PENGARUH KOMPETENSI, INDEPENDENSI DAN SKEPTISISME PROFESIONAL TERHADAP KUALITAS AUDIT PENGHITUNGAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARA DENGAN ETIKA AUDITOR SEBAGAI PEMODERASI (STUDI PADA AUDITOR DI LINGKUNGAN KEJAKSAAN REPUBLIK INDONESIA)

T E S I S

Untuk Memenuhi Persyaratan
Memperoleh Gelar Magister

MUKHAMMAD KHOIRUL ANAM
NIM. B2092242007

PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS TANJUNGPURA
PONTIANAK

2026

PERNYATAAN KEASLIAN TESIS

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama	:	Mukhammad Khoirul Anam
NIM	:	B2092242007
Jurusan	:	Akuntansi
Konsentrasi	:	Akuntansi Sektor Publik
Judul Tesis	:	Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Skeptisisme Profesional Terhadap Kualitas Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara Dengan Etika Auditor Sebagai Pemoderasi (Studi Pada Auditor di Lingkungan Kejaksaan RI)

Dengan ini menyatakan sebenar-benarnya bahwa seluruh isi tesis saya adalah murni hasil karya saya pribadi, tanpa menjiplak tulisan karya orang lain.

Apabila dikemudian hari ternyata tulisan saya ini menjiplak hasil karya tulisan orang lain, maka saya bersedia **digugurkan hak saya menyandang gelar Magister Akuntansi**.

Demikian surat pernyataan ini saya buat, untuk dapat dipertanggungjawabkan.

Pontianak, Agustus 2026



Mukhammad Khoirul Anam
NIM. B2092242007

PERNYATAAN BEBAS DARI PLAGIAT

Nama	:	Mukhammad Khoirul Anam
NIM	:	B2092242007
Jurusan	:	Akuntansi
Program Studi	:	Magister Akuntansi
Konsentrasi	:	Akuntansi Sektor Publik
Judul Tesis	:	Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Skeptisisme Profesional Terhadap Kualitas Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara Dengan Etika Auditor Sebagai Pemoderasi (Studi Pada Auditor di Lingkungan Kejaksaan RI)

Menyatakan dengan sesungguhnya bahwa Skripsi/Tesis/Disertasi dengan judul tersebut di atas, secara keseluruhan adalah murni karya penulis sendiri dan bukan plagiat dari karya orang lain, kecuali bagian-bagian yang dirujuk sebagai sumber pustaka sesuai dengan panduan penulisan yang berlaku (lembar hasil pemeriksaan plagiat terlampir).

Apabila di dalamnya terbukti penulis melakukan plagiat, maka sepenuhnya menjadi tanggung jawab penulis yang dapat berakibat pada pembatalan Skripsi/Tesis/Disertasi dengan judul tersebut di atas.

Demikian pernyataan ini penulis buat dengan sebenar-benarnya.

Pontianak, Agustus 2026



Mukhammad Khoirul Anam
NIM. B2092242007

PERTANGGUNGJAWABAN TESIS

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama	:	Mukhammad Khoirul Anam
NIM	:	B2092242007
Jurusan	:	Akuntansi
Program Studi	:	Magister Akuntansi
Konsentrasi	:	Akuntansi Sektor Publik
Tanggal Ujian	:	30 Juli 2026
Judul Tesis	:	Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Skeptisisme Profesional Terhadap Kualitas Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara Dengan Etika Auditor Sebagai Pemoderasi (Studi Pada Auditor di Lingkungan Kejaksaan RI)

Menyatakan bahwa Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri, dan semua sumber baik yang dikutip maupun yang dirujuk telah saya nyatakan dengan benar.

Pontianak, Agustus 2026



Mukhammad Khoirul Anam
NIM. B2092242007

PENGESAHAN TESIS

Tesis dengan judul :

Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Skeptisisme Profesional Terhadap Kualitas Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara Dengan Etika Auditor Sebagai Pemoderasi (Studi Pada Auditor di Lingkungan Kejaksaan RI)

ini diajukan oleh:

Nama	:	Mukhammad Khoirul Anam
NIM	:	B2092242007
Jurusan	:	Akuntansi
Program Studi	:	Magister Akuntansi
Konsentrasi	:	Akuntansi Sektor Publik
Tanggal Ujian	:	30 Juli 2026

Dinyatakan telah memenuhi persyaratan dan lulus oleh Majelis Penguji dalam Ujian Tesis dan Komprehensif untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi.

MAJELIS PENGUJI

Majelis Penguji	Nama	Tgl/bln/thn	Tanda Tangan
Pembimbing I	Dr. Haryono, S.E., M.Si., Ak., CA, CPA, AseanCPA NIP. 196306301990021001	22. 08 -2026	
Pembimbing II	Gita Desyana, S.E., M.M., Ak., CA NIP. 197212252000122001	19 .08 -2026	
Penguji I	Dr. Nella Yantiana, M.M., Ak., CA, CMA, CPA NIP. 197307311997022001	19. 08 -2026	
Penguji II	Dr. H. Syarbini Ikhsan, M.M., CPA, CPI NIP. 196512201994021001	19. 08 -2026	

Pontianak, Agustus 2026
Mengetahui
Koordinator Prodi Magister Akuntansi

Elok Heniwati, S.E., M.Si., Ak., Ph.D, CA
NIP. 197402122000122001

UCAPAN TERIMA KASIH

Puji syukur yang setinggi-tingginya kehadirat Allah SWT atas segala limpahan rahmat dan karunia-Nya, sehingga penyusunan tesis yang berjudul "Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Skeptisisme Profesional Terhadap Kualitas Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara Dengan Etika Auditor Sebagai Pemoderasi (Studi Pada Auditor di Lingkungan Kejaksaan RI)" dapat diselesaikan. Saya menyadari sepenuhnya bahwa dalam penulisan tesis ini diperlukan kerja keras, kesabaran, ketekunan dan keuletan serta bimbingan dan dukungan dari banyak pihak. Untuk itu dari lubuk hati yang paling dalam sudah sepatutnya saya menyampaikan terimakasih yang tulus kepada:

1. Dr. Barkah, S.E., M.Si. selaku dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Tanjungpura.
2. Elok Heniwati, S.E., M.Si., Ak., Ph.D., CA selaku Ketua Program Magister Akuntansi.
3. Bapak Dr. Haryono, S.E., M.Si., Ak., CA., CPA., Asean CPA selaku Dosen Pembimbing I yang telah banyak memberikan arahan, waktu, saran dan bimbingan kepada penulis.
4. Ibu Gita Desyana, S.E., M.M., Ak., CA, selaku Dosen Pembimbing II yang senantiasa memberikan arahan dan bimbingan dalam penyelesaian tesis ini.
5. Ibu Dr. Nella Yantiana, M.M., Ak., CA, CMA, CPA selaku Dosen Penguji I yang senantiasa memberikan kritik dan saran untuk perbaikan tesis ini.
6. Bapak Dr. H. Syarbini Ikhsan, M.M., CPA, CPI selaku Dosen Penguji II yang senantiasa memberikan kritik dan saran untuk perbaikan tesis ini.
7. Bapak dan Ibu Dosen di Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Tanjung Pura yang telah memberikan ilmu, wawasan dan pengalaman yang sangat membantu dalam penyusunan tesis ini.
8. Bapak dan Ibu Staf Akademik di Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Tanjung Pura yang telah memberikan bantuan selama menempuh pendidikan.

9. Orang tua tersayang (Alm. Suyanto & Siti Zabiyah), istri tercinta (Depi Riyanti), kedua anak terkasih (Darla Srikandi Malaya & Daska Saptaji Magala), adik terbaik (Siti Khikmatul Munawaroh) dan seluruh keluarga serta saudara yang menjadi penyemangat bagi penulis, karena berkat doa, restu, motivasi dan dukungan yang telah diberikan sehingga penulis dapat meyelesaikan studi dan penulisan tesis ini dengan lancar.
10. Teman-teman mahasiswa Program Magister Akuntansi Pascasarjana Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Tanjungpura Angkatan XXII (Agus, Anton, Mahendra, Vinny, Reni, Karina, Qoqom, Sella, Sheira) atas solidaritas persahabatan yang penuh dengan rasa kekeluargaan serta banyak memberikan pengalaman yang berharga selama proses perkuliahan.
11. Teman-teman Auditor pada Kejaksaan Tinggi Kalimantan Barat pada khususnya dan Auditor pada Kejaksaan RI pada umumnya yang telah memberikan sumbangsih kesediaan waktu dalam pengisian kuesioner demi kelancaran penulisan tesis ini.
12. Pihak-pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu yang turut membantu sehingga tesis ini dapat diselesaikan.

Penulis menyadari bahwa penyusunan tesis ini masih jauh dari sempurna, namun demikian penulis berharap semoga tesis ini dapat bermanfaat bagi pengembangan ilmu pengetahuan dan dapat menjadi inspirasi bagi penelitian selanjutnya.

Pontianak, Agustus 2026

Penulis

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis pengaruh kompetensi, independensi, dan skeptisisme profesional terhadap kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara (PKKN) dengan etika auditor sebagai variabel pemoderasi. Objek penelitian ini adalah auditor di lingkungan Kejaksaan Republik Indonesia dan merupakan penelitian kuantitatif dengan teknik penyebaran kuesioner. Sampel penelitian sebanyak 34 responden yang diperoleh melalui metode sensus (97% dari total populasi). Analisis data dilakukan dengan menggunakan metode Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) berbantuan SmartPLS 4. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa: (1) Kompetensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit PKKN; (2) Independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit PKKN; (3) Skeptisisme profesional berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap kualitas audit PKKN; (4) Etika auditor mampu memperkuat pengaruh kompetensi terhadap kualitas audit PKKN; (5) Etika auditor mampu memperkuat pengaruh independensi terhadap kualitas audit PKKN; (6) Etika auditor tidak mampu memoderasi pengaruh skeptisisme profesional terhadap kualitas audit PKKN, serta etika auditor memiliki pengaruh langsung yang positif dan signifikan terhadap kualitas audit PKKN.

Kata Kunci: Kompetensi, Independensi, Skeptisisme Profesional, Etika Auditor, Kualitas Audit, Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara, Kejaksaan Republik Indonesia, Korupsi.

ABSTRACT

This study aims to examine and analyze the effect of competence, independence, and professional skepticism on the quality of state financial loss calculation audits (Penghitungan Kerugian Keuangan Negara/PKKN)*, with auditor ethics serving as a moderating variable. The object of this study was auditors within the Prosecution Service of the Republic of Indonesia* (Kejaksaan RI)*. This quantitative research utilized a questionnaire technique. The sample consisted of 34 respondents obtained through a census method (representing 97% of the total population). Data analysis was conducted using the Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) method supported by SmartPLS 4. The results of this study indicate that (1) competence has a positive and significant effect on* PKKN *audit quality, and (2) independence similarly exerts a positive and significant influence on* PKKN *audit quality. Meanwhile, (3) professional skepticism shows a positive but non-significant effect on* PKKN *audit quality. (4) Auditor ethics is capable of strengthening the effect of competence on* PKKN *audit quality. (5) It also strengthens the effect of independence on* PKKN *audit quality. However, (6) auditor ethics is unable to moderate the effect of professional skepticism on* PKKN *audit quality, though auditor ethics itself has a direct, positive, and significant effect on* PKKN *audit quality.*

Keywords: *Competence, Independence, Skepticism, Professional, Auditor Ethics, Audit Quality, State Financial Loss Calculation Audits, Prosecution Service of the Republic of Indonesia, Corruption*

RINGKASAN

1. Latar Belakang dan Tujuan Penelitian

Kualitas Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN) merupakan faktor krusial dalam efektivitas pemulihan aset negara di tengah maraknya tindak pidana korupsi. Kejaksaan Republik Indonesia sebagai lembaga penegak hukum memiliki peran sentral dalam penanganan perkara korupsi melalui auditor yang melakukan audit investigatif dan penghitungan kerugian keuangan negara. Namun, pencapaian kualitas audit yang optimal masih menghadapi tantangan, terutama terkait dinamika kewenangan penghitungan kerugian negara pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 28/PUU-XXIV/2026 dan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2024 yang memberikan ruang bagi auditor di luar BPK untuk tetap melakukan audit penghitungan kerugian. Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa kompetensi, independensi, dan skeptisisme profesional diduga memengaruhi kualitas audit, namun bukti empiris mengenai pengaruh simultan ketiga faktor tersebut masih terbatas. Selain itu, peran etika sebagai pemoderasi dalam hubungan tersebut belum memperoleh kesimpulan yang konsisten. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh kompetensi, independensi, dan skeptisisme profesional terhadap kualitas audit PKKN, dengan etika auditor sebagai variabel pemoderasi pada auditor di lingkungan Kejaksaan RI.

2. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan desain cross-sectional. Populasi penelitian adalah seluruh auditor internal di lingkungan Kejaksaan RI yang memiliki sertifikasi auditor dan pernah atau sedang terlibat dalam proses audit penghitungan kerugian keuangan negara, dengan jumlah populasi sebanyak 35 auditor. Pengambilan sampel menggunakan rumus Slovin dengan tingkat kesalahan 5%, menghasilkan sampel minimal 33 responden. Penyebaran kuesioner dilakukan kepada 35 auditor dan 34 responden mengembalikan kuesioner yang valid (tingkat respons 97%). Data primer dikumpulkan melalui kuesioner online menggunakan Google Form dengan skala Likert 1-5. Variabel penelitian meliputi variabel dependen (Kualitas Audit PKKN), variabel independen (Kompetensi, Independensi, Skeptisisme Profesional), dan variabel moderasi (Etika Auditor). Analisis data menggunakan metode Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) dengan bantuan perangkat lunak SmartPLS 4. Evaluasi model meliputi uji validitas konvergen (loading factor > 0,7 dan AVE > 0,5), uji reliabilitas (Cronbach's Alpha dan Composite Reliability > 0,7), validitas diskriminan (HTMT < 0,9), serta pengujian hipotesis melalui bootstrapping dengan 5000 resample pada tingkat signifikansi 5% (t-statistik > 1,96).

3. Hasil Penelitian

Hasil penelitian menunjukkan bahwa model struktural memiliki kekuatan prediktif yang sangat kuat dengan nilai R^2 sebesar 0,875, artinya kompetensi, independensi, skeptisisme profesional, etika auditor, dan variabel interaksi moderasi mampu menjelaskan 87,5% variasi kualitas audit PKKN. Pengujian hipotesis pengaruh langsung membuktikan bahwa kompetensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit PKKN (koefisien = 0,440; t = 3,327; p = 0,001) dan independensi berpengaruh positif dan signifikan (koefisien = 0,378; t = 2,456; p = 0,014), sehingga H1 dan H2 diterima. Namun, skeptisisme profesional berpengaruh positif tetapi tidak signifikan (koefisien = 0,324; t = 1,516; p = 0,130), sehingga H3 ditolak. Pengujian efek moderasi menunjukkan bahwa etika auditor memperkuat pengaruh kompetensi (koefisien interaksi = 0,215; t = 2,103; p = 0,036) dan independensi (koefisien interaksi = 0,198; t = 2,021; p = 0,043) terhadap kualitas audit PKKN, sehingga H4 dan H5 diterima. Namun, etika auditor tidak terbukti memoderasi pengaruh skeptisisme profesional (koefisien = -0,089; t = 0,543; p = 0,587), sehingga H6 ditolak. Temuan tambahan menunjukkan bahwa etika auditor memiliki pengaruh langsung positif dan signifikan terhadap kualitas audit PKKN (koefisien = 0,612; p = 0,000), bahkan lebih besar daripada pengaruh kompetensi dan independensi.

4. Kesimpulan dan Implikasi Penelitian

Penelitian ini menyimpulkan bahwa kompetensi dan independensi auditor terbukti meningkatkan kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara secara signifikan, sementara skeptisisme profesional tidak terbukti berpengaruh signifikan dalam konteks audit PKKN di Kejaksaan RI. Etika auditor berperan sebagai pemoderasi yang memperkuat pengaruh kompetensi dan independensi, namun tidak memoderasi pengaruh skeptisisme profesional. Temuan penting lainnya adalah etika auditor memiliki pengaruh langsung yang dominan terhadap kualitas audit, menegaskan bahwa integritas, objektivitas, dan kepatuhan terhadap kode etik merupakan fondasi utama kualitas audit. Implikasi teoritis penelitian ini memperluas pemahaman tentang penerapan Teori Keagenan dan Teori Atribusi dalam konteks audit forensik di lembaga penegak hukum, serta mengisi celah pengetahuan mengenai model integratif faktor individual auditor. Secara praktis, penelitian ini merekomendasikan Kejaksaan RI untuk menjadikan penguatan integritas dan penegakan kode etik sebagai prioritas utama, meningkatkan kompetensi teknis auditor melalui pelatihan forensik dan sertifikasi profesi, serta mengembangkan sistem penjaminan mutu internal yang komprehensif. Penelitian selanjutnya disarankan untuk memperluas objek penelitian pada lembaga penegak hukum lain, menggunakan pendekatan mixed-method, serta mengintegrasikan faktor-faktor lain seperti pengalaman auditor dan kompleksitas tugas.

DAFTAR ISI

Halaman

HALAMAN JUDUL.....i
PERNYATAAN KEASLIAN TESIS.....ii
PERNYAAN BEBAS DARI PLAGIAT.....iii
PERTANGGUNGJAWABAN TESIS.....iv
PENGESAHAN TESIS.....v
UCAPAN TERIMA KASIH.....vi
ABSTRAK/*ABSTRACT*.....viii
RINGKASAN.....x
DAFTAR ISI.....xii
DAFTAR TABEL.....xv
DAFTAR GAMBAR.....xvi
DAFTAR LAMPIRAN.....xvii
BAB I PENDAHULUAN.....1
1.1. Latar Belakang.....1
1.2. Rumusan Masalah.....10
1.2.1. Pernyataan Masalah.....10
1.2.2. Pertanyaan Penelitian.....10
1.3. Tujuan Penelitian.....11
1.4. Kontribusi Penelitian.....11
1.4.1. Kontribusi Teoritis.....11
1.4.2. Kontribusi Praktis.....12
BAB II TINJAUAN PUSTAKA.....13
2.1. Landasan Teori.....13
2.1.1. Teori Keagenan.....13
2.1.2. Teori Atribusi.....15
2.1.3. Auditor.....17
2.1.4. Auditor Internal Pemerintah.....19
2.1.5. Kualitas Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara20

2.1.6. Kompetensi..... 23
2.1.7. Independensi..... 25
2.1.8. Skeptisisme Profesional..... 27
2.1.9. Etika Auditor..... 30
2.2. Kajian Empiris 32
2.3. Kerangka Konseptual Dan Hipotesis Penelitian 37
2.3.1. Kerangka Konseptual 37
2.3.2. Hubungan Antara Variabel Penelitian 38
BAB III METODE PENELITIAN 44
3.1. Bentuk Penelitian 44
3.2. Tempat dan Waktu Penelitian 45
3.3. Data 45
3.4. Populasi dan Sampel 46
3.5. Variabel Penelitian 47
3.5.1. Variabel Dependen 47
3.5.2. Variabel Independen 49
3.5.3. Variabel Moderasi 50
3.6. Metode Analisis 54
3.6.1. Model Pengukuran *(Outer Model)* 55
3.6.2. Model Struktural *(Inner Model)* 56
3.6.3. Pengujian Hipotesis dan Analisis Moderasi 57
BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN..... 59
4.1. Hasil Penelitian 59
4.1.1. Deskripsi Responden 59
4.1.2. Evaluasi Model Pengukuran *(Outer Model)* 61
4.1.3. Evaluasi Model Struktural *(Inner Model)* 64
4.1.4. Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis 68
4.2. Pembahasan 69
4.2.1. Pengaruh Kompetensi terhadap Kualitas Audit PKKN 69
4.2.2. Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Audit PKKN 70
4.2.3. Pengaruh Skeptisisme terhadap Kualitas Audit PKKN 71

4.2.4. Etika Auditor Sebagai Pemoderasi 72
4.2.5. Pengaruh Langsung Etika Auditor terhadap Kualitas Audit PKKN (Temuan Tambahan)..... 74
BAB V PENUTUP..... 76
5.1. Simpulan 76
5.2. Keterbatasan Penelitian 77
5.3. Rekomendasi 78
5.3.1. Rekomendasi Bagi Peneliti Selanjutnya 78
5.3.2. Rekomendasi Bagi Kejaksaan RI 79
DAFTAR PUSTAKA 81
LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Halaman

Tabel 1.1. Data Rekapitulasi Jumlah Perkara Tindak Pidana Korupsi dan Pengembalian Kerugian Keuangan Negara Tahun 2019 s.d. 2023 Oleh Kejaksaan RI 2

Tabel 2.1. Peran Auditor Internal 20

Tabel 2.2. Daftar Penelitian Terdahulu 33

Tabel 3.1. Skala Likert 46

Tabel 3.2. Definisi Operasional 51

Tabel 4.1. Karakteristik Responden 59

Tabel 4.2. Nilai Loading Factor Indicator 62

Tabel 4.3. Hasil Uji Reliabilitas 63

Tabel 4.4. Hasil Uji Hipotesis Pengaruh Langsung 65

Tabel 4.5. Hasil Uji Hipotesis Moderasi 67

Tabel 4.6. Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis 68

DAFTAR GAMBAR

Halaman

Gambar 2.1. Kerangka Konseptual Penelitian 38

DAFTAR LAMPIRAN

Halaman

Lampiran Kuesioner Penelitian .....

Lampiran Daftar Responden .....

Lampiran Data Penelitian .....

Lampiran SmartPLS Report .....

BAB I
PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Pengelolaan keuangan negara yang akuntabel dan transparan merupakan prasyarat fundamental bagi terwujudnya tata kelola pemerintahan yang baik (good governance) dan pembangunan yang berkelanjutan. Dalam perspektif hukum positif Indonesia, ruang lingkup keuangan negara didefinisikan secara sangat luas. Definisi tersebut termuat secara resmi dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, yang menyatakan:

"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."

Dalam perspektif hukum positif Indonesia, keuangan negara didefinisikan secara luas mencakup seluruh hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, beserta segala kekayaan yang dikelola, baik di tingkat pusat maupun daerah. Konsekuensi dari definisi yang luas ini adalah tanggung jawab negara yang berat untuk melindungi aset tersebut dari sega la bentuk penyimpangan yang dapat mengakibatkan kerugian (Marbun, 2020).

Kerugian keuangan negara, sebagaimana dimaknai dalam peraturan perundang-undangan, bukanlah sekadar kondisi finansial yang defisit. Ia merupakan sebuah peristiwa hukum yang spesifik, di mana terjadi pengurangan nilai kekayaan negara secara nyata dan pasti akibat suatu perbuatan melawan hukum, baik yang disengaja maupun akibat kelalaian (Ganiem & Harianto, 2022). Makna "nyata dan pasti" inilah yang menjadi jiwa dari Pasal 1 Ayat (22) UU Perbendaharaan Negara, yang menempatkan audit penghitungan kerugian sebagai kegiatan pembuktian teknis-yuridis yang krusial. Hasil audit ini bukan hanya laporan adm inistratif,

melainkan alat bukti awal yang menentukan arah penyidikan, kekuatan tuntutan, dan akhirnya, besaran pemulihan aset.

Konteks di mana kerugian negara paling masif dan sistemik terjadi adalah dalam arena tindak pidana korupsi. Korupsi tidak hanya menggerogoti anggaran, tetapi merusak sendi-sendi keadilan dan menghambat pertumbuhan ekonomi. Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dengan tegas menjadikan "dapat merugikan keuangan negara" sebagai unsur utama dalam Pasal 2 dan 3. Dengan demikian, perang melawan korupsi pada hakikatnya adalah perang untuk menyelamatkan dan memulihkan keuangan negara. Dalam perang ini, Kejaksaan Republik Indonesia berdiri di garis depan, dengan mandat ganda: menuntut pelaku dan memulihkan kerugian (*asset recovery*).

Selama kurun waktu 2019 hingga 2023, Kejaksaan RI secara konsisten menunjukkan kinerja penanganan perkara korupsi yang signifikan. Data dari Laporan Tahunan Kejaksaan RI menunjukkan fluktuasi dalam jumlah perkara yang ditangani, yang mencerminkan dinamika penegakan hukum dan kemungkinan meningkatnya kompleksitas kasus (Kejaksaan Agung RI, 2020; 2021; 2022; 2023). Namun, yang menjadi perhatian utama dalam konteks pemulihan aset negara adalah besaran kerugian keuangan negara yang berhasil dikembalikan. Meskipun nilai kerugian negara yang ditetapkan dalam putusan pengadilan sangat besar, persentase pengembaliannya masih relatif rendah. Fenomena ini mengindikasikan adanya tantangan besar dalam eksekusi dan pengembalian aset (*asset recovery*).

Tabel 1.1
Data Rekapitulasi Jumlah Perkara Tindak Pidana Korupsi
dan Pengembalian Kerugian Keuangan Negara
Tahun 2019 s.d. 2023 Oleh Kejaksaan RI

No	Tahun	Jumlah Perkara Korupsi Inkracht	Total Pengembalian Kerugian Negara (Rp)
1	2019	572	504,47 Miliar

No	Tahun	Jumlah Perkara Korupsi Inkracht	Total Pengembalian Kerugian Negara (Rp)
2	2020	600	1,07 Triliun
3	2021	542	1,46 Triliun
4	2022	533	1,25 Triliun
5	2023	549	1,56 Triliun

Sumber : Data Primer Diolah dari Laporan Tahunan Kejaksaan RI Tahun 2019, 2020, 2021, 2022, 2023.

Sebagai bukti nyata lainnya dari intensifikasi upaya pemulihan kerugian keuangan negara, Kejaksaan Agung Republik Indonesia (Kejagung) baru-baru ini berhasil menyetorkan uang pengganti (restitusi) yang sangat signifikan dari sebuah perkara korupsi besar. Dalam perkara tindak pidana korupsi yang terkait dengan pemberian fasilitas ekspor minyak sawit mentah atau *Crude Palm Oil* (CPO) dan turunannya, Kejagung menyerahkan uang pengganti kerugian negara sebesar Rp13,255 triliun. Penyerahan secara simbolis dilakukan langsung oleh Jaksa Agung S.T. Burhanuddin kepada Menteri Keuangan Purbaya Yudhi Sadewa, dan disaksikan oleh Presiden Prabowo Subianto di Gedung Utama Kejagung, Jakarta, pada Senin, 20 Oktober 2025 (Kejaksaan Agung RI, 2025). Pencapaian monumental ini tidak hanya menegaskan komitmen Kejaksaan dalam pemberantasan korupsi, tetapi juga memberikan kontribusi yang sangat besar bagi penerimaan negara. Namun, kesuksesan semacam ini justru menggarisbawahi prasyarat yang sangat ketat yakni dibutuhkan penghitungan yang akurat, dokumentasi bukti yang sangat kuat, dan konstruksi yuridis yang tak terbantahkan. Proses ini memerlukan lebih dari sekadar pemeriksaan keuangan biasa. Ia membutuhkan audit forensik yang memadukan ketajaman akuntansi, pemahaman hukum pidana, dan ketahanan menghadapi pembelaan yang agresif di pengadilan.

Kejaksaan Republik Indonesia, sebagai lembaga penegak hukum, memiliki peran sentral dalam penanganan perkara korupsi. Auditor Kejaksaan RI tidak hanya berperan sebagai pihak yang menilai kewajaran transaksi keuangan, tetapi juga merupakan bagian penting dalam mendukung proses penyidikan melalui kegiatan audit investigatif dan audit penghitungan kerugian keuangan negara. Kerja sama antara auditor dan penyidik menghasilkan alat bukti surat dan keterangan ahli yang krusial dalam persidangan. Menyadari hal ini, pemerintah telah mengeluarkan berbagai pedoman teknis, seperti Petunjuk Teknis Nomor 01 Tahun 2026 tentang Audit Keuangan dan Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara di Lingkungan Kejaksaan Republik Indonesia, dan Peraturan Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI) Nomor Per-01/AAIPI/DPN/2021 tentang Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI). Kerangka regulasi ini menjadi pemandu teknis dan etika.

Namun demikian, kerangka hukum mengenai lembaga yang berwenang menghitung kerugian keuangan negara dalam perkara tindak pidana korupsi mengalami dinamika yang signifikan. Mahkamah Konstitusi (MK) melalui Putusan Nomor 28/PUU-XXIV/2026 yang diputus pada 9 Februari 2026 menegaskan bahwa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) merupakan lembaga negara yang berwenang menilai dan menetapkan kerugian keuangan negara, sebagaimana dimandatkan dalam Pasal 23E ayat (1) UUD NRI Tahun 1945. MK menyatakan bahwa lembaga yang berwenang menghitung kerugian negara adalah BPK karena selaras dengan penjelasan Pasal 603 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana. Putusan ini secara tegas menyatakan bahwa kewenangan konstitusional untuk menyatakan dan menetapkan jumlah kerugian negara berada pada BPK.

Akan tetapi, apabila dikaji secara saksama, putusan MK tersebut justru menghadirkan tantangan besar bagi efektivitas pemberantasan korupsi di Indonesia jika dimaknai secara sempit bahwa hanya BPK yang dapat melakukan audit penghitungan kerugian keuangan negara. Data dari

BPK sendiri menunjukkan bahwa jumlah auditor di lingkungan BPK adalah sekitar 2.900-an pegawai di seluruh Indonesia yang melakukan tugas pemeriksaan, dengan setiap tahunnya BPK menghasilkan sekitar ±1.250 Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). Sementara itu, beban perkara tindak pidana korupsi yang harus ditangani oleh aparat penegak hukum di Indonesia sangatlah besar. Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), Kepolisian Republik Indonesia di seluruh satuan kerja se-Indonesia, serta Kejaksaan Republik Indonesia di seluruh satuan kerja se-Indonesia, secara kolektif menangani ribuan perkara korupsi setiap tahunnya. Berdasarkan data Laporan Tahunan Kejaksaan RI sebagaimana tercantum dalam Tabel 1.1, dalam kurun waktu 2019–2023 saja Kejaksaan RI menangani rata-rata lebih dari 500 perkara korupsi per tahun, belum termasuk perkara-perkara yang ditangani oleh KPK dan Kepolisian. Dengan jumlah auditor BPK yang terbatas, secara faktual tidak mungkin seluruh perkara korupsi yang ditangani oleh ketiga lembaga penegak hukum tersebut dapat dihitung kerugian negaranya oleh BPK secara tuntas dan tepat waktu.

Lebih lanjut, Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 2 Tahun 2024 memberikan kejelasan hukum yang sangat penting dalam konteks ini. SEMA tersebut secara tegas membedakan antara kewenangan untuk memeriksa/mengaudit pengelolaan keuangan negara dengan kewenangan untuk menyatakan/menetapkan adanya kerugian negara. Instansi di luar BPK, seperti Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat, Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), serta Akuntan Publik tersertifikasi, tetap berwenang melakukan pemeriksaan dan audit atas pengelolaan keuangan negara. Hasil audit dari lembaga-lembaga tersebut dapat dijadikan dasar untuk menentukan ada tidaknya kerugian negara, namun penetapan final mengenai ada tidaknya kerugian negara beserta jumlahnya tetap menjadi kewenangan konstitusional BPK.

. Dengan demikian, SEMA Nomor 2 Tahun 2024 membuka ruang yang sangat luas bagi auditor di luar BPK termasuk auditor Kejaksaan RI

yang menjadi subjek penelitian ini untuk tetap dapat melakukan audit penghitungan kerugian keuangan negara, sepanjang hasil perhitungan tersebut nantinya akan dinilai dan ditetapkan secara final oleh Majelis Hakim di persidangan.

Menurut pendapat penulis, konstruksi hukum yang ideal dalam konteks penegakan hukum tindak pidana korupsi adalah sebagai berikut. Pertama, semua lembaga penegak hukum (KPK, Kepolisian, Kejaksaan) yang melakukan penyidikan perkara korupsi tetap dapat dan bahkan wajib didukung oleh auditor dari lembaga masing-masing atau lembaga audit lain yang berkompeten (seperti BPKP, Inspektorat, atau Akuntan Publik tersertifikasi) untuk melakukan audit penghitungan kerugian keuangan negara secara cepat dan akurat, sesuai dengan kebutuhan proses penyidikan yang seringkali bersifat mendesak dan kompleks. Kedua, hasil audit dari berbagai lembaga tersebut (termasuk auditor Kejaksaan) berfungsi sebagai alat bukti awal (*initial evidence*) yang sangat penting bagi penyidik dan penuntut umum dalam membangun konstruksi perkara, namun nilai kerugian negara yang tercantum dalam hasil audit tersebut bersifat sementara (*provisional*) dan tetap harus diverifikasi serta dikuatkan dalam proses persidangan. Ketiga, Majelis Hakim merupakan pemegang kewenangan tertinggi dalam menentukan besaran kerugian keuangan negara secara final, dengan mempertimbangkan seluruh alat bukti yang diajukan di persidangan, termasuk hasil audit dari BPK, BPKP, Inspektorat, auditor Kejaksaan, maupun lembaga audit lainnya, serta fakta-fakta hukum yang terungkap selama persidangan. Hakim berdasarkan fakta persidangan dapat menilai adanya kerugian negara dan besarnya kerugian keuangan negara secara independen.

Namun, pengetahuan dan aturan yang tertulis (*explicit knowledge*) harus ditransformasikan menjadi tindakan nyata dalam konteks yang unik dan penuh tekanan. Hal ini mengarahkan analisis pada faktor sumber daya manusia pelaksana, yaitu auditor Kejaksaan itu sendiri. Dalam perspektif *resource-based view*, kompetensi, sikap, dan integritas individu

merupakan sumber daya yang tidak mudah ditiru dan menjadi penentu kinerja organisasi. Dalam konteks audit forensik untuk pemulihan aset, tiga atribut individu diduga menjadi penentu kritis yakni kompetensi, independensi dan skeptisisme profesional.

Kompetensi auditor, yang mencakup pengetahuan teknis akuntansi forensik, pemahaman mendalam terhadap regulasi yang merupakan fondasi utama dalam menghasilkan audit penghitungan kerugian negara yang berkualitas. Tanpa kompetensi yang memadai, auditor akan kesulitan mengidentifikasi anomali transaksi, menelusuri alur dana yang kompleks, dan menyusun perhitungan yang akurat serta dapat dipertahankan secara hukum di pengadilan. Tanpa kompetensi ini, transaksi terselubung akan luput, alur dana tidak terlacak, dan perhitungan menjadi rapuh di bawah sanggahan ahli dari pihak terdakwa. Penelitian Azhari, Junaid, & Tjan (2020) dan Juniarti, Yuliansyah, & Satriawan (2023) secara konsisten menemukan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit, menegaskan bahwa kemampuan teknis adalah prasyarat non-negotiable dalam konteks audit forensik.

Independensi, atau sikap mental yang bebas dari pengaruh pihak manapun, sangat krusial dalam konteks audit penghitungan kerugian negara di Kejaksaan. Auditor yang independen akan mampu bersikap objektif dalam menilai bukti, menolak tekanan internal maupun eksternal, dan menghasilkan kesimpulan yang mencerminkan fakta sebenarnya. Meskipun hasil penelitian terdahulu tidak selalu konsisten, nilai independensi tetap menjadi pilar dan diyakini sebagai garda terakhir untuk menjaga kredibilitas hasil audit, terutama dalam lingkungan penegak hukum yang rentan konflik kepentingan. Auditor yang independen akan berani menyatakan fakta secara jernih, meskipun faktanya tidak menyenangkan bagi pihak tertentu, sehingga menjaga kredibilitas hasil audit sebagai alat bukti yang netral (Nugroho & Setyawan, 2019).

Skeptisisme profesional, yaitu sikap kritis dan senantiasa mempertanyakan bukti audit, merupakan senjata ampuh auditor dalam

menghadapi modus korupsi yang semakin canggih dan tersamar. Sikap ini mendorong auditor untuk tidak menerima informasi secara mentah, melakukan prosedur verifikasi mendalam, dan mengungkap potensi kecurangan yang mungkin luput dari pemeriksaan rutin. Wulandari & Latrini (2024) membuktikan bahwa skeptisisme profesional berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit, yang menunjukkan bahwa dalam lingkungan audit investigatif, kemampuan untuk berpikir skeptis adalah kunci membongkar kejahatan keuangan yang terstruktur.

Hubungan antara ketiga faktor ini dengan kualitas audit mungkin tidak bersifat sederhana dan langsung. Lingkungan kerja yang penuh dengan kepentingan dan godaan menuntut sebuah mekanisme pengendali internal yang kuat. Di sinilah Etika Profesi Auditor berperan bukan hanya sebagai dasar perilaku, tetapi lebih spesifik sebagai variabel pemoderasi. Etika dihipotesakan dapat berfungsi sebagai katalis yang memperkuat pengaruh positif kompetensi, independensi, dan skeptisisme. Seorang auditor yang kompeten dan beretika akan menggunakan pengetahuannya untuk kebenaran, bukan menyalahgunakannya. Seorang auditor yang independen dan beretika akan memegang objektivitasnya demi kepentingan hukum, bukan untuk tujuan lain. Dengan kata lain, etika diharapkan menjadi *moral compass* yang memastikan seluruh kapasitas individu diarahkan untuk satu tujuan yaitu menghasilkan audit penghitungan kerugian yang berkualitas tinggi secara teknis dan terpercaya secara hukum.

Namun, peta pengetahuan mengenai interaksi kompleks ini masih belum jelas. Tinjauan literatur menunjukkan beberapa kesenjangan (*research gaps*) yang signifikan. Mayoritas penelitian tentang faktor penentu kualitas audit dilakukan pada auditor eksternal BPK atau sektor privat. Studi yang fokus pada auditor forensik di lingkungan penegak hukum (seperti Kejaksaan) masih sangat terbatas, padahal konteksnya sangat berbeda secara misi, tekanan, dan kompleksitas kasus. Penelitian terdahulu cenderung menguji faktor-faktor tersebut secara parsial atau berpasangan. Belum ada penelitian yang mengintegrasikan ketiga faktor

kunci (Kompetensi, Independensi, Skeptisisme Profesional) secara simultan dalam satu model untuk melihat pengaruhnya terhadap kualitas audit penghitungan kerugian negara. Temuan tentang peran etika sebagai moderator sangat tidak konsisten. Beberapa studi menemukan efek moderasi yang kuat (Azhari dkk., 2020), sementara yang lain menemukan tidak ada efek signifikan (Juniarti dkk., 2023). Ambiguitas ini menunjukkan bahwa pengaruh etika mungkin bersifat kontingensial, sangat bergantung pada konteks kelembagaan, budaya organisasi, dan sistem pengendalian yang spesifik.

Secara teoretis, penelitian ini berpotensi mengembangkan model integratif yang lebih komprehensif dengan menguji tiga variabel independen sekaligus dalam konteks audit forensik di sektor publik. Hasilnya diharapkan dapat memperkaya literatur akuntansi forensik dan auditing sektor publik, khususnya mengenai interaksi faktor individual dan etika dalam lingkungan bertekanan tinggi. Secara praktis, penelitian ini memberikan kontribusi langsung bagi Kejaksaan RI. Temuan penelitian dapat menjadi dasar evaluasi dan pengembangan kebijakan terkait rekruitmen, pelatihan, penugasan, dan pengawasan auditor. Rekomendasi yang dihasilkan diharapkan dapat meningkatkan kualitas penghitungan kerugian negara, yang pada akhirnya akan memperkuat efektivitas penuntutan, memaksimalkan pemulihan kerugian negara, dan mendukung terciptanya pemerintahan yang bersih.

Berdasarkan uraian di atas, maka peneliti tertarik untuk mengambil penelitian yang berjudul: “Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Skeptisisme Profesional Terhadap Kualitas Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara Dengan Etika Auditor Sebagai Pemoderasi (Studi Pada Auditor di Lingkungan Kejaksaan RI)”.

1.2. Rumusan Masalah

1.2.1. Pernyataan Masalah

Kualitas Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN) merupakan faktor penting dalam efektivitas pemulihan aset negara. Namun, pencapaian kualitas audit yang optimal di lingkungan Kejaksaan RI masih menghadapi tantangan. Studi terdahulu mengindikasikan bahwa kompetensi, independensi, dan skeptisisme profesional auditor diduga memengaruhi kualitas audit, namun bukti empiris mengenai pengaruh simultan ketiga faktor tersebut masih terbatas. Selain itu, peran etika sebagai pemoderasi dalam hubungan tersebut belum memperoleh kesimpulan yang konsisten. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh kompetensi, independensi, dan skeptisisme profesional terhadap kualitas audit PKKN, dengan etika auditor sebagai variabel pemoderasi.

1.2.2. Pertanyaan Penelitian

Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan masalah penelitian sebagai berikut:

1. Bagaimana pengaruh kompetensi terhadap kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara di Kejaksaan RI?
2. Bagaimana pengaruh independensi terhadap kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara di Kejaksaan RI?
3. Bagaimana pengaruh skeptisisme profesional terhadap kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara di Kejaksaan RI?
4. Apakah etika auditor memoderasi kompetensi terhadap kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara di Kejaksaan RI?
5. Apakah etika auditor memoderasi independensi terhadap kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara di Kejaksaan RI?

6. Apakah etika auditor memoderasi skeptisisme profesional terhadap kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara di Kejaksaan RI?

1.3. Tujuan Penelitian

Berdasarkan uraian masalah di atas, penelitian ini bertujuan untuk:

1. Menguji dan menganalisis pengaruh kompetensi terhadap kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara di Kejaksaan RI.
2. Menguji dan menganalisis pengaruh independensi terhadap kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara di Kejaksaan RI.
3. Menguji dan menganalisis pengaruh skeptisisme profesional terhadap kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara di Kejaksaan RI.
4. Menguji dan menganalisis peran etika auditor sebagai pemoderasi dalam hubungan antara kompetensi terhadap kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara di Kejaksaan RI.
5. Menguji dan menganalisis peran etika auditor sebagai pemoderasi dalam hubungan antara independensi terhadap kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara di Kejaksaan RI.
6. Menguji dan menganalisis peran etika auditor sebagai pemoderasi dalam hubungan antara skeptisisme profesional terhadap kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara di Kejaksaan RI.

1.4. Kontribusi Penelitian

1.4.1. Kontribusi Teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam pengembangan teori tentang faktor-faktor yang memengaruhi kualitas auditor forensik. Secara khusus, penelitian ini akan memperluas pemahaman mengenai bagaimana kompetensi teknis, independensi mental, dan skeptisisme profesional secara simultan dapat memengaruhi kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara, serta bagaimana etika profesi dapat berperan sebagai

variabel pemoderasi yang memperkuat hubungan-hubungan tersebut. Penelitian ini juga akan mengisi celah pengetahuan yang ada, terutama dalam kaitannya dengan penerapan model integratif faktor individual auditor dalam konteks audit forensik di lembaga penegak hukum, yang masih terbatas dalam penelitian sebelumnya.

1.4.2. Kontribusi Praktis

Secara praktis, hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan rekomendasi yang bermanfaat bagi Kejaksaan Republik Indonesia dan lembaga penegak hukum lainnya. Dengan memahami pengaruh kompetensi, independensi, dan skeptisisme profesional terhadap kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara, serta peran etika profesi dalam memperkuat hubungan tersebut, hasil penelitian ini dapat digunakan untuk merumuskan kebijakan yang lebih efektif dalam pengembangan kapasitas auditor. Selain itu, temuan penelitian dapat memberikan wawasan bagi pimpinan Kejaksaan dalam merancang program pelatihan teknis dan penguatan integritas yang lebih tepat sasaran, serta memperbaiki sistem pengawasan dan penugasan auditor untuk memaksimalkan efektivitas pemulihan kerugian negara dalam penanganan perkara korupsi.