

AMBIGUITAS DAN KONFLIK PERAN SERTA INDEPENDENSI SEBAGAI DETERMINAN KUALITAS AUDIT INTERNAL

Jamaluddin¹⁾
Syarifuddin²⁾

¹⁾Universitas Tadulako, Kampus Bumi Tadulako Tondo

²⁾Universitas Hasanuddin, Jl. Perintis Kemerdekaan Km. 10
Palu, Sulawesi Tengah, Makassar, Sulawesi Selatan
Surel: jamaluddin_tri@yahoo.com

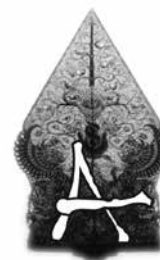
Abstrak: Ambiguitas dan Konflik Peran serta Independensi sebagai Determinan Kualitas Audit Internal. Tujuan penelitian ini adalah menelaah pengaruh ambiguitas peran, konflik peran terhadap independensi dan kualitas audit internal; pengaruh ambiguitas peran dan konflik peran terhadap kualitas audit internal melalui independensi; dan pengaruh independensi terhadap kualitas audit internal. Penelitian ini termasuk *explanatory research* dengan menggunakan 202 responden auditor inspektorat di Sulawesi Tengah. Data dikumpulkan dengan metode survei. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ambiguitas peran dan konflik peran berpengaruh negatif signifikan terhadap independensi, namun tidak signifikan terhadap kualitas audit internal; ambiguitas peran dan konflik peran berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit internal melalui independensi; dan independensi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit internal.

Abstract: The Ambiguity and Conflict Role as well as Independency as Determinant of Internal Audit Quality. This research aimed to analyze the effects of the role ambiguity and conflict on the independency and the quality of internal audit; the effects of the role ambiguity and the role conflict on the quality of internal audit through the independency; and the effect of the independency on the quality of internal audit. The research was categorized as the explanatory research using 202 inspectorate auditor as respondents in the Central Sulawesi. The research results revealed that the role ambiguity and the role conflict had a negative significant effect on the independency, but an insignificant effect on the quality of internal audit. The ambiguity and conflict role had a significant effect on the quality of internal audit through independency; and independency had a positive significant effect on the quality of internal audit.

Kata kunci: Ambiguitas peran, Konflik peran, Independensi, Kualitas audit internal

Fungsi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) belum optimal dengan ditemukannya bukti yang menunjukkan rendahnya kualitas audit internal dari tahun ke tahun. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia terus menemukan potensi penyimpangan penggunaan keuangan negara dalam jumlah yang fantastis. Untuk semester kedua tahun 2012 saja, BPK menemukan 12.947 kasus dengan potensi kerugian negara mencapai Rp 9,72 triliun

(Ikatan Akuntan Indonesia Mei 2013). Dari angka tersebut, sebanyak 3.990 kasus merupakan temuan yang berdampak finansial (mencapai Rp 5,83 triliun), yaitu temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian, potensi kerugian, dan kekurangan penerimaan. Selain itu, sejumlah 4.815 kasus merupakan kelemahan dalam Sistem Pengendalian Intern (SPI), dan sebanyak 1.901 kasus berupa penyimpangan administrasi. Sisanya



Jurnal Akuntansi Multiparadigma
JAMAL
Volume 5
Nomor 3
Halaman 345-510
Malang, Desember 2014
pISSN 2086-7603
eISSN 2089-5879

Tanggal masuk:
24 Oktober 2014
Tanggal revisi:
1 November 2014
Tanggal diterima:
10 Desember 2014

sebanyak 2.241 kasus terkait dengan ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan yang total potensi kerugiannya sebesar Rp 3,88 triliun.

Tentang kualitas audit, Wooten (2003) menyatakan bahwa kualitas audit dapat diukur oleh dua faktor utama yaitu kemampuan untuk mendeteksi kesalahan yang terjadi dalam suatu unit organisasi dan kemampuan untuk melaporkan kesalahan yang ditemukan. DeAngelo (1981) memberikan definisi kualitas jasa audit adalah kemungkinan auditor akan: (a) menemukan suatu kesalahan dalam sistem akuntansi klien, dan (b) melaporkan kesalahan. Kemampuan untuk mendeteksi kesalahan dapat dipengaruhi oleh kompetensi auditor. Kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit, akan tidak ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti (Arens *et al.* 2008). Institut Akuntan Publik Indonesia (2011) seksi 220 PSA No. 4 alinea 02 juga mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi karena ia akan melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 01. Tahun 2007, lampiran 3 paragraf 17 menyebutkan bahwa besarnya manfaat pemeriksaan tidak terletak pada temuan dan rekomendasi yang diberikan tetapi pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh entitas yang diperiksa. Kualitas audit internal dapat dipengaruhi berbagai faktor termasuk independensi. Independensi sangat penting dalam hal pemeriksaan internal bagi auditor internal (Mutchler 2003). Di samping itu, independensi juga dinilai penting karena berdampak pada kualitas audit (Lin dan Tepalagul 2012). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (ISPPA IIA 2006) telah mengidentifikasi independensi auditor internal sebagai kriteria yang paling penting bagi efektivitas fungsi audit internal.

Auditor internal menghadapi tantangan dalam menjaga independensi. Hal ini disebabkan oleh, pertama, mereka memiliki konflik peran yang melekat (*inherent conflict*). Konflik peran meliputi kontradiksi potensial antara peran audit dan peran jasa konsultasi manajemen, perbedaan potensial antara arahan organisasi profesional mereka, dan tuntutan manajemen organisasi. Konflik peran dapat terjadi antara auditor yang cenderung mempertahankan profesionalismenya dan pihak yang diaudit

cenderung mempertahankan lembaga atau keinginannya. Sikap dan keyakinan yang berkaitan dengan lingkungan anggota seprofesi seringkali dibentuk oleh kondisi-kondisi birokrasi. Sikap yang dimunculkan oleh satu atau beberapa auditor internal profesional dalam mempertahankan nilai-nilai profesionalismenya akan cenderung menjadi pemicu konflik. Konflik peran dapat menimbulkan rasa tidak nyaman dalam bekerja dan bisa menurunkan motivasi kerja. Hal ini berdampak negatif terhadap perilaku individu seperti timbulnya ketegangan kerja, banyaknya terjadi perpindahan, penurunan kepuasan kerja sehingga bisa menurunkan kinerja auditor secara keseluruhan (Fanani *et al.* 2008). Tantangan kedua berupa peningkatan kemungkinan terjadinya ambiguitas (ketidakjelasan) peran. Hal ini dipacu oleh adanya kondisi yang kompleks dan perubahan dalam lingkungan operasional auditor internal, termasuk kompleksitas dan perubahan peraturan dan teknologi. Ambiguitas peran tersebut dapat menciptakan ketegangan kerja yang dapat melemahkan kemampuan auditor internal untuk mempertahankan komitmen independensi profesionalnya (Ahmad dan Taylor 2009). Ambiguitas peran mengurangi tingkat kepastian apakah informasi yang diperoleh dalam pemeriksaan telah obyektif dan relevan. Ketidakjelasan informasi terkait dengan peran dapat menyebabkan ambiguitas peran (Yung-Tai dan Chen-Hua 2010). Rizzo *et al.* (1970) menyatakan bahwa ambiguitas peran menunjukkan ambivalensi saat apa yang diharapkan tidak jelas karena kekurangan informasi mengenai suatu peran dan apa yang dibutuhkan dalam suatu tugas.

Penelitian sebelumnya seperti Ahmad dan Taylor (2009) menemukan bahwa ambiguitas dan konflik peran berpengaruh terhadap komitmen independen. Fisher (2001) menemukan ambiguitas dan konflik peran berpengaruh negatif terhadap prestasi kerja. Yung-Tai dan Chen-Hua (2010) menemukan pengaruh langsung negatif antara ambiguitas peran dan kreativitas karyawan namun konflik peran berpengaruh positif terhadap kreativitas. Fanani *et al.* (2008) menyatakan bahwa ketidakjelasan peran tidak berpengaruh terhadap kinerja. Sementara itu, Robkob *et al.* (2012) menemukan bahwa independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Baotham dan Ussahawanitchakit

(2009) menemukan independensi berpengaruh positif terhadap kualitas dan kredibilitas audit. Penelitian yang telah ada masih bersifat parsial sehingga penelitian ini menggabungkan beberapa variabel penelitian sebelumnya yang dapat meningkatkan kualitas audit. Berdasarkan penjelasan di atas maka penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis pengaruh ambiguitas peran dan konflik peran terhadap independensi dan kualitas audit internal, pengaruh independensi terhadap kualitas audit internal.

METODE

Penelitian ini adalah penelitian eksplanatori (*explanatory research*) karena yang menjelaskan hubungan kausal antara variabel yang satu dengan variabel lainnya. Pengumpulan data dilakukan dengan cara survei langsung ke lokasi penelitian guna memperoleh data dan informasi.

Populasi penelitian ini adalah auditor pada Badan Inspektorat di Sulawesi Tengah yang terdiri atas 1 inspektorat provinsi, 1 inspektorat kota, dan 12 inspektorat kabupaten. Berdasarkan informasi yang diperoleh, jumlah auditor dan staf yang pernah melakukan pemeriksaan sebanyak 259 orang. Pemilihan sampel dalam penelitian ini menggunakan teknik *purposive sampling* dengan tujuan untuk mendapatkan informasi dari individu dengan sasaran yang tepat. Pertimbangan atau kriteria pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah: (1) Aparat inspektorat yang bertindak langsung melakukan pemeriksaan di lingkungan Pemerintah di Sulawesi Tengah; (2) Aparat inspektorat yang sudah pernah melakukan audit.

Berdasarkan pada jumlah populasi auditor dan aparat yang pernah melakukan pemeriksaan dapat ditentukan besaran sampel dengan berpedoman pada rumus Taro Yamane atau Slovin (Riduwan dan Kuncoro 2006) berikut:

$$n = \frac{N}{N \cdot d^2 + 1}$$

Dimana :

n = Jumlah sampel

N = Jumlah Populasi

d² = Presisi (ditetapkan 10% dengan tingkat kepercayaan 95%)

Berdasarkan jumlah populasi dan tingkat kelonggaran ketidaktelitian sebesar

10%, besaran sampel penelitian ini adalah :

$$n = \frac{259}{(259) \cdot 0,1^2 + 1} = 72,14 = 72 \text{ orang}$$

Jumlah sampel yang diperoleh dari perhitungan di atas masih dianggap kurang dengan menggunakan program *structural equation modelling* (SEM). Hair *et al.* (2010) penggunaan program SEM merekomendasikan jumlah sampel antara 100–300 dan tidak lebih dari 400 sampel. Untuk memenuhi penggunaan syarat SEM ini, maka sampel yang akan digunakan minimal 200 sampel atau 77% dari total populasi.

Kuesioner disusun dalam skala Likert sebagai formasi butir-butir pengukur variabel penelitian berbentuk pernyataan dengan lima pilihan jawaban responden. Jawaban sangat tidak setuju dengan nilai 1, tidak setuju dengan nilai 2, netral dengan nilai 3, setuju dengan nilai 4, dan sangat setuju dengan nilai 5. Penyusunan butir-butir pernyataan pada kuesioner dilakukan dengan mengacu kepada definisi operasional variabel penelitian. Data yang terkumpul kemudian direkapitulasi dalam bentuk *coding sheet* yang disusun secara *cross sectional* antar berbagai inspektorat untuk diolah dan dianalisis.

Penelitian ini menggunakan empat variabel yaitu ambiguitas peran, konflik peran, independensi, dan kualitas audit internal. Ambiguitas peran adalah ketidakjelasan harapan dan tidak adanya informasi memadai yang diperlukan agar orang-orang mencapai peran mereka. Ukuran yang digunakan untuk mengukur ambiguitas peran menggunakan dimensi dari Rizzo *et al.* (1970) yaitu: (1) Pedoman (*Guidelines*) dengan indikator pedoman yang jelas, kebijakan otorisasi, kebijakan tertulis tentang aktivitas yang dilarang, kebijakan terhadap pelanggaran yang ditemukan, kebijakan dan pedoman sistem operasi dan pengujian; (2) Tugas dengan indikator penilaian pengendalian internal, kesalahan dilakukan ditemukan, penyimpangan ditemukan, kelemahan ditemukan; (3) Tanggung jawab dengan indikator sistem pengendalian intern dinilai, kesalahan yang dilakukan ditemukan, penyimpangan ditemukan; (4) Standar dengan indikator penemuan kelemahan pengendalian intern, penemuan kesalahan, penemuan penyimpangan; (5) Waktu dengan indikator pembagian waktu dalam mengevaluasi kelemahan pengendalian internal, menyelidiki kesalahan, menyelidiki penyimpangan.

Konflik peran atau *role conflict* adalah suatu gejala psikologis yang dialami oleh anggota organisasi yang dapat menimbulkan rasa tidak nyaman dalam bekerja, tidak sesuai dengan norma, aturan, etika dan kemandirian profesional. Variabel konflik peran diukur dengan mengadaptasi skala yang divalidasi oleh Rizzo *et al.* (1970) yang membagi menjadi tiga jenis yaitu : (1) inter-konflik peran (*inter-role conflict*) dengan indikator permintaan organisasi dan standar profesi audit internal, kompleksitas birokrasi; (2) intra-pengirim konflik peran (*intra-sender role conflict*) dengan indikator peran audit dan peran jasa konsultasi/staf pmda; (3) konflik peran pribadi (*personal role conflict*) dengan indikator tindakan ilegal, tindakan tidak etis ketika sasarannya rekan atau kolega.

Penelitian ini menggunakan dua dimensi menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (MENPAN) (PER/05/M.PAN/03/2008) tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah yaitu: (1) posisi auditor APIP dengan indikator ketepatan posisi auditor, bebas dari intervensi, memperoleh dukungan dari pimpinan tertinggi organisasi; dan (2) Obyektivitas dengan indikator melaksanakan pekerjaan dengan leluasa, menjelaskan semua temuan yang diperoleh, dan tidak mengompromikan kualitas.

Kualitas audit internal diukur dengan kemampuan auditor internal menemukan ketidakefektifan pengendalian intern dan memberikan rekomendasi, serta tindak lanjut pihak yang diperiksa atas rekomendasi yang diberikan. Kualitas audit internal mengacu

Peraturan MENPAN dan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) dalam lampiran 3 paragraf 17. Besarnya manfaat yang diperoleh dari pekerjaan pemeriksaan tidak terletak pada temuan pemeriksaan yang dilaporkan atau rekomendasi yang dibuat, tetapi terletak pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh entitas yang diperiksa. Oleh karena itu, auditor berkewajiban secara terus menerus melakukan pemantauan terhadap tindak lanjut temuan pemeriksaan beserta rekomendasinya untuk menjamin terwujudnya manfaat pemeriksaan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Kuesioner diedarkan sebanyak 240 eksemplar kepada 12 inspektorat di Sulawesi Tengah. Terdapat dua inspektorat yang tidak diberikan kuesioner karena baru terbentuk satu tahun yang lalu. Kuesioner yang kembali sebanyak 204 eksemplar atau setara dengan tingkat pengembalian sebesar 85%. Dari jumlah tersebut, 202 eksemplar dapat digunakan. Karakteristik responden meliputi jenis kelamin, umur, pendidikan terakhir, dan latar belakang pendidikan dapat dilihat pada Tabel 1.

Hasil analisis uji validitas memperlihatkan bahwa setiap indikator, baik pada variabel *exogenous* maupun *endogenous* mempunyai *p-value* sebesar 0,000 atau lebih kecil dari 0,05 dan keseluruhan nilai korelasi (*pearson correlation*) di atas 0,3. Hal ini menunjukkan instrumen yang digunakan sudah menunjukkan tingkat validitas yang baik atau sudah sesuai dengan apa yang

Tabel 1. Distribusi Karakteristik Responden Menurut Jenis Kelamin, Umur, Pendidikan Terakhir, dan Latar Belakang Pendidikan

Karakteristik Responden		Frekuensi	
		Orang	%
Jenis Kelamin	Laki-laki	113	55,94
	Perempuan	89	44,06
Umur	20 – 30 Tahun	23	11,39
	31 – 40	94	46,53
	41 – 50	60	29,70
	51 Tahun keatas	25	12,38
Pendidikan Terakhir	S2	20	9,9
	S1	112	55,45
	D3	60	29,70
	Lainnya	10	12,38
Lata Belakang Pendidikan	Akuntansi	45	22,28
	Bukan Akuntansi	157	77,72

Tabel 2. Hasil Pengujian Goodness Of Fit Overall Model

Kriteria	Cut-of value	Hasil Model	Keterangan
Khi Kuadrat	Kecil	185.941	Model Kurang Baik
p-value	≥ 0.05	0.000	
CMIN/DF		1.631	Model Baik
GFI	≥ 0.90	0.898	Marginal
AGFI	≥ 0.90	0.863	Marginal
TLI	≥ 0.95	0.878	Marginal
CFI	≥ 0.95	0.898	Marginal
RMSEA	≤ 0.08	0.056	Model Baik

diukur. Hasil analisis reliabilitas menunjukkan bahwa nilai *Cronbach Alpha* semua variabel lebih besar dari 0,70. Hal ini menunjukkan bahwa instrumen yang digunakan dalam penelitian ini reliabel.

Model teoritis pada kerangka konseptual penelitian, dikatakan *fit* jika didukung oleh data empirik. Hasil pengujian *goodness of fit overall model*, sesuai dengan hasil analisis SEM, guna mengetahui apakah model hipotetik didukung oleh data empirik. Hasil pengujian dapat dilihat pada Tabel 2.

Hasil pengujian berdasarkan Tabel 2, memperlihatkan bahwa dua dari tujuh kriteria yaitu CMIN/DF dan RMSEA menunjukkan model yang baik. Menurut Solimun dan Rinaldo (2009), kriteria terbaik yang digunakan sebagai indikasi kebaikan model adalah nilai *Chi Square/DF* yang kurang dari dua, dan RMSEA yang di bawah 0.08. Pada penelitian ini, nilai CMIN/DF dan RMSEA telah memenuhi nilai *cut off*. Oleh karena itu, model SEM pada penelitian ini cocok dan layak untuk digunakan, sehingga dapat dilakukan interpretasi guna pembahasan lebih lanjut.

Asumsi normalitas *multivariate* diuji dengan bantuan *software* AMOS 21. Jika nilai CR *Multivariate* data lebih kecil dari Z 5% yaitu 1.96, maka asumsi normal *multivariate* terpenuhi. Nilai CR *multivariate* data sebesar 6.522. Oleh karena nilai CR > 1,96 maka asumsi normalitas *multivariate* tidak terpenuhi. Namun menurut dalil limit pusat, jika sampel besar di atas 30, maka data mengikuti distribusi normal. Pada penelitian ini sampel yang diambil cukup besar yaitu 202 responden sehingga asumsi normalitas terpenuhi.

Untuk menguji ada tidaknya *outlier*, dapat dilihat dengan Mahalanobis *distance* (Md). Mahalanobis *distance* adalah suatu jarak yang mengukur jauh dekatnya titik pusat data "rata-rata" dengan masing-masing titik observasi. Dalam kasus ini titik observasi adalah nomor kuisioner dari responden. Pemeriksaan terhadap *outlier* multivariat dilakukan menggunakan kriteria mahalanobis pada tingkat $p < 0.001$. Mahalanobis *distance* dievaluasi menggunakan χ^2 pada derajat bebas sebesar banyaknya parameter yang digunakan yaitu = 62 dimana dari tabel

Tabel 3. Hasil Pengujian Asumsi Linieritas

Hubungan Antar Variabel		Hasil Pengujian
Ambiguitas Peran (X ₁)	Independensi (Y ₁)	Model Linier 0,006 < 0.05
Konflik Peran (X ₂)	Independensi (Y ₁)	Model Linier 0,007 < 0.05
Ambiguitas Peran (X ₁)	Kualitas Audit Internal (Z ₁)	Model Linier 0,015 < 0.05
Konflik Peran (X ₂)	Kualitas Audit Internal (Z ₁)	Model Linier 0,010 < 0.05
Independensi (Y ₁)	Kualitas Audit Internal (Z ₁)	Model Linier 0,000 < 0.05

Tabel 4. Hasil Pengujian Pengaruh Langsung dalam Struktural Model

Pengaruh Langsung	Koefisien Standardize	P-value	Kesimpulan
Ambiguitas Peran → Independensi	-0.257	0.013	Signifikan
Konflik Peran → Independensi	-0.297	0.003	Signifikan
Ambiguitas Peran → Kualitas Audit Internal	0.015	0.873	Non Signifikan
Konflik Peran → Kualitas Audit Internal	-0.047	0.615	Non Signifikan
Independensi → Kualitas Audit Internal	0.650	0.000	Signifikan

statistik diperoleh $x^2 = 102.1662$. Kaidah pengambilan keputusan, jika Md dari titik observasi > 102.1662 maka dikatakan bahwa titik observasi itu adalah *outlier*, sedangkan jika Md dari titik observasi < 102.1662 maka dikatakan bahwa titik observasi itu bukan suatu *outlier*.

Dari Tabel 3, Mahalanobis *distance* dapat dilihat bahwa titik observasi yang paling jauh adalah titik ke-199 dengan nilai $Md = 47.370$. Jika dibandingkan dengan nilai $x^2 = 102.1662$ maka nilai Md titik ke-199 < 102.1662 , maka disimpulkan bahwa seluruh data bukan merupakan *outlier*, sehingga asumsi tidak terjadinya *outlier* pada data dapat dipenuhi.

Hasil pengujian linieritas hubungan antar variabel disajikan secara lengkap dan ringkas pada Tabel 3 sebagai berikut.

Pada Tabel 3 terlihat bahwa terdapat model linier signifikan dan semua model yang terbentuk signifikan sehingga asumsi linieritas terpenuhi. Uji *t* (*t test*) dilakukan pada masing-masing jalur untuk menguji pengaruh secara parsial. Terdapat dua jenis pengaruh dalam SEM, yaitu (1) pengaruh langsung, dan (2) pengaruh tidak langsung. Pengaruh langsung adalah pengaruh yang langsung diukur dari satu variabel ke

variabel lainnya. Terdapat lima pengaruh langsung yang diuji dalam penelitian yang terangkum dalam Tabel 4.

Berdasarkan Tabel 4, besarnya pengaruh langsung variabel *eksogenous* terhadap variabel *endogenous* dapat dilihat nilai koefisien *standardized*. Pengaruh ambiguitas peran terhadap independensi diperoleh nilai $-0,257$, artinya peningkatan ambiguitas peran oleh auditor sebesar satu akan menurunkan nilai independensi sebesar $-0,257$. Pengaruh konflik peran terhadap independensi diperoleh nilai $-0,297$, artinya peningkatan konflik peran akan menurunkan nilai independensi sebesar $-0,297$. Pengaruh ambiguitas peran dan konflik peran tidak berpengaruh terhadap kualitas audit internal, artinya terjadinya peningkatan atau penurunan kedua variabel tersebut tidak mempengaruhi kualitas audit internal. Pengaruh independensi terhadap kualitas audit diperoleh nilai sebesar $0,650$, artinya meningkatnya nilai independensi sebesar satu akan meningkatkan kualitas audit sebesar $0,650$.

Pengaruh tidak langsung adalah pengaruh yang diukur secara tidak langsung pada satu variabel ke variabel lainnya, melalui perantara (*intervening*). Koefisien

Tabel 5. Hasil Pengujian Pengaruh Tidak Langsung dalam Struktural model

Pengaruh Tidak Langsung	Pengujian		Kesimpulan
	Pengaruh Langsung 1	Pengaruh Langsung 2	
$X_1 \rightarrow Y_1 \rightarrow Z$ Koefisien: $-0.257 \times 0.650 = -0.167$	$X_1 \rightarrow Y_1$ Koef: -0.257 Signifikan	$Y_1 \rightarrow Z$ Koef: 0.650 Signifikan	Signifikan
$X_2 \rightarrow Y_1 \rightarrow Z$ Koefisien: $-0.297 \times 0.650 = -0.193$	$X_2 \rightarrow Y_1$ Koef: -0.297 Signifikan	$Y_1 \rightarrow Z$ Koef: 0.650 Signifikan	Signifikan

pengaruh tidak langsung diperoleh dari hasil kali kedua pengaruh langsung. Jika kedua koefisien pengaruh langsung bernilai signifikan, maka koefisien pengaruh tidak langsung juga signifikan. Akan tetapi jika salah satu atau kedua koefisien pengaruh langsung nonsignifikan, maka koefisien pengaruh tidak langsung nonsignifikan.

Dua pengaruh tidak langsung yang diuji dalam penelitian ini ditunjukkan dalam Tabel 5. Hasil analisis menunjukkan bahwa ambiguitas peran berpengaruh negatif signifikan terhadap independensi. Hal ini menunjukkan bahwa ambiguitas peran merupakan salah satu faktor yang berperan penting dalam menentukan tinggi rendahnya independensi auditor. Semakin tinggi ambiguitas peran, akan mendorong semakin menurunnya independensi auditor. Sebaliknya jika ambiguitas peran semakin rendah, independensi auditor akan mengalami kenaikan. Oleh karena itu ketidakjelasan pedoman, tugas, tanggung jawab, standar, dan pembagian waktu yang tidak efektif dapat mempengaruhi independensi auditor.

Temuan ini secara teoretis sejalan dengan pandangan Kahn (1964) yang menyatakan bahwa suatu lingkungan organisasi dapat memengaruhi harapan (*expectations*) setiap individu tentang perilaku peran mereka. Harapan itu melibatkan norma-norma atau tekanan untuk bertindak dengan cara tertentu. Kajian empiris yang sejalan dengan penelitian ini antara lain dilakukan oleh Ahmad dan Taylor (2009) tentang auditor internal di Malaysia. Sementara, penelitian serupa dilakukan oleh Hutami dan Chariri (2011) pada inspektorat Kota Semarang. Hasil penelitian keduanya menunjukkan bahwa ambiguitas peran berpengaruh negatif signifikan terhadap komitmen untuk independen. Nugraheni (2009) melakukan penelitian dengan menemukan pemahaman etika auditor terhadap kualitas audit adalah signifikan. Hossain (2013) melakukan penelitian dengan menemukan efektifitas peraturan akan meningkatkan independensi auditor dan kualitas audit.

Ambiguitas peran yang dipersepsikan oleh auditor inspektorat yang ada di Sulawesi Tengah berada pada kategori rendah. Artinya auditor inspektorat dalam melakukan audit telah memiliki dan memahami pedoman yang jelas, kebijakan otoritas, kebijakan terhadap pelanggaran yang ditemukan, pedoman sistem operasi dan pengujian. Auditor

telah dapat melakukan penilaian terhadap pengendalian internal, kesalahan, penyimpangan, dan kelemahan yang ditemukan serta memahami tanggung jawab terhadap penilaian terhadap pengendalian internal, kesalahan, penyimpangan, dan kelemahan yang ditemukan. Auditor juga memahami standar terhadap penemuan kelemahan, kesalahan, dan penyimpangan pengendalian intern. Namun demikian, auditor kurang mampu melakukan pembagian waktu yang efektif untuk mengevaluasi, menyelidiki kesalahan dan penyimpangan.

Konflik peran berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi auditor. Hal ini menunjukkan bahwa konflik peran merupakan salah satu faktor yang berperan penting dalam menentukan tinggi rendahnya independensi auditor. Semakin tinggi konflik peran, akan mendorong semakin menurunnya independensi auditor. Sebaliknya jika konflik peran semakin rendah, independensi auditor akan mengalami kenaikan.

Kajian empiris tentang konflik peran oleh Ahmad dan Taylor (2009) dan Hutami dan Chariri (2011) menunjukkan bahwa konflik peran berpengaruh negatif signifikan terhadap komitmen untuk independen. Oleh karena itu, terjadinya konflik dapat memengaruhi independensi auditor. Hasil ini sejalan dengan pandangan Koo dan Sim (1999) yang menyatakan bahwa konflik peran yang dialami oleh auditor dapat merusak independensi dan kemampuan auditor untuk melakukan audit yang wajar. Apabila auditor mencoba untuk mempertahankan etika profesional mereka, posisi auditor internal menjadi rentan terhadap tekanan dari manajemen dan mengakibatkan menurunnya komitmen independensi.

Hasil analisis deskriptif menunjukkan bahwa konflik peran dinilai baik oleh responden. Hal ini menunjukkan rendahnya konflik peran pada diri auditor inspektorat. Artinya, auditor internal yang bebas dari kepentingan organisasi dengan profesi, bebas untuk melaksanakan etika profesi dalam hal melaporkan kelemahan, penyimpangan, prosedur kerja, dan praktek kerja yang tidak menyimpang dari standar profesi. Konflik intra peran tidak terjadi apabila auditor bebas dari adanya konflik kepentingan ketika berperan sebagai auditor atau pengawas sekaligus sebagai staf pemda dan sebagai kolega pemda. Sementara, konflik peran pribadi dihindari dengan tidak melakukan tindakan ilegal, tidak melakukan

tindakan tidak etis saat melakukan pemeriksaan, tidak merasa kesulitan melakukan pemeriksaan ketika sasarannya adalah rekan atau kolega.

Ambiguitas peran tidak berpengaruh terhadap kualitas audit internal. Rendah atau tingginya ambiguitas peran tidak akan memengaruhi kualitas audit internal. Temuan ini mendukung penelitian Fanani *et al.* (2008) yang menyatakan bahwa ketidakjelasan peran tidak berpengaruh pada kinerja. Temuan ini bertentangan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Fisher (2001) yang menemukan ambiguitas peran berpengaruh negatif signifikan terhadap kinerja pekerjaan dan kepuasan kerja auditor. Rahmawati (2011) menemukan bahwa seseorang yang mengalami ketidakjelasan peran cenderung mengalami penurunan fisik dan psikis. Yung-Tai dan Chen-Hua (2010) menyatakan bahwa ketidakjelasan peran yang tinggi dapat mengurangi kepercayaan diri seseorang dalam kemampuannya untuk bekerja dengan efektif. Penelitian serupa yang dilakukan oleh Nugraheni (2009) menemukan adanya pengaruh signifikan atas pemahaman etika auditor terhadap kualitas audit. Gahlan dan Singh (2014) serta Agustina (2009) menemukan bahwa ambiguitas peran berhubungan signifikan terhadap kinerja kerja.

Penelitian ini menunjukkan bahwa konflik peran bukan faktor yang berperan penting secara langsung dalam menentukan tinggi rendahnya kualitas audit internal. Temuan ini bertentangan dengan hasil penelitian Fisher (2001) yang menemukan konflik peran berpengaruh negatif signifikan terhadap kinerja pekerjaan dan kepuasan kerja auditor. Hasil penelitian Fanani *et al.* (2008), Widyastuti dan Sumiati (2011) menunjukkan konflik peran berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor.

Independensi auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit internal. Hal ini menunjukkan bahwa independensi auditor merupakan faktor yang berperan penting dalam menentukan tinggi rendahnya kualitas audit internal. Semakin tinggi independensi auditor, semakin tinggi nilai kualitas audit internal. Jika posisi auditor, program dan pelaksanaan audit tidak diintervensi oleh pihak lain, kesimpulan hasil audit didasarkan pada temuan dan pertimbangan tim audit. Hasil penelitian ini sesuai dengan pandangan Sawyer *et al.*

(2009), bahwa fungsi auditor internal adalah melaksanakan pemeriksaan internal yang merupakan suatu penilaian independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilakukan. Auditor internal melakukan penilaian independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi SPI organisasi dan menilai apakah kebijakan, peraturan, dan pedoman kerja dalam organisasi telah terpenuhi oleh para anggota organisasi.

Temuan ini sejalan dengan Robkob *et al.* (2012) dan Jantje (2012) yang menemukan bahwa independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Baotham dan Ussahawanitchakit (2009) menemukan bahwa independensi berpengaruh positif terhadap kualitas dan kredibilitas audit. Penelitian ini senada dengan temuan Suyono (2011) bahwa independensi, pengalaman, dan tanggung jawab berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit. Zaid *et al.* (2013) melakukan penelitian dengan menyimpulkan bahwa kompetensi auditor internal, obyektif dan kinerja, tingkat independensi dan kinerja departemen audit internal yang tinggi berpengaruh terhadap kualitas audit internal. Hasil temuan ini tidak sejalan dengan Efendy (2010) yang hasil penelitiannya menunjukkan bahwa independensi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Ambiguitas peran berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor. Semakin rendah nilai ambiguitas peran akan mendorong meningkatnya independensi auditor, pada akhirnya akan meningkatkan kualitas audit internal. Temuan ini menguatkan bahwa independensi merupakan salah satu faktor penentu kualitas audit.

Konflik peran berpengaruh tidak langsung yang signifikan terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor. Semakin rendah nilai konflik peran akan mendorong meningkatnya independensi auditor, pada akhirnya akan meningkatkan kualitas audit internal. Dengan kata lain, nilai konflik peran yang rendah akan meningkatkan kualitas audit internal sepanjang independensi auditor tinggi.

SIMPULAN

Penelitian ini menunjukkan bahwa: pertama, ambiguitas peran berpengaruh negatif signifikan terhadap independensi

auditor. Artinya, ketidakjelasan pedoman, tugas, tanggung jawab, standar, dan pembagian waktu yang tidak efektif akan mengakibatkan semakin rendah nilai independensi auditor. Hasil penelitian ini mendukung teori peran, bahwa seseorang yang memiliki peran masing-masing menghendaki perilaku yang berbeda-beda. Kedua, konflik peran berpengaruh langsung signifikan terhadap independensi auditor. Adanya inter-konflik peran, intra pengirim konflik peran, dan konflik peran pribadi memengaruhi independensi auditor. Ketiga, ambiguitas peran tidak berpengaruh langsung terhadap kualitas audit internal. Ketidakjelasan pedoman, tugas, tanggung jawab, standar dan pembagian waktu yang tidak efektif tidak berpengaruh terhadap kualitas audit internal. Keempat, konflik peran tidak berpengaruh langsung signifikan terhadap kualitas audit internal. Terdapatnya inter-konflik peran, intra pengirim konflik peran, dan konflik peran pribadi tidak memengaruhi kualitas audit internal. Kelima, ambiguitas peran berpengaruh tidak langsung signifikan terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor. Ketidakjelasan pedoman, tugas, tanggung jawab, standar, dan pembagian waktu yang tidak efektif berpengaruh terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor. Keenam, konflik peran berpengaruh tidak langsung signifikan terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor. Adanya inter-konflik peran, intra pengirim konflik peran, dan konflik peran pribadi memengaruhi kualitas audit internal melalui independensi auditor. Ketujuh, independensi auditor berpengaruh langsung positif signifikan terhadap kualitas audit internal.

Ambiguitas peran merupakan variabel yang dapat menentukan independensi auditor. Oleh karena itu, auditor inspektorat dalam melaksanakan perannya sebagai auditor intern pemerintah seharusnya lebih memahami pedoman audit, tugas, tanggung jawab, standar, dan mengefisienkan waktu yang terbatas dalam melakukan penilaian, menemukan kesalahan, menemukan penyimpangan, dan menemukan kelemahan pengendalian intern. Konflik peran merupakan variabel yang dapat menentukan independensi auditor. Oleh karena itu, pemerintah daerah harus memahami fungsi dan tugas auditor inspektorat untuk menurunkan terjadinya konflik peran sehingga auditor inspektorat dapat menjaga independensinya.

DAFTAR RUJUKAN

- Agustina, L. 2009. "Pengaruh Konflik Peran, Ketidakjelasan Peran, dan Kelebihan Peran terhadap Kepuasan Kerja dan Kinerja Auditor". *Jurnal Akuntansi*, Vol. 1, No. 1, hlm 40-69.
- Ahmad, Z. dan D. Taylor. 2009. "Commitment to independence by Internal Auditors: The Effects of Role Ambiguity and Role Conflict". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, No. 9, hlm 899-925.
- Arens, A.A. R.J. Elder, dan M.S. Beasley. 2008. Alih Bahasa Herman Wibowo. *Auditing dan Jasa Assurance. Pendekatan Terintegrasi*. Jilid I. Edisi Keduabelas. Erlangga. Jakarta.
- Baotham, S. dan P. Ussahawanitchakit. 2009. "Audit Independence, Quality, and Credibility: Effects on Reputation and Sustainable Success of CPAs in Thailand". *International Journal of Business Research*, Vol. 9, No. 1, hlm 1-25.
- DeAngelo L.E. 1981. "Auditor Size and Audit Quality". *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, hlm 183-199.
- Efendy, M. T. 2010. Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kota Gorontalo). *Tesis Tidak Dipublikasikan*. Program Pascasarjana Universitas Diponegoro. Semarang.
- Fanani, Z.A. R. Hanif, dan B. Subroto. 2008. "Pengaruh Struktur Audit, Konflik Peran, dan Ketidakjelasan Peran terhadap Kinerja Auditor". *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 5, No. 2, hlm 139-155.
- Fisher, R. T. 2001. "Role Stress, The Type A Behavior Pattern, and External Auditor Job Satisfaction and Performance". *Journal of Behavioral Research in Accounting*, Vol. 13, hlm 143-170.
- Gahlan V.S. dan K. Singh. 2014. "The Effect of Role Overload and Role Ambiguity on Job Performance of IT Professionals in India". *The IUPO Journal of Management Research*, Vol. XIII. No. 3, hlm 37-49.
- Glissmeyer, M. W.J. Bishop, dan D. R. Fass. 2010. *Role Conflict, Role Ambiguity, and Intention to Quit the Organization: The Case of Law Enforcement Officers*. Diunduh tanggal 20 Oktober 2013.
- Hair, J.F., W.C. Black, B.J. Babin, dan R.E. Anderson. 2010. *Multivariate Data Analysis*. Pearson Prentice Hal, Upper Saddle River. New Jersey.

- Hossain, S. 2013. "Effect of Regulatory Changes on Auditor Independence and Audit Quality". *International of Journal Auditing*, Vol. 17, hlm 246-264.
- Hutami, G. dan A. Chariri. 2011. Pengaruh Konflik Peran dan Ambiguitas Peran Terhadap Komitmen Independensi Auditor Internal Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Inspektorat Kota Semarang). *Tesis Tidak Dipublikasikan*. Program Pascasarjana Universitas Diponegoro. Semarang.
- IIA. 2006. *International Standar for the Professional Practice of Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs.
- Ikatan Akuntan Indonesia. *Majalah Akuntan Indonesia*. Mei 2013.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2011. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Salemba Empat. Jakarta.
- Jantje, J.T. 2012. Pengaruh Motivasi, Independensi, dan Kompetensi Auditor terhadap Komitmen Organisasi, Kepuasan Kerja, dan Kinerja Auditor Inspektorat Kabupaten/Kota di Sulawesi Utara. *Disertasi Tidak Dipublikasikan*. Program Pascasarjana Unhas. Makassar.
- Kahn, R.L., D.M. Wolfe, R.P. Quinn, J.D. Snoek, dan R.A. Rosenthal. 1964. *Organizational Stress: Studies in Role Conflict and Ambiguity*, John Wiley & Sons. New York.
- Koo, C.M. dan H.S. Sim. 1999. "On the Role Conflict of Auditors in Korea". *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, Vol. 12, No. 2, hlm 206-219.
- Lin dan Tepalagul. 2012. *Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review* <<http://www.centerforpbbefr.rutgers.edu/2012PBFEM>>. Diunduh tgl 6 Juni 2013.
- Muchler, J.F. 2003. *Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors. Altamonte Springs.
- Nugraheni, O. 2009. Pengaruh Faktor-Faktor Personal Auditor Internal Terhadap Kualitas Audit. *Tesis Tidak Dipublikasikan*. Program Pascasarjana Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Jakarta.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 01 Tahun 2007. *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. 2007. BPK RI. Jakarta.
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. 2008. Jakarta.
- Rahmawati. 2011. Pengaruh Role Stress terhadap Kinerja Auditor dengan Emotional Quotient sebagai Variabel Moderating. *Skripsi Tidak Dipublikasikan*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah. Jakarta.
- Riduwan dan E. A. Kuncoro. 2006. *Cara Menggunakan dan Memakai Analisis Jalur*. Alfabeta. Bandung.
- Rizzo, J.R., R.J. House dan S.I. Lirtzman. 1970. "Role Conflict and Ambiguity in Complex Organizations". *Administrative Science Quarterly*, Vol. 15, No. 2, hlm 150-163.
- Robkob P., K. Sangboon, dan T. Leemanonwarachai. 2012. "The Influence of Audit Independence, Audit Professionalism, and Audit Quality on Audit Value Creation: an Emprical Study of Tax auditors in Thailand". *Review of Business Research*, Vol. 12, No. 1, hlm 54-67.
- Sawyer, L.B., M.A. Dittenhofer, dan J.H. Scheiner. 2009. *Internal Auditing*. Buku 1. Edisi 5. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Solimun, dan A. Rinaldo. 2009. *Pemodelan Persamaan Struktural Pendekatan PLS dan SEM Aplikasi Software SmartPLS dan AMOS*. Laboratorium Statistika FMIPA Universitas Brawijaya Malang.
- Suyono, E. 2011. *The Effect of Independence, Experience, and Accountability to the Audit Quality*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Jenderal Soedirman. Purwokerto.
- Widyastuti, T. dan E. Sumiati. 2011. "Influence of Role Conflict, Role Ambiguity and Role Overload Auditors Performance". *Akuntabilitas: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, Vol. 10, No. 2, hlm 161-171.
- Wooten T.C. 2003. "Research About Audit Quality". *The CPA Journal*. Hlm 48-51.
- Yung-Tai, T. dan C. Chen-Hua. 2010. "Impact of role ambiguity and Role Conflict on Employee Creativity". *African Journal of Business Management*, Vol. 4, No. 6, hlm 869-881.
- Zaid A. H. Alattom, M.S. Maisarah, dan I. Norhlmima. 2013. "Internal Audit Quality Role in Raising the Level of Corporate Governance: A Case of Jor-

danian Banks". *International Journal of Academic Research*, Vol. 5, No. 1, hlm 177-180.