara doktrinal, hasil audit akuntan publik juga tidak memenuhi unsur sebagai Keputusan Tata Usaha Negara. Ia bukan dikeluarkan oleh badan atau pejabat tata usaha negara, tidak didasarkan pada kewenangan publik, dan tidak dengan sendirinya menimbulkan akibat hukum administrasi yang final, individual, dan konkret. Karena itu, menempatkan hasil audit akuntan publik seolah-olah setara dengan produk administrasi negara merupakan kekeliruan kategori. Yang lahir dari audit adalah dokumen profesional; yang lahir dari tindakan administrasi adalah keputusan hukum publik. Kedua hal ini tidak boleh dicampuradukkan. Literatur hukum administrasi mutakhir, termasuk karya Dwi Haryati (2024) dan bibliografi W. Riawan Tjandra, memperkuat pentingnya membedakan kewenangan administratif dari aktivitas profesional biasa.

Kesalahan kategorisasi ini berbahaya, karena ketika hasil audit diperlakukan sebagai seolah-olah keputusan administrasi, maka hukum tidak lagi bekerja berdasarkan kewenangan, melainkan berdasarkan reputasi teknis. Itu adalah pergeseran yang berbahaya: teknokrasi menggeser legalitas. Negara hukum tidak membenarkan ukuran “siapa yang paling ahli” menggantikan ukuran “siapa yang diberi kewenangan oleh undang-undang”. Dalam konteks ini, hasil audit akuntan publik harus tetap dijaga dalam posisi yang proporsional: bernilai tinggi secara teknis, tetapi tidak berdaulat secara yuridis.

**f. Nilai pembuktian hasil audit akuntan publik bersifat terbatas dan derivatif**

Kedudukan hukum hasil audit akuntan publik paling tepat diletakkan sebagai alat bukti tertulis atau keterangan ahli yang bersifat derivatif, tergantung konteks penggunaannya. Ia dapat membantu menjelaskan data, pola transaksi, kelemahan pengendalian, atau kemungkinan salah saji. Namun nilai pembuktiannya tidak melekat secara absolut pada dirinya sendiri; nilainya bergantung pada cara ia digunakan, diuji, dan dikaitkan dengan alat bukti lain oleh organ yang berwenang. Karena itu, hasil audit akuntan publik tidak boleh diperlakukan sebagai bukti yang self-executing atau self-validating. Ia tetap harus diuji secara hukum.<sup>86</sup>

Secara praktis, ini berarti bahwa laporan audit akuntan publik tidak cukup untuk dengan sendirinya membenarkan tindakan administratif atau pidana tertentu.

---

<sup>86</sup> Theodorus M. Tuanakotta, *Menghitung Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi, Edisi 2*; Penerbit: Gramedia, 2023, Halaman 79.

Ia harus dibaca bersama dasar kewenangan, prosedur pemeriksaan resmi, serta bentuk validasi hukum yang relevan. Tanpa itu, hasil audit hanya akan menjadi angka-angka dan kesimpulan profesional yang belum bertransformasi menjadi fakta hukum publik. Dengan kata lain, hasil audit baru mempunyai daya hukum setelah ditarik masuk ke dalam kerangka kewenangan lembaga yang sah.

**g. Formulasi kedudukan hukum yang tepat**

Berdasarkan seluruh uraian di atas, kedudukan hukum hasil audit akuntan publik dapat dirumuskan secara tegas sebagai berikut. Pertama, ia adalah produk profesi privat yang diregulasi negara, bukan produk kewenangan negara. Kedua, ia berbentuk opini profesional yang lahir dari standar audit dan pertimbangan auditor. Ketiga, ia tidak memiliki daya ikat publik dan tidak mengandung imperium. Keempat, ia tidak dapat berdiri sendiri sebagai dasar penetapan akibat hukum publik, termasuk penetapan kerugian negara. Kelima, nilainya terletak pada fungsi informatif, teknis, dan pembuktian pendukung, yang baru memperoleh relevansi hukum publik apabila diadopsi, diverifikasi, atau dinilai oleh organ yang berwenang.

Jika hendak dinyatakan secara lebih tajam untuk kepentingan tesis, maka dapat dirumuskan demikian: “Hasil audit akuntan publik bukanlah produk penetapan hukum, melainkan produk penilaian profesional; karenanya, ia tidak dapat diperlakukan sebagai sumber kewenangan untuk membebani akibat hukum publik, tetapi hanya sebagai dokumen teknis yang nilai hukumnya bersifat pendukung dan derivatif.”

Hasil audit akuntan publik dalam sistem hukum Indonesia tidak berkedudukan sebagai produk hukum publik yang mandiri, melainkan sebagai opini profesional yang lahir dari profesi privat berizin. Ia tidak memiliki daya ikat publik, tidak mengandung imperium, dan tidak dapat berdiri sendiri sebagai dasar penetapan akibat hukum publik. Dalam konteks kerugian negara, hasil audit akuntan publik paling jauh hanya berkedudukan sebagai bahan pendukung, alat bantu teknis, atau alat bukti derivatif, yang tetap harus diuji dan divalidasi oleh organ yang memiliki kewenangan hukum. Oleh sebab itu, menjadikan hasil audit akuntan publik sebagai dasar final penetapan akibat hukum publik adalah kekeliruan serius, karena mencampuradukkan otoritas profesional dengan otoritas negara.

**BAB IV**  
**IMPLIKASI HUKUM HASIL AUDIT AKUNTAN PUBLIK SEBAGAI**  
**DASAR PENETAPAN KERUGIAN NEGARA DALAM PUTUSAN**  
**PENGADILAN NEGRI MEDAN NOMOR: 58/PID.SUS/TPK/2022/PN.MDN**

**A. Posisi permasalahan Dalam Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor:**  
**58/PID.SUS/TPK/2022/PN.MDN**

Secara faktual, perkara Nomor 58/Pid.Sus-TPK/2022/PN Mdn adalah perkara korupsi di Pengadilan Negeri Medan yang diputus pada 4 Januari 2023, dengan Penuntut Umum Daniel Setiawan Barus, S.H. dan terdakwa Rahmad Budi Mulia Hasibuan didampingi Penasehat Hukumnya dari Kantor Hukum Aurora Keadilan & Associates. Rahmad Budi Mulia Hasibuan diposisikan sebagai pelaksana CV Mambo Perkasa dalam perkara yang berkaitan dengan pengelolaan Dana BOS Kabupaten Mandailing Natal, dan diperiksa dalam berkas terpisah dari terdakwa lain, yakni Andriansyah Siregar selaku Ketua Tim Manajemen Dana BOS Mandailing Natal 2019. Rahmad Budi Mulia dituntut 6 tahun 6 bulan penjara dan kemudian dijatuhi pidana 6 tahun 6 bulan penjara, denda Rp250 juta subsidair 6 bulan kurungan, serta uang pengganti Rp82.543.233. yang kemudian dikuatkan oleh Pengadilan Tinggi Medan dengan Nomor:12/Pid.Sus.TPK/2023/PT. Mdn, namun pada tingkat Kasasi di Mahkamah Agung dikurangi hukumannya menjadi 5 tahun, sebagaimana pada putusan Mahkamah Agung Nomor 4339K/Pid.Sus/2023.

Dari titik itu, posisi kasusnya tidak tepat dibaca sebagai perkara yang semata-mata berbicara tentang “ada atau tidak ada korupsi”, melainkan perkara yang bertumpu pada bagaimana jaksa membangun hubungan antara pelaksanaan pekerjaan, penggunaan anggaran Dana BOS, peran pelaksana swasta, dan timbulnya kerugian negara. Dengan kata lain, inti perkaranya adalah konstruksi

jaksa bahwa tindakan terdakwa dalam pelaksanaan proyek yang terkait Dana BOS bukan hanya merupakan penyimpangan administratif atau kontraktual, tetapi sudah naik derajat menjadi tindak pidana korupsi karena dipandang menimbulkan kerugian keuangan negara. Dalam perkara seperti ini, unsur “merugikan keuangan negara” bukan unsur pelengkap, melainkan unsur sentral yang menentukan apakah perbuatan terdakwa tetap berada di ranah wanprestasi/penyimpangan administrasi atau berubah menjadi delik korupsi. Pandangan bahwa kerugian negara adalah kategori hukum, bukan sekadar angka, sejalan dengan pembacaan Dian Puji N. Simatupang tentang kerugian negara sebagai konstruksi hukum yang harus direkonsiliasikan secara normatif, dan dengan pembahasan W. Riawan Tjandra yang menempatkan penyelesaian kerugian negara dalam rezim hukum keuangan negara.<sup>87</sup>

Karena itu, posisi permasalahan yang sebenarnya dalam putusan ini adalah sebagai berikut: jaksa harus membuktikan bahwa kerugian yang diklaim bukan hanya kerugian proyek atau ketidaksesuaian pelaksanaan pekerjaan, tetapi benar-benar kerugian negara dalam arti hukum; dan untuk itu jaksa mendasarkan pembuktian pada hasil audit/perhitungan yang dipakai sebagai dasar menegaskan besaran kerugian. Di sinilah letak problem akademiknya. Dalam penelitian ini, titik serangnya bukan sekadar pada ada-tidaknya audit, melainkan pada loncatan yuridis dari hasil perhitungan teknis menjadi “kerugian negara” sebagai unsur delik. Secara metodologis, perkara ini menunjukkan bahwa hasil audit atau perhitungan

---

<sup>87</sup> Dian Puji N. Simatupang, *Keuangan Negara dan Kerugian Negara: Perspektif Fenomenologi dan Rekonsiliasi Hukum*, Penerbit FH UI bekerja sama dengan Damera Press, 2022, Halaman 78.

diperlakukan bukan lagi sebagai alat bantu teknis, tetapi sebagai fondasi normatif untuk menyimpulkan telah terpenuhinya unsur kerugian negara. Padahal, dalam perspektif hukum administrasi, yang menentukan sah atau tidaknya suatu penetapan bukan hanya akurasi angka, tetapi juga dasar kewenangannya. Buku Dwi Haryati menegaskan pentingnya dasar kewenangan dalam tindakan administrasi, dan buku W. Riawan Tjandra tentang hukum keuangan negara menguatkan bahwa kerugian negara harus dibaca dalam sistem kewenangan hukum publik, bukan semata dalam kerangka hitung-menghitung.<sup>88</sup>

Dengan demikian, kalau direkonstruksi secara lebih rinci, posisi kasus dalam putusan ini terdiri atas empat lapisan. Pertama, ada lapisan faktual-operasional, yakni adanya pelaksanaan pekerjaan yang terkait Dana BOS Mandailing Natal dan keterlibatan Rahmad Budi Mulia Hasibuan sebagai pelaksana CV Mambo Perkasa. Kedua, ada lapisan pidana, yakni jaksa mendudukkan tindakan itu sebagai bagian dari tindak pidana korupsi, bukan sekadar pelanggaran kontrak atau maladministrasi. Ketiga, ada lapisan pembuktian, yakni pembuktian kerugian negara dibangun melalui dokumen atau hasil audit/perhitungan kerugian. Keempat, ada lapisan yuridis-normatif, yakni pengadilan kemudian menerima konstruksi tersebut sampai menjatuhkan pidana kepada terdakwa. Justru pada lapisan keempat inilah tesis Anda harus bekerja: apakah penerimaan pengadilan terhadap hasil audit itu sudah tepat secara hukum, atau pengadilan telah memberi

---

<sup>88</sup> Dwi Haryati, *Hukum Administrasi Negara: Konsep, Fundamental, Perkembangan Kontemporer, dan Kasus* Penerbit: Rajawali Pers, 2024, Halaman 164.

bobot normatif yang terlalu besar kepada produk audit yang hakikatnya hanya bersifat teknis-profesional.

Posisi kasus ini juga perlu dipilah dari sudut subjek hukum. Rahmad Budi Mulia Hasibuan bukan diberitakan sebagai pejabat negara, melainkan sebagai pelaksana CV Mambo Perkasa. Artinya, konstruksi dakwaan terhadap dirinya sangat mungkin bertumpu pada bentuk penyertaan atau kerja sama dengan pihak pengelola anggaran negara, sehingga jaksa harus membuktikan dua hal sekaligus: pertama, adanya peran aktif terdakwa dalam pelaksanaan yang menyimpang; kedua, adanya hubungan kausal antara peran tersebut dan timbulnya kerugian keuangan negara. Dalam perkara yang melibatkan pelaksana swasta seperti ini, pembuktian kerugian negara menjadi semakin penting, karena unsur “merugikan keuangan negara” berfungsi sebagai jembatan yang menghubungkan tindakan pelaku privat dengan rezim korupsi yang melindungi keuangan negara. Tanpa pembuktian kerugian negara yang kokoh, perkara semacam ini mudah tergelincir menjadi semata sengketa pekerjaan atau pelaksanaan kontrak.

Dari situ, letak ketajaman analisisnya adalah ini: posisi permasalahan dalam putusan bukan pertama-tama soal benar atau salahnya angka kerugian, tetapi soal bagaimana angka itu diberi status sebagai “kerugian negara” oleh pengadilan. Di sinilah relevansi kritik Anda terhadap hasil audit akuntan publik menjadi kuat. Bila pengadilan menjadikan hasil audit akuntan publik sebagai dasar sentral untuk menyimpulkan adanya kerugian negara, maka pengadilan sesungguhnya sedang mengangkat suatu produk profesional menjadi penopang unsur delik. Itu problematis, karena standar audit sendiri menempatkan hasil audit sebagai opini

profesional berbasis reasonable assurance, bukan kebenaran hukum yang final. melalui standar audit menegaskan karakter opini auditor, dan Theodorus M. Tuanakotta menjelaskan sifat audit sebagai pemberian keyakinan memadai, bukan jaminan mutlak. Maka, jika produk seperti itu diperlakukan sebagai basis final untuk unsur “kerugian negara”, timbul persoalan serius pada peralihan dari kebenaran profesional ke kebenaran yuridis.<sup>89</sup>

Dengan kata lain, perkara ini menunjukkan adanya pergeseran titik berat pembuktian: dari pengujian kewenangan dan legalitas penetapan kerugian negara, ke penerimaan terhadap hasil audit/perhitungan sebagai sesuatu yang seolah cukup dengan dirinya sendiri. Inilah yang membuat posisi kasus dalam putusan ini sangat penting untuk tesis Anda. Anda tidak sedang berdebat mengenai boleh tidaknya auditor menghitung kerugian; yang Anda persoalkan adalah apakah hasil hitungan auditor dapat langsung dipakai pengadilan untuk menegaskan telah terjadinya kerugian negara dalam arti hukum. Perbedaan ini menentukan. Menghitung adalah aktivitas teknis; menetapkan kerugian negara sebagai unsur delik adalah aktivitas yuridis. Buku *Hukum Administrasi Negara* karya Dwi Haryati dan *Hukum Keuangan Negara* karya W. Riawan Tjandra sama-sama berguna untuk menegaskan pemisahan antara keahlian teknis dan kewenangan hukum itu.<sup>90</sup>

Kalau dirumuskan secara padat untuk naskah Penelitian ini, maka posisi permasalahan dalam putusan ini adalah Dalam Putusan Pengadilan Negeri Medan

---

<sup>89</sup> Theodorus M. Tuanakotta, *Audit Berbasis ISA (International Standards on Auditing)*, Penerbit: Gramedia 2024, Halaman 65.

<sup>90</sup> W. Riawan Tjandra, *Hukum Keuangan Negara: Pengertian, Ruang Lingkup, Pengelolaan, dan Penyelesaian Kerugian Negara*, Penerbit: Kanisius, 2023, Halaman 134.

Nomor 58/Pid.Sus-TPK/2022/PN Mdn, posisi kasus terletak pada konstruksi penuntut umum yang menempatkan Rahmad Budi Mulia Hasibuan selaku pelaksana CV Mambo Perkasa sebagai pihak yang turut bertanggung jawab atas tindak pidana korupsi terkait Dana BOS Mandailing Natal, dengan pembuktian unsur kerugian negara yang bertumpu pada hasil audit/perhitungan kerugian. Oleh karena itu, titik persoalan hukumnya bukan semata pada adanya penyimpangan pelaksanaan pekerjaan, melainkan pada sah atau tidaknya transformasi hasil audit teknis menjadi dasar yuridis untuk menyatakan terpenuhinya unsur kerugian negara dalam delik korupsi.

#### **B. Ketidaktepatan Penggunaan Audit Akuntan Publik Sebagai Dasar Penetapan Kerugian Negara**

Ketidaktepatan penggunaan hasil audit akuntan publik sebagai dasar penetapan kerugian negara berangkat dari kekeliruan paling mendasar, yaitu menyamakan hasil audit sebagai produk profesi dengan penetapan kerugian negara sebagai produk kewenangan hukum public. Dua hal ini lahir dari rezim hukum yang berbeda. Hasil audit akuntan publik lahir dari rezim profesi yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik dan PP Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik, sedangkan penetapan kerugian negara berada dalam rezim hukum keuangan negara dan hukum administrasi yang menuntut dasar kewenangan publik, legalitas, dan prosedur yang sah. UU Akuntan Publik sendiri menempatkan akuntan publik sebagai orang yang memperoleh izin untuk memberikan jasa, bukan sebagai organ negara yang diberi wewenang menetapkan akibat hukum publik.

Dari titik itu, perlu ditegaskan bahwa menghitung dan menetapkan adalah dua tindakan yang berbeda kualitas hukumnya. Menghitung kerugian adalah aktivitas teknis-profesional; menetapkan kerugian negara adalah aktivitas yuridis yang menempel pada kewenangan. Dalam hukum administrasi, tindakan yang menimbulkan akibat hukum harus bertumpu pada kewenangan yang sah. UU Administrasi Pemerintahan menempatkan kewenangan pemerintahan dalam kerangka atribusi, delegasi, dan mandat. Karena akuntan publik tidak memperoleh kewenangan melalui tiga saluran tersebut, maka hasil auditnya tidak dapat dinaikkan derajatnya menjadi penetapan kerugian negara. Di sinilah letak kesalahan pertama: keahlian teknis diperlakukan seolah-olah identik dengan kewenangan hukum.<sup>91</sup>

Kesalahan kedua terletak pada watak epistemologis audit itu sendiri. Standar Audit IAPI menegaskan bahwa tujuan audit adalah meningkatkan tingkat keyakinan pengguna laporan keuangan melalui opini auditor tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan yang berlaku. SA 700 juga menegaskan bahwa hasil audit dituangkan dalam laporan auditor independen yang berisi opini auditor. Dengan demikian, audit sejak awal didesain untuk menghasilkan opini professional, bukan keputusan hukum. Opini itu lahir dari prosedur audit, konsep materialitas, pengujian berbasis risiko, dan bukti audit yang memadai, sehingga sifatnya adalah reasonable assurance, bukan kepastian mutlak. Ketika hasil audit seperti ini dipakai sebagai

---

<sup>91</sup> Dwi Haryati, *Hukum Administrasi Negara: Konsep, Fundamental, Perkembangan Kontemporer, dan Kasus*, Penerbit: Rajawali Pers, 2024, Halaman 84.

dasar final untuk menyatakan telah terjadi kerugian negara, maka yang terjadi adalah perubahan tidak sah dari kebenaran profesional menjadi kebenaran yuridis.

Karena itu, secara metodologis penggunaan hasil audit akuntan publik sebagai dasar penetapan kerugian negara adalah *category error*. Ia mencampurkan dua kategori yang berbeda: hasil audit sebagai fakta teknis dan kerugian negara sebagai fakta hukum. Fakta teknis menjelaskan angka, pola transaksi, atau penyimpangan prosedur; fakta hukum menuntut validasi normatif, hubungan kausal, dan dasar kewenangan. Tidak setiap angka yang dapat dihitung otomatis berubah menjadi kerugian negara. UU Perbendaharaan Negara mendefinisikan kerugian negara sebagai kekurangan uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum. Definisi ini menunjukkan bahwa kerugian negara bukan sekadar soal besar-kecilnya angka, tetapi soal status hukum dari kekurangan itu. Karena itulah, angka hasil audit tidak dapat dengan sendirinya diperlakukan sebagai kerugian negara sebelum masuk ke dalam kerangka kewenangan dan penilaian hukum yang sah.

Ketidaktepatan berikutnya tampak dari perspektif hukum administrasi negara. Dalam rezim administrasi, yang pertama-tama diuji bukan “apakah angkanya benar”, tetapi “siapa yang berwenang menyatakannya”. Kebenaran teknis tanpa kewenangan tidak cukup untuk melahirkan akibat hukum publik. Karena itu, bila hasil audit akuntan publik diperlakukan sebagai dasar penetapan kerugian negara, maka telah terjadi penggantian ukuran legalitas oleh ukuran kompetensi teknis. Ini berbahaya, sebab negara hukum tidak dibangun di atas siapa yang paling ahli, tetapi di atas siapa yang diberi wewenang oleh undang-undang. Dwi Haryati

dalam buku *Hukum Administrasi Negara: Konsep, Fundamental, Perkembangan Kontemporer, dan Kasus* menempatkan kewenangan sebagai elemen sentral tindakan administrasi; W. Riawan Tjandra juga menempatkan penyelesaian kerugian negara dalam orbit hukum keuangan negara dan bukan semata dalam orbit akuntansi. Secara teoritis, itu berarti audit dapat membantu, tetapi tidak dapat menggantikan kewenangan.<sup>92</sup>

Ketidaktepatan penggunaan audit akuntan publik juga makin jelas bila dilihat dari perspektif hukum keuangan negara. Dian Puji N. Simatupang menekankan bahwa kerugian negara harus dibaca sebagai konsep hukum, bukan sekadar angka pembukuan. Buku itu penting karena memperlihatkan bahwa istilah “kerugian negara” kerap disederhanakan secara berlebihan menjadi hasil perhitungan, padahal ia mengandung dimensi normatif, kelembagaan, dan prosedural. Dalam konteks ini, audit akuntan publik hanya mungkin dipakai sebagai bahan informasi atau bahan bantu untuk melihat indikasi kerugian, tetapi tidak tepat dipakai sebagai dasar penetapan hukum yang final. Dengan kata lain, hasil audit berada di wilayah evidensial-teknis; penetapan kerugian negara berada di wilayah normatif-yuridis.

Di bidang pembuktian pidana, penggunaan hasil audit akuntan publik sebagai dasar penetapan kerugian negara juga problematis. Hukum pidana menuntut pembuktian yang meyakinkan hakim atas seluruh unsur delik. Namun audit hanya memberikan reasonable assurance, bukan absolute certainty. Bahkan

---

<sup>92</sup> W. Riawan Tjandra, *Hukum Keuangan Negara: Pengertian, Ruang Lingkup, Pengelolaan, dan Penyelesaian Kerugian Negara*, Penerbit: Kanisius, 2023, Halaman 78.

dalam uraian bibliografis buku *Menghitung Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi, Edisi 2*, dijelaskan bahwa persoalan pembuktian kerugian negara memang kompleks dan menuntut pendekatan sistematis yang mempertautkan akuntansi forensik, audit investigatif, dan doktrin hukum. Justru dari sini terlihat bahwa penghitungan kerugian bukan persoalan sederhana, apalagi bila langsung diangkat menjadi penetapan kerugian negara. Jadi, sekalipun audit akuntan publik dapat memiliki nilai pembuktian, nilainya tetap derivatif dan tidak final. Ia harus diuji bersama alat bukti lain dan tidak dapat berdiri sendiri sebagai dasar penetapan unsur “merugikan keuangan negara”.

Ketidaktepatan itu menjadi lebih nyata bila dikaitkan dengan perkara yang Anda teliti, yaitu Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor 58/Pid.Sus-TPK/2022/PN.Mdn. Dari isi putusan terlihat bahwa perkara berangkat dari pengadaan barang Dana BOS Afirmasi dan Kinerja Tahun 2019 yang mengalami masalah karena barang datang pada Januari 2020 sehingga tidak dapat dibayar dalam tahun anggaran 2019. Setelah itu Ketua Tim Manajemen BOS Kabupaten Mandailing Natal memerintahkan agar pesanan lama tidak dibayar dan dilakukan pemesanan ulang. Dalam tahap berikutnya, terdakwa Rahmad Budi Mulia Hasibuan selaku pelaksana CV Mambo Perkasa hadir dalam sosialisasi, lalu sekolah-sekolah diarahkan untuk memesan barang dari CV Mambo Perkasa dan menyerahkan uang muka. Putusan juga memuat rincian total uang muka sekitar Rp461.311.467 dari 15 sekolah. Dari konstruksi itu tampak bahwa problem perkara sesungguhnya bermula

dari cacat penganggaran dan pengondisian pengadaan, bukan langsung dari suatu kerugian negara yang telah lebih dahulu berdiri kokoh secara yuridis.<sup>93</sup>

Maka, bila hasil audit akuntan publik digunakan untuk mengubah rangkaian peristiwa tersebut menjadi kerugian negara yang pasti, penggunaan itu menjadi tidak tepat karena mengabaikan tiga tahapan penting. Pertama, harus dipisahkan lebih dahulu mana yang merupakan pelanggaran administrasi pengadaan, mana yang merupakan penyalahgunaan kewenangan, dan mana yang benar-benar sudah menjadi kerugian negara dalam arti hukum. Kedua, harus dibuktikan bahwa kerugian itu nyata dan pasti jumlahnya, bukan sekadar hasil estimasi atau rekonstruksi auditor. Ketiga, harus ada dasar kewenangan yang sah untuk memberi status hukum pada angka tersebut. Tanpa tiga tahapan itu, audit hanya menjadi alat bantu teknis yang dipaksa memikul beban normatif yang bukan bagiannya.

Secara lebih tajam dapat dikatakan bahwa penggunaan hasil audit akuntan publik sebagai dasar penetapan kerugian negara melahirkan sedikitnya lima cacat. Pertama, cacat sumber kewenangan, karena auditor publik bukan pemegang kewenangan administrasi negara. Kedua, cacat metodologis, karena opini audit diperlakukan sebagai putusan hukum. Ketiga, cacat kategori, karena fakta teknis disamakan dengan fakta hukum. Keempat, cacat pembuktian, karena reasonable assurance diperlakukan seolah-olah memenuhi standar kepastian hukum. Kelima, cacat sistemik, karena peran lembaga negara yang seharusnya memegang otoritas dalam penilaian kerugian negara menjadi tereduksi oleh hasil kerja profesi privat.

---

<sup>93</sup> Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor 58/Pid.Sus-TPK/2022/PN.Mdn, khususnya bagian identitas perkara, dakwaan, kronologi pengadaan BOS Afirmasi dan Kinerja, serta rincian uang muka yang diterima terdakwa.

Semua ini menunjukkan bahwa masalahnya bukan pada boleh tidaknya akuntan publik menghitung, tetapi pada ketidakbolean hasil hitungan itu diperlakukan sebagai penetapan hukum.

Dalam perspektif yang lebih kritis, praktik tersebut juga berbahaya bagi arsitektur negara hukum. Ketika hasil audit privat dipakai sebagai dasar penetapan kerugian negara, negara sebenarnya sedang menyerahkan fungsi publik kepada mekanisme profesional privat tanpa dasar atribusi yang jelas. Ini adalah bentuk privatisasi kewenangan publik secara terselubung. Negara seolah tetap hadir, tetapi substansi penetapan diisi oleh produk yang tidak lahir dari kewenangan negara. Akibatnya, asas legalitas tereduksi dan pengujian terhadap dasar kewenangan menjadi kabur. Dalam jangka panjang, praktik semacam ini dapat membiasakan peradilan untuk lebih percaya pada “angka hasil audit” daripada pada pertanyaan “siapa yang sah menyatakan angka itu sebagai kerugian negara”.

Dengan demikian, hasil audit akuntan publik semestinya ditempatkan secara proporsional: ia dapat berfungsi sebagai bahan informasi awal, dokumen teknis, atau alat bukti pendukung. Ia juga dapat membantu menjelaskan transaksi, aliran uang, ketidaksesuaian spesifikasi, atau deviasi harga. Tetapi ia tidak tepat diperlakukan sebagai dasar penetapan kerugian negara. Penetapan kerugian negara menuntut sesuatu yang lebih dari sekadar hitungan: ia menuntut kewenangan, legalitas, dan validasi hukum. Di sinilah letak ketidaktepatannya secara paling mendasar.

**C. Implikasi Hukum Dalam Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor:  
58/PID.SUS/TPK/2022/PN.MDN**

Perkara ini penting bukan hanya karena menyangkut dugaan korupsi Dana BOS Afirmasi dan BOS Kinerja Kabupaten Mandailing Natal, melainkan karena memperlihatkan bagaimana pengadilan membangun unsur “merugikan keuangan negara” dari rangkaian fakta yang mula-mula bersifat administratif, lalu ditarik ke dalam konstruksi pidana korupsi. Dalam dakwaan, terdakwa Rahmad Budi Mulia Hasibuan selaku pelaksana CV Mambo Perkasa didudukkan bersama Andriansyah Siregar sebagai pihak yang melakukan perbuatan melawan hukum terkait pengadaan ulang barang TIK dan mobiler, termasuk penerimaan uang muka dari sejumlah sekolah. Putusan juga menunjukkan bahwa setelah barang yang dipesan pada 2019 datang pada Januari 2020 dan tidak dapat dibayar karena melewati tahun anggaran, muncul pemeriksaan khusus Inspektorat, lalu rangkaian tindakan berikutnya berkembang menjadi dasar dakwaan korupsi.

Pada titik ini, implikasi hukum pertama adalah bahwa putusan tersebut memperlihatkan pergeseran dari pelanggaran administratif ke delik korupsi. Secara normatif, masalah awalnya adalah persoalan tata kelola anggaran dan kepatuhan prosedur pengadaan: barang datang lewat tahun anggaran, pembayaran tidak dapat dilakukan, lalu dikeluarkan LHP Inspektorat yang menyatakan pengadaan TA 2019 tidak dapat dibayarkan lagi dan harus dianggarkan kembali. Namun setelah itu, fakta administratif tersebut tidak berhenti sebagai maladministrasi atau pelanggaran tata kelola, melainkan dijadikan bagian dari konstruksi “melawan hukum” dalam Pasal 2 ayat (1) UU Tipikor. Artinya, putusan ini memiliki implikasi bahwa batas antara maladministrasi pengadaan dan korupsi menjadi sangat tipis jika pengadilan

menerima bahwa setiap penyimpangan prosedur yang diikuti aliran dana dapat langsung diperlakukan sebagai tindak pidana yang merugikan negara.

Implikasi hukum kedua adalah normalisasi penggunaan audit akuntan publik dalam pembuktian kerugian negara. Dalam pertimbangan unsur “dapat merugikan keuangan negara”, putusan merujuk pada keterangan ahli kerugian negara Binsar Sirait, seorang auditor pada Kantor Akuntan Publik Ribka Aretha dan Rekan, yang menyatakan terdapat kerugian keuangan negara sekurang-kurangnya Rp746.678.964,00. Ketika pengadilan menerima angka itu dalam pertimbangan unsur delik, hasil audit privat tidak lagi berfungsi sebagai sekadar bahan bantu teknis, tetapi naik derajat menjadi penopang normatif bagi unsur pidana. Inilah implikasi paling serius: pengadilan secara fungsional menggeser hasil audit akuntan publik dari dokumen profesional menjadi dasar yuridis pembuktian kerugian negara.

Padahal, secara hukum, posisi akuntan publik berada dalam rezim profesi, bukan rezim kewenangan publik. UU No. 5 Tahun 2011 menempatkan akuntan publik sebagai pihak yang memperoleh izin untuk memberikan jasa, bukan sebagai organ negara yang diberi kewenangan menetapkan akibat hukum publik. Standar Audit IAPI juga menegaskan bahwa audit bertujuan meningkatkan keyakinan pengguna laporan keuangan melalui opini auditor, bukan melalui penetapan status hukum. Itu berarti ketika putusan memakai hasil audit privat untuk menopang unsur kerugian negara, pengadilan pada dasarnya mencampuradukkan opini profesional dengan penetapan hukum. Secara doktrinal, ini keliru karena kompetensi teknis tidak identik dengan kewenangan yuridis.

Implikasi hukum ketiga adalah tergesernya prinsip kewenangan dalam hukum administrasi negara. Dalam hukum administrasi, tindakan yang menimbulkan akibat hukum publik harus bertumpu pada kewenangan yang sah. Karena itu, persoalan utama dalam kerugian negara bukan hanya “berapa angkanya”, tetapi juga “siapa yang berwenang menyatakannya sebagai kerugian negara”. Ketika pengadilan mendasarkan unsur kerugian negara pada auditor KAP, yang terjadi ialah penggeseran pusat legitimasi dari kewenangan ke keahlian. Putusan semacam ini berimplikasi pada lahirnya pola penalaran bahwa selama angka kerugian tampak meyakinkan secara teknis, maka pertanyaan tentang kewenangan dapat dikesampingkan. Dari sudut teori hukum administrasi, akibatnya sangat serius: *rule of law* berisiko bergeser menjadi *rule of expert*. Buku Dwi Haryati dan W. Riawan Tjandra sama-sama menempatkan kewenangan sebagai poros sahnya tindakan hukum administrasi, sehingga penerimaan hasil audit privat sebagai basis unsur kerugian negara justru meminggirkan prinsip yang paling mendasar itu.

Implikasi hukum keempat adalah perubahan makna kerugian negara dari konstruksi hukum menjadi konstruksi angka. Dalam putusan ini, kerugian negara dibaca terutama dari ketidaksesuaian pertanggungjawaban dan hasil perhitungan auditor KAP. Masalahnya, kerugian negara dalam hukum Indonesia bukan sekadar selisih angka atau ketidaktertiban pengelolaan, melainkan kategori hukum yang menuntut adanya pengurangan keuangan negara yang nyata dan pasti. Ketika putusan menerima hasil audit privat sebagai dasar unsur kerugian negara, makna kerugian negara menjadi tereduksi menjadi hasil kalkulasi. Implikasinya adalah

penyederhanaan konsep yang seharusnya kompleks: unsur delik yang seharusnya dibangun secara normatif menjadi seolah cukup dibangun secara akuntansi. Itu bertentangan dengan pembacaan Dian Puji N. Simatupang yang menegaskan bahwa kerugian negara harus dipahami sebagai konstruksi hukum, bukan sekadar fakta pembukuan.

Implikasi hukum kelima adalah melemahnya uji kausalitas. Dalam perkara korupsi, tidak cukup menunjukkan bahwa ada angka kerugian; harus dibuktikan pula bahwa kerugian itu merupakan akibat dari perbuatan terdakwa. Dalam perkara ini, fakta yang dibangun meliputi pemesanan barang, keterlambatan pembayaran karena lewat tahun anggaran, perintah pengadaan ulang, pengarahannya ke penyedia tertentu, serta penyerahan uang muka. Seluruh rangkaian itu menunjukkan adanya banyak mata rantai peristiwa dan lebih dari satu aktor. Jika kerugian negara lalu disandarkan pada hasil audit privat tanpa penguraian kausalitas yang ketat, maka implikasinya adalah unsur kausalitas menjadi kabur. Pengadilan dapat tergelincir pada cara berpikir bahwa selama ada angka kerugian dan ada aliran uang, maka hubungan sebab-akibat dianggap selesai. Padahal, dalam hukum pidana, angka kerugian tidak menggantikan kewajiban membuktikan relasi sebab-akibat antara perbuatan terdakwa dan akibat yang dituduhkan.

Implikasi hukum keenam adalah perluasan pertanggungjawaban pidana terhadap pelaku privat tanpa pemisahan yang memadai dari aktor publik. Terdakwa dalam perkara ini adalah pelaksana CV Mambo Perkasa, yakni pihak privat. Namun dakwaan dan pertimbangan ditempatkan dalam kerangka perbuatan bersama dengan pejabat atau pengelola program publik. Hal ini tentu mungkin dalam hukum

pidana korupsi melalui konsep penyertaan. Akan tetapi, jika pembuktian kerugian negara dibangun terutama dari audit privat dan rangkaian fakta administratif, maka posisi pelaku privat menjadi rawan dibebani akibat hukum publik tanpa analisis yang cukup mengenai siapa pemegang kewenangan, siapa pengambil keputusan administratif, dan siapa yang sesungguhnya menggerakkan penyimpangan dalam pengelolaan dana negara. Implikasinya, putusan seperti ini dapat memperluas secara signifikan jangkauan pertanggungjawaban pidana terhadap pihak swasta, bahkan ketika akar masalahnya justru berada dalam struktur tata kelola publik itu sendiri.

Implikasi hukum ketujuh adalah terganggunya tata hubungan antar-instrumen pengawasan keuangan negara. Berkas perkara menunjukkan adanya pemeriksaan khusus Inspektorat dan LHPKDTT Inspektorat Kabupaten Mandailing Natal sebagai bagian dari fakta yang diajukan. Di sisi lain, dalam pertimbangan unsur kerugian negara, pengadilan merujuk kepada auditor dari Kantor Akuntan Publik. Ini menimbulkan persoalan sistemik: instrumen pengawasan internal pemerintah dan produk audit privat bertemu dalam satu konstruksi pembuktian pidana tanpa garis batas yang tegas mengenai fungsi masing-masing. Akibat hukumnya ialah lahirnya fragmentasi dalam sistem pembuktian kerugian negara: audit internal pemerintah, audit privat, dan penilaian hukum pidana bertumpang tindih. Dalam jangka panjang, hal ini berisiko mengaburkan arsitektur kelembagaan pengawasan keuangan negara dan menciptakan standar pembuktian yang tidak konsisten antarperkara.

Implikasi hukum kedelapan adalah melemahnya perlindungan *due process of law*. Dalam perkara pidana, terdakwa berhak diadili berdasarkan pembuktian yang sah, jelas, dan dapat diuji. Ketika unsur kerugian negara sangat bergantung pada auditor privat, terdakwa praktis dipaksa melawan otoritas angka yang sudah dibungkus sebagai “kerugian negara”, padahal status hukum angka itu sendiri belum tentu kokoh. Ini menimbulkan asimetri pembuktian. Jaksa cukup menghadirkan auditor privat dengan angka kerugian, lalu beban praktis berpindah ke terdakwa untuk menggugurkan angka itu. Padahal, secara prinsipil, beban pembuktian unsur delik tetap berada pada penuntut umum. Implikasinya, posisi terdakwa dalam proses menjadi lebih rentan karena angka hasil audit mulai berfungsi seperti pra-penetapan kesalahan, bukan sekadar alat bukti yang harus diuji secara kritis.

Implikasi hukum kesembilan adalah terbentuknya preseden penalaran yudisial yang berbahaya. Bila pola dalam putusan ini direplikasi, maka akan lahir praktik peradilan yang menerima tiga hal sekaligus: pertama, penyimpangan administrasi pengadaan dapat langsung ditarik ke ranah korupsi; kedua, hasil audit akuntan publik dapat menopang unsur kerugian negara; ketiga, pertanyaan tentang kewenangan penetapan kerugian negara menjadi sekunder. Preseden semacam ini berbahaya karena mendorong penegakan hukum korupsi menjadi sangat teknokratis: angka dan audit menjadi pusat, sedangkan legalitas, kewenangan, dan kausalitas bergeser ke pinggir. Dalam tesis Anda, ini justru bisa dirumuskan sebagai kritik utama: putusan tersebut tidak semata-mata menyelesaikan perkara konkret, tetapi berpotensi memperluas model pembuktian yang secara teoritis problematis.

Karena itu, implikasi hukum dalam putusan ini dapat dirumuskan secara lebih tajam sebagai berikut: pengadilan, dengan menerima hasil audit akuntan publik sebagai dasar penting pembuktian kerugian negara, telah memperlebar fungsi audit privat dari alat bantu teknis menjadi fondasi normatif unsur delik; akibatnya, konsep kerugian negara tereduksi menjadi angka, prinsip kewenangan terdesak oleh keahlian, uji kausalitas menjadi longgar, dan struktur pembuktian pidana bergerak ke arah yang lebih teknokratis daripada yuridis. Implikasi seperti ini bukan hanya bermasalah pada tingkat teori, tetapi juga berbahaya pada tingkat praktik, karena membuka jalan bagi privatisasi terselubung atas fungsi penetapan akibat hukum publik.

Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor 58/Pid.Sus-TPK/2022/PN.Mdn menimbulkan implikasi hukum yang luas. Ia mendorong reduksi konsep kerugian negara menjadi hasil kalkulasi, menggeser pusat legitimasi dari kewenangan ke keahlian, melemahkan uji kausalitas dalam pembuktian, memperluas pertanggungjawaban pidana terhadap aktor privat, dan mengaburkan relasi antara audit privat, pengawasan internal pemerintah, dan pembuktian pidana. Oleh sebab itu, putusan ini penting dikritik bukan hanya karena hasil akhirnya, tetapi karena model penalarannya berpotensi mengubah wajah penegakan hukum korupsi: dari yang seharusnya berbasis legalitas dan kewenangan, menjadi berbasis angka dan otoritas teknis.

Bahwa Analisa yuridis dari fakta-fakta hukum yang terungkap di persidangan, berdasarkan keterangan saksi-saksi, ahli, dan bukti surat, maka kami dari Tim Penasehat Hukum Terdakwa Rahmad Budi Mulia Hasibuan akan

menyampaikan analisa yuridis dan unsur-unsur pasal dalam dakwaan primer maupun dakwaan subsidair yang didakwakan Sdr. Jaksa Penuntut Umum, dengan uraian sebagai berikut: Bahwa kami menyatakan sangat keberatan dan menolak Tuntutan Sdr. Jaska Penuntut Umum terhadap terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN yang menyatakan dakwaan primer sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) Jo Pasal 18 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Jo Pasal 55 Ayat (1) Ke-1 KUHPidana adalah telah terpenuhi dan terbukti secara sah dan meyakinkan menurut hukum.

Bahwa kami sangat tidak sependapat dengan Sdr. Jaksa Penuntut Umum dan menurut hemat hukum kami ketentuan adanya tindak pidana sebagaimana diatur dan diancam dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 Jo Pasal 18 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Jo Pasal 55 Ayat (1) Ke-1 KUHPidana yang di dakwakan/dituntut terhadap diri Tersangka Rahmad Budi Mulia Hasibuan adalah tidak terpenuhi dan tidak terbukti secara sah dan meyakinkan menurut hukum;

Bahwa unsur-unsur Pasal 2 ayat (1) Jo Pasal 18 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Jo Pasal 55 Ayat (1) Ke-1 KUHPidana adalah meliputi:

Setiap Orang;

Secara melawan hukum;

Memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi;

Dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara;

Melakukan, menyuruh melakukan atau turut serta melakukan;

Unsur Setiap Orang

“Bahwa secara teoritis makna unsur “setiap orang” menunjuk kepada siapa orang yang harus bertanggung jawab atas tindak pidana yang didakwakan itu atau setidaknya tidaknya mengenai siapa-siapa orang yang harus dijadikan tersangka/terdakwa. Oleh karena itu, kata “setiap orang” sebagai siapa saja yang harus dijadikan tersangka/terdakwa atau setiap subjek hukum pendukung hak dan kewajiban yang dapat dimintai pertanggung jawaban pidana atas tindak pidana yang dilakukan, sehingga secara historis dan kronologis manusia sebagai subjek hukum telah dengan sendirinya memiliki kemampuan bertanggungjawab secara hukum, kecuali secara tegas undang-undang menentukan lain, berkaitan dengan adanya dugaan tindak pidana korupsi in case “Dana BOS Afirmasi dan Kinerja Kabupaten Mandailing Natal Tahun Anggaran 2019” dihubungkan dengan pertanggung jawaban pidana maka “setiap orang” yang dihadapkan sebagai terdakwa Sdr. Jaksa Penuntut Umum harus memastikan rumusan delik pasal dakwaan, kepada siapa-siapa yang pantas dan sewajarnya dimintai pertanggung jawaban pidana atas peristiwa tersebut. Selanjutnya untuk membuktikan apakah terdakwa Rahmad Budi Mulia Hasibuan telah melakukan perbuatan sebagaimana disebutkan dalam surst

Dakwaan/Tuntutan Sdr. Jaksa Penuntut Umum maka harus dilihat pula teori pemidanaan, pertanggung jawaban, dan kesalahan dalam pembuktian dan/atau keterangan saksi-saksi yang terungkap dipersidangan.

Unsur “setiap orang” sebagaimana dimaksudkan Pasal 2 ayat (1) Jo Pasal 18 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Jo Pasal 55 Ayat (1) Ke-1 KUHPidana Tidak dapat ditujukan/diterapkan secara serta merta kepada diri Terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN, karena untuk menentukan unsur ini tidak cukup dengan menghubungkan RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN sebagai pelaksana CV Mambo Perkasa dan kebenaran identitas diri Terdakwa, namun akan tetapi unsur “setiap orang” tersebut harus dihubungkan dengan kewenangan dan kedudukan setiap orang yang terlibat dalam peristiwa pidana tersebut;

Berdasarkan fakta yang terungkap dipersidangan dan dikaitkan dengan keterangan saksi-saksi, dimana terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN (Pelaksana CV Mambo Perkasa) merupakan penyedia barang TIK yang dipesan oleh kepala-kepala sekolah, dan atas pesanan tersebut benar tidak ada permasalahan dan sesuai dengan spesifikasi pesannya, namun yang bermasalah adalah Pesanan Mobiler melalui CV Maju Jaya (REFLI ALWI RIFAI SIREGAR) yang secara nyata dimintai pemeriksaan oleh Sdr. Jaksa Penuntut Umum pada Berita Acara Pemeriksaan Saksi namun tidak dihadirkan di persidangan, sehingga unsur “setiap orang” itu lebih dominan dan melekat ditetapkan kepada CV Maju Jaya (REFLI ALWI RIFAI SIREGAR). Bahwa oleh karena itu unsur “setiap orang” sebagaimana dimaksud pada Pasal 2 ayat (1) Jo Pasal 18 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Jo Pasal 55 Ayat (1) Ke-1 KUHPidana adalah tidak terpenuhi secara sah dan meyakinkan menurut hukum”.

### Unsur Secara Melawan Hukum

Bahwa Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 003/PUU-IV/2006 Tanggal 24 Juli 2006, menyebutkan Penjelasan Pasal 2 ayat (1) Undang -Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, menyatakan: Yang dimaksud dengan "Secara Melawan Hukum" dalam Pasal ini mencakup perbuatan melawan hukum dalam arti formil maupun dalam arti materil, yakni meskipun perbuatan tersebut tidak diatur dalam peraturan perundang - undangan, namun apabila perbuatan tersebut dianggap tercela karena tidak sesuai dengan rasa keadilan atau norma-norma kehidupan sosial dalam masyarakat, maka perbuatan tersebut dapat dipidana", Bahwa perbuatan melawan hukum dalam Pasal 2 ayat (1) Undang - Undang No. 31 Tahun 1999 yang telah diubah dengan Undang-Undang No. 20 Tahun 2001, seharusnya dipahami secara formil maupun secara materil. Secara formil berarti perbuatan yang disebut Tindak Pidana Korupsi adalah perbuatan yang melawan/bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, Bahwa sedangkan secara materil berarti perbuatan yang disebut Tindak Pidana Korupsi adalah perbuatan yang walaupun tidak bertentangan peraturan perundang-undangan yang berlaku namun apabila perbuatan tersebut dianggap tercela karena tidak sesuai dengan rasa keadilan atau norma-norma kehidupan sosial dalam masyarakat, maka perbuatan tersebut dapat di pidana.

Berdasarkan fakta - fakta hukum yang terungkap di persidangan dihubungkan dengan rumusan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 003/PUU-IV/2006 Tanggal 24 Juli 2006 dan dari uraian teoritis yang dikemukakan diatas, maka sangat terang dan jelas bahwa tidak ada perbuatan Terdakwa Rahmad Budi Mulia Hasibuan yang bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, serta tidak ada pula perbuatan Terdakwa Rahmad Budi Mulia Hasibuan yang dianggap tercela karena tidak sesuai dengan rasa keadilan atau norma-norma kehidupan sosial dalam masyarakat. Bahwa bila dicermati pada uraian Sdr. Jaksa Penuntut Umum dalam Surat Tuntutannya pada halaman 91 s/d halaman 93 yang

menyatakan: "Terdakwa selaku pelaksana CV Mambo Perkasa bersama-sama dengan ANDRIANSYAH SIREGAR, SE (Penuntutan terpisah) melakukan sosialisasi di SDN 257 Bangkelang beserta kepala sekolah penerima dana BOS tahun anggaran 2019 di Kec. Batang Natal, Kec. Lingga Bayu, Kec. Ranto Baik, saat sosialisasi saksi ANDRIANSYAH SIREGAR, SE menyuruh para Kepala Sekolah yang hadir untuk melakukan pemesanan barang-barang Teknologi Informasi dan Komunikasi (TIK) berupa leptot dan mobiler berupa meja dan kursi dari CV Mambo Perkasa dan menyuruh para kepala sekolah untuk menyerahkan uang muka kepada terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN, Dst....." Adalah merupakan kewajaran secara hukum dilakukan oleh seorang penyedia barang/jasa TIK di Kab. Mandailing Natal karena untuk membantu keterbatasan Para Kepala Sekolah penerima Dana BOS TA. 2019, serta adalah sanga wajar jika terdakwa RAHMAD BUDI MILIA HASIBUAN menawarkan prodak-prodaknya yang ada pada Aplikasi SIPLah utnuk di beli oleh Kepala-kepala sekolah tersebut. Berdasarkan fakta hukum yang terungkap di persidangan serta dikaitkan dengan keterangan saksi-saksi maupun saksi ahli Pengadaan barang/jasa DR. RONAL HASUNDUNGAN SIANTURI, SH. MH membenarkan dan menerangkan bahwa "bilamana suatu daerah tidak memiliki jaringan internet dan/atau Sumber Daya Manusia yang tidak cakap dalam mengakses internet maka diperkenankan melakukan pemesanan dan pembayaran secara manual atas kesepakatan kedua belah pihak" hal tersebut juga berkesesuaian dengan ketentuan pasal 16 Peraturan Menteri Pendidikan Dan Kebudayaan RI No. 14 tahun 2020 tentang Pedoman Pengadaan Barang/Jasa Oleh Satuan Pendidikan, redaksinya kami kutif: "Pasal 16 Ayat (1) Penetapan Penyedia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 ayat (1) dapat dilakukan secara luring jika: terdapat gangguan teknis penyelenggaraan SIPLah; dan/atau Satuan Pendidikan tidak memiliki koneksi internet untuk mengakses SIPLah. Ayat (2) Penetapan Penyedia secara luring sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilakukan secara terbuka dan transparan";

Selanjutnya atas perbuatan yang dilakukan oleh terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN yang menerima uang muka (DP) dari Para Kepala Sekolah

untuk pembelian barang-barang TIK atas perintah dan arahan dari Maneger BOS Kab. Mandailing Natal (ANDRIANSYAH SIREGAR, SE) bila dikaitkan dengan fare “unsur melawan hukum” maka secara nyata dan terang terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN tidak ada melakukan perbuatan melawan hukum secara formil maupun materil serta tidak pula melakukan perbuatan tercela karena tidak sesuai dengan rasa keadilan atau norma-norma kehidupan sosial dalam masyarakat, Bahwa terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN yang secara sah dan meyakinkan tidak melakukan perbuatan melawan hukum secara formil maupun materil serta tidak pula melakukan perbuatan tercela karena tidak sesuai dengan rasa keadilan atau norma-norma kehidupan sosial dalam masyarakat, telah terungkap dipersidangan dimana kesemua sekolah yang melakukan pemesanan barang-barang TIK kepada CV Mambo Perkasa telah terealisasi dengan baik sesuai dengan Berita Acara Serah Terima Barang ke 15 (lima belas) sekolah tersebut.

Berdasarkan fakta hukum yang terungkap dipersidangan serta dikaitkan dengan keterangan saksi-saksi (para kepla sekolah penerima dana BOS TA. 2019) yang tidak sesuai dengan Peraturan perundang-undangan dan/atau yang melakukan perbuatan melawan hukum adalah CV MAJU JAYA dengan ANDRIANSYAH SIREGAR, SE karena tidak merealisasikan barang Pesanan Mobiler Para Kepala Sekolah, sehingga Para Kepala Sekolah harus mengeluarkan uang pribadinya untuk menutupi pembayaran pesanan mobile tersebut. Bahwa dengan demikian, unsur "melawan hukum" dalam Dakwaan Primair Sdr. Jaksa Penuntut Umum yang dipersalahkan kepada terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 yang telah diubah dengan Undang - Undang No. 20 Tahun 2001 adalah TIDAK TERPENUHI SECARA SAH DAN MEYAKINKAN MENURUT HUKUM;  
Unsur Memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi;

Bahwa berdasarkan fakta - fakta hukum yang terungkap di persidangan, Terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBAN Sama sekali tidak terbukti secara melawan hukum memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi dari pekerjaan Dana BOS Kab. Mandailing Natal Tahun Anggaran 2019. Bahwa menurut R. Wiyono, SH. dalam bukunya yang berjudul "PEMBAHASAN

UNDANG-UNDANG PEMBERANTASAN TINDAK PIDANA KORUPSI, Penerbit Sinar Grafika, Edisi Kedua, Tahun 2012, Halaman 46: "Yang dimaksud dengan menguntungkan adalah samà artinya dengan mendapatkan untung. yaitu pendapatan yang diperoleh lebih besar dari pengeluaran, terlepas dari penggunaan lebih lanjut dari pendapatan yang diperolehnya" Bahwa dengan demikian baik rumusan Pasal 2 ayat (1) yang mengandung unsur "memperkaya diri sendiri", maupun rumusan pasal 3 yang mengandung unsur "dengan tujuan menguntungkan diri sendiri", sama sekali tidak tepat dan keliru abila didakwakan terhadap Terdakwa Rahmad Budi Mulia Hasibuan;

Bahwa kami sangat keberatan dan menolak/tidak sependapat dengan uraian/dalil Sdr. jaksa Penuntut Umum dalam Surat Tuntutannya pada halaman 94 s/d halaman 96 yang menyatakan pada pokoknya "Perbuatan terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN yaitu meminta uang muka (down payment) kepada para Kepala Sekolah untuk pemesanan barang-barag TIK dan Mobiler, bahwa permintaan uang muka sebagai jaminan atas barang yang dipesan sehingga menambah harta kekayaan yang ada pada terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN"; Bahwa berdasarkan fakta- fakta hukum yang terungkap di persidangan, sama sekali tidak ada tindakan Terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN yang dapat dikategorikan sebagai tindakan yang menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi dalam paket pekerjaan Dana BOS Tahun anggaran 2019, sebab fakta yang terungkap dipersidangan dana BOS yang di DP kan kepada Terdakwa terealisasi dengan baik, namun terkait dengan DP Mobiler yang tidak direalisasikan oleh ANDRIANSYAH SIREGAR dengan kelompoknya dan/atau CV MAJU JAYA sehingga secara hukum merekalah yang semestinya bertanggungjawab.

Selanjutnya dalam pekerjaan Dana BOS Kab. Mandailing Natal Tahun Anggaran 2019 Terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN sama sekali tidak mendapat keuntungan material atau financial apapun dan dari pihak manapun juga justru Terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN mengalami kerugian atas pekerjaan tersebut dikarenakan adanya beberapa kepala seoklah yang tidak melakukan pembayaran dan adanya kepala sekolah yang melakukan pembayaran

kepada ANDRIANSYAH SIREGAR, SE dan tidak diberikan kepada Terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN. Bahwa Sdr. jaksa Penuntut Umum telah memutarbalikan fakta - fakta hukum yang terungkap di persidangan, oleh karena itu kami sangat keberatan dan menolak/tidak sependapat dengan uraian dalil Jaksa Penuntut Umum dalam Surat Tuntutannya pada halaman 96 yang menyatakan: "Bahwa unsur melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi telah terpenuhi dan terbukti menurut hukum" adalah sangat menyesatkan dan memutarbalikkan fakta - fakta hukum yang terungkap di persidangan, hal tersebut jelas dan terang dilakukan oleh Sdr. Jaksa Penuntut umum mulai dari tingkat penyelidikan sampai dengan persidangan ini, dimana Sdr. Jaksa Penuntut Umum pada tahap penyelidikan dan penyidikan pada Kejaksaan Negeri Mandailing Natal telah melakukan pemilahan-pemilahan pertanggungjawaban hukum terhadap Orang, Perbuatan melawan hukumnya, dan juga pada kedudukan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi. Sebab berdasarkan fakta hukum yang terungkap dipersidangan atas adanya kerugian negara tersebut dinikmati dan dipergunakan untuk kepentingan pribadi: AHMAD GONG MATUA (Kepala Dinas Pendidikan Kab. Mandailing Natal) DAN RIZKY ARITONANG Sebesar Rp 300.000.000 (tiga ratus juta rupiah) serta ANDRIANSYAH SIREGAR, SE bahkan sampai kepada Bupati Mandailing Natal, serta secara nyata-nyata CV MAJU JAYA tidak merealisasikan pesanan MOBILER namun oleh Sdr. Jaksa Penuntut Umum sengaja mengaburkannya dalam Surat dakwaan maupun tuntutannya, seolah-olah Sdr, Jaksa Penuntut Umum menunjukkan keterbatasannya dan tidak memahami lebih dalam pokok perkara a quo;

Berdasarkan fakta- fakta hukum yang terungkap di persidangan melalui Bukti-Bukti Surat, keterangan Saksi Saksi dan keterangan Terdakwa, bahwa Terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN sama sekali tidak pernah secara melawan hukum melakukan perbuatan yang menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi dalam pekerjaan Dana BOS Kab. Mandailing Natal Tahun Anggaran 2019, Bahwa dengan demikian, "unsur dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi" adalah TIDAK TERPENUHI SECARA SAH DAN MEYAKINKAN MENURUT HUKUM.

Dengan tidak terpenuhinya unsur sebagaimana dimaksud diatas maka Dakwaan Subsidair sebagaimana diatur dan diancam dalam Pasal 3 jo. Pasal 18 Undang-undang Nomor: 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, sebagaimana telah dirubah dengan Undang-Undang Nomor: 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor: 31 Tahun 1999 jo. Pasal 55 ayat (1) ke -1 KUHPidana, sesuai dengan Tuntuan Jaksa Penuntut Umum adalah TIDAK TERBUKTI SECARA SAH DAN MEYAKINKAN MENURUT HUKUM;

### **1.1 Unsur Merugikan Keuangan Negara atau Perekonomian Negara**

Bahwa hal yang harus dibuktikan dalam unsur "dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara" berkaitan dengan suatu Tindak Pidana Korupsi adalah Bahwa kedua point tersebut, yaitu "dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara" ini adalah bersifat alternatif. Jadi untuk membuktikan seseorang melakukan tindak pidana korupsi atau tidak, berkaitan dengan unsur ini, maka cukup hanya dibuktikan salah satu point saja. Tetapi unsur "dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara" tersebut sangat erat hubungannya dengan unsur "melawan hukum" dan unsur "perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi". Dengan kata lain, apabila unsur "melawan hukum" dan unsur "perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi" tidak terbukti maka unsur "dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara" juga dianggap tidak terbukti. Bahwa dengan demikian oleh karena unsur "melawan hukum" dan unsur "perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi" yang didakwakan/dituntut terhadap Terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN tidak terbukti secara sah dan meyakinkan menurut hukum berdasarkan fakta-fakta hukum yang terungkap di persidangan

maka, unsur "yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara" dalam adanya dugaan tindak pidana *in casu* yang didakwakan/dituntut terhadap Terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN juga tidak terbukti secara sah dan meyakinkan menurut hukum.

Sangat tidak berdasar dan tidak beralasan uraian Jaksa Penuntut Umum dalam Surat Tuntutannya pada halaman 96 s/d halaman 98 pada pokoknya menyatakan: **"Terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN mempergunakan sisa uang sebesar Rp 82.543.233,5 (delapan puluh dua juta lima ratus ribu empat puluh tiga ribu dua ratus tiga puluh tiga koma lima rupiah) untuk kepentingan peribadinya"** Uraian yang disebutkan oleh Sdr. Jaksa Penuntut Umum tersebut sangat keliru dan menyesatkan sebab Sdr. Jaksa Penuntut Umum sama sekali tidak menyebutkan sumber uang dan perhitungannya darimana diperoleh jumlah uang sebesar Rp 82.543.233,5 (delapan puluh dua juta lima ratus ribu empat puluh tiga ribu dua ratus tiga puluh tiga koma lima rupiah) yang digunakan Terdakwa tersebut, dengan penguraian sebagai berikut. Bahwa bilamana dihubungkan dengan keterangan saksi-saksi (Para Kepala Sekolah), saksi Ahli BINSAR SIRAIT, Ak, MM, CA, serta dikaitkan dengan fakta-fakta hukum yang terungkap di persidangan maka dapat ditarik kesimpulan bahwa:

- a. Terdapat kerugian keuangan Negara **sekurang-kurangnya sebesar Rp. 746.678.964,- (tujuh ratus empat puluh enam juta enam ratus tujuh puluh delapan ribu Sembilan ratus enam puluh empat rupiah)** yang rinciannya sebagai berikut:

- 1) Secara nyata digunakan oleh Saksi ANDRIANSYAH SIREGAR, S.E., untuk kepentingan pribadi dan kelompoknya sebesar Rp. 638.176.421,- (enam ratus tiga puluh delapan juta seratus tujuh puluh enam ribu empat ratus dua puluh satu rupiah), yaitu:
  - a) Dana BOS Kinerja SMPN 2 Penyabungan digunakan oleh Saksi ANDRIANSYAH SIREGAR, S.E., untuk kelompoknya, di mana uang diserahkan oleh kepala sekolah SMPN 2 Penyabungan Sdr Rizal Efendi dengan bukti kuitansi sebagai penerima adalah Sdr Abdi Putra Negara Pulungan dengan saksinya Sdr Ahmad Gong Matua dan Sdr Resky Aritonang sebesar Rp. 300.000.000,- (tiga ratus juta rupiah);
  - b) Dana BOS Afirmasi SMPN 3 Kotanopan yang diserahkan oleh kepala sekolah SMPN 3 Kotanopan Sdri Masleni pada tanggal 14 Agustus 2020 kepada Sdr Zulkifli Nasution (staf tenaga honorer dari Saksi ANDRIANSYAH SIREGAR, S.E.) yang digunakan untuk kepentingan Saksi ANDRIANSYAH SIREGAR, S.E., sebesar Rp. 108.000.000,- (seratus delapan juta rupiah);
  - c) Dana BOS Afirmasi SMPN 6 Siabu dipinjam oleh Saksi ANDRIANSYAH SIREGAR, S.E., untuk kepentingan dinas sebesar Rp. 60.000.000,- (enam puluh juta rupiah);
  - d) Dana BOS Afirmasi SDN 033 Hutabaringin diminta oleh Saksi ANDRIANSYAH SIREGAR, S.E., kepada kepala sekolah SDN 033 Hutabaringin Sdr Muhammad Ardi Siregar sebesar Rp. 50.000.000,- (lima puluh juta rupiah);

- e) Dana BOS Afiriasi SDN 034 Pintu Padang Julu diserahkan oleh kepala sekolah SDN 034 Pintu Padang Julu kepada Sdr Zulkifli Nasution (staf tenaga honorer dari Saksi ANDRIANSYAH SIREGAR, S.E.) untuk diserahkan lagi kepada Saksi ANDRIANSYAH SIREGAR, S.E., sebesar Rp. 25.000.000,- (dua puluh lima juta rupiah);
- f) Sisa penerimaan uang muka dari beberapa sekolah yang digunakan oleh Saksi ANDRIANSYAH SIREGAR, S.E., untuk kepentingan pribadi dan kelompoknya sebesar Rp. 95.176.421,- (Sembilan puluh lima juta seratus tujuh puluh enam ribu empat ratus dua puluh satu rupiah) dengan rincian sebagai berikut:

Jumlah uang muka yang diterima Rp. 165.086.469,-

Dikurangi :

- Pembayaran beberapa sekolah di Rp. 62.176.968,-Kecamatan Lingga Bayu
- Pembayaran mobiler SDN Aek Holbung Rp. 7.733.080,-

Sehingga sisa penerimaan uang muka Rp. 95.176.421,-

Jumlah yang secara nyata digunakan oleh Saksi ANDRIANSYAH SIREGAR, S.E., untuk kepentingan pribadi dan kelompoknya sebesar Rp. 638.176.421,-

- 2) Sisa dana BOS yang tersimpan dalam rekening pribadi masing-masing kepala sekolah karena perintah lisan dari Saksi ANDRIANSYAH SIREGAR, S.E., selaku Manajer BOS untuk mengambil uang dana BOS dari rekening sekolah ke rekening pribadi masing-masing kepala sekolah yang sekurang-kurangnya sebesar Rp. 131.399.594,- (seratus tiga puluh satu juta tiga ratus sembilan puluh sembilan ribu lima ratus sembilan puluh empat rupiah);

- a) SDN 137 Maga Dolok dari BOS Afirmasi sebesar Rp. 27.513.543,- (dua puluh tujuh juta lima ratus tiga belas ribu lima ratus empat puluh tiga rupiah);
  - b) SDN 163 Maga Lombang dari BOS Afirmasi sebesar Rp. 56.300.000,- (lima puluh enam juta tiga ratus ribu rupiah);
  - c) SDN 172 Huta Lombang dari BOS Afirmasi Kinerja sebesar Rp. 24.689.000,- (dua puluh empat juta enam ratus delapan puluh sembilan ribu rupiah).
- b. Sehingga jumlah sisa dana BOS yang tersimpan di rekening beberapa kepala sekolah sebesar Rp. 108.502.543,- (Seratus Delapan Juta Lima Ratus Dua Ribu Lima Ratus Empat Puluh Tiga Rupiah)
- c. Sehingga kerugian keuangan negara sebesar Rp. 638.176.421,- + Rp. 108.502.543,- = Rp. 746.678.964,- (Tujuh Ratus Empat Puluh Enam Juta Enam Ratus Tujuh Puluh Delapan Ribu Sembilan Ratus Enam Puluh Empat Rupiah);

Bahwa bagaimana rasio perhitungan yang diuraikan Sdr. Jaksa Penuntut Umum sehingga menyimpulkan adanya kerugian Negara **sekurang-kurangnya sebesar Rp. 746.678.964,- (tujuh ratus empat puluh enam juta enam ratus tujuh puluh delapan ribu Sembilan ratus enam puluh empat rupiah)**, yang sementara bila dicermati dan ditelaah secara seksama terdakwa RAHMAT BUDI MULIA HASIBUAN telah mengrealisasikan semua pesanan Teknologi Informasi dan Komunikasi (TIK) Kepala-kepala sekolah SD dan SMP yang melakukan pemesanan dan pembelian di CV Mambo Perkasa pada aplikasi SIPLah Blibli.com. Bahwa rasio perhitungan yang di uraikan Sdr. Jaksa Penuntut Umum yang tidak merinci sumber kerugian negara tersebut dari Dana BOS Afirmasi, dana BOS Kinerja, dan/atau dari ke 15 sekolah (vide dakwaan) penerima dan BOS tersebut,

serta apakah kerugian yang dirinci oleh Sdr. Jaksa Penuntut Umum atas kerugian Negara tersebut dari dana BOS Afiriasi dan Kinerja dari keseluruhan dana BOS sebesar Rp 10.136.000.000,- (Sepuluh milyar seratus tiga puluh enam juta rupiah) tersebut.

Bahwa kekaburan surat Dakwaan/Tuntutan Sdr. Jaksa Penuntut Umum tidak sampai disitu saja, dimana pada Dakwaan Primer dan Dakwaan Subsider Sdr. Jaksa Penuntut Umum tidak meguraikan secara cermat, jelas dan lengkap syarat materil atas delik yang didakwakan kepada Terdakwa serta tidak berdasar atas peraturan perundang-undangan, hal tersedut jelas dan nyata pada Surat Dakwaan/Tuntutan Sdr. Jaksa Penuntut Umum yang menyebutkan “**Bahwa selanjutnya berdasarkan perhitungan kerugian negara oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) Ribka Aretha dan Rekan....Dst**”. Bahwa dari perhitungan Kantor Akuntan Publik (KAP) yang menyebutkan terdapatnya kerugian negara adalah merupakan sumber hukum yang sesat dan keliru bahkan tidak memiliki nilai hukum, serta dasar/referensi yang dijadikan Sdr. Jaksa Penuntut Umum atas perhitungan kerugian negara tersebut jelas dan nyata bertentangan dengan ketentuan konstitusi Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945 Pasal 23E Ayat (1), redaksinya dikutip:

*“untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri”*

Artinya, yang bertugas dan berwenang atas pemeriksaan pengelolaan keuangan negara adalah Badan Pemeriksa Keungan (BPK) sebagaimana dipertegas

dan diperjelas pada Pasal 6 Ayat (1) Undang-Undang Nomor: 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, redaksinya dikutip:

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

Bahwa lebih lanjut kami sampaikan sesuai dengan ketentuan Pasal 6 Ayat

(4) Undang-Undang Nomor: 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, redaksinya dikutip:

*“Dalam hal pemeriksaan dilaksanakan oleh akuntan publik berdasarkan ketentuan undang-undang, laporan hasil pemeriksaan tersebut wajib disampaikan kepada BPK dan dipublikasikan”*

Berdasarkan kaidah hukum yang kami kutif di atas dan dikaitkan dengan surat dakwaan Sdr. Jaksa Penuntut Umum dan fakta-fakta yang terungkap dipersidangan jelas dan nyata kerugian negara yang dimaksud oleh Sdr. Jaksa Penuntut Umum tidak dapat dibuktikan kepada diri Terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASBUAN dan tidak dapat dibebankan pertanggungjawabannya kepada Terdakwa Rahmad Budi Mulia Hasibuan.

**Bahwa bila merujuk atas ketentuan Pasal 6 Ayat (4) Undang-Undang Nomor: 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, dimana pemeriksaan dilakukan oleh akuntan publik maka hasil pemeriksaan tersebut WAJIB disampaikan kepada BPK (vide Penjelasan Pasal 6 Ayat (4) Undang-Undang Nomor 15 tahun 2006), redaksinya dikutip:**

*“Penyampaian laporan hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat ini diperlukan agar BPK dapat melakukan evaluasi pelaksanaan pemeriksaan yang dilakukan oleh akuntan publik.*

*Hasil pemeriksaan akuntan publik dan evaluasi tersebut selanjutnya disampaikan oleh BPK kepada lembaga perwakilan, sehingga dapat ditindaklanjuti sesuai dengan kewenangannya.”*

Atas hal ketentuan tersebut diatas telah terang, nyata dan meyakinkan bahwa kerugian keuangan negara yang dimaksud Sdr. Jaksa Penuntut Umum tidak memiliki nilai hukum dan kebenaran. Dengan demikian, sangat terang dan jelas bahwa "unsur yang dapat merugikan Keuangan Negara atau Perekonomian Negara" dalam perkara a quo adalah Tidak Terpenuhi Secara Sah Dan Meyakinkan Menurut Hukum. Bahwa dengan tidak terpenuhinya unsur sebagaimana dimaksud diatas maka Dakwaan Subsidair sebagaimana diatur dan diancam dalam Pasal 3 jo. Pasal 18 Undang - Undang Nomor: 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, sebagaimana telah diubah dengan Undang - Undang Nomor: 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas Undang - Undang Nomor: 31 Tahun 1999 jo. Pasal 55 ayat (1) ke - 1 KUHP, sesuai dengan Tuntuan Jaksa Penuntut Umum adalah TIDAK TERBUKTI SECARA SAH DAN MEYAKINKAN MENURUT HUKUM;

## **1.2 Unsur Melakukan, menyuruh Melakukan Atau Turut Serta Melakukan**

Rumusan Pasal 55 ayat (1) ke - 1 KUHPidana berbunyi: "Dipidana sebagai pembuat (dader) Suatu perbuatan pidana: mereka yang melakukan, yang menyuruh melakukan, dan yang turut serta melakukan perbuatan". Bahwa sangat tidak berdasar dan tidak beralasan uraian Sdr. Jaksa Penuntut Umum dalam Surat Tuntutannya pada halaman 98 s/d halaman 100 yang menyatakan: "Dalam hal ini perbuatan terdakwa termasuk dalam kategori turut serta melakukan perbuatan karena menurut R. Soesilo turut serta melakukan dalam arti kata "bersama- sama

melakukan sedikit - dikitnya harus ada 2 orang yaitu orang yang melakukan (pleger) dan orang yang turut melakukan (medepleger) peristiwa pidana itu, namun keduanya harus melakukan perbuatan pelaksanaan. Pengertian ini mensyaratkan bahwa apabila perbuatan tersebut hanya dilakukan oleh salah satu dari kedua orang itu maka tindak pidana tidak akan terjadi".

Begitu pula sangat keliru dan menyesatkan uraian Jaksa Penuntut Umum dalam Surat Tuntutannya pada halaman 99 yang menyatakan: "Berdasarkan fakta-fakta di persidangan maka jelaslah adanya kerjasama yang disadari antara para pelaku". Bahwa sama sekali tidak ada peranan dan kewenangan Terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN yang menimbulkan kerugian bagi keuangan negara dan perekonomian negara. Hal ini terungkap berdasarkan fakta - fakta hukum di persidangan, antara lain:

- a. Bahwa berdasarkan keterangan saksi-saksi (para kepala sekolah), saksi yang meringankan AMSAR dan AHMAD ISMAIL dimana terdakwa RAHMAD BUDI MULIA HASIBUAN yang menerima uang muka (DP) dari Para Kepala Sekolah adalah atas perintah ANDRIANSYAH SIREGAR kepada para Kepala Sekolah dan telah Terdakwa serahkan semuanya kepada Saksi ANDRIANSYAH SIREGAR;
- b. Bahwa berdasarkan keterangan Saksi ANDRIANSYAH SIREGAR di persidangan yang menerangkan bahwa: "Uang DP yang diterimanya tersebut dan uang-uang lainnya dipergunakan untuk keperluan peribadinya dan sebagiannya diberikannya kepada Bupati Mandailing Natal dan AHMAD GONG MATUA (Kepala Dinas Pendidikan), sehingga berdasarkan fakta

tersebut secara hukum Bupati Mandailing Natal dan AHMAD GONG MATUA (Kepala Dinas Pendidikan) lah yang dapat dimintai pertanggungjawaban hukumnya sebagai orang yang melakukan, menyuruh melakukan dan turut serta melakukan perbuatan pidana sebagaimana yang didakwakan dan yang dituntut oleh Sdr. Jaksa Penuntut Umum;

Dengan tidak terpenuhinya unsur sebagaimana dimaksud diatas maka Dakwaan Primer dan dakwaan Subsidair sebagaimana diatur dan diancam pidana dalam Pasal 2 Ayat (1) dan Pasal 3 jo. Pasal 18 Undang- Undang Nomor: 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor: 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas Undang - Undang Nomor: 31 Tahun 1999 jo. Pasal 55 ayat (1) ke 1 KUHPidana, sesuai dengan Tuntuan Jaksa Penuntut Umum adalah Tidak Terbukti Secara Sah Dan Meyakinkan Menurut Hukum.

Berdasarkan Analisa yuridis yang telah kami uraikan diatas, maka sangat beralasan secara hukum majelis hakim yang memeriksa mengadili perkara a quo menyatakan Terdakwa Rahmad Budi Mulia Hasibuan tidak terbukti bersalah serta tidak terbukti secara sah dan meyakinkan melakukan tindak pidana korupsi sebagaimana didakwa/tuntutan Sdr. Jaksa Penuntut Umum dengan segala akibat hukumnya.

## **BAB V**

### **KESIMPULAN DAN SARAN**

#### **A. KESIMPULAN**

1. Kewenangan Dalam Penetapan Kerugian Negara Kewenangan penetapan kerugian negara secara konstitusional berada pada Badan Pemeriksa Keuangan berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang BPK. Sementara itu, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan dan aparat pengawasan intern pemerintah hanya berwenang melakukan perhitungan atau estimasi kerugian negara untuk kepentingan administratif maupun penyidikan. Dalam praktik peradilan, berdasarkan putusan Mahkamah Konstitusi, hasil perhitungan kerugian negara tidak harus selalu berasal dari BPK, sepanjang dapat dipertanggungjawabkan secara hukum. Oleh karena itu, penilaian akhir mengenai adanya kerugian negara ditentukan oleh pengadilan.
2. Kedudukan Hukum Hasil Audit Akuntan Publik Dalam Sistem Hukum Administrasi Terkait Dengan Penetapan Kerugian Negara dimana dalam sistem hukum administrasi, hasil audit Akuntan Publik tidak memiliki kedudukan sebagai penentu kerugian negara karena tidak memiliki kewenangan atributif. Kewenangan tersebut berada pada Badan Pemeriksa Keuangan. Oleh karena itu, hasil audit akuntan publik hanya berkedudukan sebagai alat bukti pendukung yang tidak mengikat dalam proses pembuktian, sedangkan penentuan akhir kerugian negara ditetapkan oleh pengadilan.
3. Penggunaan hasil audit Akuntan Publik sebagai dasar penetapan kerugian negara dalam Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor: 58/Pid.Sus.TPK/2022/PN. Mdn menimbulkan implikasi hukum berupa

pergeseran fungsi kewenangan, di mana penetapan kerugian negara tidak lagi sepenuhnya bergantung pada Badan Pemeriksa Keuangan sebagai lembaga yang berwenang secara konstitusional. Implikasinya, hasil audit akuntan publik memperoleh nilai pembuktian yang diperluas dalam praktik peradilan, meskipun secara hukum administrasi tetap tidak memiliki kekuatan mengikat. Oleh karena itu, penetapan kerugian negara menjadi lebih fleksibel dalam pembuktian, namun berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum terkait standar dan legitimasi penetapannya.

## **B. SARAN**

1. Rekonstruksi Normatif Penetapan Kerugian Negara Perlu dilakukan penegasan dalam kerangka peraturan perundang-undangan bahwa penetapan kerugian negara adalah tindakan hukum publik, bukan sekadar hasil perhitungan teknis (akuntan publik), hanya dapat dilakukan oleh pihak yang memiliki kewenangan berdasarkan hukum. Hasil audit akuntan publik harus diposisikan bukan sebagai dasar penetapan, melainkan sebagai: data awal, bahan analisis, dan atau alat bantu pembuktian.
2. Reformulasi Standar Pembuktian Kerugian Negara dalam Perkara Korupsi. Kepada aparat penegak hukum (penyidik, penuntut umum, dan hakim), disarankan untuk tidak menjadikan audit sebagai alat bukti dominan, membangun pembuktian kerugian negara melalui tiga tahapan: uji kewenangan (siapa yang berhak menetapkan), uji legalitas (apakah tindakan melawan hukum), dan uji kausalitas (apakah kerugian akibat langsung). Dengan demikian kerugian negara tidak hanya dibuktikan

secara teknis, tetapi juga secara yuridis. Penguatan Prinsip *Ultimum Remedium* dalam Penegakan Hukum Korupsi.

3. Perlu dilakukan penegasan regulasi mengenai batas kewenangan antara Badan Pemeriksa Keuangan dan Akuntan Publik dalam penetapan kerugian negara, guna menghindari tumpang tindih kewenangan dan ketidakpastian hukum. Aparat penegak hukum dan hakim sebaiknya tetap mengutamakan hasil audit Badan Pemerikasa Keuangan sebagai dasar utama, serta menempatkan hasil audit akuntan publik hanya sebagai alat bukti pendukung yang bersifat komplementer. Diperlukan pedoman atau standar pembuktian yang jelas dalam penggunaan hasil audit akuntan publik di pengadilan, agar tidak menimbulkan perbedaan penafsiran dan menjaga konsistensi putusan.

## DAFTAR PUSTAKA

### A. BUKU-BUKU

Abdulkadir Muhammad, 2004, *Hukum dan Penelitian Hukum*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.

Abdul Halim, 2020, *Pengelolaan Keuangan Negara-Daerah*, Jakarta: Salemba Empat.

Adrian Sutedi, 2018, *Hukum Keuangan Negara*, Jakarta: Sinar Grafika.

Andi Hamzah, 2017, *Pemberantasan Korupsi Melalui Hukum Pidana Nasional dan Internasional*, Jakarta: RajaGrafindo Persada.

Abdul Latif dan Maftuh Effendi, 2021, *Penetapan Kerugian Keuangan Negara atas Dugaan Tindak Pidana Korupsi*, Jakarta: Kencana.

Andi Hamzah, 2023, *Hukum Acara Pidana Indonesia*, Edisi Revisi, Jakarta: Sinar Grafika.

Bagir Manan, 2018, *Teori dan Politik Konstitusi*, Yogyakarta: FH UII Press.

Bambang Sunggono, 1997, *Metodologi Penelitian Hukum*, Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada.

Chandra Purnama dan Wahyu Widodo, 2023, *Hukum Pembuktian dalam Perkara Tindak Pidana Korupsi*, Yogyakarta: Deepublish.

Dwi Haryati, 2024, *Hukum Administrasi Negara: Konsep, Fundamental, Perkembangan Kontemporer, dan Kasus*, Rajawali Pers.

Dian Puji N. Simatupang, 2022, *Keuangan Negara dan Kerugian Negara: Perspektif Fenomenologi dan Rekonsiliasi Hukum*, Fakultas Hukum Universitas Indonesia bekerja sama dengan Damera Press.

Dwi Haryati, 2024, *Hukum Administrasi Negara: Konsep, Fundamental, Perkembangan Kontemporer, dan Kasus* Penerbit: Rajawali Pers.

Eddy O.S. Hiariej, 2022, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*, Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka.

Friedrich Julius Stahl, *Das Staatsrecht des Konigreichs Preuben*, dikutip dalam Jimly Asshiddiqie, *Gagasan Konstitusi Sosial: Institusionalisasi dan Pelaksanaan dalam Konstitusi Indonesia*, Jakarta: Konstitusi Press, 2023.

- Gorys Keraf, 2001, *Argumentasi dan Narasi*. Jakarta: Gramedia.
- Gomes, Faustino C. & Nawawi, H., *Audit Kinerja Pemerintahan: Konsep dan Praktik di Indonesia*, Yogyakarta: Deepublish, 2024.
- Gustav Radbruch, *Filsafat Hukum: Tiga Nilai Dasar Hukum*, Ed. Revisi, (Jakarta: Prenadamedia Group, 2023).
- Haryono Umar, *Audit Investigatif untuk Mengungkap Kecurangan Keuangan Negara*, Jakarta: Salemba Empat, 2023.
- Indroharto, *Usaha Memahami Undang-Undang tentang Peradilan Tata Usaha Negara*, Jakarta: Pustaka Sinar Harapan, 2002.
- Jimly Asshiddiqie, *Pengantar Ilmu Tata Negara Edisi Terbaru*, Jakarta: Konstitusi Press, 2023.
- Jimly Asshiddiqie, *Pengantar Ilmu Hukum Tata Negara*, Edisi Terbaru, Jakarta: Rajawali Pers, 2023.
- Mardiasmo, *Akuntansi Sektor Publik*, Edisi Revisi, Yogyakarta: Andi, 2023.
- Marwan Effendy, *Pemberantasan Korupsi dan Good Governance*, Jakarta: Referensi, 2019.
- Moh. Mahfud MD, *Membangun Politik Hukum, Menegakkan Konstitusi*, Jakarta: LP3ES, 2022.
- Mahfud MD, *Politik Hukum di Indonesia*, Jakarta: Rajawali Pers, 2023.
- Moh. Mahfud MD, *Hukum dan Pilar-Pilar Demokrasi*, Yogyakarta: Gama Media, 2009.
- Maria Farida Indrati, *Ilmu Perundang-undangan: Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan*, Edisi Ketiga, Jakarta: Kanisius, 2022.
- Muchsan, *Pengawasan terhadap Perbuatan Aparat Administrasi Negara*, Yogyakarta: Liberty, 2021.
- Mukti Fajar dan Yulianto Achmad, 2010, *Dualisme Penelitian Hukum Normatif & Empiris*, Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Nurliah Nurdin, *Asas dan Teori Administrasi Negara*, Jakarta: Rajawali Pers, 2023.
- Ni'matul Huda, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: Rajawali Pers, 2021.

Nindyo Pramono, *Hukum Administrasi Keuangan Negara dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Publik*, Yogyakarta: FH UGM Press, 2022.

Philipus M. Hadjon dkk., *Hukum Administrasi dan Tindak Pidana Korupsi*, Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 2011.

Philipus M. Hadjon, *Hukum Administrasi dan Perlindungan Hukum bagi Rakyat di Indonesia*, Edisi Revisi, Yogyakarta: Genta Publishing, 2023.

Philipus M. Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 2002.

Peter Marzuki, 2006, *Penelitian Hukum*, Jakarta: Kencana.

Peter Mahmud Marzuki, 2007, *Penelitian Hukum*, Jakarta: Kencana,

Koenjtaraningrat, 1991, *Pengantar Antropologi*, Jakarta: Aksara

Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2019.

Romli Atmasasmita, *Sekitar Masalah Korupsi*, Bandung: Mandar Maju, 2018.

Satjipto Raharjo, 1977, *Pemanfaatan Ilmu Sosial bagi Pemanfaatan Ilmu Hukum*, Bandung: Alumni.

Satjipto Rahardjo, 1982, *Ilmu Hukum*. Bandung: Alumni.

S Nasution, 1992, *Metode Penelitian Kualitatif*, Bandung : Tarsito.

Soerjono Soekamto, 1982, *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI Press.

Susi Dwi Harijanti dan Maria Farida Indrati, *Negara Hukum dan Demokrasi Konstitusional*, Bandung: Refika Aditama, 2023.

Theodorus M. Tuanakotta, *Menghitung Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi, Edisi 2*; Penerbit: Gramedia, 2023.

Theodorus M. Tuanakotta, *Audit Berbasis ISA (International Standards on Auditing)*, Penerbit: Gramedia 2024.

Tampil Anshari Siregar, 2011, *Metode Penelitian Hukum Penulisan Skripsi*, Cetakan Ketiga, Medan: Pustaka Bangsa Pers.

W. Riawan Tjandra, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: Sinar Grafika, 2024.

W. Riawan Tjandra, *Hukum Keuangan Negara: Pengertian, Ruang Lingkup, Pengelolaan, dan Penyelesaian Kerugian Negara*, Yogyakarta: Kanisius, 2023.

## **B. PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN**

Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas UU No. 31 Tahun 1999.

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 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik.

Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.

Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman.

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah.

Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2021 tentang Disiplin Pegawai Negeri Sipil

Peraturan BPK Nomor 3 Tahun 2017 tentang Tata Cara Penyelesaian Kerugian Negara.

Putusan Pengadilan Negeri Medan Nomor 58/Pid.Sus-TPK/2022/PN.Mdn, khususnya bagian identitas perkara, dakwaan, kronologi pengadaan BOS Afiriasi dan Kinerja.

### C. JURNAL dan INTERNET

<https://www.bpkp.go.id/id/unitKerja/48/produkLayanan/produk/w1n>,  
Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara, diakses pada tanggal 29 Pebruari  
2026.

[https://www.djkn.kemenkeu.go.id/kpknl-lhokseumawe/baca\\_rtikel/17008/Memahami-Arti-Dari-Kerugian-Negara.html](https://www.djkn.kemenkeu.go.id/kpknl-lhokseumawe/baca_rtikel/17008/Memahami-Arti-Dari-Kerugian-Negara.html), Memahami Kerugian  
Negar, Diakses Pada tanggal 27 Maret 2026.

Departemen Pendidikan Nasional, 2002, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*,  
Jakarta: Balai Pustaka.

Institut Akuntan Publik Indonesia, Standar Profesional Akuntan Publik,  
terutama SA 200 dan SA 700 mengenai tujuan audit dan perumusan opini auditor.

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP).