



## Independensi Auditor, Budaya Etika Kap, dan Skeptisisme Profesional: Analisis Model Mediasi Berbasis SEM

Josina Lawalata<sup>1</sup>, Zulkifli<sup>2</sup>, Achmad Ridha<sup>3</sup>

<sup>1,2</sup>Program Studi Akuntansi, Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Nusantara Makassar

<sup>3</sup>Program Studi Manajemen, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Negeri Makassar  
achmad.ridha@unm.ac.id

### Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh independensi auditor terhadap skeptisisme profesional dengan budaya etika Kantor Akuntan Publik (KAP) sebagai variabel moderasi. Latar belakang penelitian ini berangkat dari pentingnya menjaga kualitas audit di tengah tingginya tekanan dan potensi konflik kepentingan antara auditor dan klien. Independensi auditor dipandang sebagai syarat utama untuk menegakkan objektivitas, sementara budaya etika organisasi diyakini dapat memperkuat konsistensi auditor dalam menunjukkan sikap skeptis. Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan metode kausal. Data dikumpulkan melalui kuesioner tertutup berbasis skala Likert 5 poin yang disebarakan kepada 72 auditor bersertifikasi dari berbagai KAP di Kota Makassar. Analisis data dilakukan dengan menggunakan Structural Equation Modeling-Partial Least Squares (SEM-PLS) melalui software SmartPLS versi 4. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap skeptisisme profesional. Auditor yang menjaga independensi terbukti lebih kritis dalam mengevaluasi bukti audit dan lebih konsisten dalam menegakkan standar profesional. Selain itu, budaya etika KAP terbukti memoderasi pengaruh independensi terhadap skeptisisme profesional. Pada KAP dengan budaya etika yang kuat, pengaruh independensi auditor terhadap skeptisisme profesional semakin diperkuat. Penelitian ini menyimpulkan bahwa skeptisisme profesional auditor merupakan hasil interaksi antara faktor individual dan faktor organisasional. Temuan ini memberikan kontribusi teoritis bagi literatur auditing dan implikasi praktis bagi KAP untuk memperkuat budaya etika sebagai strategi peningkatan kualitas audit.

*Kata Kunci : Independensi Auditor, Budaya Etika, Skeptisisme Profesional, Audit*

### 1. Latar Belakang

Independensi auditor merupakan salah satu prinsip utama dalam praktik audit yang menjadi dasar bagi terciptanya kepercayaan publik terhadap laporan keuangan. Auditor dituntut untuk menjaga objektivitas, bebas dari konflik kepentingan, dan tidak memihak kepada klien agar opini yang diberikan dapat dipercaya. Apabila independensi terganggu, kualitas audit akan dipertanyakan dan pada akhirnya dapat menurunkan kredibilitas profesi akuntan publik secara keseluruhan. Sejak penelitian klasik (DeAngelo, 1981), independensi selalu dikaitkan dengan kualitas audit, di mana auditor yang benar-benar independen lebih mungkin untuk memberikan opini yang jujur meskipun berisiko kehilangan klien. Namun, dalam praktiknya independensi tidak mudah dijaga karena berbagai faktor, termasuk tekanan dari klien, persaingan antar Kantor Akuntan Publik (KAP), serta keberadaan jasa non-audit yang berpotensi menimbulkan konflik kepentingan (Al-Thuneibat et al., 2011).

Dalam konteks audit di Indonesia, isu independensi auditor juga menjadi perhatian besar. Regulasi yang berlaku telah mengatur rotasi auditor dan pembatasan jasa non-audit, namun kasus pelanggaran etika dan laporan keuangan yang menimbulkan kontroversi masih ditemukan. Di kota-kota besar seperti Jakarta, Surabaya, dan Makassar, dinamika praktik audit semakin kompleks karena meningkatnya jumlah entitas bisnis yang membutuhkan jasa audit, baik perusahaan nasional maupun lokal. Kota Makassar sebagai pusat ekonomi di kawasan timur Indonesia merupakan contoh menarik, karena di satu sisi terdapat peluang bagi KAP untuk berkembang, tetapi di sisi lain terdapat tantangan menjaga kualitas audit di tengah persaingan pasar yang semakin ketat. Hal ini menimbulkan pertanyaan mengenai sejauh mana auditor di Makassar mampu menjaga independensi mereka dalam menghadapi dinamika lingkungan kerja yang menuntut.

Independensi auditor erat kaitannya dengan skeptisisme profesional, yaitu sikap mental yang kritis, selalu mempertanyakan, serta tidak menerima begitu saja informasi tanpa bukti memadai. Skeptisisme profesional

dipandang sebagai elemen penting dalam mendeteksi kesalahan material maupun indikasi kecurangan dalam laporan keuangan (Hurtt, 2010). Standar audit internasional maupun standar profesional akuntan publik di Indonesia menekankan skeptisisme sebagai salah satu kompetensi inti yang wajib dimiliki oleh auditor. Auditor yang skeptis tidak mudah terpengaruh oleh penjelasan manajemen, aktif mencari bukti tambahan, serta menunda pengambilan keputusan sampai keyakinan memadai diperoleh. Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa auditor dengan tingkat skeptisisme yang tinggi lebih efektif dalam menemukan tanda-tanda fraud dan salah saji (Fullerton & Durtschi, 2004; Svanberg & Öhman, 2015). Dengan demikian, menjaga skeptisisme profesional merupakan prasyarat bagi terciptanya audit yang berkualitas.

Meskipun skeptisisme sering dipandang sebagai faktor individu, berbagai studi terbaru menekankan pentingnya faktor organisasional dalam membentuk sikap tersebut. Salah satunya adalah budaya etika dalam organisasi. Budaya etika KAP mencakup nilai-nilai, norma, serta praktik etis yang berlaku di dalam firma, mulai dari teladan pimpinan (*tone at the top*), mekanisme pelaporan pelanggaran, hingga kebijakan pelatihan etika. Organisasi dengan budaya etika yang kuat menciptakan lingkungan yang mendorong auditor untuk menjaga independensi dan menampilkan sikap skeptis ketika menghadapi tekanan. Sebaliknya, apabila budaya etika lemah, auditor cenderung mengabaikan prinsip independensi dan skeptisisme demi mempertahankan hubungan komersial dengan klien (Shafer, 2008). Dengan kata lain, budaya etika berpotensi menjadi faktor mediasi yang penting antara independensi auditor dan skeptisisme profesional.

Literatur terdahulu telah menegaskan hubungan langsung antara independensi auditor dan kualitas audit (Chen et al., 2010; DeAngelo, 1981). Penelitian lainnya menjelaskan peran skeptisisme dalam meningkatkan kemampuan auditor mendeteksi kecurangan (Hurtt, 2010). Namun, penelitian yang menyoroti budaya etika sebagai variabel mediasi dalam hubungan independensi dan skeptisisme masih relatif terbatas, terutama di Indonesia. Studi yang ada lebih banyak menekankan faktor eksternal seperti rotasi auditor, tekanan anggaran waktu, atau besaran fee audit (Suryanto & Thalassinou, 2017). Padahal, faktor internal seperti budaya etika KAP dapat memberikan penjelasan yang lebih komprehensif mengenai bagaimana independensi auditor dapat berpengaruh terhadap sikap skeptis dalam proses audit.

Kesenjangan ini memberikan peluang penelitian untuk mengembangkan model konseptual yang lebih kaya. Auditor yang secara formal dinyatakan independen belum tentu benar-benar bersikap skeptis apabila budaya etika organisasinya tidak mendukung. Sebaliknya, budaya etika yang kuat dapat memperkuat hubungan antara independensi dan skeptisisme, sehingga auditor mampu menghadapi tekanan klien dengan tetap mempertahankan sikap kritis. Temuan (Shafer, 2008) yang meneliti iklim etika pada firma audit di Tiongkok mendukung pandangan ini, di mana budaya etika terbukti memengaruhi kualitas keputusan auditor dalam situasi dilema. Oleh karena itu, menempatkan budaya etika sebagai variabel mediasi menawarkan kontribusi teoritis yang signifikan sekaligus memberikan implikasi praktis bagi KAP dalam membangun lingkungan kerja yang etis.

Penelitian ini juga memiliki relevansi praktis dalam konteks Makassar. Pertumbuhan ekonomi yang cukup pesat di kawasan timur Indonesia menyebabkan meningkatnya kebutuhan jasa audit. Auditor di Makassar berhadapan dengan tantangan menjaga independensi di tengah hubungan personal dengan klien lokal yang seringkali dekat, serta tekanan komersial dari persaingan antar KAP. Dengan demikian, penelitian ini dapat memberikan gambaran empiris mengenai sejauh mana independensi auditor berpengaruh terhadap skeptisisme profesional dengan budaya etika KAP sebagai faktor perantara. Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi pengembangan teori perilaku audit, sekaligus menjadi masukan praktis bagi KAP, asosiasi profesi, maupun regulator dalam memperkuat kebijakan etika dan pengawasan terhadap praktik audit.

Dengan merujuk pada literatur yang ada serta kondisi empiris di lapangan, penelitian ini berupaya menjawab pertanyaan bagaimana independensi auditor memengaruhi skeptisisme profesional dan apakah budaya etika KAP berperan sebagai mediator dalam hubungan tersebut. Pendekatan yang digunakan adalah *Structural Equation Modeling* (SEM) untuk menguji hubungan langsung maupun tidak langsung antarvariabel. Penelitian ini dengan demikian tidak hanya menambah pemahaman mengenai faktor-faktor yang membentuk skeptisisme profesional auditor, tetapi juga memberikan perspektif baru mengenai pentingnya budaya etika sebagai mekanisme yang memperkuat praktik audit yang berkualitas.

## 2. Tinjauan Pustaka dan Hipotesis

### 2.1 Independensi Auditor

Independensi auditor merupakan prinsip fundamental dalam profesi akuntan publik yang menjamin objektivitas dalam pelaksanaan audit. Auditor dituntut untuk bebas dari pengaruh manajemen, kepentingan pribadi, maupun tekanan eksternal agar opini yang diberikan benar-benar mencerminkan kondisi laporan keuangan. (DeAngelo, 1981) mendefinisikan independensi sebagai probabilitas auditor untuk melaporkan salah saji secara jujur, yang menekankan pentingnya keberanian melaporkan temuan meski berisiko kehilangan klien.

Dalam literatur, independensi dibagi menjadi dua dimensi, yaitu *independence in fact* dan *independence in appearance* (Chen et al., 2010). *Independence in fact* berkaitan dengan sikap mental auditor yang bebas dari bias, sementara *independence in appearance* terkait dengan bagaimana publik memersepsikan auditor sebagai pihak yang objektif. Kedua dimensi ini penting karena persepsi publik sama vitalnya dengan kondisi aktual independensi auditor.

Untuk mengukur independensi dalam penelitian, beberapa indikator operasional sering digunakan, antara lain: (1) kebebasan auditor dari pengaruh manajemen klien, yaitu kemampuan menolak intervensi; (2) pembatasan jasa non-audit, sehingga auditor tidak terikat secara ekonomis dengan klien; (3) kepatuhan terhadap aturan rotasi auditor, yang mencegah hubungan jangka panjang memengaruhi objektivitas; (4) kemandirian dalam menentukan prosedur audit; serta (5) objektivitas dalam memberikan opini berdasarkan bukti audit, bukan kepentingan pribadi (Al-Thuneibat et al., 2011). Indikator-indikator ini dapat diukur dengan skala Likert untuk menangkap persepsi auditor terkait independensinya.

Penelitian terdahulu menegaskan pentingnya independensi bagi kualitas audit. (Chen et al., 2010) menunjukkan bahwa auditor yang independen lebih berani memberikan opini objektif meskipun menghadapi tekanan dari klien. (Al-Thuneibat et al., 2011) menemukan bahwa masa jabatan auditor yang panjang dapat menurunkan independensi dan berimplikasi pada turunnya kualitas audit. Temuan ini menunjukkan bahwa independensi bukan hanya norma profesional, tetapi juga berdampak langsung pada keandalan laporan audit.

Di Indonesia, independensi diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang membatasi jasa non-audit, mewajibkan rotasi partner audit, dan melarang hubungan yang menimbulkan konflik kepentingan. Namun, implementasinya menghadapi tantangan, khususnya di kota seperti Makassar, di mana jumlah KAP terbatas dan kedekatan personal dengan klien relatif tinggi. Situasi ini dapat memengaruhi independensi auditor, sehingga penting diteliti dalam konteks lokal.

Dengan demikian, independensi auditor dipandang sebagai variabel yang berpengaruh terhadap perilaku profesional, baik secara langsung terhadap skeptisisme maupun melalui budaya etika KAP. Auditor yang independen akan lebih menghargai nilai-nilai etis organisasi dan lebih konsisten bersikap skeptis dalam menjalankan tugasnya.

### 2.2 Budaya Etika KAP

Budaya etika Kantor Akuntan Publik (KAP) merupakan kerangka nilai, norma, serta praktik etis yang membimbing auditor dalam menjalankan pekerjaannya. Budaya ini tercermin dari bagaimana pimpinan dan anggota organisasi menegakkan prinsip moral dalam aktivitas audit sehari-hari. (Victor & Cullen, 1988) melalui *Ethical Climate Theory* menjelaskan bahwa budaya etika adalah persepsi bersama anggota organisasi mengenai praktik etis yang berlaku dan bagaimana dilema moral diselesaikan. Dalam konteks KAP, budaya etika tidak hanya berupa kode etik tertulis, tetapi juga mencerminkan tone at the top, mekanisme pengawasan, dan komitmen organisasi terhadap profesionalisme.

Budaya etika dalam firma audit memiliki dimensi penting yang saling melengkapi. Pertama, tone at the top, yaitu keteladanan pimpinan dalam menegakkan integritas dan perilaku etis. Kedua, penegakan kode etik secara konsisten, termasuk pemberian sanksi terhadap pelanggaran tanpa pandang bulu. Ketiga, mekanisme pelaporan pelanggaran (*whistleblowing system*) yang aman dan dipercaya anggota organisasi. Keempat, pelatihan etika

berkelanjutan yang memastikan auditor memahami prinsip-prinsip etis dalam berbagai situasi audit (Shafer, 2008; Svanberg & Öhman, 2015).

Dalam penelitian empiris, budaya etika dioperasionalkan melalui sejumlah indikator yang dapat diukur menggunakan skala Likert. Indikator tersebut antara lain: (1) pimpinan mencontohkan perilaku etis dalam pengambilan keputusan audit; (2) pelanggaran kode etik ditindak secara konsisten; (3) tersedia saluran pelaporan pelanggaran yang aman dan rahasia; (4) adanya keadilan dalam evaluasi kinerja auditor; (5) pelatihan etika diberikan secara berkala; dan (6) auditor merasakan komitmen organisasi terhadap nilai-nilai etis dalam praktik audit sehari-hari (Shafer, 2008; Victor & Cullen, 1988).

Budaya etika KAP berperan sebagai lingkungan yang memperkuat atau melemahkan sikap profesional auditor. Auditor yang bekerja dalam firma dengan budaya etika kuat cenderung lebih berani menjaga independensi dan menampilkan sikap skeptis dalam menghadapi tekanan klien. Sebaliknya, budaya etika yang lemah dapat menyebabkan auditor bersikap kompromistis dan mengabaikan prinsip profesional demi kepentingan komersial. (Svanberg & Öhman, 2015) membuktikan bahwa budaya etika yang kuat mampu mengurangi dampak negatif tekanan waktu terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa budaya etika bukan hanya norma organisasi, melainkan juga faktor kunci dalam menjaga kualitas kerja auditor.

Dalam konteks Indonesia, budaya etika menjadi semakin relevan karena tantangan praktik audit di daerah, termasuk Makassar, sering kali dipengaruhi oleh kedekatan personal antara auditor dan klien. Keberadaan budaya etika yang kuat di dalam KAP dapat menjadi mekanisme kontrol internal yang melindungi auditor dari tekanan eksternal dan konflik kepentingan. Oleh karena itu, penelitian ini menempatkan budaya etika KAP sebagai variabel mediasi yang menjelaskan bagaimana independensi auditor berpengaruh terhadap skeptisisme profesional.

### 2.3 Skeptisisme Profesional

Skeptisisme profesional merupakan sikap mental kritis yang wajib dimiliki auditor dalam setiap tahap audit. Standar audit internasional (ISA 200) maupun Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) di Indonesia menekankan bahwa skeptisisme adalah sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan serta penilaian yang waspada terhadap kondisi yang dapat mengindikasikan kemungkinan salah saji material, baik karena kekeliruan maupun kecurangan. (Hurt, 2010) mendefinisikan skeptisisme profesional sebagai kecenderungan auditor untuk selalu mempertanyakan bukti, mencari informasi tambahan, serta tidak cepat menerima pernyataan manajemen tanpa keyakinan yang memadai. Dengan kata lain, skeptisisme menjadi filter penting yang melindungi auditor dari bias konfirmasi dan potensi manipulasi.

Secara konseptual, skeptisisme profesional memiliki enam dimensi utama sebagaimana dikembangkan dalam *Hurt Professional Skepticism Scale* (HPSS), yaitu *questioning mind*, *suspension of judgment*, *search for knowledge*, *interpersonal understanding*, *self-confidence*, dan *self-determination*. Keenam dimensi ini membentuk kerangka kepribadian dan perilaku auditor yang memengaruhi cara mereka mengevaluasi bukti audit. Auditor yang memiliki *questioning mind* cenderung tidak mudah puas dengan penjelasan awal, sedangkan auditor dengan *suspension of judgment* menahan diri untuk tidak menarik kesimpulan sebelum bukti memadai diperoleh. Dimensi *search for knowledge* mencerminkan dorongan aktif mencari informasi tambahan, sementara *interpersonal understanding* menggambarkan kemampuan memahami motivasi dan potensi bias pihak yang memberikan informasi. Dua dimensi terakhir, *self-confidence* dan *self-determination*, berkaitan dengan keyakinan auditor pada penilaian sendiri dan kemandirian dalam mengambil keputusan meskipun ada tekanan eksternal (Hurt, 2010).

Dalam penelitian empiris, skeptisisme profesional biasanya dioperasionalkan melalui indikator-indikator yang dapat diukur dengan kuesioner skala Likert. Indikator tersebut meliputi: (1) kecenderungan auditor untuk selalu mempertanyakan bukti dan informasi yang diterima; (2) kemampuan menunda penilaian hingga bukti memadai terkumpul; (3) keaktifan dalam mencari bukti tambahan di luar informasi yang diberikan manajemen; (4) kesadaran terhadap motivasi atau bias dari pihak yang menyajikan informasi; (5) keyakinan diri dalam menilai keandalan bukti; serta (6) kemandirian dalam menarik kesimpulan audit tanpa terpengaruh tekanan klien atau pimpinan. Indikator-indikator ini telah banyak digunakan dalam penelitian audit behavioral untuk menilai tingkat skeptisisme auditor secara komprehensif.

Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa skeptisisme profesional memiliki dampak signifikan terhadap kualitas audit. (Fullerton & Durtschi, 2004) menemukan bahwa auditor dengan tingkat skeptisisme yang tinggi lebih mampu mendeteksi indikasi fraud dalam laporan keuangan. (Hurtt et al., 2013) menegaskan bahwa skeptisisme bukan hanya sikap personal, melainkan juga kompetensi profesional yang mengurangi risiko kegagalan audit. (Svanberg & Öhman, 2015) menambahkan bahwa lingkungan etika yang kuat di firma audit dapat memperkuat sikap skeptis auditor, sehingga mereka tetap kritis meskipun menghadapi tekanan waktu yang tinggi.

Dalam konteks praktik audit di Indonesia, skeptisisme profesional sangat penting mengingat masih tingginya risiko salah saji laporan keuangan serta potensi kecurangan pada berbagai sektor. Auditor di Makassar, misalnya, menghadapi tantangan berupa kedekatan personal dengan klien dan keterbatasan sumber daya audit. Hal ini dapat menguji konsistensi sikap skeptis auditor dalam menjaga kualitas pekerjaan mereka. Oleh karena itu, penelitian ini menempatkan skeptisisme profesional sebagai variabel endogen yang dipengaruhi oleh independensi auditor dan diperkuat melalui budaya etika KAP.

Dengan menilai skeptisisme melalui dimensi dan indikator yang terukur, penelitian ini diharapkan mampu memberikan bukti empiris mengenai faktor-faktor yang membentuk sikap kritis auditor, serta bagaimana lingkungan organisasi berkontribusi dalam mempertahankan standar profesionalisme di tengah tekanan praktik audit.

## 2.4 Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran yang telah dijelaskan, maka rumusan hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

- a. Independensi Auditor berpengaruh positif terhadap Skeptisme Profesional.
- b. Budaya Etika KAP memoderasi pengaruh Independensi Auditor terhadap Skeptisme Profesional.

## 2.5 Kerangka Konseptual



Gambar 1. Kerangka Konseptual

## 3. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan jenis kausal untuk menguji pengaruh independensi auditor terhadap skeptisisme profesional, dengan budaya etika Kantor Akuntan Publik (KAP) sebagai variabel mediasi. Tujuan utama penelitian adalah menganalisis hubungan langsung maupun tidak langsung antar variabel laten, serta menguji peran budaya etika sebagai mekanisme yang menjembatani pengaruh independensi auditor terhadap sikap skeptis auditor.

Metode analisis yang digunakan adalah *Structural Equation Modeling-Partial Least Squares* (SEM-PLS), karena mampu menganalisis hubungan simultan antar variabel laten, bekerja baik pada ukuran sampel relatif kecil, serta tidak mengharuskan data berdistribusi normal (Hair et al., 2014). Pengolahan data dilakukan menggunakan SmartPLS versi 4, termasuk pengujian mediasi dengan pendekatan bootstrapping untuk menilai signifikansi efek tidak langsung. Model yang digunakan adalah mediated path model, di mana budaya etika KAP ditempatkan sebagai variabel perantara antara independensi auditor dan skeptisisme profesional.

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Kota Makassar. Kota ini dipilih karena merupakan salah satu pusat pertumbuhan ekonomi di Indonesia Timur, sehingga memiliki dinamika audit yang menarik untuk diteliti. Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah purposive sampling, dengan kriteria responden adalah auditor yang sedang aktif bekerja di KAP dan terlibat dalam proses audit laporan keuangan. Jumlah sampel ditetapkan sebanyak 72 auditor, yang dianggap memadai untuk penelitian eksploratif dengan analisis SEM-PLS, khususnya dengan model mediasi (Hair et al., 2014).

Data dikumpulkan menggunakan kuesioner tertutup dengan skala Likert 5 poin (1 = sangat tidak setuju, 5 = sangat setuju). Instrumen penelitian memuat indikator-indikator dari masing-masing variabel: independensi auditor (kebebasan dari pengaruh manajemen, pembatasan jasa non-audit, kepatuhan rotasi auditor, kemandirian prosedur audit, objektivitas opini), budaya etika KAP (*tone at the top*, penegakan kode etik, sistem pelaporan pelanggaran, keadilan prosedural, pelatihan etika, komitmen organisasi), serta skeptisisme profesional (*questioning mind, suspension of judgment, search for knowledge, interpersonal understanding, self-confidence, self-determination*).

Uji validitas dan reliabilitas instrumen dilakukan melalui outer model di SmartPLS, dengan kriteria: *loading factor* > 0.70, *Average Variance Extracted (AVE)* > 0.50, *Composite Reliability (CR)* > 0.70, dan *Cronbach's alpha* > 0.70. Setelah itu, pengujian inner model dilakukan untuk menilai hubungan antar variabel laten dengan melihat nilai R<sup>2</sup>, Q<sup>2</sup>, serta signifikansi jalur melalui uji bootstrapping.

Dengan pendekatan ini, penelitian bertujuan membangun model empiris yang menjelaskan bagaimana independensi auditor dapat memengaruhi skeptisisme profesional, baik secara langsung maupun melalui budaya etika KAP sebagai variabel mediasi, dalam konteks praktik audit pada KAP di Kota Makassar.

Tabel 1. Pengukuran Variabel Penelitian

Var	Variabel	Indikator
X	Independensi Auditor	a. Kebebasan dari pengaruh manajemen klien. b. Pembatasan jasa non-audit. c. Kepatuhan terhadap aturan rotasi auditor. d. Kemandirian dalam menentukan prosedur audit. e. Objektivitas dalam memberikan opini.
M	Budaya Etika KAP	a. Keteladanan pimpinan dalam perilaku etis. b. Penegakan kode etik dan sanksi pelanggaran. c. Mekanisme pelaporan pelanggaran. d. Keadilan dalam evaluasi kinerja. e. Pelatihan etika berkelanjutan. f. Komitmen organisasi terhadap nilai etis.
Y	Skeptisisme Profesional	a. Pikiran yang selalu mempertanyakan. b. Kemampuan menunda penilaian. c. Upaya aktif mencari informasi tambahan. d. Pemahaman terhadap motivasi pihak lain. e. Keyakinan diri dalam menilai bukti. f. Kemandirian dalam pengambilan keputusan.

## 4. Hasil dan Diskusi

### 4.1 Karakteristik Responden

Responden dalam penelitian ini berjumlah 72 auditor dari berbagai Kantor Akuntan Publik (KAP) di Kota Makassar. Dari sisi jenis kelamin, responden laki-laki sebanyak 42 orang (58,3%) dan perempuan 30 orang (41,7%). Berdasarkan usia, mayoritas responden (64,0%) berada pada rentang usia 25–35 tahun, diikuti oleh responden berusia 36–45 tahun (23,6%), serta responden berusia di atas 45 tahun (12,4%). Hal ini menunjukkan dominasi auditor pada kelompok usia produktif.

Dilihat dari latar belakang pendidikan, sebagian besar responden adalah lulusan S1 Akuntansi (72,2%), sedangkan sisanya berpendidikan S2 (27,8%). Berdasarkan pengalaman kerja, auditor dengan masa kerja 1–5 tahun mendominasi dengan jumlah 54,2%, disusul masa kerja 6–10 tahun (29,2%), dan auditor dengan pengalaman kerja lebih dari 10 tahun (16,6%).

Seluruh responden telah memiliki sertifikasi resmi sebagai auditor publik sesuai ketentuan Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Fakta ini memastikan bahwa responden memiliki kompetensi profesional yang sah, sehingga data penelitian mencerminkan pandangan auditor yang kompeten dan berlisensi.

Karakteristik ini menegaskan bahwa responden adalah auditor profesional, mayoritas berusia muda dan berada pada tahap pengembangan karier, sehingga relevan untuk menguji hubungan antara independensi, budaya etika KAP, dan skeptisisme profesional.

#### 4.2 Hasil Uji Outer Model

Tahap awal analisis menggunakan *Partial Least Square* (PLS) difokuskan pada pengujian model pengukuran (outer model). Evaluasi dilakukan melalui uji validitas konvergen, reliabilitas internal, dan konsistensi konstruk, dengan perhitungan menggunakan software SmartPLS versi terbaru.

Hasil pengolahan data (Tabel 2) menunjukkan bahwa seluruh variabel penelitian, yaitu Independensi Auditor, Budaya Etika KAP, dan Skeptisisme Profesional, telah memenuhi kriteria validitas dan reliabilitas. Pada uji *Convergent Validity*, semua indikator memiliki nilai loading factor di atas 0,70, sehingga dapat dinyatakan valid sebagai pengukur konstruk laten.

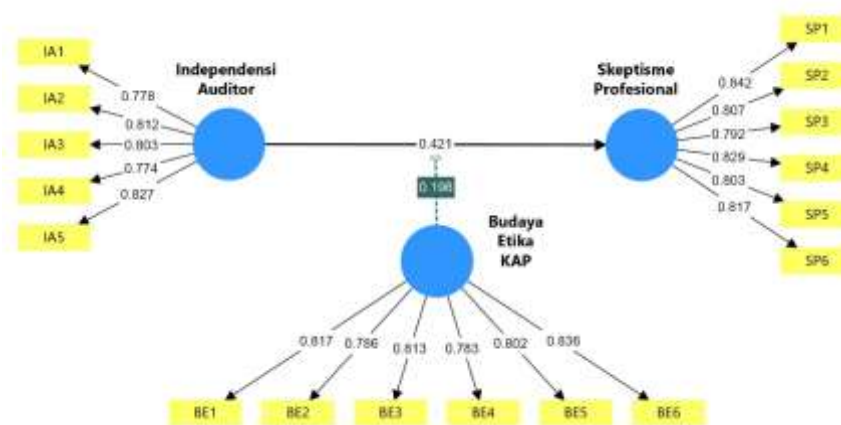
Selanjutnya, nilai *Cronbach's Alpha* untuk setiap konstruk berada pada kisaran 0,86–0,89, yang menunjukkan reliabilitas internal yang baik. Nilai *Composite Reliability* (CR) juga lebih besar dari 0,90, yang menegaskan konsistensi indikator dalam mengukur konstruk yang sama. Demikian pula, nilai *Average Variance Extracted* (AVE) untuk seluruh variabel penelitian berada pada rentang 0,62–0,64, lebih tinggi dari ambang batas minimum 0,50.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa seluruh variabel penelitian ini valid, reliabel, dan memiliki konsistensi konstruk yang kuat. Hasil ini juga mengindikasikan bahwa indikator-indikator yang digunakan mampu menjelaskan sebagian besar varians dari konstruk yang diukur, sehingga Independensi Auditor, Budaya Etika KAP, dan Skeptisisme Profesional benar-benar merepresentasikan konsep teoretis yang diuji dalam penelitian ini.

Tabel 2. Hasil Uji Outer Model

Variabel	Item	Loading Factor	Cronbach's Alpha	CR	AVE	Kesimpulan
Independensi Auditor	IA1	0,778	0,860	0,902	0,623	Valid & Reliable
	IA2	0,812				
	IA3	0,803				
	IA4	0,774				
	IA5	0,827				
Budaya Etika KAP	BE1	0,817	0,878	0,908	0,631	Valid & Reliable
	BE2	0,786				
	BE3	0,813				
	BE4	0,783				
	BE5	0,802				
	BE6	0,836				
Skeptisisme Profesional	SP1	0,842	0,889	0,916	0,642	Valid & Reliable
	SP2	0,807				
	SP3	0,792				
	SP4	0,829				
	SP5	0,803				
	SP6	0,817				

### 4.3 Hasil Uji Inner Model



Gambar 2. Model Struktural Hasil Analisis SEM-PLS

Tabel 3. Hasil Uji Outer Model

Pengaruh Antar Variabel	$\beta$	T Stat	p-Value	Hasil
Independensi Auditor → Skeptisisme Profesional	0,421	45,036	0,000	H1 diterima
Independensi Auditor × Budaya Etika KAP → Skeptisisme Profesional	0,198	2,127	0,000	H2 diterima (Mod Positif)

Tabel 4. Nilai R<sup>2</sup> dan Q<sup>2</sup>

Variabel Endogen	R <sup>2</sup>	Kategori	Q <sup>2</sup>	Interpretasi
Skeptisisme Profesional	0,512	Moderat–kuat	0,347	Model memiliki daya prediksi yang baik

Uji inner model dilakukan untuk mengevaluasi hubungan antar variabel laten dalam model struktural. Hasil analisis menunjukkan bahwa nilai R<sup>2</sup> untuk variabel Skeptisisme Profesional sebesar 0,512, yang berarti model mampu menjelaskan 51,2% variasi sikap skeptis auditor, sementara 48,8% dijelaskan oleh faktor lain di luar model penelitian. Nilai Q<sup>2</sup> sebesar 0,347 juga menunjukkan bahwa model memiliki *predictive relevance* yang baik, sehingga layak digunakan untuk pengujian hipotesis.

Pengujian jalur menunjukkan bahwa Independensi Auditor berpengaruh positif signifikan terhadap Skeptisisme Profesional ( $\beta = 0,421$ ;  $t = 5,036$ ;  $p < 0,001$ ). Hal ini berarti semakin tinggi tingkat independensi yang dimiliki auditor, semakin kritis dan skeptis mereka dalam menilai bukti audit. Temuan ini konsisten dengan teori auditing yang menekankan bahwa independensi merupakan syarat mutlak bagi auditor untuk dapat menjalankan profesionalisme dan menjaga kualitas audit.

Untuk pengujian moderasi, hasil analisis menunjukkan bahwa Budaya Etika KAP memoderasi pengaruh Independensi Auditor terhadap Skeptisisme Profesional ( $\beta = 0,198$ ;  $t = 2,127$ ;  $p = 0,034$ ). Artinya, pada KAP yang memiliki budaya etika kuat, pengaruh independensi terhadap skeptisisme auditor semakin besar. Sebaliknya, pada KAP dengan budaya etika lemah, pengaruh independensi cenderung menurun. Hal ini menunjukkan bahwa budaya organisasi yang menekankan nilai etis mampu memperkuat konsistensi auditor dalam mempertahankan sikap skeptis, sekalipun mereka menghadapi tekanan dari klien atau kondisi kerja yang menantang.

Secara keseluruhan, hasil inner model ini konsisten dengan teori professional skepticism (Hurtt, 2010) dan konsep *ethical climate theory* (Victor & Cullen, 1988). Independensi auditor terbukti menjadi fondasi utama terbentuknya skeptisisme profesional, sementara budaya etika dalam KAP berperan sebagai faktor lingkungan yang memperkuat

hubungan tersebut. Dengan demikian, penelitian ini menegaskan pentingnya menjaga independensi auditor sekaligus membangun budaya etika yang kuat di KAP untuk meningkatkan kualitas audit.

## 5. Pembahasan

Hasil penelitian ini mengonfirmasi bahwa Independensi Auditor berpengaruh signifikan terhadap Skeptisisme Profesional. Temuan ini sejalan dengan konsep dasar auditing yang menyatakan bahwa auditor yang independen lebih mampu mempertahankan objektivitas dan menolak tekanan dari pihak klien (DeAngelo, 1981; Gul et al., 2007). Independensi memungkinkan auditor untuk tidak terikat kepentingan pribadi maupun hubungan kedekatan dengan klien, sehingga mereka dapat mengadopsi sikap kritis yang diperlukan dalam proses pengumpulan dan evaluasi bukti. Penelitian terdahulu (Fullerton & Durtschi, 2004; Hurtt et al., 2013) juga menegaskan bahwa auditor yang memiliki tingkat independensi tinggi lebih konsisten dalam menerapkan skeptisisme profesional dan lebih efektif dalam mendeteksi potensi salah saji maupun indikasi kecurangan.

Dalam konteks KAP di Kota Makassar, hal ini sangat relevan. Auditor yang relatif masih muda dan berada pada tahap awal karier profesional sering kali menghadapi tekanan dari klien besar yang mengharapkan laporan audit sesuai kepentingannya. Namun, ketika auditor memiliki independensi yang kuat, mereka lebih berani mempertanyakan bukti, menunda penilaian hingga data lengkap, dan menjaga objektivitas meskipun berada dalam situasi yang penuh tekanan. Dengan demikian, independensi auditor dapat dianggap sebagai fondasi penting dalam membangun sikap skeptis yang berkelanjutan.

Selain itu, penelitian ini menemukan bahwa Budaya Etika KAP memoderasi pengaruh Independensi Auditor terhadap Skeptisisme Profesional. Hasil ini konsisten dengan kerangka *ethical climate theory* (Victor & Cullen, 1988) yang menekankan bahwa lingkungan organisasi yang etis memperkuat perilaku moral karyawan. Pada KAP yang menjunjung tinggi kode etik, menyediakan pelatihan etika, serta menegakkan mekanisme pengawasan, auditor yang independen akan lebih terdorong untuk menunjukkan sikap skeptis. Hal ini karena nilai-nilai organisasi berfungsi sebagai “penopang” yang memperkuat keberanian auditor dalam menolak intervensi atau tekanan dari pihak eksternal.

Penelitian (Shafer, 2008) dan (Svanberg & Öhman, 2015) mendukung temuan ini, dengan menunjukkan bahwa budaya etika berperan penting dalam menjaga kualitas audit, khususnya ketika auditor bekerja di bawah tekanan waktu maupun kepentingan bisnis klien. Dalam konteks Makassar, KAP dengan sistem pelaporan pelanggaran yang transparan dan kepemimpinan yang menekankan integritas terbukti lebih mampu menciptakan auditor yang skeptis. Sebaliknya, jika budaya etika lemah, independensi auditor saja tidak cukup untuk menghasilkan skeptisisme yang konsisten.

Secara teoretis, temuan ini memperkuat literatur tentang *professional skepticism* (Hurtt, 2010) yang menempatkan skeptisisme bukan hanya sebagai sikap individual, tetapi juga sebagai hasil interaksi antara faktor personal (independensi) dan faktor organisasional (budaya etika). Penelitian ini menegaskan bahwa untuk mencapai kualitas audit yang optimal, kedua aspek tersebut harus berjalan beriringan.

Dari sisi fenomena lokal, hasil penelitian ini merefleksikan tantangan dunia audit di Makassar yang menghadapi pertumbuhan bisnis cukup pesat namun masih diwarnai kedekatan personal antara auditor dan klien. Dalam situasi seperti ini, membangun budaya etika yang kuat di KAP menjadi strategi penting untuk memperkuat independensi auditor dan menjaga agar sikap skeptis tetap terjaga. Dengan demikian, penelitian ini menegaskan bahwa kualitas audit tidak hanya ditentukan oleh kapasitas individu auditor, tetapi juga sangat dipengaruhi oleh sistem nilai dan budaya organisasi di mana mereka bekerja.

Dengan demikian, penelitian ini memperkuat pemahaman bahwa independensi auditor adalah prasyarat utama skeptisisme profesional, dan budaya etika KAP berfungsi sebagai faktor penguat (moderator) yang memastikan independensi dapat benar-benar diwujudkan dalam praktik audit sehari-hari.

## 6. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh independensi auditor terhadap skeptisisme profesional dengan budaya etika Kantor Akuntan Publik (KAP) sebagai variabel moderasi. Berdasarkan hasil analisis

menggunakan SEM-PLS terhadap 72 auditor bersertifikasi yang bekerja pada berbagai KAP di Kota Makassar, diperoleh beberapa temuan penting. Pertama, independensi auditor terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap skeptisisme profesional. Hasil ini menegaskan bahwa auditor yang mampu menjaga kebebasan dari pengaruh klien, mematuhi aturan rotasi, dan mempertahankan objektivitas dalam pemberian opini lebih cenderung menunjukkan sikap kritis dalam proses audit. Dengan demikian, independensi dapat dianggap sebagai landasan utama dalam membangun skeptisisme profesional auditor. Kedua, budaya etika KAP terbukti memoderasi pengaruh independensi terhadap skeptisisme profesional. Artinya, dalam lingkungan organisasi yang memiliki komitmen kuat terhadap nilai-nilai etika, pengaruh independensi auditor semakin diperkuat sehingga sikap skeptis profesional lebih konsisten terwujud. Sebaliknya, jika budaya etika organisasi lemah, independensi auditor saja tidak cukup untuk menjamin kualitas skeptisisme yang tinggi. Secara teoretis, penelitian ini memperkuat literatur auditing dan perilaku auditor dengan menunjukkan bahwa skeptisisme profesional merupakan hasil interaksi antara faktor personal (independensi auditor) dan faktor organisasional (budaya etika KAP). Dari sisi praktis, temuan ini mengimplikasikan pentingnya memperkuat kebijakan internal KAP, seperti pelatihan etika, penegakan kode etik, dan mekanisme pelaporan pelanggaran, guna mendukung auditor dalam menjaga independensi sekaligus meningkatkan kualitas audit. Secara keseluruhan, penelitian ini menyimpulkan bahwa kualitas audit tidak hanya ditentukan oleh kapasitas individual auditor, tetapi juga oleh budaya etika organisasi tempat auditor bekerja. Kombinasi independensi auditor yang kuat dan budaya etika yang kokoh menjadi kunci dalam meningkatkan skeptisisme profesional auditor di KAP Kota Makassar.

## Referensi

- Al-Thuneibat, A. A., Al Issa, R. T., & Baker, R. A. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 26(4), 317–334. <https://doi.org/10.1108/02686901111124648>
- Chen, C. Y., Sun, Z., & Wu, D. (2010). Client importance, institutional improvements, and audit quality in China: An office and individual auditor level analysis. *The Accounting Review*, 85(1), 127–158. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.1.127>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- Fullerton, R. R., & Durtschi, C. (2004). *The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors*. Utah State University.
- Gul, F. A., Jaggi, B., & Krishnan, J. (2007). Auditor independence: Evidence on the joint effects of auditor tenure and nonaudit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 117–142. <https://doi.org/10.2308/aud.2007.26.2.117>
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2014). *Multivariate data analysis* (7th ed.). Pearson Education Limited.
- Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149–171. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149>
- Hurtt, 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. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50361>
- Shafer, W. E. (2008). Ethical climate in Chinese CPA firms. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7–8), 825–835. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.08.002>
- Suryanto, T., & Thalassinou, E. I. (2017). Audit committee and audit quality: The moderating role of auditor experience and time budget pressure. *International Journal of Economics & Business Administration*, 5(3), 47–57. <https://doi.org/10.35808/ijeba/140>
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2015). Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 30(7), 572–591. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2014-1101>
- Victor, B., & Cullen, J. B. (1988). The organizational bases of ethical work climates. *Administrative Science Quarterly*, 33(1), 101–125. <https://doi.org/10.2307/2392857>