

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)

Mukhammad Khoirul Anam^{1*}, Haryono², Gita Desyana³

¹⁻³ Program Studi Magister Akuntansi, Fakultas EKonomi dan Bisnis, Universitas
Tanjungpura

*Corresponding email: mukhoirulanam@gmail.com, haryono@ekonomi.untan.ac.id,
gitadesyana@ekonomi.ac.id

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

PENDAHULUAN

Pengelolaan keuangan negara yang akuntabel dan transparan merupakan prasyarat fundamental bagi terwujudnya tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) dan pembangunan berkelanjutan. Dalam perspektif hukum positif Indonesia, keuangan negara didefinisikan secara luas dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, mencakup seluruh hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang serta seluruh kekayaan yang dikelola, baik di tingkat pusat maupun daerah.

Kerugian keuangan negara merupakan peristiwa hukum spesifik di mana terjadi pengurangan nilai kekayaan negara secara nyata dan pasti akibat perbuatan melawan hukum, baik disengaja maupun karena kelalaian. Konteks kerugian negara paling masif terjadi dalam

tindak pidana korupsi, di mana Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi menjadikan "dapat merugikan keuangan negara" sebagai unsur utama dalam Pasal 2 dan 3.

Dalam kurun waktu 2019–2023, Kejaksaan RI menangani rata-rata lebih dari 500 perkara korupsi per tahun, dengan nilai pengembalian kerugian negara mencapai triliunan rupiah. Namun, persentase pengembalian aset masih relatif rendah, mengindikasikan tantangan besar dalam eksekusi dan pengembalian aset (*asset recovery*). Keberhasilan pemulihan aset sangat bergantung pada kualitas Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN) yang akurat, kuat secara hukum, dan dapat diandalkan sebagai alat bukti di persidangan.

Dinamika hukum terkait kewenangan penghitungan kerugian negara juga mengalami perkembangan signifikan. Mahkamah Konstitusi melalui Putusan Nomor 28/PUU-XXIV/2026 menegaskan bahwa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) merupakan lembaga yang berwenang menetapkan kerugian negara. Namun, Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 2 Tahun 2024 membuka ruang bagi auditor di luar BPK, termasuk auditor Kejaksaan, untuk melakukan audit penghitungan kerugian sepanjang hasilnya akan dinilai dan ditetapkan secara final oleh Majelis Hakim di persidangan.

LANDASAN TEORI

Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori Keagenan yang diperkenalkan oleh Jensen dan Meckling (1976) menganalisis hubungan kontraktual antara prinsipal (negara) dan agen (pengelola keuangan negara). Inti teori ini adalah konflik kepentingan dan asimetri informasi yang melekat dalam hubungan keagenan. Dalam konteks keuangan negara, kerugian negara yang timbul dari tindak pidana korupsi menunjukkan kegagalan hubungan ini, di mana agen menyalahgunakan wewenang untuk kepentingan pribadi. Auditor berperan sebagai mekanisme pengawasan kritis yang mewakili kepentingan prinsipal untuk mengungkap penyimpangan dan menghitung kerugian yang harus dipulihkan.

Teori Atribusi (*Attribution Theory*)

Teori Atribusi yang dikembangkan oleh Heider (1958) menjelaskan bagaimana individu berusaha memahami penyebab perilaku diri sendiri dan orang lain. Dalam konteks audit forensik, auditor melakukan proses atribusi untuk menentukan apakah kerugian negara disebabkan oleh faktor internal pelaku (niat korup, kesengajaan) atau faktor eksternal (kelemahan sistem, tekanan lingkungan). Proses kognitif ini sangat krusial karena hasil atribusi memengaruhi fokus investigasi, penilaian bukti, dan rekomendasi pemulihan.

Kajian Variabel Penelitian

Kualitas Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara (PKKN)

Kualitas audit PKKN merujuk pada kemampuan proses audit dalam menghasilkan penghitungan kerugian yang akurat, dapat dipertanggungjawabkan secara hukum, dan diandalkan sebagai alat bukti utama dalam proses litigasi untuk pemulihan aset negara. Dimensi kualitas PKKN mencakup: (1) akurasi dan kelengkapan bukti; (2) kesesuaian dengan standar prosedur; (3) keandalan hukum; (4) kemanfaatan bagi proses pemulihan; dan (5) ketepatan waktu dan efisiensi.

Kompetensi Auditor

Kompetensi merupakan gabungan pengetahuan (*knowledge*), keterampilan (*skills*), dan kemampuan (*abilities*) yang diperlukan auditor untuk melaksanakan tugas secara efektif. Dalam audit forensik, kompetensi mencakup penguasaan akuntansi forensik, keterampilan

investigatif, pelacakan aset, dan pemahaman hukum pidana korupsi. Penelitian terdahulu secara konsisten menemukan hubungan positif antara kompetensi dan kualitas audit.

Independensi Auditor

Independensi adalah keadaan bebas dari pengaruh, tekanan, atau konflik kepentingan yang dapat mengganggu objektivitas auditor. Konsep ini terdiri dari dua dimensi: independensi dalam fakta (*independence in fact*) dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*). Independensi menjadi penjaga kredibilitas tertinggi karena hasil audit berfungsi sebagai alat bukti awal yang menentukan arah penyidikan dan besaran ganti rugi dalam proses peradilan.

Skeptisisme Profesional

Skeptisisme profesional adalah sikap mental yang mencakup pemikiran kritis, terus-menerus mempertanyakan, dan penilaian waspada terhadap bukti audit. Sikap ini mendorong auditor untuk secara proaktif mencari bukti yang bertentangan, memvalidasi sumber informasi, dan mengevaluasi keandalan bukti dengan ketat. Skeptisisme profesional berfungsi sebagai mekanisme pertahanan kognitif untuk mengantisipasi dan mengungkap modus kecurangan yang terselubung.

Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi

Etika profesi auditor merupakan kerangka prinsip moral yang mengatur perilaku dan pertimbangan profesional. Dalam penelitian ini, etika auditor berperan sebagai variabel moderasi yang dihipotesiskan dapat memperkuat atau melemahkan pengaruh kompetensi, independensi, dan skeptisisme profesional terhadap kualitas audit PKKN. Indikator etika auditor mencakup integritas, objektivitas, kerahasiaan, dan komitmen pada kepatuhan hukum dan profesi.

Hipotesis Penelitian

- H1:** Kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit PKKN.
- H2:** Independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit PKKN.
- H3:** Skeptisisme profesional berpengaruh positif terhadap kualitas audit PKKN.
- H4:** Etika auditor memoderasi pengaruh kompetensi terhadap kualitas audit PKKN.
- H5:** Etika auditor memoderasi pengaruh independensi terhadap kualitas audit PKKN.
- H6:** Etika auditor memoderasi pengaruh skeptisisme profesional terhadap kualitas audit PKKN.

METODE

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan pendekatan kausalitas untuk menguji hubungan sebab-akibat antar variabel. Data diolah menggunakan aplikasi SmartPLS 4 dengan metode Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM).

Penelitian dilaksanakan di lingkungan Kejaksaan Republik Indonesia, khususnya pada Bidang Pengawasan yang menangani Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara. Waktu penelitian berlangsung selama 2 bulan pada Bulan Februari dan Maret 2026.

Populasi penelitian adalah seluruh auditor internal di lingkungan Kejaksaan RI yang telah memiliki sertifikasi auditor dan pernah atau sedang terlibat dalam proses audit PKKN, dengan jumlah 35 auditor. Sampel dihitung menggunakan rumus Slovin dengan tingkat kesalahan 5%, menghasilkan sampel minimal 33 responden. Penyebaran kuesioner dilakukan kepada 35 auditor (sensus 97% dari populasi) untuk mengantisipasi kuesioner tidak kembali. Terkumpul 34 responden yang dapat diolah.

Variabel Dan Pengukuran

Variabel Dependen (Y): Kualitas Audit PKN

Diukur melalui indikator: (1) akurasi dan kelengkapan bukti; (2) kesesuaian dengan standar prosedur; (3) keandalan hukum; (4) kemanfaatan bagi proses pemulihan; (5) ketepatan waktu dan efisiensi.

Variabel Independen

Kompetensi (X1): Diukur melalui pengetahuan teknis, keterampilan investigatif, dan kemampuan komunikasi bukti.

Independensi (X2): Diukur melalui kebebasan dari tekanan, ketiadaan konflik kepentingan, dan sikap objektif.

Skeptisisme Profesional (X3): Diukur melalui sikap mempertanyakan, kewaspadaan terhadap kecurangan, dan pendekatan substansi di atas bentuk.

Variabel Moderasi (Z): Etika Auditor

Diukur melalui integritas, objektivitas, kerahasiaan, dan komitmen pada kepatuhan hukum dan profesi.

Metode Analisis

Data dianalisis menggunakan PLS-SEM dengan tahapan:

1. Evaluasi Model Pengukuran (Outer Model): Uji validitas konvergen (loading factor $> 0,7$; AVE $> 0,5$), reliabilitas (Cronbach's alpha dan composite reliability $> 0,7$), dan validitas diskriminan (HTMT $< 0,90$).
2. Evaluasi Model Struktural (Inner Model): Uji koefisien determinasi (R^2), signifikansi jalur (bootstrapping dengan 5000 resample), dan efek moderasi.
3. Uji Hipotesis: Melalui nilai t-statistik ($> 1,96$) dan p-value ($< 0,05$).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Karakteristik Responden

Penelitian melibatkan 34 auditor yang tersebar di beberapa satuan kerja Kejaksaan Tinggi di Indonesia. Karakteristik responden menunjukkan komposisi yang representatif: 58,8% laki-laki dan 41,2% perempuan; 76,5% berusia 30–40 tahun; 79,4% berpendidikan S-1 dan 17,6% S-2; serta 91,2% telah memiliki sertifikasi auditor formal. Mayoritas responden memiliki pengalaman kerja 1–5 tahun (61,8%), dengan 50% telah terlibat dalam lebih dari 5 kasus audit PKN. Karakteristik ini menunjukkan kapasitas teknis dan pengalaman yang memadai untuk memberikan penilaian kredibel.

Evaluasi Model Pengukuran

Validitas Konvergen

Setelah eliminasi satu indikator (X3.4 dengan loading $< 0,7$), seluruh indikator yang tersisa memiliki nilai loading factor di atas 0,7 (berkisar antara 0,765–0,956), menunjukkan validitas konvergen yang baik.

Reliabilitas

Seluruh variabel memiliki Cronbach's Alpha dan Composite Reliability di atas 0,8, yang menunjukkan reliabilitas tinggi:

- Kompetensi: $\alpha = 0,935$; CR = 0,951
- Independensi: $\alpha = 0,864$; CR = 0,901
- Skeptisisme: $\alpha = 0,908$; CR = 0,936

- Kualitas Audit: $\alpha = 0,954$; CR = 0,965
- Etika Auditor: $\alpha = 0,963$; CR = 0,971

Validitas Diskriminan

Seluruh nilai HTMT antar konstruk berada di bawah 0,90, menunjukkan bahwa masing-masing konstruk memiliki perbedaan yang cukup dengan konstruk lainnya.

Evaluasi Model Struktural

Koefisien Determinasi

Nilai R^2 sebesar 0,875 menunjukkan bahwa kompetensi, independensi, skeptisisme profesional, etika auditor, dan variabel interaksi moderasi mampu menjelaskan 87,5% variasi kualitas audit PKKN, sedangkan 12,5% sisanya dipengaruhi oleh faktor lain di luar model penelitian.

Uji Hipotesis Langsung

1. H1 = Hubungan Kompetensi Terhadap Kualitas Audit PKKN
Koefisien = 0,440
T-Statistik = 3,327
P-Value = 0,001
Keputusan = Diterima
2. H2 = Hubungan Independensi Terhadap Kualitas Audit PKKN
Koefisien = 0,378
T-Statistik = 2,456
P-Value = 0,014
Keputusan = Diterima
3. H3 = Hubungan Skeptisisme Terhadap Kualitas Audit PKKN
Koefisien = 0,324
T-Statistik = 1,516
P-Value = 0,130
Keputusan = Ditolak

Uji Hipotesis Moderasi

1. H4 = Etika Memoderasi Kompetensi Terhadap Kualitas Audit PKKN
Koefisien = 0,215
T-Statistik = 2,103
P-Value = 0,036
Keputusan = Diterima
2. H5 = Etika Memoderasi Independensi Terhadap Kualitas Audit PKKN
Koefisien = 0,198
T-Statistik = 2,021
P-Value = 0,043
Keputusan = Diterima
3. H5 = Etika Memoderasi Independensi Terhadap Kualitas Audit PKKN
Koefisien = -0,089
T-Statistik = 0,543
P-Value = 0,587
Keputusan = Ditolak

Pembahasan

Pengaruh Kompetensi terhadap Kualitas Audit PKKN

Hasil penelitian membuktikan bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit PKKN (H1 diterima). Temuan ini sejalan dengan penelitian Azhari, Junaid, & Tjan (2020) dan Juniarti, Yuliansyah, & Satriawan (2023). Dalam perspektif Teori Keagenan, kompetensi auditor berfungsi sebagai mekanisme pengawasan efektif untuk mengatasi asimetri informasi antara negara dan pengelola keuangan. Auditor yang kompeten mampu melacak transaksi kompleks, memahami regulasi dan hukum pidana korupsi, serta menyusun perhitungan kerugian yang akurat dan dapat dipertanggungjawabkan secara hukum. Kompetensi juga merupakan sumber daya intelektual berharga yang sulit ditiru dan menjadi keunggulan kompetitif organisasi. Dalam perspektif Teori Atribusi, kompetensi berperan penting memastikan keakuratan proses atribusi kausal, di mana auditor mampu membedakan penyebab kerugian negara (internal/eksternal) sehingga menghasilkan kesimpulan yang lebih andal secara hukum.

Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Audit PKKN

Hasil penelitian membuktikan bahwa independensi auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit PKKN (H2 diterima). Temuan ini mendukung Teori Keagenan yang menempatkan independensi sebagai mekanisme pengendalian vital untuk mencegah kooptasi oleh pihak yang diawasi. Auditor yang independen mampu bersikap objektif, menolak tekanan internal maupun eksternal, serta menghasilkan kesimpulan audit yang mencerminkan fakta sebenarnya. Hasil ini konsisten dengan penelitian Beasley et al. (2000) dan Brennan & Kelly (2007). Dalam konteks audit PKKN, independensi memungkinkan auditor tidak terpengaruh oleh kepentingan politik atau ekonomi yang sering melingkupi kasus korupsi besar. Sejalan dengan Teori Atribusi, independensi memastikan auditor tidak terpengaruh bias atau kepentingan tertentu dalam proses atribusi.

Pengaruh Skeptisisme Profesional terhadap Kualitas Audit PKKN

Hasil penelitian menunjukkan skeptisisme profesional berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap kualitas audit PKKN (H3 ditolak). Temuan ini tidak sejalan dengan penelitian Wulandari & Latrini (2024) serta Carpenter & Reimers (2013). Beberapa kemungkinan penyebab: (1) Prosedur audit PKKN yang sangat terstruktur dan mengikuti standar ketat (SAIPI 2021 dan Petunjuk Teknis 2026) sehingga ruang gerak sikap skeptis individual mungkin terbatas; (2) Karakteristik sampel dengan pengalaman moderat (1–10 tahun) mungkin belum cukup untuk menangkap efek skeptisisme secara signifikan; (3) Pengukuran skeptisisme mungkin lebih mencerminkan sikap umum daripada tindakan nyata dalam konteks audit forensik. Secara teoritis, Teori Atribusi menyatakan skeptisisme membantu auditor melakukan atribusi kausal mendalam, namun dalam praktik PKKN mungkin diperlukan kombinasi dengan kompetensi dan pengalaman agar efektif.

Moderasi pada Hubungan Kompetensi–Kualitas Audit (H4 Diterima)

Etika auditor terbukti memperkuat pengaruh kompetensi terhadap kualitas audit PKKN. Kompetensi teknis akan lebih optimal menghasilkan audit berkualitas tinggi apabila didukung integritas moral yang kuat. Temuan ini sejalan dengan Azhari et al. (2020) dan Pflugrath et al. (2007). Kompetensi tanpa etika berpotensi disalahgunakan, sedangkan auditor beretika akan menggunakan pengetahuan untuk mencari kebenaran, melakukan verifikasi bukti secara teliti, dan menyusun perhitungan yang jujur serta dapat dipertanggungjawabkan. Dari sudut pandang Teori Atribusi, etika memperkuat pengaruh kompetensi dengan memastikan proses atribusi kausal tidak dimanipulasi untuk melindungi pihak tertentu.

Moderasi pada Hubungan Independensi–Kualitas Audit (H5 Diterima)

Etika auditor memperkuat pengaruh independensi terhadap kualitas audit. Independensi yang didasari etika yang kokoh akan lebih tahan terhadap tekanan dan godaan. Auditor dengan etika tinggi tidak hanya memahami pentingnya independensi secara konseptual, tetapi juga memiliki keberanian dan komitmen moral untuk menolak intervensi dan menjaga netralitas analitis. Hasil ini mendukung perspektif kontinjensi (Donaldson, 2001).

Moderasi pada Hubungan Skeptisisme–Kualitas Audit (H6 Ditolak)

Etika auditor tidak terbukti memoderasi pengaruh skeptisisme profesional terhadap kualitas audit. Hal ini mengindikasikan skeptisisme, sebagai sikap kognitif, tidak secara signifikan dipengaruhi etika dalam konteks PKKN. Kemungkinan penjelasannya: skeptisisme lebih terkait dengan kemampuan teknis dan pengalaman, sedangkan etika lebih bersifat moral. Interaksi keduanya mungkin tidak langsung atau tertutup oleh pengaruh kompetensi dan independensi yang lebih dominan. Dalam standar audit, skeptisisme sudah merupakan bagian dari due professional care, sehingga efek moderasi etika mungkin tidak terdeteksi secara statistik.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian, dapat disimpulkan bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit penghitungan kerugian keuangan negara (PKKN). Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kompetensi yang dimiliki auditor, maka semakin baik pula kualitas audit PKKN yang dihasilkan. Selain itu, independensi auditor juga terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit PKKN. Artinya, semakin tinggi tingkat independensi auditor dalam menjalankan tugasnya, maka semakin tinggi pula kualitas hasil audit yang diperoleh.

Sementara itu, skeptisisme profesional memiliki pengaruh positif namun tidak signifikan terhadap kualitas audit PKKN. Meskipun arah hubungan sesuai dengan hipotesis yang diajukan, secara statistik pengaruh skeptisisme profesional belum cukup kuat untuk menjelaskan peningkatan kualitas audit PKKN. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa etika auditor berperan sebagai variabel moderasi yang memperkuat pengaruh kompetensi terhadap kualitas audit PKKN. Hal ini menunjukkan bahwa kemampuan teknis auditor akan lebih optimal dalam menghasilkan audit berkualitas apabila didukung oleh integritas moral dan nilai etika yang kuat. Selain itu, etika auditor juga terbukti memoderasi dan memperkuat pengaruh independensi terhadap kualitas audit PKKN. Independensi auditor yang didukung oleh penerapan etika yang baik akan lebih mampu menghadapi tekanan, intervensi, maupun potensi konflik kepentingan dalam pelaksanaan audit. Namun, etika auditor tidak terbukti memoderasi pengaruh skeptisisme profesional terhadap kualitas audit PKKN. Hal ini menunjukkan bahwa skeptisisme profesional sebagai suatu sikap kognitif auditor tidak secara signifikan dipengaruhi oleh faktor etika dalam konteks pelaksanaan audit penghitungan kerugian keuangan negara.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang perlu diperhatikan. Pertama, penelitian hanya menggunakan tiga variabel independen, yaitu kompetensi, independensi, dan skeptisisme profesional, serta satu variabel moderasi berupa etika auditor, sehingga masih terdapat faktor lain yang berpotensi memengaruhi kualitas audit PKKN namun belum dikaji dalam penelitian ini. Kedua, penelitian menggunakan desain cross-sectional yang hanya mampu menggambarkan hubungan statistik antarvariabel pada satu periode tertentu dan belum dapat menjelaskan hubungan kausalitas dalam jangka panjang. Ketiga, jumlah responden yang digunakan relatif terbatas, yaitu sebanyak 34 responden dari total populasi 35 auditor. Meskipun jumlah tersebut telah mencakup 97% populasi dan memenuhi kriteria

analisis PLS-SEM, keterbatasan jumlah sampel tetap dapat memengaruhi tingkat generalisasi hasil penelitian.

Bagi Kejaksaan Republik Indonesia, penelitian ini memberikan beberapa rekomendasi. Kejaksaan perlu menjadikan penguatan integritas dan penegakan kode etik sebagai prioritas utama melalui pendidikan berbasis kasus dilema etika, penerapan sistem reward and punishment secara konsisten, serta penguatan kepemimpinan yang memberikan keteladanan. Selain itu, peningkatan kompetensi teknis auditor perlu dilakukan secara berkelanjutan melalui pelatihan audit forensik, fasilitasi sertifikasi profesi, serta dukungan terhadap pengembangan kapasitas auditor melalui pendidikan lanjutan agar proses penghitungan kerugian negara dapat dilakukan secara akurat dan berkualitas. Kejaksaan juga perlu memperkuat independensi auditor melalui perlindungan hukum dan mekanisme kerja yang mampu menjamin auditor terbebas dari intervensi maupun tekanan dalam setiap pelaksanaan penugasan audit. Selanjutnya, pengembangan sistem penjaminan mutu internal yang komprehensif diperlukan untuk memastikan seluruh aspek, yaitu kompetensi, independensi, skeptisisme profesional, dan etika auditor, dapat berjalan secara sinergis dalam meningkatkan kualitas audit PKN.

Bagi peneliti selanjutnya, penelitian ini memberikan peluang untuk memperluas kajian dengan melibatkan auditor dari berbagai lembaga penegak hukum maupun lembaga audit lainnya, seperti Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), Kepolisian, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), guna menguji tingkat generalisasi hasil penelitian. Penelitian berikutnya juga disarankan untuk mengintegrasikan faktor-faktor lain yang dapat memengaruhi kualitas audit, seperti pengalaman auditor, integritas, akuntabilitas, kompleksitas tugas, tekanan waktu, beban kerja, dukungan organisasi, sistem pengendalian mutu audit, pemanfaatan teknologi audit, serta motivasi kerja, mengingat masih terdapat faktor lain di luar model penelitian yang berkontribusi terhadap variasi kualitas audit. Selain itu, pendekatan mixed-method dengan menggabungkan metode kuantitatif dan kualitatif melalui wawancara mendalam atau focus group discussion dapat digunakan untuk memperoleh pemahaman yang lebih komprehensif, khususnya dalam menjelaskan hasil temuan terkait skeptisisme profesional yang tidak berpengaruh signifikan. Penelitian selanjutnya juga dapat menggunakan desain longitudinal untuk menguji hubungan kausalitas secara lebih mendalam serta melihat perubahan perilaku auditor dalam jangka panjang seiring dengan perkembangan regulasi dan praktik audit.

DAFTAR PUSTAKA

- AAIPI. (2021). Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) 2021. Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia.
- Azhari, M. F., Junaid, A., & Tjan, S. L. (2020). Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Profesionalisme Auditor Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, 16(2), 123–145.
- Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6), 1173–1182.
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Lapides, P. D. (2000). Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. *Accounting Horizons*, 14(4), 441–454.
- Brennan, N., & Kelly, J. (2007). A study of whistleblowing among trainee auditors. *The British Accounting Review*, 39(1), 61–87.

- Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (2013). Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditors' fraud judgments and actions. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 45–69.
- Donaldson, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. Sage.
- Ganiem, R., & Harianto, S. (2022). *Hukum Keuangan Negara dan Audit Forensik*. PT RajaGrafindo Persada.
- Heider, F. (1958). *The psychology of interpersonal relations*. Wiley.
- Hurt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 45–97.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Jones, T. M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review*, 16(2), 366–395.
- Juniarti, I., Yuliansyah, Y., & Satriawan, B. (2023). Pengaruh Pengalaman Kerja, Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Pemoderasi di BPK Perwakilan Provinsi Kepulauan Riau. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 11(1), 67–80.
- Kejaksaan RI. (2026). *Petunjuk Teknis Nomor 01 Tahun 2026 tentang Audit Keuangan dan Audit Penghitungan Kerugian Keuangan Negara di Lingkungan Kejaksaan Republik Indonesia*.
- Marbun, B. N. (2020). *Keuangan Negara dan Penerapan Hukumnya di Indonesia*. Sinar Grafika.
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1–34.
- Nugroho, A., & Setyawan, B. (2019). Pengaruh independensi, kompetensi, dan skeptisisme profesional terhadap kualitas audit dengan etika auditor sebagai variabel moderasi. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 23(1), 1–12.
- Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N., & Chen, L. (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 566–589.
- Singleton, T. W., & Singleton, A. J. (2010). *Fraud auditing and forensic accounting* (4th ed.). Wiley.
- Trevino, L. K., Weaver, G. R., & Reynolds, S. J. (2006). Behavioral ethics in organizations: A review. *Journal of Management*, 32(6), 951–990.
- Wulandari, N. P., & Latrini, M. Y. (2024). Pengaruh skeptisisme profesional, pengalaman auditor, dan tekanan waktu terhadap kualitas audit. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 24(1), 45–60.