

**DISERTASI**



**PERAN MEDIASI PERENCANAAN AUDIT DAN INDEPENDENSI  
DALAM HUBUNGAN AMBIGUITAS PERAN, KONFLIK  
PERAN, KOMPETENSI AUDITOR TERHADAP  
KUALITAS AUDIT INTERNAL.**

**THE MEDIATION ROLE OF THE ACCOUNTING PLANNING  
INDEPENDENCE IN THE RELATIONS OF AMBIGUITY,  
THE ROLE CONFLICT AND AUDITOR COMPETENCY  
TOWARDS THE INTERNAL AUDITING QUALITY.**

**JAMALUDDIN**



**PROGRAM DOKTOR ILMU EKONOMI  
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS  
UNIVERSITAS HASANUDDIN  
MAKASSAR  
2015**

## DISERTASI

# PERAN MEDIASI PERENCANAAN AUDIT DAN INDEPENDENSI DALAM HUBUNGAN AMBIGUITAS PERAN, KONFLIK PERAN, KOMPETENSI AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT INTERNAL

disusun dan diajukan oleh

**JAMALUDDIN**  
P0500310018

telah dipertahankan dalam sidang ujian disertasi  
pada tanggal 22 Juni 2015 dan  
dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Tim Promotor

Prof. Dr. Muhammad Ali, SE., MS  
Promotor

Dr. Mediaty, SE., Ak., M.Si., CA  
Kopromotor I

Dr. Syarifuddin, SE., Ak., M.Soc.Sc., CA  
Kopromotor II

Ketua Program Studi  
Ilmu Ekonomi

Prof. Dr. Haris Maupa, SE., M.Si



Direktur Program Pascasarjana  
Universitas Hasanuddin

Prof. Dr. Syamsul Bachri, SH., MS

## PERNYATAAN KEASLIAN DISERTASI

Yang bertanda tangan di bawah ini :

Nama : Jamaluddin  
NIM : P0500310018  
Program Studi : Ilmu Ekonomi

Menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa disertasi yang berjudul

**"PERAN MEDIASI PERENCANAAN AUDIT DAN INDEPENDENSI DALAM HUBUNGAN AMBIGUITAS PERAN, KONFLIK PERAN, KOMPETENSI AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT INTERNAL"**

Adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah disertasi ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan/ditulis/diterbitkan sebelumnya, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila dikemudian hari ternyata di dalam naskah disertasi ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundangan-undangan yang berlaku (UU No. 20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70)

Makassar, Mei 2015

Yang membuat pernyataan

Jamaluddin

## PRAKATA

Bismillahirrahmanirrahim

Puji dan syukur penulis panjatkan kehadiran Allah SWT atas limpahan Rahmat dan HidayahNya, serta sholawat dan salam kepada Nabi Muhammad SAW, sehingga peneliti dapat menyelesaikan disertasi ini sebagai prasyarat untuk mencapai gelar Doktor pada Program Doktor Ilmu Ekonomi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Penyelesaian disertasi ini tidak terlepas dari bantuan berbagai pihak, oleh karena itu pada kesempatan ini perkenankan penulis menyampaikan penghargaan dan terima kasih kepada Bapak Prof. Dr. Muhammad Ali, SE.,MS selaku promotor atas perhatian, pengetahuan, bimbingan, dan motivasi ditengah kesibukan beliau sebagai wakil rektor II. Ibu Dr. Mediaty, SE., Ak., M.Si.,CA dan Bapak Dr. Syarifuddin, SE., Ak.,M.Soc.,Sc.,CA selaku kopromotor I dan II yang telah meluangkan waktu dengan penuh kesabaran dan ketulusan memberikan bimbingan, arahan, saran dan motivasi sejak penyusunan proposal hingga penyelesaian disertasi ini.

Penghargaan dan terima kasih juga penulis sampaikan kepada Bapak Prof. Dr. Muslimin, SE.,MM sebagai penguji eksternal, Bapak Drs. Harryanto, M.Com., Ph.D., Bapak Dr. Darwis Said, SE.,Ak.,MSA, Ibu Dr. R.A. Damayanti, SE., Ak., M.Soc.,Sc.,CA., Bapak Prof. Dr. Gagaring Pagalung, SE.,Ak.,MS.,CA., dan Bapak Prof. Dr. Djabir Hamzah, MA sebagai penguji internal yang telah memberikan kritikan, saran, dan masukan kepada penulis mulai dari ujian proposal sampai pada proses penyelesaian disertasi ini.

Ucapan terima kasih juga penulis haturkan kepada :

1. Direktorat Jenderal Pendidikan Tinggi melalui proyek BPPS 2010-2014 yang mendukung pembiayaan selama mengikuti program pendidikan doktor.

2. Bapak Prof. Dr. DR. Idrus Paturusi selaku rektor pada saat penulis mulai perkuliahan dan Ibu Prof. Dr. Dwia Aries Tina Pulubuhu, M.A selaku rektor saat ini, Bapak Prof. Dr. Ir. Mursalim selaku Direktur Pascasarjana Universitas Hasanuddin saat penulis mulai perkuliahan, Bapak Prof. Dr. Syamsul Bachri, SH.,MS selaku Direktur Pascasarjana Universitas Hasanuddin saat ini, Bapak Prof. Dr. Gagaring Pagalung, SE.,Ak.,MS.,CA, selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin beserta jajarannya yang telah memberikan pelayanan yang baik sejak mendaftar hingga tahap akhir penyelesaian studi.
3. Bapak Prof. Dr. Basir Cio, SE.,M.S selaku Rektor Universitas Tadulako, Bapak Prof. Dr. Muslimin, SE.,MM selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Tadulako, Bapak Supriadi Laupe, SE.,MSi.,Ak yang telah memberikan izin mengikuti pendidikan S3.
4. Bapak Prof. Dr. Djabir Hamzah, M.A selaku Ketua Program Doktor Ilmu Ekonomi pada saat penulis masuk kuliah, Bapak Prof. Dr. Haris Maupa, SE., M.Si selaku Ketua Program Doktor Ilmu Ekonomi dan seluruh dosen pengajar Program Doktor Ilmu Ekonomi FEB-UH yang telah memberikan bekal ilmu selama penulis menempuh studi.
5. Bapak Drs. H. Sutrisno N. Sembiring, MM, sebagai kepala Badan Kesatuan Bangsa dan Politik Provinsi Sulawesi Tengah yang telah memberikan rekomendasi penelitian untuk melakukan penelitian pada kantor Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah. Bapak Ir. H. Muh. Ridwan, M.Si, Sekretaris Inspektorat Kabupaten Sigi, Bapak Ir. Syafrullah, MM, selaku Inspektur Inspektorat Kabupaten Donggala, dan para pimpinan Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah yang telah bersedia menerima peneliti untuk melakukan penelitian.

6. Bapak Prof. Dr. H. A. Karim Saleh dan Ibu yang telah memberikan arahan, dukungan dan motivasi sejak pendaftaran sampai penyelesaian studi ini.
7. Bapak Prof. Dr. H. Djabir Hamzah, MA dan Ibu yang telah memberikan arahan, dukungan dan motivasi sejak pendaftaran sampai penyelesaian studi ini.
8. Teman-teman seperjuangan pada program Doktor angkatan tahun 2010 khususnya kepada Yanuar Bachtiar, SE.,MSi (kandidat), Dr. Muliati, SE., Ak, MSi.,CA., Dr. Aini Indrijawati, SE.,Ak.,MSi.,CA., Dr. Fatmawati Wardihan, SE.,MSi., Dr. Arnis Budi Susanto, SE.,MSi., Dr. Muliati Akib, SE.,Ak.,MSi., CA., Dr. Rahmat Laan, MSi., Dr. Hapsawati Taan, ST.,MSi, Dr. Rukaiyah, SE.,MSi yang dengan penuh keihlasan dan ketulusan senantiasa berdiskusi berbagi ilmu, berbagi literatur, dan bekerja sama dalam melaksanakan tugas dan segenap teman-teman yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu atas doa dan dukungannya yang penuh kebersamaan suka dan duka, kekeluargaan, motivasi, dan keakraban yang terjalin selama mengikuti kuliah.
9. Teman-teman dosen Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Tadulako Palu, khususnya kepada Ernawati Usman, SE.,Ak.,MSi.,CA Sugianto, SE. Ak., MSi.,CA, Dr. Sudirman, SE. Ak., MSi.,CA, Dr. Muhammad Ikbal, SE. Ak., MSi.,CA, Dr. Mohammad Iqbal, SE. Ak., MSi.,CA, Rahma Masdar, SE. Ak., MSi.,CA, Muhammad Ansar, SE. Ak., MSi.,CA yang telah bersedia berdiskusi mulai penyusunan kuesioner, pengedaran dan pengembalian kuesioner.
10. Ayahanda dan Ibunda tercinta Nurdin dan Junuhati, serta ibu mertua Hj Wali, yang senantiasa mendoakan dan mendambakan keberhasilan penulis selama ini.

11. Istri Tercinta, Sumatriani, SE.,Ak.,MSi.,CA dan anakku Muhammad Naufal, atas pengertian, senantiasa memberikan dukungan doa, dan mendambakan keberhasilan penulis selaku suami dan ayah dalam menempuh jenjang pendidikan S3.
12. Kepada semua pihak yang telah memberikan sumbangsih dalam proses penyelesaian studi ini.

Semoga segala bantuan dan dukungan yang telah diberikan bernilai ibadah dan mendapat pahala yang berlipat ganda dari Allah SWT. Semoga disertasi ini dapat memberi manfaat keilmuan bagi semua pihak dan terutama bagi penulis pribadi. Amin Ya Rabbal Alamin.

Makassar, Mei 2015

Jamaluddin

## ABSTRAK

**JAMALUDDIN.** *Peran Mediasi Perencanaan Audit dan Independensi dalam Hubungan Ambiguitas Peran, Konflik Peran, Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit Internal* (dibimbing oleh Muhammad Ali, Mediaty, dan Syantuddin).

Tujuan penelitian ini, yaitu mengetahui dan menganalisis pengaruh ambiguitas peran, konflik peran, dan kompetensi auditor terhadap independensi auditor dan kualitas audit internal; pengaruh ambiguitas peran, konflik peran, dan kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor dan perencanaan audit; dan pengaruh independensi auditor dan perencanaan audit terhadap kualitas audit internal.

Populasi penelitian, yaitu auditor inspektorat se-Provinsi Sulawesi Tengah. Pengambilan sampel menggunakan teknik purposif. Jumlah sampel sebanyak 202 orang. Data dianalisis dengan teknik *structural equation model* (SEM).

Hasil penelitian menunjukkan bahwa ambiguitas peran dan konflik peran berpengaruh negatif signifikan terhadap independensi auditor, namun tidak signifikan terhadap kualitas audit internal; kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap independensi auditor dan kualitas audit internal; independensi auditor dan perencanaan audit berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit internal; ambiguitas peran dan konflik peran berpengaruh tidak langsung signifikan terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor; kompetensi auditor berpengaruh langsung tidak signifikan terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor dan perencanaan audit.

Kata kunci: audit sektor publik, audit, internal audit



## ABSTRACT

**JAMALUDDIN.** *The Mediation Role of the Auditing Plan and Independence in Relation to the Role Ambiguity, the Role Conflict and the Auditors' Competence on the Internal Auditing Quality* (supervised by **Muhammad Ali, Mediaty, and Syarifuddin**).

This research aimed to investigate and analyze (1) the effects of the role ambiguity, the role conflict, and the auditor's competence on the auditors' independence and the internal auditing quality, (2) the effects of the auditors' independence and the auditing plan, (3) the effects of the auditors' independence and the auditing plan on the internal auditing quality.

The research population comprised the auditors in all parts of Central Sulawesi Province. The total 202 samples were chosen by using the purposive sampling technique. The data were then analyzed using the *Structural Equation Model (SEM)*.

The research results revealed that the role ambiguity and role conflict had a significant and negative effect of the auditors' independence, but they had insignificant effect on the internal auditing quality; the auditors' competence had a positive effect on the auditors' independence and the internal auditing quality; the auditors' independence and the auditing plan had a positive and significant effect on the internal auditing quality; the role ambiguity and the role conflict had an indirect but significant effect on the internal auditing quality through the auditors' independence; the auditors' competence had an indirect but significant effect on the internal auditing quality through the auditors' independence and the auditing plan.

**Keywords:** *auditing, public sector auditing, internal auditing.*



BAB III	KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS.....	66
	3.1 Kerangka Konseptual.....	66
	3.2 Hipotesis.....	72
BAB IV	METODE PENELITIAN.....	83
	4.1 Rancangan Penelitian.....	83
	4.2 Situs dan Waktu Penelitian.....	83
	4.3 Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel.....	84
	4.4 Jenis dan Sumber Data.....	86
	4.5 Metode Pengumpulan Data.....	86
	4.6 Model dan Teknik Analisis Data.....	87
	4.7 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional.....	97
	4.7.1 Variabel Independen.....	97
	4.7.2 Variabel Dependen.....	99
BAB V	HASIL PENELITIAN.....	104
	5.1 Karakteristik Responden.....	104
	5.2 Pengujian Validitas dan Reliabilitas Konstruk.....	112
	5.2.1 Pengukuran Ambiguitas Peran.....	112
	5.2.2 Pengukuran Konflik Peran.....	113
	5.2.3 Pengukuran Kompetensi Auditor.....	114
	5.2.4 Pengukuran Independensi Auditor.....	115
	5.2.5 Pengukuran Perencanaan Audit.....	116
	5.2.6 Pengukuran Kualitas Audit Internal.....	117
	5.3 Analisis Deskriptif.....	119
	5.3.1 Deskripsi Variabel Ambiguitas Peran.....	119
	5.3.2 Deskripsi Variabel Konflik Peran.....	122
	5.3.3 Deskripsi Variabel Kompetensi Auditor.....	124
	5.3.4 Deskripsi Variabel Independensi Auditor.....	126
	5.3.5 Deskripsi Variabel Perencanaan Audit.....	128
	5.3.6 Deskripsi Variabel Kualitas Audit Internal.....	130
	5.4 Hasil Analisis SEM.....	132
	5.4.1 Pengujian Asumsi Analisis SEM.....	132
	5.4.2 Model Pengukuran.....	134
	5.4.3 Model Struktural.....	148
	5.4.4 Efek Mediasi.....	157

BAB VI	PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN.....	161
6.1	Pengaruh Langsung.....	161
6.1.1	Pengaruh Ambiguitas Peran Terhadap Independensi Auditor.....	161
6.1.2	Pengaruh Ambiguitas Peran Terhadap Kualitas Audit Internal.....	164
6.1.3	Pengaruh Konflik Peran Terhadap Independensi Auditor.....	167
6.1.4	Pengaruh Konflik Peran Terhadap Kualitas audit internal .....	169
6.1.5	Pengaruh Kompetensi Auditor Terhadap Independensi Auditor.....	171
6.1.6	Pengaruh Kompetensi Auditor Terhadap Perencanaan Audit .....	173
6.1.7	Pengaruh Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Internal.....	175
6.1.8	Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Internal.....	177
6.1.9	Pengaruh Perencanaan Audit Terhadap Kualitas Audit Internal.....	178
6.2	Pengaruh Tidak Langsung.....	180
6.2.1	Pengaruh Ambiguitas Peran Terhadap Kualitas Audit Internal Melalui Independensi Auditor.....	180
6.2.2	Pengaruh Konflik Peran Terhadap Kualitas Audit Internal Auditor Melalui Independensi Auditor.....	182
6.2.3	Pengaruh Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Internal Melalui Independensi Auditor.....	184
6.2.4	Pengaruh Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Internal Melalui Perencanaan Audit.....	185
BAB VII	PENUTUP.....	188
7.1	Simpulan.....	188
7.2	Implikasi.....	192
7.3	Keterbatasan.....	194
7.4	Saran.....	194
	DAFTAR PUSTAKA.....	197
	LAMPIRAN .....	207

## DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
2.1 Perbedaan Auditor Internal dan Auditor Eksternal.....	48
3.1 Kedudukan Variabel Penelitian, Prediksi Sifat Pengaruh antar Variabel dan Penelitian yang Mendukung.....	71
4.1 Jumlah Staf Setiap Inspektorat.....	85
4.2 Alternatif Jawaban dan Skor Masing-Masing Alternatif.....	87
4.3 Dasar Interpretasi Skor item dalam Variabel Penelitian.....	88
4.4 <i>Good of Fit Index</i> untuk Evaluasi Model.....	92
4.5 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional.....	102
5.1 Rincian Penerimaan, Pengembalian, dan penggunaan Kuesioner.....	104
5.2 Rincian Penyebaran dan Pengembalian Kuesioner Berdasarkan Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah.....	105
5.3 Distribusi Frekuensi Responden Berdasarkan Jenis Kelamin.....	105
5.4 Distribusi Frekuensi Responden Berdasarkan Kelompok Umur.....	106
5.5 Distribusi Frekuensi Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan.....	107
5.6 Distribusi Frekuensi Responden Berdasarkan latar belakang Pendidikan.....	108
5.7 Distribusi Nilai Independensi Auditor Latar Belakang Pendidikan Akuntansi.....	109
5.8 Distribusi Nilai Independensi Auditor Latar Belakang Pendidikan Bukan Akuntansi.....	110
5.9 <i>Box's of Equality of Covariance Matrices dan Test Results</i> .....	110
5.10 Distribusi Frekuensi Responden Berdasarkan Lama Bekerja.....	111
5.11 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Ambiguitas Peran.....	112
5.12 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Konflik Peran.....	113
5.13 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Kompetensi Auditor.....	114
5.14 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Independensi Auditor.....	116
5.15 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen perencanaan Audit.....	117
5.16 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Kualitas Audit Internal.....	118
5.17 Distribusi Jawaban Responden Auditor pada Variabel Ambiguitas Peran.....	120
5.18 Distribusi Jawaban Responden Auditor pada Variabel Konflik Peran....	123

5.19	Distribusi Jawaban Responden Auditor pada Variabel Kompetensi Auditor.....	125
5.20	Distribusi Jawaban Responden Auditor pada Variabel Independensi auditor.....	126
5.21	Distribusi Jawaban Responden Auditor pada Variabel Perencanaan Audit.....	128
5.22	Distribusi Jawaban Responden Auditor pada Variabel Kualitas Audit Internal.....	130
5.23	Hasil Pengujian Asumsi Linieritas.....	133
5.24	Hasil Pengujian <i>Goodness Of Fit Overall Model</i> Ambiguitas Peran.....	134
5.25	Hasil Model Pengukuran pada Variabel Ambiguitas Peran.....	135
5.26	Hasil Pengujian <i>Goodness Of Fit Overall Model</i> Konflik Peran.....	137
5.27	Hasil Model Pengukuran pada Variabel Konflik Peran.....	137
5.28	Hasil Pengujian <i>Goodness Of Fit Overall Model</i> Kompetensi Auditor....	139
5.29	Hasil Model Pengukuran pada Variabel Kompetensi Auditor.....	139
5.30	Hasil Pengujian <i>Goodness Of Fit Overall Model</i> Independensi.....	141
5.31	Hasil Model Pengukuran pada Variabel Independensi auditor.....	141
5.32	Hasil Pengujian <i>Goodness Of Fit Overall Model</i> Perencanaan Audit.....	143
5.33	Hasil Model Pengukuran pada Variabel Perencanaan Audit.....	143
5.34	Hasil Pengujian <i>Goodness Of Fit Overall Model</i> Kualitas Audit Internal.	145
5.35	Hasil Model Pengukuran pada Variabel Kualitas Audit Internal.....	146
5.36	Hasil Pengujian <i>Goodness Of Fit Overall Model</i> Struktural.....	149
5.37	Hasil Pengujian Pengaruh Langsung dalam Struktural Model.....	150
5.38	Hasil Pengujian Pengaruh Tidak Langsung dalam Struktural model.....	154

## DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
2.1 A Model of Audit Quality.....	58
3.1 Kerangka Konseptual.....	70
4.1 Model Analisis.....	93
5.1 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Ambiguitas Peran.....	135
5.2 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Konflik Peran.....	138
5.3 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Kompetensi Auditor.....	140
5.4 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Independensi auditor.....	142
5.5 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Perencanaan Audit.....	144
5.6 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Kualitas Audit Internal.....	146
5.7 Diagram Jalur Hasil Analisis SEM.....	148
5.8 Hasil Struktural model Pengujian Pengaruh Langsung.....	150
5.9 Pengaruh Tidak Langsung antara Ambiguitas Peran terhadap Kualitas Audit Internal, melalui perantara Independensi auditor.....	154
5.10 Pengaruh Tidak Langsung antara Konflik Peran terhadap Kualitas Audit Internal, melalui perantara Independensi auditor.....	155
5.11 Pengaruh Tidak Langsung antara Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit Internal, melalui perantara Independensi auditor.....	156
5.12 Pengaruh Tidak Langsung antara Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit Internal, melalui perantara Perencanaan Audit.....	157
5.13 Efek Mediasi Independensi pada Pengaruh Ambiguitas Peran terhadap Kualitas Audit Internal.....	158
5.14 Efek Mediasi Independensi pada Pengaruh Konflik Peran terhadap Kualitas Audit Internal.....	158
5.15 Efek Mediasi Independensi pada Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit Internal .....	159
5.16 Efek Mediasi Perencanaan Audit pada Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit Internal .....	160

## DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1. Penelitian Terdahulu.....	207
2. Kuesioner Penelitian.....	219
3. Uji Diskriminan.....	228
4. Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen.....	230
5. Analisis Deskriptif Data.....	241
6. Uji Asumsi dalam SEM Setelah Modifikasi.....	263
7. Confirmatory Factor Analysis.....	270
8. Hasil Analisis SEM.....	282

# BAB I

## PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang

Auditor internal turut berperan dalam implementasi *Good Corporate Governance* (GCG) di perusahaan maupun *Good Government Governance* (GGG) di pemerintahan. Auditor Internal telah diakui keberadaannya sebagai bagian dari tata kelola perusahaan (*Corporate Governance*) yang dapat membantu manajemen dalam meningkatkan kinerja perusahaan, terutama dari aspek pengendalian. Auditor internal sangat berperan untuk meningkatkan ketaatan dalam menerapkan prinsip *good governance*. Fungsi Audit Internal dapat memainkan peran dalam menjamin kualitas tata kelola perusahaan. Kolaborasi dan misi bersama manajemen, komite audit, auditor eksternal, dan fungsi audit internal (*Internal Audit Function*) akan membantu mendukung usaha pengelolaan perusahaan yang berkualitas (Gramling *et al.*, 2004:240). Proses audit internal yang efektif adalah sangat penting untuk keberhasilan tata kelola yang baik. Tata kelola yang baik adalah sangat penting untuk mencapai pertumbuhan berkelanjutan dan pengembangan dalam organisasi atau negara (Chevers *et al.*, 2013:54).

Fungsi auditor internal adalah melaksanakan pemeriksaan internal yang merupakan suatu penilaian independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilakukan (Sawyer *et al.*, 2009). Selain itu, auditor internal diharapkan pula dapat lebih memberikan sumbangan bagi perbaikan efisiensi dan efektivitas dalam rangka peningkatan kinerja organisasi. Sehingga dengan demikian, Auditor internal memegang peranan yang sangat penting untuk mewujudkan akuntabilitas dan transparansi

pengelolaan keuangan di daerah. Guruswamy (2012:235) menyatakan bahwa fungsi audit internal dapat dipandang sebagai gerbang utama terhadap tatakelola perusahaan yang memadai dan pelaporan keuangan.

Audit harus dilaksanakan oleh seorang auditor yang senantiasa menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama. Hal ini tidak saja harus dilakukan oleh auditor eksternal atau auditor independen yang melakukan audit laporan keuangan, namun juga harus dilakukan oleh auditor internal. Auditor internal melakukan penilaian independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi sistem pengendalian internal organisasi dan menilai apakah kebijakan, peraturan dan pedoman kerja dalam organisasi telah terpenuhi oleh para anggota organisasi. Oleh karena itu auditor internal diharapkan melakukan audit yang berkualitas guna mendeteksi dan mencegah terjadinya penyelewengan atau kecurangan serta memberikan rekomendasi yang bermanfaat di lingkungan tempatnya bekerja.

Pada pemerintahan, auditor internal adalah Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Sesuai dengan Peraturan Pemerintah No.60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern pemerintah, pelaksanaan pengendalian internal tersebut dilaksanakan oleh APIP, yaitu Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal, Inspektorat Provinsi, dan Inspektorat kota/kabupaten. APIP ini dibentuk dengan tujuan untuk menjamin bahwa pelaksanaan kegiatan telah sesuai dengan kebijakan dan rencana yang telah ditetapkan serta untuk menjamin bahwa tujuan tercapai secara hemat, efisien, dan efektif. APIP berkewajiban untuk melaksanakan reviu atas laporan keuangan sebelum disampaikan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Oleh karena itu auditor inspektorat harus mampu menemukan ketidakefektifan Sistem Pengendalian Intern (SPI) dan ketidakpatuhan terhadap undang-undang dan melaporkan serta memberikan rekomendasi kepada pemerintah daerah.

Berkaitan dengan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, dalam pasal 9 ayat (1) UU Nomor 15 Tahun 2004 disebutkan bahwa: "Dalam menyelenggarakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah." Peran dan fungsi audit internal termasuk unsur yang penting dalam sistem pengendalian organisasi yang memadai. Untuk dapat mendukung efektivitas pelaksanaan audit oleh auditor eksternal sesuai amanat pasal 9 ayat (1) tersebut di atas maka peran dan fungsi audit internal perlu diperjelas dan dipertegas.

Sampai saat ini, pelaksanaan fungsi audit internal oleh inspektorat ternyata masih belum optimal. Hal ini ditunjukkan dari tahun ke tahun BPK terus menemukan potensi penyimpangan penggunaan keuangan negara dalam jumlah yang fantastis. Pada semester kedua tahun 2012 saja, BPK menemukan 12.947 kasus dengan potensi kerugian negara mencapai Rp. 9,72 triliun (Ikatan Akuntan Indonesia, 2013:32). Angka tersebut, sebanyak 3.990 kasus merupakan temuan yang berdampak finansial, yaitu temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian, potensi kerugian, dan kekurangan penerimaan. Angkanya mencapai Rp. 5,83 triliun. Sejumlah 4.815 kasus merupakan kelemahan dalam SPI, sebanyak 1.901 kasus berupa penyimpangan administrasi. Sisanya sebanyak 2.241 kasus terkait dengan ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan yang total potensi kerugiannya sebesar Rp.3,88 triliun.

Pada pemerintah daerah di Provinsi Sulawesi Tengah dalam waktu tiga tahun terakhir yakni 2010-2012 berdasarkan laporan pemeriksaan BPK terjadi peningkatan pengelolaan keuangan negara. Dimana pada tahun 2010 seluruh Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) belum ada yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), tahun 2011 terdapat 3 (tiga) pemerintah

daerah yang memperoleh WTP atau sebesar 25%, dan tahun 2012 terdapat 9 pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP atau sebesar 75%. Meskipun terjadi peningkatan perbaikan pengelolaan keuangan namun masih terdapat temuan-temuan BPK.

Kabupaten Parigi Moutong dan Kabupaten Toli-Toli menerima hasil pemeriksaan BPK dengan mendapat opini Wajar dengan Pengecualian (WDP) terkait laporan keuangan pemerintah daerah tahun anggaran 2012. Hal ini menurut Kepala BPK RI Perwakilan Sulawesi Tengah menunjukkan pemda setempat belum optimal dalam menyampaikan laporannya. Kabupaten Parigi Moutong ditemukan permasalahan penyajian saldo aset tetap per 31 Desember 2012 sebesar Rp.1, 36 triliun, belum didukung penatausahaan aset tetap secara tertib meliputi pencatatan, inventarisasi dan pelaporan. Kondisi tersebut mengakibatkan adanya selisih sebesar Rp.129,33 miliar. Masalah yang sama juga ditemukan dalam pelaporan Pemerintah Daerah Kabupaten Toli-Toli. Penyajian saldo aset tetap per 31 Desember 2012 senilai Rp. 1,96 triliun belum didukung penatausahaan aset tetap. (KBRN: BPK RI Perwakilan Sulteng, 2013).

Hasil pemeriksaan terhadap pemerintah Kabupaten Buol terkait laporan keuangan tahun anggaran 2012, BPK RI Perwakilan Sulteng tidak memberikan Opini atau *Disclaimer*. Kepala BPK RI Perwakilan Sulawesi Tengah menjelaskan hasil pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Buol tahun 2012 terdapat kelemahan dalam implementasi Sistem Pengendalian Intern sebanyak 9 temuan dan 8 temuan terkait dengan ketidakpatuhan pemda pada peraturan perundang-undangan. Saldo aset tetap per 31 Desember 2012 senilai Rp.1,23 triliun tidak didukung penatausahaan aset tetap yang memadai (KBRN: BPK RI Perwakilan Sulteng, 2013).

Berdasarkan pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK, dapat disimpulkan temuan-temuan tersebut terkait dengan efektivitas Sistem Pengendalian Intern

(SPI), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, penyimpangan administrasi dan ketidakhematan serta ketidakefisienan. Hal ini membuktikan bahwa kualitas audit internal atau kinerja auditor inspektorat masih menjadi pertanyaan masyarakat. Auditor internal belum optimal dalam menjalankan fungsinya yaitu menemukan kelemahan pengendalian intern, kesalahan, memberikan rekomendasi, serta memantau tindak lanjut hasil audit atau rekomendasi yang diberikan kepada pemerintah daerah dalam usaha peningkatan tatakelola pemerintahan yang baik (*good government governance*). Sehingga belum optimalnya kualitas audit internal berdampak pada efektivitas audit internal.

Efektivitas audit internal dapat dipengaruhi oleh kualitas audit internal. Mihret dan Yismaw (2007:470) melakukan penelitian dengan temuan efektivitas audit internal sangat dipengaruhi oleh kualitas audit internal dan dukungan manajemen. Wooten (2003:51) membuat suatu model untuk menjelaskan tentang kualitas audit. Berdasarkan model tersebut 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. Kemampuan untuk mendeteksi kesalahan dapat dipengaruhi oleh kompetensi auditor dan kemampuan untuk melaporkan dapat dipengaruhi oleh tingkat independensi. De Angelo (1981:186) mengembangkan definisi kualitas jasa audit sebagai berikut : *"the quality of audit services is defined to be the market-assessed joint probability that a given auditor will both (a) discover a breach in the client's accounting system, and report the breach"*. Definisi ini memberikan gambaran bahwa kualitas audit adalah kemampuan auditor akan menemukan dan melaporkan kesalahan dalam suatu sistem akuntansi klien.

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah, dijelaskan bahwa standar audit aparat pengawasan intern pemerintah, meliputi standar-standar yang terkait dengan karakteristik organisasi dan individu-individu yang melakukan kegiatan audit. Pada standar umum tentang keahlian, secara garis besar menyatakan bahwa keahlian pemeriksa harus mempunyai latar belakang pendidikan, kompetensi teknis, sertifikasi jabatan dan pendidikan dan pelatihan. Peraturan BPK No. 01 tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara diatur mengenai standar umum pemeriksaan yaitu : 1) Persyaratan kemampuan/keahlian; 2) Independensi; 3) Penggunaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama.

Berdasarkan definisi kualitas audit yang diberikan oleh Wooten (2003), De Angelo (1981) dan kedua Peraturan Pemerintah di atas, maka dapat disimpulkan bahwa APIP dalam melaksanakan tugasnya harus memiliki kompetensi dan sikap independensi serta tindak lanjut atas rekomendasi yang diberikan. Kompetensi berhubungan dengan kemampuan menemukan kelemahan SPI dan kesalahan, independensi berhubungan dengan kemampuan melaporkan atau memberikan rekomendasi, serta tindak lanjut auditi atas rekomendasi. Rekomendasi yang diberikan tidak memberikan manfaat jika rekomendasi itu tidak ditindaklanjuti auditi (Peraturan BPK RI, lampiran 3 paragraf 17).

Kemampuan untuk melaporkan temuan sangat dipengaruhi oleh tingkat independensi auditor. Independensi merupakan salah satu faktor penentu kualitas audit. Auditor harus memiliki sikap mental independen. 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 (2011:220.1) seksi 220 PSA No. 4 Alinea 02

mengharuskan auditor bersikap independensi, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia akan melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Oleh karena itu, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis seorang auditor, jika ia kehilangan sikap tidak memihak, maka ia tidak dapat mempertahankan kebebasan pendapatnya.

Mautz dan Sharaf (1961:204) mengemukakan bahwa independensi pemeriksa juga meliputi independensi praktisi dan independensi profesi. Independensi praktisi berhubungan dengan kemampuan praktisi secara individual untuk mempertahankan sikap yang wajar atau tidak memihak dalam perencanaan program, pelaksanaan pekerjaan verifikasi, dan penyusunan laporan hasil pemeriksaan. Independensi profesi berhubungan dengan kesan masyarakat terhadap profesi pemeriksa.

Pada lingkup Pemerintahan Daerah, independensi auditor internal sangat dibutuhkan untuk menjalankan fungsi pengawasan serta fungsi evaluasi terhadap kecukupan dan efektivitas kerja sistem pengendalian manajemen yang diselenggarakan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Auditor internal bertanggung jawab untuk dapat mempertahankan independensinya dalam kondisi apapun, sehingga pendapat, kesimpulan, pertimbangan, serta rekomendasi dari hasil pemeriksaan/reviu yang dilakukan tidak memihak terhadap pihak manapun tetapi memihak pada kebenaran.

Independensi bukan merupakan aspek audit internal yang dapat dilaksanakan secara mekanis (Ahmad dan Taylor, 2009:900). Pernyataan profesional terhadap independensi auditor, seperti ISPPA (2006), cenderung berdasarkan lebih pada prinsipnya daripada berdasarkan aturannya, pelaksanaan independen akan kognitif di lingkungannya (*nature*). Hal tersebut akan bergantung pada sikap pribadi auditor internal dan komitmen terhadap

pelaksanaan independen dalam melaksanakan tugas dan membuat penilaian di tempat kerja.

Kedudukan dasar dari peran auditor internal tersebut dapat menciptakan sebuah tantangan bagi mereka untuk menjaga independensi. Hal ini disebabkan, pertama peran mereka memiliki konflik yang melekat (*inherent conflict*). Konflik peran seperti kontradiksi potensial antara peran audit dan peran jasa konsultasi manajemen, perbedaan potensial antara arahan organisasi profesional mereka dan tuntutan manajemen organisasi mereka. Konflik dapat terjadi antara auditor yang cenderung mempertahankan profesionalismenya dan pihak yang diaudit cenderung mempertahankan lembaga atau keinginannya. Ketika seorang auditor bekerja pada suatu lembaga bisnis profesional yang dikelilingi oleh birokrasi dan konflik, maka hilangnya nilai-nilai serta norma-norma profesionalisme akan muncul. Di pihak lain, sikap dan keyakinan yang berkaitan dengan lingkungan anggota seprofesi seringkali dibentuk oleh kondisi-kondisi birokrasi. Oleh karena itu, sikap yang dimunculkan oleh satu atau beberapa orang profesional yang mempertahankan nilai-nilai profesionalismenya akan cenderung menjadi pemicu konflik. Konflik peran dapat menimbulkan rasa tidak nyaman dalam bekerja dan bisa menurunkan motivasi kerja karena mempunyai dampak 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).

Goldman dan Barlev (1974) menyatakan bahwa dalam negosiasi kedua belah pihak (auditor dan klien) akan dipengaruhi oleh kekuatan relatif dari masing-masing pihak yang menyebabkan auditor untuk terlibat dalam konflik yang terkadang membuatnya mengabaikan profesionalisme. Iyer dan Rama (2004) lebih lanjut menjelaskan bahwa kondisi di atas disebabkan oleh kekuatan relatif antara auditi dan auditor. Faktor ini bisa memicu konflik antara nilai-nilai

organisasi dan profesional. Hal ini dapat mempengaruhi sikap independensi auditor.

Peran auditor internal mengandung konflik. Konflik peran dalam lingkungan auditor internal dapat berasal dari pertentangan sebagai peran dalam melakukan audit dan peran dalam memberikan jasa konsultasi. Auditor internal dalam peran audit harus menjaga independensi dengan tidak mendasarkan pertimbangan auditnya pada obyek pemeriksaan. Namun dalam peran konsultasi, auditor internal harus bekerja sama dan membantu obyek pemeriksaan (Ahmad dan Taylor, 2009:901). Konflik peran muncul karena adanya ketidaksesuaian antara harapan yang disampaikan pada individual di dalam organisasi dengan orang lain di dalam dan di luar organisasi (Ming-Tien dan Chia-Mei, 2005:56).

Konflik peran yang dijumpai oleh auditor internal berhubungan dengan kedudukan auditor internal itu sendiri dalam organisasi profesinya. Oleh karena itu, konflik peran yang dialami oleh auditor internal kemungkinan mengakibatkan auditor rentan terhadap tekanan dari obyek pemeriksaan. Hal tersebut mengakibatkan rusaknya independensi auditor internal (Koo dan Sim, 1999).

Kedua, adanya kondisi yang kompleks dan perubahan dalam lingkungan operasional auditor internal, termasuk kompleksitas dan perubahan peraturan dan teknologi, dapat meningkatkan kemungkinan terjadinya ambiguitas (ketidakjelasan) peran. Ambiguitas peran tersebut dapat menciptakan ketegangan kerja yang dapat melemahkan kemampuan auditor internal untuk mempertahankan komitmen independensi profesionalnya (Ahmad dan Taylor, 2009:900). Ambiguitas peran mengurangi tingkat kepastian apakah informasi yang diperoleh dalam pemeriksaan telah obyektif dan relevan. Ambiguitas peran dapat menyebabkan auditor internal mengalami tekanan (Senatra, 1980:599) dan ambiguitas peran sebagai penentu atau prediktor kepuasan kerja (Koustelios, 2004:87).

Inspektorat berfungsi sebagai auditor internal pemerintah memerlukan sikap independensi untuk menghasilkan audit atau verifikasi yang berkualitas atau mampu memberikan rekomendasi yang bermanfaat. Supaya dapat bersikap independensi diperlukan kejelasan peran. Auditor seringkali hanya memiliki sedikit informasi yang memadai untuk melakukan pekerjaannya atau yang menjadi tanggung jawabnya dalam perannya saat itu. Selain itu, seringkali auditor bekerja tanpa banyak arahan dari inspektur. Fungsi Inspektorat yang belum maksimal dapat disebabkan oleh ketidakjelasan hal-hal berkaitan dengan penugasan inspektorat. Individu yang mengalami ketidakjelasan peran akan mengalami kecemasan, menjadi lebih tidak puas, dan melakukan pekerjaan dengan kurang efektif dibandingkan individu lain sehingga menurunkan kinerja mereka (Fanani *et al.*, 2008). Ketidakjelasan peran dapat mempengaruhi tingkat independensi auditor karena tidak dapat menentukan mana yang sesuai dengan peraturan, tugas dan tanggung jawabnya.

Pelaksanaan audit melibatkan beberapa orang, oleh karena itu keberhasilan audit dipengaruhi oleh manajemen audit yang memadai. Manajemen audit meliputi perencanaan, pengorganisasian, pelaksanaan, dan pengendalian audit kinerja pada tingkat lembaga audit (Rai, 2010:63). Kemampuan untuk menemukan kesalahan dipengaruhi oleh kompetensi perencanaan audit. Proses audit terdiri atas tiga tahap yaitu ; (1) perencanaan audit, (2) pelaksanaan audit, (3) penyelesaian audit. Perencanaan audit adalah aktivitas pertama proses pelaksanaan audit keuangan. International Audit Standar (ISAs) seksi 300, *Planning an Audit of Financial Statement* (2006) menyebutkan tujuan perencanaan audit "*plan the audit so that it will be performed in an effective manner*". Merencanakan audit sehingga akan dilakukan dengan cara efektif.



Beberapa peneliti menguji hubungan risiko, kecurangan dan perencanaan audit (Bedard *et al.*, 2005; Blay *et al.*, 2007). Hasilnya menunjukkan risiko dan kecurangan berdampak signifikan pada perencanaan audit. International Audit Standar (ISAs) seksi 300, *Planning an Audit of Financial Statement* (2006) mensyaratkan bahwa auditor harus mempertimbangkan risiko dan kecurangan dalam perencanaan dan mengembangkan perencanaan audit. Perencanaan audit ditentukan oleh prosedur audit, ruang lingkup audit, dan sumber daya audit, tetapi penelitian masa lalu memiliki hubungan tidak jelas antara perencanaan audit dan prosedur audit (Bedard *et al.*, 1991). Auditor yang tidak merencanakan perencanaan audit dan tidak mengikuti perencanaan audit akan berdampak pada efisiensi dan efektivitas praktek audit dan kualitas laporan audit (Chanruang dan Ussahawanitchakit, 2011:56).

Untuk mencapai tujuan audit yang optimal, perencanaan audit sebagai kunci strategi dan proses audit yang dapat ditingkatkan auditor untuk memperoleh kualitas audit, kinerja audit dan kesuksesan audit. Perencanaan audit mengacu pada pengembangan strategi audit yang tepat untuk keadaan berdasarkan harapan tentang kemungkinan kesalahan dalam laporan keuangan (Christ, 1993).

Inspektorat sebagai auditor internal mempunyai ruang lingkup tugas yang sangat luas bukan hanya mereviu/verifikasi atas laporan keuangan pemerintah daerah tetapi juga mengevaluasi efektivitas sistem pengendalian intern. Pada sisi lain inspektorat memiliki keterbatasan dalam hal sumber daya dan waktu. Oleh karena itu inspektorat harus merencanakan pelaksanaan auditnya. Menurut Beck dan Wu (2006), kebijakan staf audit sangat penting dalam rangka untuk mendapatkan kualitas audit yang tinggi. Sehingga dengan demikian, seorang auditor harus memiliki kemampuan untuk menerapkan pertimbangan profesional

yang memadai atas laporan keuangan yang dibuat oleh auditi berdasarkan standar akuntansi pemerintahan yang berlaku.

Berdasarkan data empiris dan uraian di atas, penulis akan melakukan penelitian dengan beberapa motivasi. Pertama, kualitas pengelolaan keuangan daerah yang akuntabel belum optimal, dimana BPK masih menemukan permasalahan terkait dengan efektifitas sistem pengendalian intern dan kepatuhan terhadap perundang-undangan. Oleh karena itu perlunya peningkatan kualitas auditor internal yakni kemampuan menemukan kesalahan dan kemampuan melaporkan temuan serta memberikan rekomendasi kepada pemerintah daerah.

Kedua, penulis melihat penelitian terdahulu masih parsial atau terpisah-pisah terhadap pengaruh variabel eksogen dan endogen yang digunakan, sehingga penelitian ini menggabungkan beberapa variabel-variabel penelitian yang telah dilakukan peneliti sebelumnya. Ahmad dan Taylor (2009) melakukan penelitian komitmen independen auditor internal: pengaruh ambiguitas peran dan konflik peran. Fried *et al.* (1998) melakukan penelitian pengaruh konflik peran dan ambiguitas peran terhadap kinerja pekerjaan, Anton (2009) meneliti dampak tekanan peran terhadap perilaku pekerja melalui kepuasan kerja dan komitmen organisasi. Yung-Tai dan Chen-Chua (2010) menguji hubungan konflik peran dan ambiguitas peran terhadap kreatifitas karyawan, Cahyono (2008) melakukan penelitian persepsi ketidakpastian lingkungan, ambiguitas peran, konflik peran sebagai mediasi antara program mentoring dengan kepuasan kerja, prestasi kerja dan niat ingin pindah. Matarneh (2011), kompetensi, obyektivitas, dan kinerja auditor sebagai faktor penting yang mempengaruhi kualitas audit internal, Chanruang dan Ussahawanitchakit (2011) melakukan penelitian Kelangsungan audit CPAs di Thailand: Efek kompetensi perencanaan audit dan kualitas laporan audit. Robkob *et al.* (2012); pengaruh independensi, profesionalisme terhadap

kualitas audit dan kreasi nilai audit. Suyono (2012) melakukan penelitian pengaruh independensi, pengalaman, dan tanggung jawab terhadap kualitas audit. Penelitian yang akan dilakukan ini didasarkan pada beberapa penelitian di atas dengan menggabungkan variabel ambiguitas peran, konflik peran, dan kompetensi auditor sebagai anteseden independensi dan perencanaan audit serta variabel kualitas audit internal sebagai variabel konsekuensi.

Ketiga, beberapa penelitian terdahulu masih menunjukkan hasil yang tidak konsisten antara penelitian Bamber *et al.* (1989), Fried (1998), Fisher (2001), Anton (2009) menemukan hasil penelitian bahwa baik konflik peran maupun ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap kinerja auditor atau kinerja pekerjaan, dan Fanani *et al.* (2008) menemukan bahwa konflik peran berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor sedangkan ambiguitas/ketidakjelasan peran tidak signifikan. Yung-Tai dan Chen-Chua (2010) menemukan hubungan langsung positif antara konflik peran dan kreativitas. Viator (2001), Janssen (2000) menyarankan bahwa tingkat yang lebih tinggi dari tuntutan pekerjaan memicu respon yang inovatif/kreatif, serta Jones (1993) yang menyatakan bahwa konflik peran dapat memaksa individu untuk dapat menerima ide-ide baru terhadap sudut pandang yang berbeda, lebih fleksibel, dan memperluas sumber informasi mereka. Penelitian Robkob *et al.* (2012) dan Jantje (2012) menemukan bahwa independensi berpengaruh terhadap kinerja auditor. Efendy (2010) menemukan bahwa independensi tidak mempunyai pengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Jantje (2012) dan Efendy (2010) menemukan kompetensi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor sedangkan Kalbers dan Cenker (2008), pengalaman berpengaruh negatif terhadap kinerja pekerjaan.

## 1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan pada uraian latar belakang, maka untuk meningkatkan kualitas audit inspektorat kota/kabupaten di Provinsi Sulawesi Tengah sebagai lembaga audit internal pemerintah daerah dapat dikemukakan masalah pokok sebagai berikut. Kualitas audit internal dapat dipengaruhi oleh beberapa variabel seperti independensi, perencanaan audit, kompetensi auditor, ambiguitas peran dan konflik peran. Variabel-variabel yang disebutkan saling berinteraksi tersebut, sehingga dapat dirumuskan masalah penelitian sebagai berikut :

1. Apakah ambiguitas peran berpengaruh terhadap independensi auditor pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah?
2. Apakah ambiguitas peran berpengaruh terhadap kualitas audit internal pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah?
3. Apakah konflik peran berpengaruh terhadap independensi auditor pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah?
4. Apakah konflik peran berpengaruh terhadap kualitas audit internal pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah?
5. Apakah kompetensi auditor berpengaruh terhadap independensi auditor pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah?
6. Apakah kompetensi auditor berpengaruh terhadap perencanaan audit pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah?
7. Apakah kompetensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit internal pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah?
8. Apakah independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit internal pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah?
9. Apakah perencanaan audit berpengaruh terhadap kualitas audit internal pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah?

10. Apakah ambiguitas peran berpengaruh terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah?
11. Apakah konflik peran berpengaruh terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah?
12. Apakah kompetensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah?
13. Apakah kompetensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit internal melalui perencanaan audit pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah?

### **1.3 Tujuan Penelitian**

Berdasarkan latar belakang dan rumusan masalah di atas maka tujuan penelitian ini adalah untuk :

1. Mengetahui dan menjelaskan pengaruh ambiguitas peran terhadap independensi auditor pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah.
2. Mengetahui dan menjelaskan pengaruh ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah.
3. Mengetahui dan menjelaskan pengaruh konflik peran terhadap independensi auditor pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah.
4. Mengetahui dan menjelaskan pengaruh konflik peran terhadap kualitas audit internal pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah.
5. Mengetahui dan menjelaskan pengaruh kompetensi auditor terhadap independensi auditor pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah.
6. Mengetahui dan menjelaskan pengaruh kompetensi auditor terhadap perencanaan audit pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah.
7. Mengetahui dan menjelaskan pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah.

8. Mengetahui dan menjelaskan pengaruh independensi auditor terhadap kualitas audit internal pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah.
9. Mengetahui dan menjelaskan pengaruh perencanaan audit terhadap kualitas audit internal pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah.
10. Mengetahui dan menjelaskan pengaruh ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah.
11. Mengetahui dan menjelaskan pengaruh konflik peran terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah.
12. Mengetahui dan menjelaskan pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah.
13. Mengetahui dan menjelaskan pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal melalui perencanaan audit pada Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah.

#### **1.4 Kegunaan Penelitian**

Berdasarkan latar belakang, rumusan masalah dan tujuan penelitian di atas maka hasil penelitian ini diharapkan akan mempunyai beberapa kegunaan sebagai berikut :

##### **1.4.1 Kegunaan Teoritis**

Hasil penelitian ini dapat memberikan kontribusi bagi pengembangan ilmu pengetahuan khususnya dalam bidang auditing melalui analisis dan pengujian kesesuaian teori peran (*Role Theory*) dan teori atribusi (*Attribution Theory*) melalui hubungan variabel konflik peran, ambiguitas

peran, independensi auditor, kompetensi auditor, perencanaan audit dan kualitas audit internal.

#### 1.4.2 Kegunaan Praktis

- a. Bagi para peneliti lebih lanjut. Hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai referensi, khususnya yang berkaitan dengan masalah konflik peran, ambiguitas peran, kompetensi auditor, independensi, perencanaan audit dan kualitas audit khususnya kualitas audit internal terhadap instansi yang lain dengan ruang lingkup yang lebih luas, sehingga hasilnya lebih sempurna.
- b. Bagi pihak pemerintah, anggota dewan, dan auditor inspektorat, serta instansi terkait. Hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai sumber informasi dan referensi operasional dalam memperhatikan situasi lingkungan dimana auditor melaksanakan tugasnya untuk meminimalkan terjadinya konflik peran, ambiguitas peran, dan peningkatan kompetensi auditor dalam penugasan audit sehingga independensi auditor dan perencanaan audit dapat ditingkatkan.

#### 1.5 Sistematika Penulisan

Penelitian ini terdiri dari tujuh (7) bab dengan sistematika pembahasan sebagai berikut :

- Bab I. Merupakan pendahuluan yang meliputi sub bab latar belakang, rumusan masalah, tujuan penelitian, kegunaan penelitian, dan sistematika penulisan.
- Bab II. Merupakan tinjauan pustaka yang meliputi sub bab tinjauan teori dan konsep dan tinjauan empiris. Tinjauan teori dan konsep meliputi teori peran, teori atribusi, audit sektor publik, audit internal, ambiguitas

peran, konflik peran, kompetensi auditor, independensi, perencanaan audit, dan kualitas audit internal.

Bab III. Merupakan kerangka konseptual dan hipotesis yang meliputi sub bab kerangka konseptual dan hipotesis

Bab IV. Merupakan bab metode penelitian yang meliputi sub bab rancangan penelitian, situs dan waktu penelitian, populasi, sampel, dan teknik pengambilan sampel, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data, model dan teknik analisis data, variabel penelitian dan definisi operasional.

BAB V. Merupakan bab hasil penelitian meliputi sub bab karakteristik responden, pengujian validitas dan reliabilitas, analisis deskriptif, hasil analisis SEM.

BAB VI. Merupakan bab pembahasan hasil penelitian yang meliputi pengaruh ambiguitas peran terhadap independensi auditor dan kualitas audit internal, pengaruh konflik peran terhadap independensi auditor dan kualitas audit internal, pengaruh kompetensi auditor terhadap independensi auditor, perencanaan audit dan kualitas audit internal, pengaruh independensi auditor terhadap kualitas audit internal, pengaruh perencanaan audit terhadap kualitas audit internal, pengaruh ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor, pengaruh konflik peran terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor, pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor, dan pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal melalui perencanaan audit

BAB VII. Merupakan bab penutup yang meliputi sub bab simpulan, implikasi, keterbatasan penelitian, dan saran.

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### 2.1 Tinjauan Teori dan Konsep

##### 2.1.1 Teori Peran (*Role theory*)

Teori peran adalah teori perpaduan berbagai teori, orientasi maupun disiplin ilmu. Selain dari psikologi, teori peran berawal dari dan masih tetap digunakan dalam sosiologi dan antropologi (Sarwono, 2010:215). Ketiga ilmu tersebut, istilah "peran" diambil dari dunia teater. Pada teater, seorang aktor harus bermain sebagai seorang tokoh tertentu dan dalam posisinya sebagai tokoh itu, ia diharapkan untuk berperilaku secara tertentu.

Posisi aktor dalam teater atau sandiwara itu kemudian dianalogikan dengan posisi seseorang dalam masyarakat. Sebagaimana halnya dalam teater, posisi orang dalam masyarakat sama dengan posisi aktor dalam teater, yaitu perilaku yang diharapkan daripadanya tidak berdiri sendiri, melainkan selalu berada dalam kaitan dengan adanya orang-orang lain yang berhubungan dengan orang atau aktor tersebut.

Solomon *et al.* (1985) menyatakan bahwa teori peran merupakan penekanan sifat individual sebagai pelaku sosial yang mempelajari perilaku sesuai dengan posisi yang ditempati di masyarakat. Seseorang memiliki peran, baik di dalam maupun di luar pekerjaannya. Masing-masing peran menghendaki perilaku yang berbeda-beda. *Role Stress* atau tekanan peran pada hakekatnya adalah suatu kondisi dimana setiap peranan seseorang memiliki harapan yang berbeda yang dipengaruhi oleh harapan orang lain, yang mana harapan-harapan tersebut dapat berbenturan, tidak jelas dan menyulitkan peranan seseorang, sehingga peranan seseorang menjadi samar-samar, sulit, bertentangan atau

tidak mungkin bertemu (Agustina, 2009). Fogarty *et al.* (2000) menyatakan terdapat tiga jenis *role stress* yaitu konflik peran (*role conflict*), ketidakjelasan peran (*role ambiguity*) dan kelebihan peran (*role overhead*).

Peran dapat didefinisikan secara sederhana sebagai bagian orang bermain dalam interaksi mereka dengan orang lain. Peran sosial mendefinisikan hak, tugas, kewajiban, dan perilaku yang tepat dari orang yang memegang posisi tertentu dalam konteks sosial. Pada kelompok formal maupun organisasi, peran eksplisit didefinisikan, biasanya dalam organisasi manual atau seperangkat peraturan. Sedangkan kelompok informal, mereka saling 'memahami'. (Siegel & Marconi, 1989:22).

Biddle dan Thomas (1966) membagi teori peran dalam empat golongan, yaitu istilah-istilah yang menyangkut : (a) Orang-orang yang mengambil bagian dalam interaksi sosial, (b) Perilaku yang muncul dalam interaksi tersebut, (c) Kedudukan orang-orang dalam perilaku, (d) Kaitan antara orang dan perilaku.

Orang-orang yang mengambil bagian dalam interaksi sosial dapat dibagi dalam dua golongan sebagai berikut : (1) Aktor (*actor*, pelaku), yaitu orang yang sedang berperilaku menurut suatu peran tertentu, (2) Target (*target*) atau orang lain (*other*) yaitu orang yang mempunyai hubungan dengan aktor dan perilakunya. Aktor maupun target dapat berupa individu-individu ataupun kumpulan individu (kelompok). Hubungan antara kelompok dengan kelompok, misalnya terjadi antara sebuah paduan suara (*aktor*) dan pendengar (*target*). Sehingga dengan demikian, jelaslah bahwa teori peran sebetulnya dapat diterapkan untuk menjelaskan setiap hubungan antar dua orang atau antar banyak orang.

Kahn *et al.* (1964) memperkenalkan teori peran pada literatur perilaku organisasi. Mereka menyatakan bahwa suatu lingkungan organisasi dapat mempengaruhi harapan (*expectations*) setiap individu tentang perilaku peran

mereka. Harapan itu melibatkan norma-norma atau tekanan untuk bertindak dengan cara tertentu. Individu akan menerima pesan tersebut, menginterpretasikannya, dan merespon dalam berbagai cara. Masalah akan muncul ketika pesan yang akan dikirim tersebut tidak jelas, tidak secara langsung, tidak dapat diinterpretasikan dengan mudah, dan tidak sesuai dengan daya tangkap si penerima pesan. Kondisi-kondisi tersebut mengakibatkan terjadinya ambiguitas peran. Kahn *et al.* (1964) memberikan definisi ambiguitas peran sebagai tidak adanya informasi memadai yang diperlukan agar orang-orang mencapai peran mereka dalam cara memuaskan.

Ambiguitas peran adalah suatu konsep yang menjelaskan ketersediaan informasi yang berkaitan dengan peran. Pemegang peran harus mengetahui apakah harapan tersebut benar dan sesuai dengan aktivitas dan tanggung jawab dari posisi mereka. Selain itu, individu juga harus memahami apakah aktivitas tersebut telah dapat memenuhi tanggung jawab dari suatu posisi dan bagaimana aktivitas tersebut dilakukan (Ahmad dan Taylor, 2009:902).

Rizzo *et al.* (1970:151) mengemukakan bahwa ambiguitas peran juga dapat meningkatkan kemungkinan seseorang menjadi merasa tidak puas dengan perannya, mengalami kecemasan, memutarbalikkan fakta, dan kinerjanya menurun. Ambiguitas peran dapat meningkat ketika kompleksitas organisasi melebihi rentang pemahaman seseorang. Oleh sebab itu, aparat inspektorat yang menghadapi ambiguitas peran kemungkinan sulit untuk menjaga komitmen mereka untuk tetap bersikap independen.

Harapan akan peran tersebut dapat berasal dari peran itu sendiri, individu yang mengendalikan peran tersebut, masyarakat, atau pihak lain yang berkepentingan terhadap peran tersebut. Siapapun yang memegang kewenangan atas suatu peran akan membentuk harapan tersebut. Bagi auditor internal, harapan dapat dibentuk oleh dewan direksi, supervisor, atau rekan-

rekan profesional yang bergantung pada kinerja dari auditor internal (Ahmad dan Taylor, 2009:902). Bagi APIP, harapan dapat dibentuk oleh Kepala Pemerintahan Daerah, Wakil Pemerintahan Daerah, dan Sekretaris Daerah ataupun dari rekan kerja yang bergantung pada hasil kinerja aparat inspektorat. Individu atau entitas yang berbeda dapat membentuk harapan yang mengandung konflik bagi pemegang peran itu sendiri. Oleh karena itu setiap individu dapat menduduki peran sosial ganda, sehingga dimungkinkan bahwa dari berbagai peran tersebut akan menimbulkan persyaratan peran yang saling bertentangan. Kahn *et al.* (1964) menyebut situasi ini sebagai konflik peran.

Istilah konflik peran didefinisikan oleh Wolfe dan Snoek (1962) sebagai "... *the simultaneous occurrence of two (or more) sets of pressures such that compliance with one would make difficult or impossible compliance with the other.*" Definisi di atas dapat diartikan kejadian yang simultan dari dua (atau lebih) set tekanan sehingga kepatuhan dengan satu akan membuat sulit atau tidak mungkin kepatuhan lainnya."

Teori peran menyatakan bahwa ketika perilaku yang diharapkan oleh individu tidak konsisten, maka mereka dapat mengalami tekanan, depresi, merasa tidak puas, dan kinerja mereka akan kurang efektif daripada jika pada harapan tersebut tidak mengandung konflik. Sehingga dengan demikian dapat dikatakan bahwa konflik peran dapat memberikan pengaruh negatif terhadap cara berfikir seseorang. Konflik peran dapat menurunkan tingkat komitmen independensi seseorang (Ahmad dan Taylor, 2009:902).

### **2.1.2 Teori Atribusi (*Athribution Theory*)**

Teori atribusi berkaitan dengan bagaimana seseorang menginterpretasikan suatu peristiwa, mempelajari bagaimana seseorang menginterpretasikan alasan atau sebab perilakunya. Teori atribusi mengasumsikan bahwa orang

mencoba untuk menentukan mengapa orang melakukan apa yang mereka lakukan. Seseorang berusaha untuk memahami mengapa orang lain melakukan sesuatu atau penyebab perilaku itu. Menurut Heider (1958) mengargumentasikan bahwa perilaku seseorang itu ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal (*internal forces*), yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang misalnya kemampuan atau usaha dan kekuatan eksternal, yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar, misalnya kesulitan tugas dan keberuntungan.

Berdasarkan hal tersebut, seseorang akan termotivasi untuk memahami lingkungannya dan sebab-sebab kejadian tertentu. Pada penelitian keperilakuan, teori ini diterapkan dengan dipergunakannya variabel *locus of control* yang terdiri dari dua komponen yaitu *internal locus of control* dan *external locus of control*. *internal locus of control* adalah perasaan yang dialami seseorang bahwa dia mampu secara personal mempengaruhi kinerjanya serta perilakunya melalui kemampuan, keahlian, dan usaha yang dia miliki. *External locus of control* adalah perasaan yang dialami seseorang bahwa perilakunya sangat ditentukan oleh faktor-faktor diluar pengendaliannya.

Menurut Kelley, 1972 (dalam Baron dan Byrne, 1984), perilaku manusia disebabkan oleh faktor internal, faktor eksternal, atau oleh kedua faktor tersebut, yaitu faktor internal dan eksternal secara bersama-sama. Oleh karena itu menurut Kelley ada atribusi internal, atribusi eksternal, dan atribusi internal-eksternal. Untuk menentukan perilaku tersebut, Kelley menggunakan tiga determinan untuk menentukan hal tersebut, yaitu konsensus (*consensus*), konsistensi (*consistency*), dan kekhususan (*distinctiveness*). Konsensus yaitu bagaimana seseorang bereaksi bila dibandingkan dengan orang-orang lain terhadap stimulus tertentu. Misalnya bila seseorang berperilaku tertentu, sedangkan orang-orang lain tidak berbuat demikian, maka dapat dikatakan bahwa konsensus orang bersangkutan rendah. Konsistensi, yaitu bagaimana

seseorang berperilaku atau bereaksi terhadap stimulus yang sama dalam situasi atau keadaan yang berbeda, bila seseorang bereaksi dengan cara yang sama terhadap stimulus yang sama pada kesempatan yang berbeda, maka orang yang bersangkutan mempunyai konsistensi yang tinggi. Kekhususan, yaitu bagaimana orang bereaksi terhadap stimulus atau situasi yang berbeda-beda. Bila seseorang memberikan reaksi sama terhadap stimulus yang berbeda-beda, maka dapat dikatakan orang bersangkutan mempunyai kekhususan yang rendah.

Dasar penggunaan teori atribusi pada penelitian ini yaitu, faktor-faktor internal yang merupakan perasaan yang dialami oleh seorang auditor bahwa dia mampu memengaruhi kualitas kinerjanya serta perilakunya secara personal melalui kompetensi, keahlian, pengalaman, serta independensinya. Sementara, faktor-faktor eksternal adalah perasaan yang dialami seorang auditor bahwa perilakunya dipengaruhi oleh faktor-faktor diluar kendalinya seperti tekanan-tekanan politik, jangka waktu audit melakukan pemeriksaan serta keterlibatan pimpinan audit.

### **2.1.3 Audit Sektor Publik**

Sektor publik (*public sector*) dapat diartikan sebagai sektor pelayanan yang menyediakan barang/jasa bagi masyarakat umum dengan sumber dana yang berasal dari pajak dan penerimaan negara lainnya, dimana kegiatannya banyak diatur dengan ketentuan atau peraturan (Rai, 2010:3). Broadbent dan Guthrie (1992) mengidentifikasi sektor publik dari segi kegiatan (aktivitas) dan segi kepemilikan. Dilihat dari segi kegiatan (aktivitas), sektor publik adalah seluruh kegiatan yang dibiayai oleh pemerintah, baik dari hasil pungutan pajak maupun penerimaan negara lain-lain. Jenis kegiatan yang dilakukan adalah penyediaan pelayanan bersifat monopolistik, dipandang sebagai bagian dari kebutuhan

masyarakat. Dilihat dari segi kepemilikan, sektor publik adalah segala sesuatu yang dimiliki oleh umum atau masyarakat, bukan oleh pemegang saham atau sekelompok orang.



Audit sektor publik berbeda dengan audit pada sektor bisnis atau swasta. Audit sektor publik dilakukan pada organisasi pemerintahan yang bersifat nirlaba, seperti sektor pemerintahan daerah (pemda), BUMN, BUMD, dan instansi lain yang berkaitan dengan pengelolaan aktiva/kekayaan negara. Sementara audit sektor bisnis dilakukan pada perusahaan milik swasta yang bersifat mencari laba (Bastian, 2007). Samelson *et al.* (2006:142) mengatakan pemerintah berbeda dengan sektor privat dalam beberapa hal, termasuk sifat operasinya, akuntansinya, dan pelaporan keuangannya. Unit pemerintahan berbeda dari sektor privat/organisasi komersial, misalnya: ketiadaan motif mencari untung, kepemilikan kolektif dari para konstituen (rakyat adalah pemilik), yang tidak berbagi secara proporsional dalam penyediaan barang atau jasa bagi pemerintah.

Menurut Ulum (2012:104) melihat dari perspektif audit sektor publik sesuai dengan perkembangan dan tuntutan kebutuhannya, serta sifat, tujuan, dan ruang lingkupnya, dapat diklasifikasikan ke dalam tiga jenis, yaitu audit keuangan, audit kinerja/audit operasional, dan audit investigasi. Audit keuangan adalah pemeriksaan keuangan dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Audit kinerja diartikan sebagai sebuah pengujian secara sistematis, terorganisasi, dan obyektif atas suatu entitas untuk menilai pemanfaatan sumber daya dalam memberikan pelayanan publik secara efisien dan efektif dalam memenuhi harapan stakeholder dan memberikan rekomendasi guna peningkatan kinerja. Audit investigasi didefinisikan sebagai audit dengan tujuan khusus, yaitu untuk membuktikan dugaan penyimpangan dalam bentuk : kecurangan (*fraud*), ketidakteraturan (*irregularities*), pengeluaran ilegal (*illegal expenditures*) atau

penyalahgunaan kewenangan (*abuse of power*) di bidang pengelolaan keuangan negara, yang memenuhi: (1) unsur-unsur Tindak Pidana Korupsi (TPK) dan/atau, (2) Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN), yang harus diungkapkan oleh auditor serta ditindaklanjuti oleh instansi yang berwenang, kejaksaan atau kepolisian berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Menurut Djamil (2003), secara teknik audit sektor publik sama saja dengan audit pada sektor swasta, yang membedakan adalah pada pengaruh politik negara bersangkutan dan kebijaksanaan pemerintah. Tuntutan dilaksanakannya audit pada sektor publik ini, adalah dalam rangka pemberian pelayanan publik secara ekonomis, efisien dan efektif. Konsekuensi logis dari adanya pelimpahan wewenang dan tanggung jawab dalam menggunakan dana, baik yang berasal dari pemerintah pusat maupun dari pemerintah daerah itu sendiri. Agar pengelolaan dana masyarakat yang diamanatkan transparan dengan memperhatikan *value for money* yaitu menjamin dikelolanya uang rakyat tersebut secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, akuntabel dan berorientasi pada kepentingan publik, maka diperlukan suatu pemeriksaan (audit) oleh auditor yang independen. Pelaksanaan audit ini juga bertujuan untuk menjamin dilakukannya pertanggung jawaban publik oleh pemerintah, baik pemerintah daerah maupun pemerintah pusat.

Rai (2010:30) mengemukakan tujuan audit sektor publik yaitu informasi yang diperoleh dari hasil audit sektor publik dapat digunakan oleh pihak internal (entitas yang diaudit) untuk melaksanakan perbaikan internal. Disamping itu, hasil audit juga diperlukan oleh pihak eksternal untuk mengevaluasi apakah :

1. Sektor publik mengelola sumber daya publik dan menggunakan kewenangannya secara tepat dan sesuai dengan ketentuan dan peraturan.
2. Program yang dilaksanakan mencapai tujuan dan hasil yang diinginkan

3. Pelayanan publik diselenggarakan secara efektif, efisien, ekonomis, etis, dan berkeadilan.

## 2.1.4 Audit Internal

### 2.1.4.1 Pengertian Audit Internal

The Institute of Internal Auditors (IIA, 2011:5) mendefinisikan audit internal sebagai:

*"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes."*

Definisi di atas dapat diartikan bahwa audit internal adalah suatu independen, jaminan obyektif dan aktivitas konsultasi yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi suatu organisasi. Audit internal membantu organisasi mencapai tujuannya dengan memberikan pendekatan disiplin yang sistematis untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas proses manajemen risiko, pengendalian, dan proses pengelolaan.

The Institute of Internal Auditors (IIA, 2011:5) menyatakan lebih lanjut bagaimana seharusnya ruang lingkup auditor internal :

*"The scope of internal auditing should encompass the prevention and evaluation of the adequacy and effectiveness of the organization's system of internal control and the quality of performance in carrying out assigned responsibilities"*

Berdasarkan definisi ruang lingkup pekerjaan auditor internal di atas, maka cakupan pekerjaan auditor internal meliputi audit dan evaluasi terhadap cukup memadai dan efektifnya sistem pengendalian intern dan kualitas kinerjanya dalam pelaksanaan tanggung jawab yang ditetapkan.

Sejalan dengan yang telah dikemukakan di atas, maka *the Institute of Chartered Accountants in England & Wales* (1994:76) tentang ruang lingkup pemeriksaan auditor internal sebagai berikut :

*"The scope and objective of internal auditor vary widely and are depend upon the size and structure of the entity and the requirements of management. Normally however internal auditor operates in one or more of the following areas: (a) Review of accounting system and related internal controls; (b) Prevention for management of financial and operating information; (c) Prevention of the economy, efficiency and of and effectiveness of operations including non-financial controls of an organization."*

Konsep ruang lingkup di atas menyatakan bahwa ruang lingkup dan tujuan audit internal sangat luas dan tergantung pada ukuran dan struktur dari entitas serta permintaan dari manajemen organisasi. Namun demikian, secara umum ruang lingkup auditor internal meliputi bidang-bidang berikut: (a) telaah (reviu) sistem akuntansi dan pengendalian internal, (b) pemeriksaan untuk pengelolaan informasi keuangan dan operasional, dan (c) pemeriksaan ekonomi, efisiensi, dan efektivitas operasi, termasuk pengendalian non-keuangan. Sehingga dengan demikian, semakin luasnya ruang lingkup menuntut auditor internal untuk meningkatkan kualitas jasa yang diberikan sebagai sebuah profesi.

Arens (2008), sifat layanan auditor intern kepada organisasi meliputi: *time liness, integrity, realibility, and customer satisfaction* yaitu hasil evaluasi auditor intern disampaikan tepat pada waktunya, didukung dengan bukti yang cukup dapat dipercaya, audit telah dilakukan sesuai dengan prosedur audit yang lazim. Hasil evaluasi disampaikan kepada pihak yang bersangkutan, diterima dengan baik dan hasilnya akan memberikan nilai tambah bagi organisasi.

#### **2.4.1.2 Auditor Internal Pemerintah Daerah**

Auditor internal adalah auditor yang bekerja dalam organisasi yang mempunyai peranan yang cukup besar membantu pencapaian tujuan organisasi. Auditor internal di lingkungan pemerintahan Republik Indonesia adalah Badan

Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), inspektorat jenderal, inspektorat provinsi, dan inspektorat kabupaten/kota, yang dikenal dengan istilah Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). APIP merupakan salah satu unsur manajemen pemerintah yang mempunyai peranan penting dalam rangka mewujudkan pemerintahan yang baik.

Inspektorat pada pemda disamping memberikan jasa utama melakukan audit, dapat memberikan jasa tambahan yang berkenaan dengan audit, antara lain membantu pimpinan pemerintah daerah dalam mencegah terjadinya penyimpangan, melaksanakan penyelidikan atas penyimpangan yang terjadi, mengelola hubungan dengan para auditor eksternal (BPK/BPKP/Akuntan Publik), membantu pimpinan pemerintah daerah merancang dan melaksanakan pengawasan. Inspektorat dalam melaksanakan fungsinya sebagai auditor internal harus profesional dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya. Oleh karena itu harus memenuhi beberapa kriteria untuk dapat disebut profesional, yaitu antara lain : telah mempunyai organisasi profesi, standar perilaku profesional, kode etik profesi, dan sertifikasi sebagai auditor internal. Supaya dapat disebut profesional terdapat dua kriteria yaitu pertama, pekerjaan tersebut secara teknik sulit, untuk itu dibutuhkan tingkat pengetahuan yang memadai melalui proses belajar sistematis dan pelatihan yang lama, kedua para auditor profesional harus memahami profesinya dan harus mencapai tingkat kecakapan yang memadai (Kartini, 2012:57).

Pemda membutuhkan jasa dari seorang ahli yang dapat dipercaya, mampu menangani masalah mereka dengan keyakinan, dan obyektivitas serta mempertahankan standar profesional dalam pekerjaannya. Sawyer *et al.* (2003:18) mengemukakan kriteria untuk menilai kualitas dari profesionalitas pekerjaan meliputi; (1) *Service to the public* ; (2) *Long, specialized training for entrants*; (3) *Subscription to a code of ethics*; (4) *Membership in an association*

*and attendance ad meeting; (5) Publication of journals aimed at upgrading practice; (6) Prevention to test entrants knowledge; (7) Licensure by the state or certification by a board.*

Auditor inspektorat dalam melaksanakan tugasnya harus berperan dengan sebaik mungkin yaitu melakukan penilaian dan evaluasi terhadap pengendalian intern dan memberikan bantuan berupa saran kepada pimpinan pemerintah daerah dalam rangka pencapaian tujuan. Berperannya inspektorat secara optimal diharapkan akan berpengaruh terhadap proses manajemen lebih efektif dan efisien sehingga tujuan pemerintah daerah tercapai. Laporan evaluasi dan penilaian inspektorat terhadap pencapaian tujuan pemerintah daerah merupakan umpan balik kepada pimpinan pemerintah daerah dalam melaksanakan tugasnya.

Inspektorat pemda harus menempatkan dirinya sebagai fungsional auditor dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya. Untuk itu berdasarkan Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara (MENPAN) No. 19 Tahun 1996 dibentuk Jabatan Fungsional Auditor (JFA) yang pelaksanaannya diatur oleh Keputusan bersama Kepala Badan Administrasi Kepegawaian Negara (BAKN), Sekretaris Jenderal Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Nomor : 10 Tahun 1996,49/SK/S/1996, dan KEP-386/K/1996 serta beberapa keputusan pelaksanaannya, antara lain mengatur mengenai jabatan fungsional auditor yaitu Auditor Terampil atau Auditor Ahli.

#### **2.1.5 Ambiguitas Peran (*Role Ambiguity*)**

Ambiguitas peran muncul karena kurangnya informasi atau tidak adanya informasi sama sekali atau informasinya tidak disampaikan (Cahyono, 2008: 49). Ambiguitas peran dirasakan jika seseorang karyawan tidak memiliki cukup

informasi untuk dapat melaksanakan tugasnya, atau tidak mengerti harapan-harapan yang berkaitan dengan peran tertentu. Menurut Gahlan dan Singh (2014:38) mengatakan ketika seseorang individu tidak jelas tentang berbagai harapannya, dia akan menghadapi ambiguitas peran. Ini kemungkinan disebabkan kurangnya informasi yang tersedia untuk menduduki peran tersebut, atau kurangnya pemahaman tentang isyarat yang diberikan kepadanya. Hutami (2011), bahwa ambiguitas peran dapat timbul pada lingkungan kerja saat seseorang kurang mendapat informasi yang cukup mengenai kinerja yang efektif dari sebuah peran. Sehingga suatu organisasi sebaiknya memiliki keterangan yang jelas mengenai tugas dan tanggung jawab pekerjaan yang akan dilaksanakan oleh karyawan.

Bamber *et al.* (1989) menyatakan bahwa faktor yang berhubungan dengan ambiguitas peran meliputi koordinasi arus kerja, pelanggaran dalam rantai komando, deskripsi jabatan, dan kecukupan arus komunikasi. Ambiguitas peran disebabkan karena banyaknya tuntutan pekerjaan, tekanan waktu dalam tugas, dan ketidakpastian pengawasan oleh atasan yang mengakibatkan karyawan harus menebak dan memprediksikan sendiri setiap tindakannya. Oleh karena itu perlunya supervisi dan koordinasi berbagai bagian dalam organisasi untuk memperjelas tugas dan fungsi setiap karyawan.

Individu dalam organisasi yang kompleks mengarahkan untuk berbagai macam harapan dari mereka sendiri dan orang lain dalam menjalankan peran di organisasi mereka. Teori peran melihat tekanan sebagai akibat harapan yang bertentangan dan harapan tidak jelas. Harapan tidak jelas dapat menyebabkan ambiguitas peran. Konflik peran dan ambiguitas peran menimbulkan masalah penyesuaian bagi individu. Kahn *et al.* (1964) memprediksi dan menemukan tingkat kepuasan kerja yang lebih rendah bagi mereka dengan konflik dan ambiguitas tinggi.

Sherman (1989) mendalihkan bahwa kejelasan peran adalah motivator positif bagi insinyur dan tenaga teknis. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa ketika termotivasi dengan benar, insinyur cenderung untuk memecahkan masalah yang memerlukan upaya tingkat tinggi dan inovasi untuk menyelesaikan sebuah proyek. Selain itu, kejelasan peran juga positif terkait dengan inovasi (Jansen dan Gaylen, 1994). Kejelasan peran mengacu pada seberapa jelas serangkaian kegiatan yang diharapkan dari seorang individu yang diekspresikan. Hal ini menyiratkan bahwa ambiguitas peran negatif dan signifikan mempengaruhi kreativitas karyawan.

Rizzo *et al.* (1970) mendukung teori Kahn dengan menemukan konflik peran dan ambiguitas peran secara jelas terkait dengan kepuasan kerja yang rendah dan perilaku disfungsional karena stres dan kecemasan dari tekanan peran. Mereka mengembangkan kuesioner untuk mengukur variabel-variabel peran, dan menemukan bahwa konflik peran dan ambiguitas peran muncul sebagai dimensi terpisah ketika analisis faktor dilakukan. Skala yang terpisah untuk konflik peran dan ambiguitas peran kemudian dikembangkan dan divalidasi, dan korelasi yang diperoleh dengan variabel lainnya. Data mereka menunjukkan hubungan negatif yang lebih kuat antara ambiguitas peran dan kepuasan kerja.

Menurut Rizzo *et al.* (1970), kemudian dikembangkan oleh (Ahmad dan Taylor, 2009) dengan menggunakan enam dimensi ambiguitas peran sebagai berikut :

1. Pedoman (*Guidelines*)

Salah satu tugas utama dari auditor internal adalah untuk memberikan bantuan dalam pencegahan penipuan melalui memeriksa dan mengevaluasi kecukupan dan efektivitas Sistem Pengendalian Intern pada tingkat potensial atau risiko dalam berbagai segmen organisasi (IIA, 2006). Sehingga dengan

demikian, dalam memenuhi tanggung jawab ini, auditor internal harus menentukan apakah kebijakan tertulis yang jelas dikembangkan untuk memantau kegiatan dan menjaga aset terutama di area yang berisiko tinggi. Selain itu, kebijakan tertulis yang jelas menggambarkan kegiatan yang dilarang dan tindakan yang diperlukan setiap kali pelanggaran ditemukan juga penting (IIA, 2006). Sehingga dengan demikian, dimensi "pedoman" yang dikembangkan untuk menguji apakah auditor internal menerima atau mengembangkan kejelasan aspek-aspek itu, misalnya, "Saya menerima atau mengembangkan pedoman yang jelas pada area berisiko tinggi."

## 2. Tugas (*Task*)

Penugasan audit yang diterima oleh auditor internal berbeda-beda. Penugasan tersebut antara lain *fungsiional audits, organizational audits, management studies, program audits, consultants, contract audits* (Tunggal, 2013:11). Misalnya audit organisasi, dalam audit ini auditor lebih tertarik melihat bagaimana manajemen mencapai tujuan perusahaan dengan sumber daya yang dimilikinya. Audit fungsiional, dimana auditor akan memeriksa apakah setiap fungsi dalam organisasi telah dilaksanakan secara efektif dan efisien. Banyaknya penugasan ini menunjukkan kompleksitas tugas bagi auditor intern. Hal ini dapat mempengaruhi kualitas dan efektivitas audit. Bowrin (2010:160) menemukan hasil yang menunjukkan hubungan yang negatif antara kompleksitas tugas dan efektivitas audit.

Secara umum penugasan auditor internal meliputi penilaian Sistem Pengendalian Intern, mendeteksi kesalahan penipuan dan pelaporan (IIA, 2006). Sehingga dalam melaksanakan tugas-tugas auditor internal harus jelas tentang apa yang akan dinilai dan jelas tindakan yang diperlukan ketika penyimpangan, kelemahan dan kesalahan ditemukan. Hal ini sejalan dengan Dimensi "tugas" Oleh karena itu mengembangkan untuk bertanya apakah auditor internal jelas

tentang apa yang harus dilakukan pada penilaian pengendalian internal, dan apa yang harus dilakukan ketika melakukan kesalahan, penyimpangan dan kelemahan yang ditemukan. Misalnya, "Saya selalu jelas tentang apa yang harus dilakukan sehubungan dengan penilaian pengendalian internal."

### 3. Kewenangan (*Authority*)

Tugas auditor internal jelas mengharuskan mereka untuk menjadi independen. Elemen penting yang harus dimiliki untuk mencapai independensi bagi auditor internal adalah memiliki tingkat otoritas yang tepat dan memastikan kewenangan mereka. Tanpa kepastian otoritas mereka atau jika mereka tidak memperoleh tingkat kejelasan otoritas auditor internal tidak mungkin berada dalam posisi untuk menghadapi tekanan manajemen (Peurseem, 2004). Oleh karena itu, dalam mengembangkan dimensi "otoritas", auditor internal bertanya apakah mereka mengerti dengan baik otoritas mereka dalam kaitannya dengan mereviu dan mengomentari laporan dari manajer di berbagai level dalam organisasi yang bertanggung jawab untuk menyetujui pembayaran dana; mereviu transaksi yang disetujui di tingkat eksekutif dan memiliki akses ke tindakan direksi (Sawyer dan Dittenhofer, 1996). Misalnya, "otoritas saya sangat dipahami dan memiliki akses ke tindakan dewan direksi."

### 4. Tanggung jawab (*Responsibilities*)

Auditor internal harus sangat jelas tanggung jawab sehari-hari mereka. Tanggung jawab sehari-hari auditor internal meliputi penilaian Sistem Pengendalian Intern dan deteksi penipuan (IIA, 2006). Suyono (2012) menemukan tanggung jawab (*accountability*) berpengaruh terhadap kualitas audit. Dalam rangka melaksanakan tugas tersebut, auditor internal akan menghadapi penyimpangan serta kesalahan. Dimensi "tanggung jawab" yang dikembangkan untuk menentukan apakah auditor internal tahu apa tanggung jawab mereka ketika pengendalian internal dinilai dan ketika kesalahan dan

penyimpangan yang ditemukan. Misalnya, "Aku tahu apa tanggung jawab saya ketika sistem pengendalian internal dinilai."

#### 5. Standar (*Standards*)

Tujuan dari standar adalah untuk menggambarkan prinsip-prinsip dasar yang mewakili praktek auditor internal sebagaimana mestinya serta untuk menetapkan dasar untuk evaluasi kinerja audit internal (IIA, 2006). Standar sebagai dasar bertindak merupakan titik acuan auditor internal dalam melakukan pekerjaannya, oleh karena itu sangat penting untuk menjadi sejelas mungkin dan tidak mengandung multi interpretasi. Standar audit bagi APIP adalah Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008. Sehingga dengan demikian, dalam mengembangkan dimensi 'standar' adalah auditor internal menanyakan apakah mereka dengan jelas, harapan dari standar sehubungan dengan penemuan kelemahan pengendalian internal, penemuan kesalahan dan penemuan penyimpangan. Misalnya, "Tidak ada keraguan tentang apa standar audit internal ingin aku lakukan sehubungan penemuan kelemahan pengendalian internal."

#### 6. Waktu (*time*)

Keterbatasan waktu adalah faktor umum dalam lingkungan audit untuk melakukan audit internal. Peran kontemporer auditor internal akan mengekspos auditor internal untuk menghadapi keterbatasan waktu, baik dengan tekanan anggaran atau tekanan *deadline* waktu. Azad (1994) membuktikan bahwa ketidakpastian alokasi waktu bisa memiliki efek buruk pada pekerjaan auditor internal. Tenur audit merupakan faktor internal karena selalu dikaitkan dengan sikap independensi seorang auditor dalam menjamin hubungan dengan klien dan kemungkinan gagal untuk mempertahankan sikap *professional skepticism* (Deis dan Giroux, 1992:474).

Dimensi waktu dikembangkan untuk bertanya apakah auditor internal percaya bahwa waktu mereka telah dibagi dengan baik dalam tugas mengevaluasi kelemahan pengendalian internal, kesalahan menyelidiki dan penyimpangan. Misalnya, "Saya percaya waktu saya dibagi dengan baik dalam tugas-tugas mengevaluasi kelemahan pengendalian internal."

### 2.1.6 Konflik Peran

Rizzo *et al.* (1970:155) memberikan definisi konflik peran adalah "*role conflict is defined of congruency-in congruency or compatibility-incompatibility in the requirement of the role, where congruency or compatibility is judged relative to a set of standards or conditions which impinge upon role performance*". Dari definisi di atas dapat diartikan konflik peran dapat didefinisikan dalam hal dimensi kecocokan-ketidakcocokan atau kesesuaian-ketidaksesuaian dalam persyaratan peran, dimana kecocokan atau kesesuaian adalah relatif atas serangkaian standar atau kondisi mengenai standar kinerja peran.

Konflik peran terjadi jika seseorang memiliki beberapa peran yang saling bertentangan atau ketika sebuah posisi tunggal memiliki harapan potensial yang saling bertentangan. Setiap peran mengacu pada sebuah identitas yang mendefinisikan siapa dan bagaimana karyawan harus bertindak dalam situasi tertentu (Siegel dan Marcon, 1989).

Mekanisme pengendalian tugas berdasarkan pada diri sendiri (*self-control*) kemungkinan akan berbenturan dengan mekanisme pengendalian organisasi yang dikembangkan oleh manajemen. Rizzo *et al.* (1970) mengatakan bahwa konflik peran berhubungan dengan adanya dua tuntutan yang saling bertentangan. Sedangkan Bamber *et al.* (1989) menemukan bahwa konflik peran yang timbul akan meningkatkan kecemasan dalam menjalankan tugas. Berdasarkan pendapat yang dikemukakan di atas dapat disimpulkan bahwa konflik

peran adalah kemunculan dua atau lebih penyampai peran secara bersamaan yang saling bertentangan.

Rizzo *et al.* (1970:155) membagi konflik peran yang berkaitan dengan auditor internal menjadi tiga jenis: inter-konflik peran (*inter-role conflict*), intra-pengirim konflik peran (*intra-sender role conflict*) dan konflik peran pribadi (*personal role conflict*). Inter konflik peran terjadi karena adanya permintaan peran terlalu banyak, seperti konflik yang dialami auditor internal akibat perbedaan permintaan dari organisasi dengan aturan standar profesi audit internal (Ahmad dan Taylor, 2009:906). Kompleksitas birokrasi dapat menyebabkan prosedur dan praktik kerja pemerintahan menyimpang dari standar praktek profesional. Oleh karena itu, dalam lingkungan audit pemerintahan terdapat kemungkinan besar aparat inspektorat menjalankan suatu hal yang diterima oleh pejabat pemerintahan tetapi tidak sesuai dengan profesi audit. Selain itu, peluang untuk mengabaikan standar etika profesi dan menyetujui permintaan pejabat pemerintahan akan mengakibatkan menurunnya pelaporan tingkat pelanggaran, ketidakberesan, dan kelemahan sistem pengendalian. Sehingga dengan demikian, dimensi "*inter-role conflict*" adalah dikembangkan dari konflik pengalaman auditor internal antara permintaan organisasi dan etika profesi.

Auditor internal menjalankan dua peran dalam organisasi, yaitu peran sebagai audit dan peran sebagai jasa konsultasi. Hal ini dapat menimbulkan terjadinya *intra-sender role conflict*. Reynold (2000) melakukan penelitian dengan kesimpulan bahwa pertentangan yang terjadi karena peran audit dan peran konsultasi pada auditor internal merupakan subyek konflik. Peran sebagai audit, auditor internal harus menjaga independensi dengan tidak mendasarkan pertimbangan auditnya pada manajemen. Namun dalam peran sebagai jasa konsultasi manajemen, auditor internal harus bekerja sama dan membantu

manajemen, termasuk menerima pertimbangan dari komite audit (Ahmad dan Taylor, 2009).

Auditor internal juga dapat mengalami *personel role conflict*, seperti ketika diminta untuk berperan dalam berbagai cara yang tidak konsisten dengan nilai-nilai pribadi mereka atau diharuskan bertindak melawan serta melaporkan pelanggaran rekan kerja mereka. *Personel role conflict* mengindikasikan ketidaksesuaian antara harapan manajemen dan nilai personal auditor internal (Ahmad dan Taylor, 2009). Hal ini menyebabkan kemungkinan auditor diharuskan untuk melakukan hal-hal yang bertentangan dengan nilai-nilai atau keyakinan individu auditor internal tersebut, seperti melakukan perbuatan ilegal atau tidak etis.

Konflik peran yang dialami oleh auditor dapat merusak independensi dan kemampuan auditor untuk melakukan audit yang wajar. Apabila auditor mencoba untuk tetap mempertahankan sikap etis profesional mereka, maka akan membahayakan posisi auditor internal tersebut, sehingga auditor menjadi rentan terhadap tekanan dari manajemen dan mengakibatkan menurunnya komitmen independensi (Koo dan Sim, 1999).

Independensi auditor dapat mempengaruhi kualitas audit internal. Menurut Lin dan Tepalagul (2012:2) menyatakan bahwa independensi auditor adalah penting karena berdampak pada kualitas audit. Robkob *et al.* (2012:54) melakukan penelitian dengan hasil penelitiannya bahwa independensi audit berpengaruh terhadap kualitas audit. Begitu juga penelitian Suyono (2012:1) menemukan bahwa independensi, pengalaman, dan tanggung jawab berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit.

### 2.1.7 Kompetensi Auditor

Spencer (1993) menjelaskan bahwa kompetensi seseorang terutama seorang pemimpin ditandai oleh lima karakteristik pokok, yaitu; a. *Motive* : sesuatu yang secara terus menerus dipikirkan atau diinginkan oleh seseorang yang menyebabkan adanya tindakan, menggerakkan, mengarahkan dan memilih perilaku terhadap tindakan tertentu; b. *Traits*: karakteristik fisik dan respon yang konsisten terhadap situasi dan informasi; c. *Self-concept* : kesan yang dimiliki seseorang; d. *Knowledge* : pengetahuan seseorang dalam bidang tertentu; dan e. *Skill* : ketrampilan melaksanakan tugas fisik dan mental. Gordon (2003) mengungkapkan bahwa terdapat beberapa aspek yang terkandung dalam kompetensi, yaitu pengetahuan, pemahaman, ketrampilan, nilai sikap dan minat.

Kode Etik APIP mendefinisikan pengertian kompetensi adalah auditor harus memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman dan keterampilan, yang diperlukan untuk melaksanakan tugas. Sehingga dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kompetensi merupakan pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan yang berhubungan dengan pekerjaan, serta kemampuan yang dibutuhkan untuk melakukan pekerjaan.

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 bahwa auditor harus mempunyai pengetahuan, ketrampilan, dan kompetensi lainnya yang diperlukan untuk melaksanakan tanggung jawabnya. Pimpinan APIP harus yakin bahwa latar belakang pendidikan dan kompetensi teknis auditor memadai untuk pekerjaan audit yang akan dilaksanakan. Oleh karena itu, pimpinan APIP wajib menciptakan kriteria yang memadai tentang pendidikan dan pengalaman dalam mengisi auditor di lingkungan APIP.

Pernyataan standar umum pertama dalam SPKN adalah "Pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan". Pernyataan Standar Pemeriksaan ini berarti semua organisasi pemeriksa bertanggung jawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan dilaksanakan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas tersebut. Oleh karena itu, organisasi pemeriksa harus memiliki prosedur rekrutmen, pengangkatan, pengembangan berkelanjutan, dan evaluasi atas pemeriksa untuk membantu organisasi pemeriksa dalam mempertahankan pemeriksa memiliki kompetensi yang memadai.

Pada standar audit APIP disebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh orang yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor. Sehingga dengan demikian, auditor belum memenuhi persyaratan jika ia tidak memiliki pendidikan dan pengalaman yang memadai dalam bidang audit. Dalam audit pemerintahan, auditor dituntut untuk memiliki dan meningkatkan kemampuan atau keahlian bukan hanya dalam metode dan teknik audit, akan tetapi segala hal yang menyangkut pemerintahan seperti organisasi, fungsi, program, dan kegiatan pemerintah. Pada lampiran 2 SPKN paragraf 10 disebutkan bahwa:

"Pemeriksa yang ditugasi untuk melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus secara kolektif memiliki: Pengetahuan tentang Standar Pemeriksaan yang dapat diterapkan terhadap jenis pemeriksaan yang ditugaskan serta memiliki latar belakang pendidikan, keahlian dan pengalaman untuk menerapkan pengetahuan tersebut dalam pemeriksaan yang dilaksanakan; Pengetahuan umum tentang lingkungan entitas, program dan kegiatan yang diperiksa (obyek pemeriksaan)".

Sedangkan lampiran 2 SPKN paragraf 11 menyebutkan bahwa :

"Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan keuangan harus memiliki keahlian di bidang akuntansi dan auditing, serta memahami prinsip akuntansi yang berlaku umum yang berkaitan dengan entitas yang diperiksa".

Menurut AU Section 322 (AICPA, 2010:251), kompetensi auditor internal, auditor harus memperoleh dan memperbaharui (*update*) informasi dari tahun-tahun sebelumnya mengenai faktor-faktor seperti ; (a) Tingkat pendidikan dan pengalaman profesional auditor internal, (b) Sertifikat profesional dan kelanjutan pendidikan, (c) Kebijakan audit, program dan prosedur, (d) Pelatihan mengenai tugas auditor internal, (e) Supervisi dan revidi aktivitas auditor internal, (f) Kualitas dokumentasi kertas kerja, laporan, dan rekomendasi, (g) Evaluasi kinerja auditor internal.

Auditor harus menggunakan keterampilan dan pengetahuan dalam perencanaan audit. Keterampilan dan pengetahuan auditor berasal dari kognitif lingkungan audit termasuk kompetensi akuntansi, pengalaman audit, belajar profesional, dan turbulensi bisnis (Chanruang dan Ussahawanitchakit, 2011). Kompetensi dan keahlian akuntansi adalah diperkenalkan dalam profesional audit (Malthus dan Fowler, 2009). Auditor harus memahami standar akuntansi, sistem akuntansi, peraturan akuntansi, dan teknologi informasi akuntansi untuk perencanaan dalam audit pekerjaan lapangan. Perencanaan audit membantu auditor untuk mengaudit laporan keuangan, termasuk mempertimbangkan materialitas audit, menunjuk masalah audit, dan audit yang sistematis (Chanruang dan Ussahawanitchakit, 2011). Auditor menerapkan pengetahuan akuntansi untuk menemukan informasi salah saji. Shoosmuangpak dan Ussahawanitchakit (2009) menemukan bahwa kompetensi akuntansi dapat membantu auditor terhadap strategi audit untuk fokus pada penilaian risiko, pemantauan pengendalian internal, deteksi penipuan, taktik negosiasi, dan keahlian pelaporan. Mereka mendefinisikan kompetensi akuntansi adalah pengetahuan profesional berkaitan dengan standar prinsip, sistem pengendalian internal, regulasi, dan teknologi informasi.

Menurut AU Section 322 (AICPA, 2010:251), kompetensi auditor internal, auditor harus memperoleh dan memperbaharui (*update*) informasi dari tahun-tahun sebelumnya mengenai faktor-faktor seperti ; (a) Tingkat pendidikan dan pengalaman profesional auditor internal, (b) Sertifikat profesional dan kelanjutan pendidikan, (c) Kebijakan audit, program dan prosedur, (d) Pelatihan mengenai tugas auditor internal, (e) Supervisi dan reviu aktivitas auditor internal, (f) Kualitas dokumentasi kertas kerja, laporan, dan rekomendasi, (g) Evaluasi kinerja auditor internal.

Auditor harus menggunakan keterampilan dan pengetahuan dalam perencanaan audit. Keterampilan dan pengetahuan auditor berasal dari kognitif lingkungan audit termasuk kompetensi akuntansi, pengalaman audit, belajar profesional, dan turbulensi bisnis (Chanruang dan Ussahawanitchakit, 2011). Kompetensi dan keahlian akuntansi adalah diperkenalkan dalam profesional audit (Malthus dan Fowler, 2009). Auditor harus memahami standar akuntansi, sistem akuntansi, peraturan akuntansi, dan teknologi informasi akuntansi untuk perencanaan dalam audit pekerjaan lapangan. Perencanaan audit membantu auditor untuk mengaudit laporan keuangan, termasuk mempertimbangkan materialitas audit, menunjuk masalah audit, dan audit yang sistematis (Chanruang dan Ussahawanitchakit, 2011). Auditor menerapkan pengetahuan akuntansi untuk menemukan informasi salah saji. Shoommuangpak dan Ussahawanitchakit (2009) menemukan bahwa kompetensi akuntansi dapat membantu auditor terhadap strategi audit untuk fokus pada penilaian risiko, pemantauan pengendalian internal, deteksi penipuan, taktik negosiasi, dan keahlian pelaporan. Mereka mendefinisikan kompetensi akuntansi adalah pengetahuan profesional berkaitan dengan standar prinsip, sistem pengendalian internal, regulasi, dan teknologi informasi.

Zhou dan Wong (2008), mendefinisikan pengalaman audit sebagai pembelajaran auditor secara individual dari keberhasilan dan kesalahan pada pengalaman mereka sebelumnya. Shoommuangpak dan Ussahawanitchakit (2009) menyatakan bahwa pengalaman audit adalah keahlian yang diperoleh dari tugas audit mengenai standar audit yang relevan dalam pedoman, analisis kritis, menunjukkan skeptisisme profesional, menerapkan penilaian profesional dan kemampuan untuk menahan dan menyelesaikan konflik. Kaplan et al. (2008), pengalaman audit adalah keahlian dari kerja lapangan audit masa lalu dan belajar dari pengalaman keberhasilan dan kesalahan. Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa pengalaman audit berkaitan dengan tugas audit termasuk penilaian risiko, (Kaplan *et al.*, 2008; Sinchuen dan Ussahawanitchakit, 2010; Shoommuangpak dan Ussahawanitchakit, 2009).

Kode Etik mensyaratkan bahwa auditor harus memiliki kompetensi profesional dan memperhatikan standar profesional. Auditor harus bertindak sesuai dengan standar profesional (standar akuntansi dan standar audit). Auditor harus merencanakan dan mengendalikan tugas audit untuk mengumpulkan informasi dan bukti yang cukup dalam praktek. Belajar profesional dapat membuat auditor profesional (Wong dan Cheung, 2008). Lim-u-sanno dan Ussahawanitchakit (2009:62) mengusulkan empat dimensi belajar profesional audit termasuk perbalkan terus-menerus, pengalaman nyata, percobaan aktif, dan observasi reflektif. Auditor dapat meningkatkan pengetahuan melalui pendidikan dan pelatihan, komunikasi, dan konservasi.

Pada standar APIP disebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh orang yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor. Auditor belum memenuhi persyaratan jika ia tidak memiliki pendidikan dan pengalaman yang memadai dalam bidang audit. Dalam audit pemerintahan, auditor dituntut untuk memiliki dan meningkatkan kemampuan atau keahlian bukan hanya metode dan

teknik audit, akan tetapi segala hal yang menyangkut pemerintahan seperti organisasi, fungsi, program, dan kegiatan pemerintah.

Beberapa hasil penelitian yang menunjukkan pengaruh kompetensi terhadap kualitas audit. Diantaranya, Matarneh (2011:110) melakukan penelitian tentang faktor-faktor penentu kualitas audit internal di Bank. Hasil penelitiannya menunjukkan kompetensi, obyektivitas dan kinerja auditor internal sebagai faktor penting yang mempengaruhi kualitas audit internal. Mansouri *et al.* (2009:17) menyatakan bahwa kompetensi anggota AICPA berpengaruh terhadap deteksi kecurangan.

### **2.1.8 Independensi**

Independensi merupakan dasar atas kriteria terhadap obyektivitas, adalah sangat penting untuk profesi pemeriksaan internal dan auditor internal (Mutchler, 2003). Independensi auditor adalah penting karena berdampak pada kualitas audit (Lin dan Tepalagul, 2012:2). Independensi tidak dapat dihindari bagi auditor internal. Auditor Internal seharusnya tidak ditempatkan dalam suatu posisi dimana independensi mereka dapat dipertanyakan dan merasa tidak mampu untuk membuat penilalan (*judgment*) profesional obyektif (Vanasco, 1994). Idealnya, auditor internal harus bebas untuk melaporkan berbagai hal audit mereka dan aktivitas pelaporan mereka tidak dipengaruhi oleh siapapun (Sawyer dan Dittenhofer, 2003).

*International Standars for the Professional Practice of Internal Auditing* (ISPPIA, IIA, 2006) telah mengidentifikasi independensi auditor internal sebagai suatu kriteria yang paling penting bagi efektivitas fungsi audit internal. Secara umum, pemegang saham dan pihak yang berkepentingan menganggap auditor internal dipercayakan dalam membuat penaksiran, penilaian dan keputusan independen (Mutchler, 2003). Jadi, dalam setiap kasus, auditor internal

diharapkan memiliki integritas dan komitmen untuk membuat pendapat yang bebas dari bias atau kesalahan (Ahmad dan Taylor, 2009:902).

Mautz dan Sharaf (1961) menjelaskan dua aspek independensi yaitu independensi nyata (*real independence*) pelaksana individu dalam kinerja pekerjaannya dan independensi profesi dari auditor sebagai suatu kelompok profesional. Independensi pelaksana berarti auditor harus melakukan dengan kemampuan praktisi individu menjaga sikap yang tepat dalam perencanaan program auditnya, kinerja atas verifikasi pekerjaannya, dan persiapan pelaporannya. Independensi profesi harus dilakukan dengan citra auditor sebagai kelompok ketika istilah "auditor" CPA yang digunakan. Arens (2008) membagi dua independensi yaitu independensi dalam fakta (*independen in fact*) yaitu ada bila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang audit, dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*) yaitu hasil dari interpretasi lain atas independensi ini. Bila auditor dalam fakta tetapi pemakai yakin bahwa mereka menjadi penasehat untuk klien, sebagian besar dari nilai dari fungsi audit telah hilang. Intosai Profesional Standar Commite (<http://www.intosai.org> Diakses tanggal 24 April 2013) memberikan definisi untuk auditor internal, bahwa independensi adalah kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan aktivitas audit internal atau *Chief Audit Executive* (CAE) untuk melaksanakan tanggungjawab audit internal dalam suatu cara yang tidak memihak.

Mautz dan Sharaf (1961:206) telah menganjurkan pengakuan tiga dimensi dari independensi sebagai berikut:

- (1) Independensi program. Independensi program adalah kebebasan dari pengendalian atau pengaruh yang tidak semestinya dalam pemilihan teknik dan prosedur audit dan dalam ruang lingkup penerapan mereka. Hal ini mensyaratkan bahwa auditor memiliki kebebasan untuk programnya,

tahapan untuk dimasukkan dan jumlah pekerjaan yang harus dilakukan dalam batas-batas perjanjian.

- (2) Independensi Investigasi. Kemandirian Investigasi adalah kebebasan dari pengawasan atau pengaruh yang tidak semestinya dalam pemilihan area, kegiatan, hubungan personal, dan kebijakan manajerial untuk diuji.
- (3) Independensi pelaporan. Independensi pelaporan adalah kebebasan dari pengawasan atau pengaruh yang tidak semestinya dalam laporan atas mengungkap fakta oleh pengujian atau dalam ekspresi rekomendasi atau pendapat sebagai hasil dari pemeriksaan.

Banyak literatur secara substantial terlihat dalam kondisi tertentu mengganggu independensi. Vanasco (1994) berpendapat bahwa auditor internal cenderung untuk mengembangkan hubungan pribadi yang timbul dari melakukan tinjauan internal mereka. Mereka juga dapat dipengaruhi oleh insentif, seperti yang ditemukan oleh de Zoort dan Reisch (2000). Studi mereka menunjukkan bahwa kompensasi insentif berdasarkan kinerja perusahaan secara keseluruhan berpotensi merusak obyektivitas dan independensi auditor internal. Temuan serupa oleh Schneider (2003) adalah bahwa ketika kompensasi insentif terkait dengan harga saham, auditor internal akan melaporkan pelanggaran GAAP lebih jarang. Vinten (1999) berpendapat bahwa pembayaran gaji oleh perusahaan, auditor internal tidak bisa benar-benar independen.

Independensi merupakan standar umum nomor dua yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yang menyatakan bahwa dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor. Sehingga dengan demikian, auditor dalam menjalankan tugasnya tidak hanya dituntut untuk memiliki keahlian saja, tetapi juga dituntut untuk bersikap independen. Meskipun auditor mempunyai keahlian tinggi, tetapi tidak independen, maka pengguna laporan keuangan tidak yakin

bahwa informasi yang disajikan itu kredibel. Independensi juga sangat erat kaitannya dengan hubungan klien, dimana hal ini dinyatakan dalam keputusan Menteri Keuangan RI Nomor 423/KMK.02/2008 tentang Jasa Akuntan Publik.

Independensi merupakan kata kunci paling penting untuk menilai peran internal audit. Kumaat (2011:9) mengartikan independensi ke dalam 2 pengertian yaitu :

- \*1. Independensi = "Mengambil sikap netral, tidak memihak , dan bebas dari pengaruh".
2. Independensi = "Keberpihakan pada kepentingan yang lebih besar/bernilai".

Selanjutnya Kumaat (2011:9) mengatakan bahwa independensi itu harus memihak (bukannya netral), yaitu keberpihakan pada hal yang benar. Dia mendefinisikan "kebenaran" itu dalam konteks "Independensi Internal Audit", sebagai berikut :

- "Independensi Internal Audit" = Keberpihakan Internal Audit pada kebenaran faktual, yang ditinjau dari :
1. Adanya bukti serta data material yang otentik, relevan, dan cukup,
  2. Adanya praktek bisnis yang menjunjung tinggi etika/moral serta memperhatikan resiko terukur,
  3. Adanya kapasitas tanggung jawab dan wewenang seseorang yang terukur dalam organisasi bisnis,
  4. Adanya administrasi dan pengendalian yang memadai serta konsisten".

Secara sederhana, independensi internal audit dalam koridor bisnis harus dilandasi oleh 2 hal yang tidak boleh terpisah : "Integritas" dan "Rasionalitas". Integritas bukan sekedar sebuah "kesatuan pikiran dan tindakan". Tetapi juga pikiran dan tindakan yang diikat berdasarkan bukti/data atau dalam rangka menyuguhkan bukti/data yang kuat. Rasionalitas bukan sekedar menyajikan pemikiran atau tindakan dengan bukti/data saja, tetapi juga bukti/data yang dapat dijelaskan melalui sebuah bentuk yang utuh. Bentuk ini dalam dunia bisnis setidaknya bersumber dari 3 unsur penting :

1. Praktek bisnis yang sehat (*good governance*)
2. Kemampuan SDM yang memadai (*capability, competency*)
3. Proses kerja (*business process*) yang berorientasi pada nilai tambah.

APIP sebagai audit internal memperoleh kepercayaan diri dari kepala pemerintahan Yaitu Gubernur/Walikota/Bupati untuk membuktikan kewajaran laporan keuangan yang disusun dan disajikan oleh pemerintah daerah. Oleh karena itu, dalam memberikan revidi atas laporan keuangan harus bersikap independen terhadap kepentingan pengguna anggaran maupun terhadap kepentingan inspektorat itu sendiri.

APIP dalam semua hal yang berkaitan dengan audit, mereka harus independen dan para auditornya harus obyektif dalam pelaksanaan tugasnya. Independensi APIP serta obyektifitas auditor diperlukan agar kredibilitas hasil pekerjaannya meningkat. Penilaian independensi dan obyektifitas mencakup dua komponen berikut :

1. Status APIP dalam organisasi
2. Kebijakan untuk menjaga obyektifitas auditor terhadap obyek audit.

Pimpinan APIP bertanggung jawab kepada pimpinan tertinggi organisasi agar tanggung jawab pelaksanaan audit dapat terpenuhi. Posisi APIP ditempatkan secara tepat sehingga bebas dari intervensi, dan memperoleh dukungan yang memadai dari pimpinan tertinggi organisasi sehingga dapat bekerjasama dengan auditi dan melaksanakan pekerjaan dengan leluasa. Meskipun demikian, APIP harus membina hubungan kerja yang baik dengan auditi terutama dalam saling memahami diantara peranan masing-masing lembaga. Auditor harus memiliki sikap yang netral dan tidak bias serta menghindari konflik kepentingan dalam merencanakan, melaksanakan dan melaporkan pekerjaan yang dilakukannya.

Independensi pada Inspektorat berbeda dengan independensi yang dimiliki oleh BPK, BPKP, dan Akuntan Publik. Inspektorat di provinsi dan kabupaten merupakan bagian dari SKPD pada pemerintahan baik provinsi maupun kabupaten. Hasil pemeriksaan yang dilaksanakan inspektorat hanya dapat memberikan saran kepada daerah melalui laporan hasil pemeriksaan untuk memberikan saran dari temuan penyalahgunaan wewenang pada SKPD-SKPD di pemerintahan tingkat I dan tingkat II. Berbeda dengan pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK atau BPKP, kedua lembaga ini berhak melakukan ekspose kepada pusat atas hasil pemeriksaan yang telah dilakukan. Perbedaan ini menyebabkan kurangnya independensi auditor di Inspektorat provinsi dan kabupaten/kota.

Beberapa perbedaan antara auditor internal dan auditor eksternal dilihat dari sisi output dan independensi pada tabel 2.1 sebagai berikut.

**Tabel 2.1 Perbedaan Auditor Internal dan Auditor Eksternal**

No.	Point	Auditor Internal	Auditor Eksternal
1.	Output atau keluaran	Output utama berupa rekomendasi	Output utama berupa opini
2.	Independensi	Auditor tidak independen terhadap manajemen namun harus independen terhadap aktivitas yang diaudit	Auditor harus independen terhadap manajemen
3.	Klien	Manajemen	Pemegang saham, komisaris, dan pihak terkait diluar perusahaan
4.	Pelaporan	Melaporkan hasil audit pada direksi	Melaporkan hasil audit pada stakeholder perusahaan

Sumber : Barlow, 1995

### 2.1.9 Perencanaan Audit

Proses audit memiliki tiga tahapan yaitu ; (1) perencanaan audit, (2) pelaksanaan audit (pengujian pengendalian dan pengujian substantif), (3) penyelesaian audit. Perencanaan audit adalah suatu aktivitas pertama dalam proses audit keuangan. International audit standard (ISAs) seksi 300, *Planning an Audit of financial Statement* (2006) menyebutkan tujuan dari perencanaan audit agar audit dilakukan dengan cara yang efektif. Prosedur perencanaan audit tidak terisolasi dari prosedur audit yang lain, tetapi prosedur perencanaan audit dilakukan diseluruh audit sampai akhir audit. Seksi ISAs 300, *Planning an Audit of financial Statement* (2006) mensyaratkan bahwa auditor harus membuat strategi audit menyeluruh yang menentukan ruang lingkup, waktu, arah pemeriksaan, dan pengembangan rencana audit. Hal ini sesuai dengan Shoammuangpak dan Ussahawanitchakit (2009:139), mereka mendefinisikan strategi audit adalah cara atau teknik CPAs yang digunakan dalam praktek audit untuk mencapai tujuan audit atau efektivitas audit.

Bedard *et al.* (2005) mengklasifikasikan kompetensi perencanaan audit dalam tiga jenis yaitu ruang lingkup audit (fokus dan luasnya), sumber daya audit (staf dan waktu), dan metode audit (*nature*). Ketiga jenis ini pada perencanaan dapat menjadi kompetensi perencanaan audit. Chanruang dan Ussahawanitchakit (2011:57) melakukan penelitian dengan mempresentasikan kompetensi perencanaan audit yang meliputi efisiensi metode audit, kualitas alokasi sumber daya audit dan efektifitas penyusunan (*setting*) ruang lingkup audit dan penggunaan (*utilization*) pengetahuan audit. Penjelasan kompetensi perencanaan audit diuraikan sebagai berikut :

a. Efisiensi Metode Audit

Seksi ISAs 300, *Planning an Audit of financial Statement* (2006) mensyaratkan bahwa perencanaan metode audit merupakan respon terhadap risiko melekat dan pengendalian oleh penilaian risiko bisnis dan mengoperasikan standar audit. Chanruang dan Ussahawanitchakit (2011:58) dalam penelitiannya memberikan definisi efisiensi metode audit sebagai suatu kemampuan untuk mengatur metode audit bagi keseluruhan audit dan pengembangan rencana audit untuk tujuan kinerja audit. Metode audit harus merespon dengan keterlibatan, tujuan audit, risiko, dan pengendalian internal. Shoommuangpak dan Ussahawanitchakit (2009:136) melakukan penelitian dengan menemukan strategi audit berpengaruh terhadap efektifitas audit dan penerimaan stakeholders. Penelitian yang dilakukan oleh (Chanruang dan Ussahawanitchakit, 2011:55) menemukan bahwa kompetensi perencanaan audit berhubungan positif dengan kualitas laporan audit melalui efektifitas praktek audit, penurunan resiko audit, peningkatan efisiensi audit.

b. Kualitas Alokasi Sumber Daya

Sumber daya penting dalam audit adalah waktu dan staf. Bedard *et al.* (1999) menemukan bahwa waktu dan staf dalam perencanaan audit adalah berhubungan dengan risiko melekat (*inherent risk*), sebab risiko melekat adalah risiko pertama yang harus diketahui auditor ketika telah ditunjuk sebagai auditor. Auditor mengetahui risiko yang melekat dari penilaian lingkungan dan pengendalian bisnis. Auditor menggunakan sumber daya termasuk waktu, staf dan alat lain seperti komputer untuk menguji dan mempelajari Sistem Pengendalian Intern. Alokasi sumber daya mempengaruhi lingkungan bisnis dan pengendalian atau risiko melekat. Setelah pengujian pengendalian, auditor mengetahui risiko pengendalian.

Rencana auditor mengalokasikan sumber daya untuk pengujian substantif. Sehingga dengan demikian alokasi sumber daya didasarkan pada risiko melekat. Meskipun auditor mengetahui pengendalian internal dan risiko pengendalian, alokasi sumber daya mungkin tidak mengalami perubahan. Hal ini disebabkan sistem pengendalian internal didasarkan pada risiko melekat, yang digunakan untuk menutupi risiko melekat.

Pada ISAs seksi 300, *Planning an Audit of Financial Statement* (2006) memerlukan prosedur perencanaan audit dan pengembangan perencanaan audit termasuk alokasi personil untuk berbagai macam pekerjaan audit. Alokasi personil harus mempertimbangkan pengalaman, pendidikan, pengetahuan, spesialisasi, dan kompetensi personil. Auditor harus mempertimbangkan alokasi waktu untuk personil, sebab pekerjaan audit adalah selalu dibatasi waktu.

Kualitas alokasi sumber daya audit sebagai alokasi dan perencanaan sumber daya digunakan dalam audit sebagai efisiensi dan efektifitas sesuai kelayakan biaya. Chanruang dan Ussahawanitchakit (2011:59) menyatakan alokasi sumber daya audit terdiri dari : 1) waktu audit yang dibutuhkan, alokasi waktu untuk mengaudit di setiap subjek yang sesuai dan cukup untuk menemukan kesalahan dan menunjukkan bahwa bertentangan dengan fakta-fakta, 2) staf sebagai asisten auditor. Staf difokuskan pada pengalaman staf, keahlian, jumlah asisten, dan staf bekerja untuk setiap tugas, dan direksi eksekutif dan supervisi, dan 3) alat/sarana audit. Alat ini difokuskan atas berbagai macam alat yang digunakan dalam membantu audit, seperti komputer dan asesoris lainnya.

c. Efektivitas Pengaturan Ruang Lingkup Audit

Pelaksanaan audit memiliki keterbatasan waktu dan staf, auditor harus menentukan ruang lingkup audit. Pada pekerjaan audit, auditor tidak bisa

memberikan kepercayaan semua transaksi pada akuntansi, namun auditor memberikan kepercayaan pada laporan keuangan secara signifikan (Chanruang dan Ussahawanitchakit, 2011:59). Ruang lingkup audit yang luas dapat membuat biaya lebih besar daripada ruang lingkup audit yang disampel (O'keefe *et al.*, 1990). Dalam keterbatasan auditor, auditor harus mengutarakan opini kepercayaan atas laporan keuangan dibawah apresiasi biaya. Ruang lingkup audit penting dan mempengaruhi opini dalam laporan keuangan. Untuk pengaturan ruang lingkup audit, audit harus fokus pada risiko yang melekat. Auditor menetapkan ruang lingkup audit dengan menggunakan informasi keuangan (Cohen *et al.*, 1989). Informasi keuangan dianalisis untuk menentukan ruang lingkup audit lebih daripada informasi non-keuangan. Auditor menggunakan informasi keuangan untuk mengatur ruang lingkup audit dengan mempertimbangkan materialitas. Oleh karena itu, faktor-faktor yang penting dalam menentukan ruang lingkup audit meliputi pertimbangan risiko yang melekat (*inherent risk*), materialitas (*materiality*), dan faktor lainnya (O'keefe *et al.*, 1990).

Efektivitas lingkup audit harus dikaitkan dengan risiko yang melekat dan terkait dengan biaya. Chanruang dan Ussahawanitchakit (2011) mendefinisikan efektifitas ruang lingkup audit sebagai suatu set material dalam tingkat laporan keuangan dan item tingkat aktivitas sesuai risiko melekat dan biaya.

#### d. Penggunaan Pengetahuan Audit

Penggunaan pengetahuan audit adalah suatu proses yang penting dari manajemen pengetahuan. Fahey dan Prusak (1998) menyatakan bahwa nilai pengetahuan adalah menggunakan, khususnya ketika penerapan pengetahuan untuk membangun kapasitas dan implementasi hasil. Dukungan dan peningkatan penggunaan pengetahuan cenderung menjadi

fokus manajemen pengetahuan auditor pada penciptaan pengetahuan dan proses pengetahuan yang sudah ada. Tantangan dari auditor adalah menerapkan pengetahuan dan transfer untuk membangun pengetahuan tentang praktik audit. Auditor dapat memperoleh pengetahuan audit dari pembelajaran dan pengalaman untuk perencanaan audit.

Backer (1993:217) menyatakan bahwa penggunaan pengetahuan mencakup berbagai intervensi yang bertujuan untuk meningkatkan penggunaan pengetahuan untuk memecahkan masalah manusia. Chanruang dan Ussahawanitchakit (2011:60), penggunaan pengetahuan audit bahwa auditor menggunakan pengetahuan dari pembelajaran atau pengalaman dari pekerjaan lain untuk mengaplikasikan perencanaan audit dan program audit yang membuat efektifitas dan efisiensi pekerjaan audit.

Ussahawanitchakit (2012:2) menyatakan perencanaan audit (penelusuran informasi latar belakang klien, penentuan tingkat materialitas, penilaian resiko, rewiu analitikal pendahuluan, dan pemahaman struktur pengendalian internal adalah suatu kunci penentu kualitas audit. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa dimensi-dimensi perencanaan audit tersebut berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

#### **2.1.10 Kualitas Audit**

De Angelo (1981:186) memberikan definisi kualitas jasa audit sebagai berikut :

*"The quality of audit services is defined to be the market-assessed joint probability that a given auditor will both (a) discover a breach in the client's accounting system, and (b) report the breach. The probability that a given auditor will discover a breach depends on the auditors's technological capabilities, the audit procedures employed on given audit, the extent of sampling, etc. The conditional probability of reporting a discovered breach is a measure of an auditor's independence from a given client."*

Definisi di atas menyatakan bahwa kualitas jasa audit adalah penilaian pasar kemungkinan auditor akan : (a) menemukan suatu kesalahan dalam sistem akuntansi klien dan (b) melaporkan kesalahan. Kemungkinan auditor akan menemukan suatu kesalahan atau pelanggaran tergantung kemampuan teknologi auditor, prosedur audit yang digunakan atas pelaksanaan audit, dan luasnya sampel, dan lain sebagainya. Kemampuan melaporkan suatu temuan kesalahan diukur atas independensi auditor terhadap klien.

Deis dan Giroux (1992:) melakukan penelitian tentang empat hal dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit yaitu (1) lama waktu auditor melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (*tenure*), semakin lama seorang auditor melakukan audit pada klien yang sama maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin rendah, (2) jumlah klien, semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik karena auditor dengan jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya, (3) kesehatan keuangan klien, semakin sehat kondisi keuangan klien maka ada kecenderungan klien tersebut menekan auditor agar tidak mengikuti standar, (4) revidi oleh pihak ketiga, kualitas audit meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan direvidi oleh pihak ketiga.

Menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. Per/05/M.Pan/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 bahwa kualitas audit adalah auditor yang melaksanakan tupoksi dengan efektif, dengan cara mempersiapkan kertas kerja pemeriksaan, melaksanakan perencanaan, koordinasi dan penilaian efektifitas tindak lanjut audit, serta konsistensi laporan audit. Pada permen tersebut, diatur mengenai ketentuan mengenai laporan hasil audit yang harus memenuhi kriteria sebagai berikut :

a. Tepat Waktu

Laporan audit harus tepat waktu supaya memberikan informasi yang bermanfaat secara maksimal. Laporan yang dibuat dengan hati-hati tetapi terlambat disampaikan, nilainya menjadi kurang bagi pengguna laporan hasil audit. Oleh karena itu, auditor harus merencanakan penerbitan laporan tersebut secara semestinya dan melakukan audit dengan dasar pemikiran tersebut. Selama audit berlangsung, auditor harus mempertimbangkan adanya laporan hasil audit sementara untuk hal yang material kepada auditi.

b. Lengkap

Laporan hasil audit harus memuat semua informasi dari bukti yang dibutuhkan untuk memenuhi sasaran audit, memberikan pemahaman yang benar dan memadai atas hal yang dilaporkan, dan memenuhi persyaratan isi laporan hasil audit. Hal ini juga berarti bahwa laporan hasil audit harus memasukkan informasi mengenai latar belakang permasalahan secara memadai. Laporan harus memberikan perspektif yang wajar mengenai aspek kedalaman dan signifikan temuan audit, seperti frekuensi terjadinya penyimpangan dibandingkan dengan jumlah kasus atau transaksi yang diuji, serta hubungan antara temuan audit dengan kegiatan entitas yang diaudit. Hal ini diperlukan agar pembaca memperoleh pemahaman yang benar dan memadai.

c. Akurat

Akurat berarti bukti yang disajikan benar dan temuan itu disajikan dengan tepat. Perlunya keakuratan didasarkan atas kebutuhan untuk memberikan keyakinan kepada pengguna laporan hasil audit bahwa apa yang dilaporkan memiliki kredibilitas dan dapat diandalkan. Satu ketidakakuratan dalam laporan hasil audit dapat menimbulkan keraguan atas keandalan seluruh

laporan tersebut dan dapat mengalihkan perhatian pengguna laporan hasil audit dari substansi laporan tersebut.

d. Obyektif

Obyektifitas berarti penyajian seluruh laporan harus seimbang dalam isi dan redaksi. Kredibilitas suatu laporan ditentukan oleh penyajian bukti yang tidak memihak, sehingga pengguna laporan hasil audit dapat diyakinkan oleh fakta yang disajikan. Laporan hasil audit harus adil dan tidak menyesatkan. Ini berarti auditor harus menyajikan hasil audit secara netral dan menghindari kecenderungan melebih-lebihkan kekurangan yang ada.

e. Meyakinkan

Laporan harus dapat menjawab sasaran audit, menyajikan temuan, kesimpulan dan rekomendasi yang logis. Informasi yang disajikan harus cukup meyakinkan pengguna laporan untuk mengakui validitas temuan dan manfaat penerapan rekomendasi. Laporan yang disusun dengan cara ini dapat membantu pejabat yang bertanggung jawab untuk memusatkan perhatiannya atas hal yang memerlukan perhatian dan dapat membantu untuk melakukan perbaikan sesuai rekomendasi.

f. Jelas

Laporan harus mudah dibaca dan dipahami. Laporan harus ditulis dengan bahasa yang jelas dan sesederhana mungkin. Penggunaan bahasa yang lugas dan tidak teknis sangat penting untuk menyederhanakan penyajian. Jika digunakan istilah teknis, singkatan, dan akronim yang tidak begitu dikenal, maka hal itu harus didefinisikan dengan jelas.

g. Ringkas

Laporan yang ringkas adalah laporan yang tidak lebih panjang daripada yang diperlukan untuk menyampaikan dan mendukung pesan. Laporan yang terlalu rinci dapat menurunkan kualitas laporan, bahkan dapat

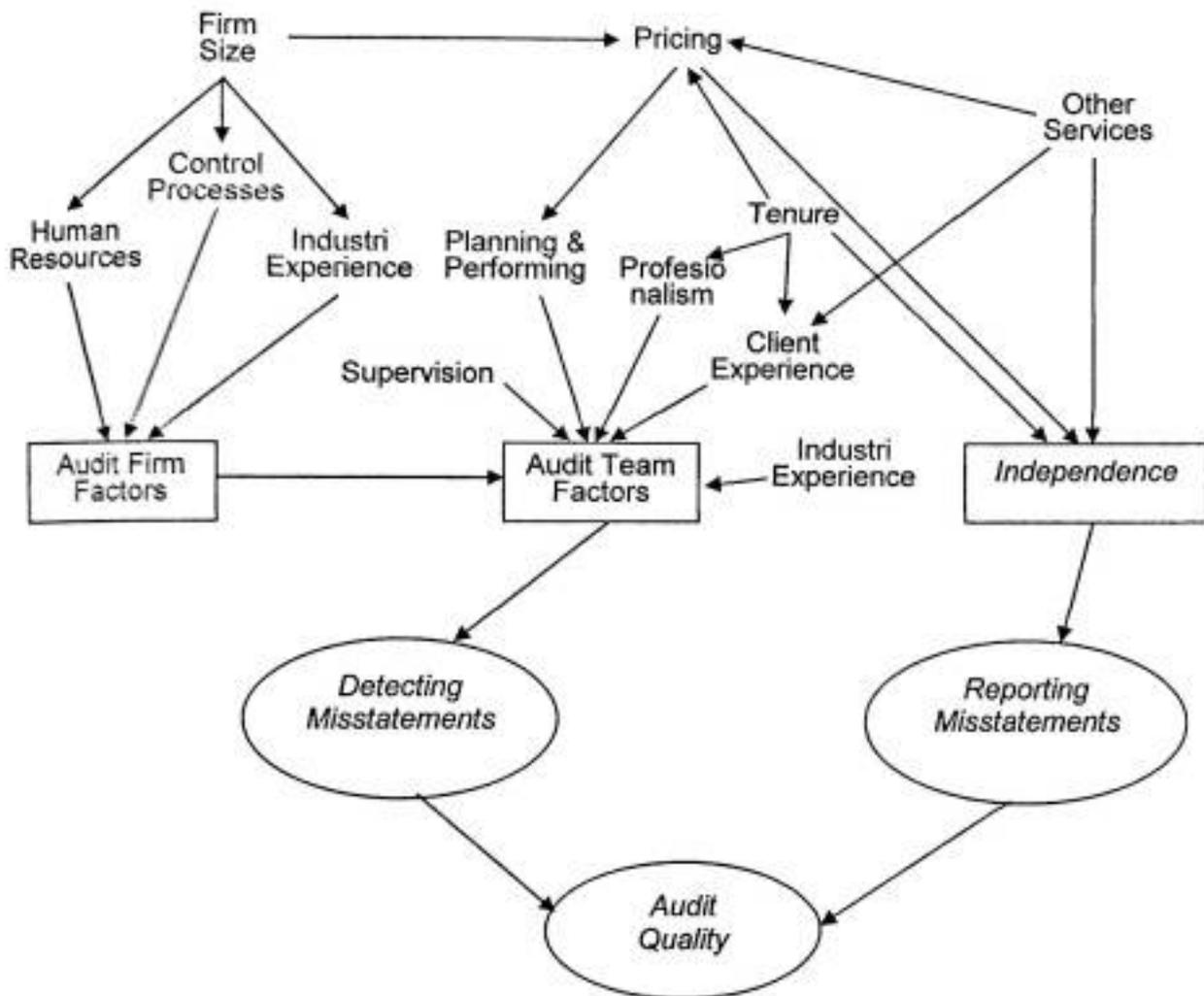
menyembunyikan pesan yang sesungguhnya dan dapat membingungkan atau mengurangi minat pembaca. Pengulangan yang tidak perlu juga harus dihindari. Laporan yang lengkap tetapi ringkas akan mencapai hasil yang lebih baik.

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN/03/2008, pengukuran kualitas audit atas laporan keuangan, khususnya yang dilakukan oleh APIP, wajib menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, lampiran 3 paragraf 17 disebutkan bahwa :

"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. Manajemen entitas yang diperiksa bertanggung jawab untuk menindaklanjuti rekomendasi serta menciptakan dan memelihara suatu proses dan sistem informasi untuk memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa dimaksud. Jika manajemen tidak memiliki cara semacam itu, pemeriksa wajib merekomendasikan agar manajemen memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa. Perhatian secara terus menerus terhadap temuan pemeriksaan yang material beserta rekomendasinya dapat membantu pemeriksa untuk menjamin terwujudnya manfaat pemeriksaan yang dilakukan."

Berdasarkan bunyi SPKN lampiran 3 tersebut di atas rekomendasi yang diberikan pemeriksa tidak memberikan manfaat jika rekomendasi itu tidak ditindaklanjuti oleh auditi. Oleh karena itu audit yang berkualitas adalah audit yang dapat ditindaklanjuti auditi. Kualitas audit harus dibangun sejak pelaksanaan audit, pelaporan dan pemberian rekomendasi serta ditindaklanjuti oleh auditi.

Wooten (2003:51) memberikan suatu model tentang kualitas audit dapat dilihat pada gambar sebagai berikut :



Gambar 2.1. A Model of Audit Quality  
Sumber : Thomas C. Wooten

Berdasarkan model tersebut di atas 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. Kemampuan untuk mendeteksi kesalahan dapat dipengaruhi oleh kompetensi auditor. Kemampuan untuk melaporkan temuan sangat dipengaruhi oleh tingkat independensi auditor. Independensi merupakan salah satu faktor penentu kualitas audit. Auditor harus memiliki sikap mental independen.

Penelitian yang dilakukan Carcello (1992) yang memberikan informasi tentang atribut kualitas audit dengan memasukkan orang-orang yang menyiapkan dan pengguna laporan keuangan yang terdiri atas 12 atribut yaitu pengalaman tim audit, keahlian/pemahaman terhadap industri klien, respon atas kebutuhan klien, kompetensi anggota tim audit, sikap independensi, anggota tim audit sebagai kelompok yang bertindak hati-hati, memiliki komitmen yang kuat terhadap kualitas audit, keterlibatan pimpinan dalam pelaksanaan audit, melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat, keterlibatan komite audit, standar etika yang tinggi dan menjaga sikap skeptis dari anggota tim audit.

Beberapa pengertian kualitas audit di atas dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan kemungkinan auditor menemukan atau mengungkapkan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan, dimana auditor dalam melaksanakan tugasnya berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan publik.

Mihret dan Yismaw (2007:475) memberikan pengertian kualitas audit internal adalah ditunjukkan oleh kemampuan auditor untuk memberikan temuan audit dan rekomendasi yang berguna adalah salah satu faktor utama terhadap efektifitas audit. Kemampuan auditor untuk merencanakan yang benar, melaksanakan dan mengkomunikasikan hasil audit adalah *proxy* bagi kualitas audit. Oleh karena itu, kualitas audit bisa dikatakan merupakan fungsi dari keahlian staf, lingkup layanan, perencanaan audit yang efektif, pelaksanaan dan pengendalian, dan komunikasi audit internal.

#### a. Keahlian Staf

IIA standar 1210 mengharuskan auditor memiliki pengetahuan, keahlian, dan kompetensi lainnya yang dibutuhkan untuk pertanggungjawaban kinerja mereka (IIA, 2011). Pekerjaan audit internal membutuhkan pengetahuan dan

pengalaman tentang berbagai sistem dan operasi, sangat penting untuk menggunakan auditor dengan keterampilan profesional yang luas dan untuk meningkatkan keterampilan mereka melalui pelatihan profesional yang berkelanjutan.

b. Ruang Lingkup Jasa

Auditor internal terlibat dalam berbagai penugasan, misalnya audit keuangan, audit kepatuhan, dan audit kinerja. Mihret (2007:476) yang melakukan penelitian pada suatu universitas di Ethiopia menemukan tanggapan kuesioner dan hasil wawancara bahwa ruang lingkup jasa audit internal pada universitas tidak cukup, karena penilaian resiko dan audit yang dilakukan hanya pada kegiatan rutin bukan pada proyek.

c. Perencanaan

Perencanaan umumnya dipertimbangkan sesuatu aktivitas yang sangat penting dan termasuk persiapan perencanaan strategis, rencana dan program tahunan untuk penugasan audit individu. Institusi/lembaga audit internal harus mengembangkan suatu rencana strategi yang memungkinkan staf audit untuk mengevaluasi resiko dan mengidentifikasi area-area berisiko tinggi yang pantas menjadi perhatian audit.

d. Reviu pekerjaan lapangan dan reviu kualitas

Pekerjaan lapangan melibatkan tugas-tugas identifikasi dalam program audit untuk mengumpulkan bukti bagi penilaian operasi audite. Pekerjaan lapangan harus dicatat dalam kertas kerja audit secara konsisten dan standar. Pimpinan tim audit melakukan reviu menyeluruh kualitas audit terhadap kertas kerja dan draf laporan untuk memastikan bahwa pekerjaan audit telah dilakukan sesuai rencana dan didokumentasikan dengan baik. Reviu tersebut dilakukan untuk memastikan bahwa kesimpulan dan temuan yang didukung oleh bukti yang cukup yang sesuai.

e. Komunikasi audit

Meskipun komunikasi audit telah berlangsung selama periode pekerjaan lapangan, laporan audit tertulis diterbitkan setelah penyelesaian audit. Para auditor menyelenggarakan konferensi keluar dengan auditee untuk membahas temuan audit dalam rancangan laporan audit. Pertemuan keluar memberikan kesempatan untuk menyelesaikan pertanyaan atau kekhawatiran auditee atas temuan audit sebelum laporan audit akhir diterbitkan. Berkaitan dengan audit internal yang tidak menerbitkan laporan audit, sehingga laporan yang diterbitkan berupa rekomendasi.

## 2.2 Tinjauan Empiris

Penelitian terdahulu yang pernah dilakukan berhubungan dengan penelitian ini oleh beberapa pihak diuraikan sebagai berikut. (Secara detail terlampir pada lampiran 1). Penelitian tersebut, umumnya dilakukan pada perusahaan privat dan sifatnya parsial diantara hubungan-hubungan variabel tersebut. Penelitian terdahulu akan diuraikan sebagai berikut :

Ahmad dan Taylor (2009), menguji pengaruh ambiguitas peran dan konflik peran terhadap komitmen independen oleh auditor internal. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengembangkan pengukuran konsep komitmen independensi, konflik peran, dan ambiguitas peran dalam konteks lingkungan kerja auditor internal, untuk memperoleh bukti pengaruh konflik dan ambiguitas peran, dan sub-sub dimensinya terhadap komitmen auditor internal untuk independensi. Data diperoleh dengan mengirimkan kuesioner kepada auditor internal dari data base Institut Auditor Internal Malaysia. Data yang digunakan 101 responden. Penelitian ini menggunakan teori peran. Hasil penelitiannya menunjukkan ambiguitas peran dan konflik peran berhubungan negatif signifikan terhadap komitmen untuk independensi.

Viator (2001) menguji hubungan antara mentoring (*formal dan informal*) dan tiga pengukuran tekanan peran (*role stress*) yaitu konflik peran, ambiguitas peran, dan penerimaan ketidakpastian lingkungan terhadap kinerja pekerjaan dan perhatian pindah. Data yang digunakan sebanyak 794 tenaga kerja dari organisasi akuntan publik. Hasil penelitian menunjukkan ambiguitas peran dan persepsi ketidakpastian lingkungan berhubungan negatif terhadap kinerja kerja. Berhubungan negatif ambiguitas peran dan kinerja bagi manajer (manajer laki-laki dan manajer perempuan) dan manajer senior laki-laki. Hubungan konflik peran terhadap kinerja pekerjaan tidak didukung, hanya pada manajer senior laki-laki. Teori dasar penelitian ini adalah teori peran.

Fried (1998) menguji efek konflik peran dan ambiguitas peran terhadap kinerja pekerjaan. Data diperoleh dari organisasi industri di Israel berjumlah 359 karyawan. Hasil penelitian mendukung hipotesis meningkatnya konflik peran dan ambiguitas peran berhubungan dengan tingkat yang rendah kinerja pekerjaan. Fisher (2001) menguji hubungan antara elemen-elemen tekanan peran terhadap kepuasan kerja dan kinerja. Data dikumpulkan dengan cara mengisi kuesioner terhadap auditor dalam dua perusahaan akuntan publik Big 6 di New Zealand. Jumlah data yang dikirim 169 responden, sedangkan jumlah yang kembali sebesar 123. Hasil penelitiannya bahwa konflik peran dan ambiguitas peran berhubungan negatif signifikan terhadap kinerja pekerjaan dan kepuasan kerja auditor.

Gahlan dan Singh (2014) melakukan penelitian dengan menguji hubungan antara kinerja pekerjaan dengan kelebihan peran dan ambiguitas peran pada profesional teknologi informasi (*Information Technology*) di India. Data dikumpulkan dengan kuesioner dari 400 IT profesional. Hasilnya menunjukkan kelebihan peran dan ambiguitas peran signifikan berhubungan terhadap kinerja

pekerjaan, kelebihan peran dan ambiguitas peran sebagai penentu kinerja pekerjaan.

Yung-Tai Tang dan Chen-Hua Chang (2010) menguji pengaruh ambiguitas peran dan konflik peran terhadap kreativitas karyawan. Maksud penelitian ini mengusulkan lima (5) hipotesis terhadap bagaimana ambiguitas peran dan konflik peran berpengaruh terhadap kreativitas karyawan secara langsung dan tidak langsung melalui *self-efficacy* dan kepuasan kerja (*job satisfaction*). Survei data dari 202 karyawan perusahaan Taiwan. Hasil menunjukkan pengaruh langsung negatif antara ambiguitas peran dan kreativitas, tetapi pengaruh langsung dan positif antara konflik peran dan kreativitas. *Self efficacy* dan kepuasan kerja sebagai mediasi parsial antara konflik peran dan kreativitas. Kepuasan kerja sebagai mediasi parsial antara ambiguitas peran dan kreativitas, sedangkan *self efficacy* tidak memediasi.

Kalbers dan Cenker (2008) menguji faktor-faktor penentu kinerja pekerjaan. Salah satu faktor yang diuji yaitu pengaruh ambiguitas peran terhadap kinerja pekerjaan. Sampel yang digunakan sebanyak 334. Temuan menunjukkan ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap kinerja pekerjaan. Koustelios *et al.* (2004) melakukan penelitian dengan menguji konflik peran, ambiguitas peran, dan kepuasan kerja. Sampel diperoleh sebanyak 61 orang guru pendidikan olahraga di Yunani. Hasil analisis menunjukkan konflik peran dan ambiguitas peran sebagai penentu kepuasan kerja.

Hutami dan Chariri (2011) menguji pengaruh konflik peran dan ambiguitas peran terhadap komitmen independen auditor internal pemerintah. Populasi penelitiannya staf inspektorat kota Semarang. Jumlah sampel yang dianalisis sebesar 52 responden. Hasil penelitian menunjukkan konflik peran dan ambiguitas peran berpengaruh negatif signifikan terhadap komitmen independensi auditor internal pemerintah. Cahyono (2008) yang menguji

persepsi ketidakpastian lingkungan, ambiguitas peran, dan konflik peran sebagai mediasi antara mentoring dengan kepuasan kerja, prestasi kerja, dan niat ingin pindah. Hasil penelitiannya konflik peran berpengaruh negatif terhadap prestasi kerja.

Chanruang dan Ussahawanitchakit (2011), tujuan penelitiannya adalah untuk menginvestigasi dampak kompetensi perencanaan audit terhadap kualitas laporan audit dan kelangsungan audit CPAs di Thailand. Pengujian dengan menggunakan 370 CPAs. Penelitian ini menggunakan *resource-advantage theory (R-A theory)* dan *social cognitive theory (SCT)*. Temuan penelitiannya bahwa kompetensi perencanaan audit berhubungan positif dengan kualitas laporan audit melalui efektivitas praktek audit, penurunan resiko audit, peningkatan efisiensi audit. Ussahawanitchakit (2012), menginvestigasi pengaruh perencanaan audit terhadap kualitas audit. Responden penelitian adalah *certified public accountants (CPAs)* di Thailand. Sampel penelitian sebesar 113 CPAs. Temuan bahwa informasi latar belakang klien, penentuan tingkat materialitas, penilaian resiko, revidu analitikal pendahuluan, dan pemahaman struktur pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Baotham dan Ussahawanitchakit (2009) tujuan penelitian ini menginvestigasi independensi audit, kualitas dan kredibilitas terhadap reputasi dan kesuksesan CPAs di Thailand. Temuan mengindikasikan independensi audit berhubungan positif terhadap kualitas audit dan kredibilitas, dan kualitas audit berhubungan positif terhadap kredibilitas audit. Shoommuangpak dan Ussahawanitchakit (2009) menguji strategi audit (penilaian resiko, monitoring pengendalian internal, deteksi kecurangan, taktik negoisasi, dan keahlian) pengaruhnya terhadap efektivitas audit dan penerimaan stakeholder. Pengetahuan audit, pembelajaran individual, dan pengalaman profesional adalah kapabilitas CPAs sebagai anteseden strategi audit. Penelitian ini berdasarkan

teori keunggulan kompetitif (*competitive advantage theory*). Temuan menunjukkan strategi audit berpengaruh terhadap efektivitas audit dan penerimaan stakeholders. Temuan ini juga mengindikasikan bahwa semua antecedent strategi audit memiliki peran yang penting dalam menjelaskan strategi audit serta penegakan organisasi profesional memengaruhi hubungan antara antecedent strategi audit dan strategi audit.

Robkob *at al.* (2012), tujuan penelitian ini adalah menguji secara empiris pengaruh independensi audit, profesionalisme audit dan kualitas audit terhadap kreasi nilai audit bagi auditor pajak di Thailand. Populasi penelitian ini adalah auditor pajak bersertifikat. Sampel diseleksi dengan random sederhana sebesar 346 auditor pajak, jumlah kuesioner yang digunakan adalah 83. Hasil penelitian bahwa independensi audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Independensi audit berpengaruh positif sangat kuat terhadap profesionalisme audit dan kreasi nilai audit. Profesionalisme audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit dan kreasi nilai audit. Kualitas audit memediasi pengaruh independensi audit dan profesionalisme audit terhadap kreasi nilai audit.

Lim-u-sanno dan Ussahawanitchakit (2009) melakukan penelitian dengan tujuan untuk menguji pengaruh penilaian resiko audit terhadap kinerja audit. Pengaruh mediasi perencanaan audit kompeten, pengambilan keputusan profesional, dan laporan audit yang efisien antara penilaian resiko audit terhadap kinerja audit. Penelitian ini menggunakan teori kognitif (*cognitif theory*), *resource-based view* (RBV), dan teori kontijensi (*contingency theory*). Responden penelitian adalah CPAs di Thailand. Jumlah kuesioner yang digunakan adalah 359. Hasil penelitian menunjukkan penilaian resiko audit berdampak langsung positif signifikan dan tidak langsung terhadap kinerja audit melalui perencanaan audit kompeten, pengambilan keputusan profesional, dan laporan audit yang efisien.

## BAB III

### KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS

#### 3.1 Kerangka Konseptual

Penelitian ini menggunakan dua teori yaitu teori peran (*role theory*) dan teori atribusi (*attribution theory*). Berdasarkan kedua teori ini diharapkan memberikan pemahaman atas kualitas audit internal. Istilah "Peran" diadaptasi dari dunia teater. Pada teater, seorang aktor harus bermain sebagai seorang tokoh tertentu dan dalam posisinya sebagai tokoh itu, ia diharapkan untuk berperilaku secara tertentu. Posisi aktor dalam teater dianalogikan posisi seseorang dalam masyarakat. Sebagaimana halnya dalam teater, posisi orang dalam masyarakat sama dengan posisi aktor dalam teater, yaitu perilaku yang diharapkan daripadanya tidak berdiri sendiri, melainkan selalu berada dalam kaitan dengan adanya orang-orang lain yang berhubungan dengan orang atau aktor tersebut.

Auditor inspektorat memiliki peran dalam suatu pemerintahan daerah yang diharapkan untuk meningkatkan tata kelola pemerintahan. Oleh karena itu auditor inspektorat diharapkan berperilaku sesuai dengan perannya. Namun perilaku auditor inspektorat tersebut tidak berdiri sendiri melainkan dipengaruhi oleh orang-orang yang berhubungan dengannya. Kahn *et al.* (1964) menyatakan bahwa suatu lingkungan organisasi dapat mempengaruhi harapan setiap individu tentang perilaku peran mereka. Harapan itu melibatkan norma-norma atau tekanan untuk bertindak dengan cara tertentu. Individu akan menerima pesan tersebut, menginterpretasikannya, dan merespon dalam berbagai cara. Masalah akan muncul ketika pesan yang akan dikirim tersebut tidak jelas, tidak secara

langsung, tidak dapat diinterpretasikan dengan mudah, dan tidak sesuai dengan daya tangkap si penerima pesan.

Solomon *et al.* (1985) menyatakan bahwa teori peran merupakan penekanan sifat individual sebagai pelaku sosial yang mempelajari perilaku sesuai dengan posisi ditempati di masyarakat. Seseorang memiliki peran, baik didalam maupun diluar pekerjaannya. Masing-masing peran menghendaki perilaku yang berbeda-beda. Tekanan peran adalah suatu kondisi dimana setiap peranan seseorang memiliki harapan yang berbeda yang dipengaruhi oleh harapan orang lain, dimana harapan-harapan itu dapat berbenturan, tidak jelas, dan menyulitkan peranan seseorang. Fogarty *et al.* (2000) membagi tiga jenis tekanan peran (*role stress*) yaitu konflik peran (*role conflict*), ketidakjelasan peran (*role ambiguity*), dan kelebihan peran (*role overload*).

Kahn *et al.* (1964) memberikan definisi ambiguitas peran sebagai tidak adanya informasi memadai yang diperlukan agar orang-orang mencapai peran mereka dalam cara yang memuaskan. Pemegang peran harus mengetahui apakah harapan tersebut benar dan sesuai dengan aktivitas dan tanggung jawab dari posisi mereka. Rizzo *et al.* (1970) mengemukakan bahwa ambiguitas peran dapat meningkatkan kemungkinan seseorang menjadi merasa tidak puas dengan perannya, mengalami kecemasan, memutarbalikkan fakta, dan kinerjanya menurun. Ambiguitas dapat meningkat ketika kompleksitas organisasi melebihi rentang pemahaman seseorang. Oleh sebab itu, auditor inspektorat yang mengalami ambiguitas peran kemungkinan sulit untuk menjaga komitmen mereka untuk tetap bersikap independen. Ahmad dan Taylor (2009) menguji pengaruh ambiguitas peran dan konflik terhadap komitmen independensi.

Harapan akan peran tersebut dapat berasal dari peran itu sendiri, individu yang mengendalikan peran tersebut, masyarakat, atau pihak lain yang berkepentingan terhadap peran tersebut. Siapapun yang memegang

kewenangan atas suatu peran akan membentuk harapan tersebut. Bagi auditor internal, harapan dapat dibentuk oleh dewan direksi, supervisor, atau rekan-rekan profesional yang bergantung pada kinerja auditor internal (Ahmad dan Taylor, 2009). Auditor inspektorat, harapan dapat dibentuk oleh kepala pemerintahan daerah, wakil pemerintahan daerah, sekretaris daerah, dan rekan-rekan kerja yang bergantung pada hasil kinerja auditor inspektorat. Individu atau entitas yang berbeda dapat membentuk harapan yang mengandung konflik bagi pemegang peran itu sendiri. Oleh karena itu setiap individu dapat menduduki peran sosial ganda, sehingga dimungkinkan dari berbagai peran tersebut akan menimbulkan persyaratan peran yang saling bertentangan. Kahn *et al.* (1964) menyebut situasi ini sebagai konflik peran. Ming-Tien dan Chia-Mei (2005), konflik peran muncul karena adanya ketidaksesuaian antara harapan yang disampaikan individual didalam organisasi dengan orang lain didalam dan diluar organisasi.

Konflik peran terjadi saat munculnya peran-peran yang saling bertentangan yang harus dilakukan oleh individu sebagai anggota dalam sebuah organisasi (Koo dan Sim, 1999). Hal itu mengakibatkan individu mengalami konflik peran sehingga tidak dapat membuat keputusan yang tepat mengenai bagaimana peran-peran tersebut akan dilakukan dengan baik. Auditor Inspektorat dalam menjalankan tugasnya di lingkungan pemerintahan, akan berhubungan dengan bagian atau individu yang lain. Disamping itu auditor internal merupakan bagian suatu organisasi yang akan direviu yang memungkinkan terdapatnya hubungan pertemanan atau kekeluargaan. Hubungan tersebut kemungkinan besar mengakibatkan terjadinya perbedaan-perbedaan yang mengarah pada konflik.

Teori atribusi mengasumsikan bahwa orang mencoba untuk menentukan mengapa orang melakukan apa yang mereka lakukan. Menurut Heider (1958) mengargumentasikan bahwa perilaku seseorang itu ditentukan oleh kombinasi

antara kekuatan internal dan kekuatan eksternal. Kekuatan internal yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang, misalnya kemampuan atau usaha dan kekuatan eksternal yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar, misalnya kesulitan tugas dan keberuntungan.

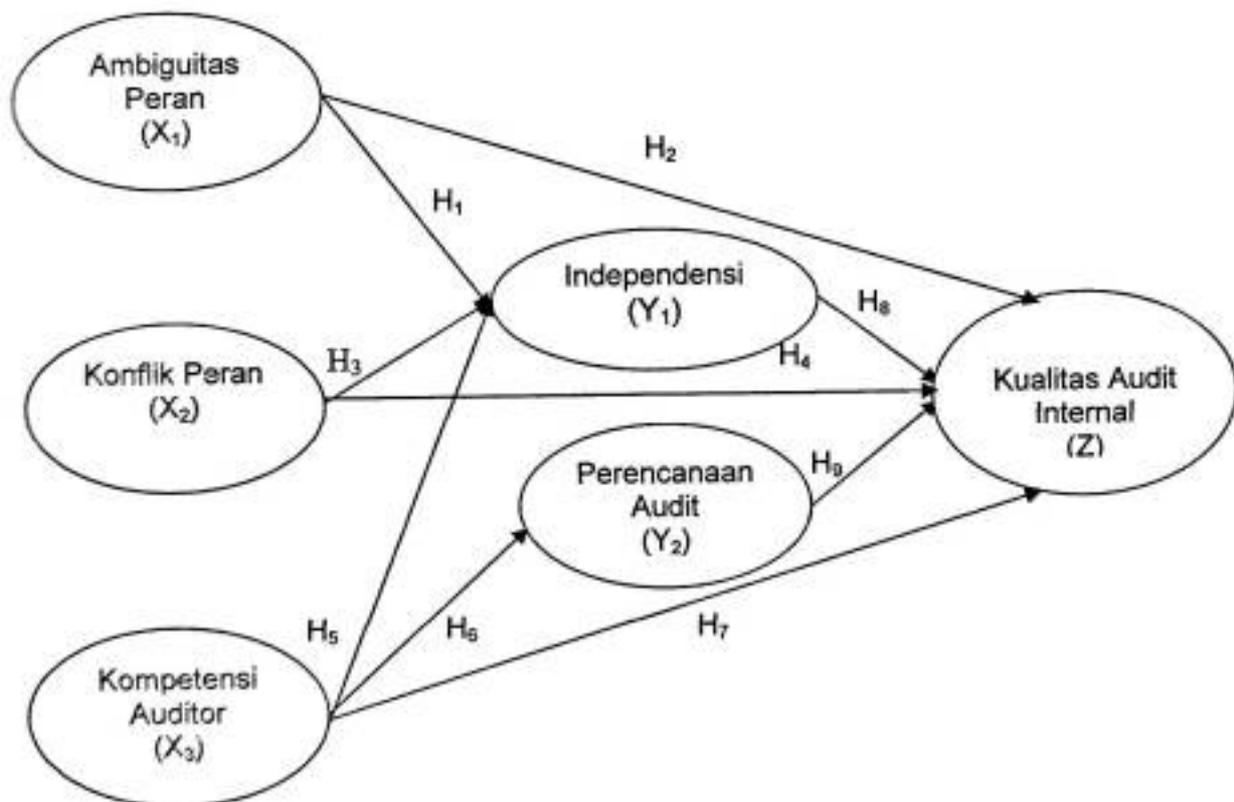
Pada penelitian keperilakuan, teori ini diterapkan dengan dipergunakannya variabel *locus of control* yang terdiri dari dua komponen yaitu *internal locus of control* dan *eksternal locus of control*. *Internal locus of control* adalah perasaan yang dialami seseorang bahwa dia mampu secara personal mempengaruhi kinerjanya serta perilakunya melalui kemampuan, keahlian, dan usaha yang dia miliki. *Eksternal locus of control* adalah perasaan yang dialami seseorang bahwa perilakunya sangat ditentukan oleh faktor-faktor diluar pengendaliannya.

Dasar penggunaan teori atribusi pada penelitian ini yaitu faktor-faktor internal yang merupakan perasaan yang dialami oleh seorang auditor bahwa dia mampu memengaruhi kualitas kinerjanya serta perilakunya secara personal melalui kompetensi, keahlian, pengalaman, serta independensinya. Sementara, faktor-faktor eksternal adalah perasaan yang dialami seseorang auditor bahwa perilakunya dipengaruhi oleh faktor-faktor diluar kendalinya seperti tekanan politik, jangka waktu melakukan audit atau reuiu, serta keterlibatan pimpinan audit.

Kemampuan untuk melaporkan temuan sangat dipengaruhi oleh tingkat independensi auditor, dimana independensi merupakan salah satu faktor penentu kualitas audit. De Angelo (1981) dengan memberikan gambaran bahwa kualitas audit adalah kemampuan auditor akan menemukan dan melaporkan kesalahan dalam suatu sistem akuntansi klien. Arens *et al.* (2008) menyatakan bahwa kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit, akan tidak ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti. Trisnaningsih (2007) menemukan bahwa pemahaman *good governance*

berpengaruh tidak langsung terhadap kinerja auditor melalui independensi auditor. Robkob *et al.* (2012:54) melakukan penelitian menunjukkan bahwa independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Baotham dan Ussahawanitchakit (2009:1) melakukan penelitian menunjukkan independensi audit berpengaruh positif terhadap kualitas dan kredibilitas audit. Chanruang dan Ussahawanitchakit (2011) mengatakan bahwa anteseden kompetensi perencanaan audit adalah kompetensi akuntansi, pengalaman audit, pembelajaran profesional, dan *turbulence* audit.

Berdasarkan uraian di atas, peneliti akan meneliti pengaruh variabel ambiguitas peran, konflik peran, kompetensi auditor, independensi auditor, dan perencanaan audit sebagai penentu kualitas audit internal. Kerangka konseptual dapat dilihat pada gambar 3.1 sebagai berikut.



Gambar 3.1 Kerangka konseptual

Berdasarkan kerangka konseptual penelitian tersebut di atas maka secara rinci prediksi sifat hubungan atau pengaruh antar variabel dalam penelitian ini, dengan membandingkan hasil kajian penelitian sebelumnya dapat dilihat pada tabel 3.1 sebagai berikut.

**Tabel 3.1 Kedudukan Variabel Penelitian, Prediksi Sifat Pengaruh antar Variabel dan Penelitian yang Mendukung**

No	Kedudukan Variabel yang Mempengaruhi	Kedudukan Variabel yang Dipengaruhi	Prediksi Sifat Pengaruh	Penelitian Sebelumnya yang Mendukung
1	Ambiguitas Peran ( $X_1$ ) Exogenous	Independensi Auditor ( $Y_1$ ) Endogenous	Negatif	Ahmad dan Taylor, 2009; Hutami dan Chariri, 2011;
2	Ambiguitas Peran ( $X_1$ ) Exogenous	Kualitas Audit Internal (Z) Endogenous	Negatif	Jackson dan Schuler, 1985; Gregson, 1994; Rebele dan Michaels, 1990; Senatra, 1980; Viator 2001; Fred, 1998; Fisher, 2001; Fanani, 2008.
3	Konflik Peran ( $X_2$ ) Exogenous	Independensi Auditor ( $Y_1$ ) Endogenous	Negatif	Ahmad dan Taylor, 2009; Hutami dan Chariri, 2011; Koo dan Sim, 1999; Anton, 2009
4	Konflik Peran ( $X_2$ ) Exogenous	Kualitas Audit Internal (Z) Endogenous	Negatif	Jackson dan Schuler, 1985; Fred, 1998; Fisher, 2001; Fanani, 2008. Viator 2001; Cahyono, 2008; Koustellos, 2004
5	Kompetensi Auditor ( $X_3$ ) Exogenous	Independensi Auditor ( $Y_1$ ) Endogenous	Positif	Arens et al., 2008; Mayangsari, 2003
6	Kompetensi Auditor ( $X_3$ ) Exogenous	Perencanaan Audit ( $Y_2$ ) Endogenous	Positif	Malthus dan Fowler, 2009; Shoosmuangpak dan Ussahawanitchakit, 2009; Chanruang dan Ussahawanitchakit, 2011;
7	Kompetensi Auditor ( $X_3$ ) Exogenous	Kualitas Audit Internal (Z) Endogenous	Positif	Matameh, 2011; Efendy, 2010; Jantje, 2012; Shoosmuangpak dan Ussahawanitchakit, 2009; Mansouri, 2009
8	Independensi Auditor ( $Y_1$ ) Endogenous	Kualitas Audit Internal (Z) Endogenous	Positif	Robkob et al., 2012; Baotham dan Ussahawanitchakit, 2009; Suyono, 2011; Jantje, 2012; Efendy, 2010; Samelson, 2006
9	Perencanaan Audit ( $Y_2$ ) Endogenous	Kualitas Audit Internal (Z) Endogenous	Positif	Chanruang dan Ussahawanitchakit, 2011; Ussahawanitchakit, 2009; Lim-u-sanno dan Ussahawanitchakit, 2009; Shoosmuangpak dan Ussahawanitchakit, 2009

Sumber : Hasil Olahan, 2014, Lampiran 1

### 3.2 Hipotesis

Berdasarkan rumusan masalah, tujuan penelitian dan kerangka konseptual penelitian, maka hipotesis penelitian dapat diuraikan sebagai berikut :

#### 1. Pengaruh Ambiguitas Peran Terhadap Independensi dan Kualitas Audit Internal

Hubungan variabel ambiguitas peran terhadap independensi dan kualitas audit internal didasari teori peran. Kahn *et al.* (1964) menyatakan bahwa suatu lingkungan organisasi dapat mempengaruhi harapan (*expectations*) setiap individu tentang perilaku peran mereka. Harapan itu melibatkan norma-norma atau tekanan untuk bertindak dengan cara tertentu. Individu akan menerima pesan tersebut, menginterpretasikannya, dan merespon dalam berbagai cara. Masalah akan muncul ketika pesan yang akan dikirim tersebut tidak jelas, tidak secara langsung, tidak dapat diinterpretasikan dengan mudah, dan tidak sesuai dengan daya tangkap si penerima pesan. Rizzo *et al.* (1970) menyatakan bahwa ambiguitas peran menunjukkan saat apa yang diharapkan tidak jelas karena kekurangan informasi mengenai suatu peran dan apa yang dibutuhkan dalam suatu tugas.

Ambiguitas peran berpengaruh negatif untuk komitmen independen (Ahmad dan Taylor, 2009) yang melakukan penelitian terhadap auditor internal di Malaysia. Hasil penelitiannya sesuai dengan Knapp (1987) bahwa ketika standar teknis yang tepat tidak hadir untuk auditor, manajemen cenderung untuk mendapatkan output yang disukainya. Hal ini sesuai argumen oleh Page dan Spira (2005) bahwa ambiguitas merusak pelestarian/pemeliharaan kekuatan profesional dan menyediakan ruang bagi kelompok yang berkepentingan untuk melakukan manuver. Hutami dan Chariri (2011), melakukan penelitian pada

inspektorat Kota Semarang. Hasil penelitiannya menunjukkan ambiguitas peran berpengaruh negatif signifikan terhadap komitmen untuk independen.

Penelitian tentang tekanan peran (Jackson dan Schuler, 1985) menunjukkan bahwa ambiguitas peran berkaitan dengan hasil-hasil kerja yang negatif, termasuk rendahnya kepuasan kerja, rendahnya komitmen organisasi, turunnya prestasi kerja, tingginya ketegangan kerja dan tingginya niat ingin pindah. Ambiguitas peran berkorelasi negatif dengan kepuasan kerja (Gregson *et al.*, 1994; Rebele dan Michaels, 1990; Koustelios, 2004). Ambiguitas peran cenderung berkorelasi positif dengan niat ingin pindah (Gregson, 1992). Penelitian-penelitian akuntansi perilaku membuktikan bahwa ambiguitas peran berhubungan dengan prestasi kerja. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Gahlan dan Singh (2014) menemukan ambiguitas peran sebagai penentu yang signifikan terhadap kinerja pekerjaan. Setiap unit meningkatnya ambiguitas peran akan menurunkan kinerja pekerjaan. Viator (2001) menemukan ambiguitas peran dan persepsi ketidakpastian lingkungan berkorelasi negatif dengan prestasi kerja. Fried (1998:19) melakukan penelitian pada kinerja pegawai perusahaan industri di Israel. Hasil penelitiannya menunjukkan ketidakjelasan peran menyebabkan turunnya tingkat kinerja. Fisher (2001:143) menemukan ambiguitas peran berpengaruh negatif signifikan terhadap kinerja pekerjaan dan kepuasan kerja auditor. Data penelitian dilakukan dengan kuesioner yang diberikan kepada auditor dalam dua kelompok perusahaan dari enam Kantor Akuntan Publik yang besar di New Zealand. Fanani *et al.*, (2008) melakukan penelitian dengan populasi auditor pada Kantor Akuntan Publik yang ada di Jawa Timur. Hasil penelitiannya menunjukkan ketidakjelasan peran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Sherman (1989) mendalilkan kejelasan peran adalah suatu motivator positif bagi personil insinyur dan teknik. Hasil penelitiannya, ketika termotivasi dengan baik, insinyur cenderung untuk memecahkan masalah

yang memerlukan upaya tingkat tinggi dan inovasi untuk menyelesaikan suatu proyek. Selain itu, kejelasan peran berhubungan positif untuk inovasi (Jansen dan Gaylen, 1994).

Berdasarkan uraian dan hasil-hasil penelitian di atas, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

- H<sub>1</sub> : Ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap independensi auditor.
- H<sub>2</sub> : Ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap kualitas audit internal.

## **2. Pengaruh Konflik Peran Terhadap Independensi Auditor dan Kualitas Audit Internal**

Konflik peran terjadi saat munculnya peran-peran yang saling bertentangan yang harus dilakukan oleh individu sebagai anggota dalam sebuah organisasi (Koo dan Sim, 1999). Hal itu mengakibatkan individu mengalami konflik peran tidak dapat membuat keputusan yang tepat mengenai bagaimana peran-peran tersebut akan dilakukan dengan baik. Aparat Inspektorat dalam menjalankan tugasnya di lingkungan pemerintahan, akan berhubungan dengan bagian atau individu yang lain. Hubungan tersebut kemungkinan besar mengakibatkan terjadinya perbedaan-perbedaan yang mengarah pada konflik.

Konflik peran yang dialami oleh auditor dapat merusak independensi dan kemampuan auditor untuk melakukan audit yang wajar. Apabila auditor untuk tetap mempertahankan sikap etis profesional mereka, maka akan membahayakan posisi auditor internal tersebut, sehingga auditor menjadi rentan terhadap tekanan dari manajemen dan mengakibatkan menurunnya komitmen independensi (Koo dan Sim, 1999). Ahmad dan Taylor, (2009), Hutami dan Chariri (2011), konflik peran berpengaruh negatif signifikan terhadap komitmen untuk independen. Penelitian Reynold (2000) menyimpulkan bahwa

pertentangan yang terjadi karena peran audit dan peran konsultasi pada auditor internal merupakan subyek konflik.

Fried (1998) yang menyatakan bahwa konflik peran berpengaruh pada level kinerja yang lebih rendah. Fisher (2001), hasil penelitiannya menunjukkan bahwa konflik peran berpengaruh negatif terhadap kinerja pekerjaan dan kepuasan kerja auditor. Fanani *et al.* (2008), hasil penelitiannya menunjukkan Konflik peran berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Konflik peran berpengaruh negatif terhadap prestasi kerja (Viator, 2001, Cahyono, 2008). Koustelios (2004), konflik peran adalah penentu yang signifikan terhadap kepuasan kerja. Namun hasil penelitian sebelumnya tidak melaporkan adanya korelasi antara konflik peran dan prestasi kerja (Gregson *et al.*, 1994; Rebele dan Michaels, 1990; Senatra, 1980).

Berdasarkan uraian dan hasil-hasil penelitian di atas, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

- H<sub>3</sub> : Konflik peran berpengaruh negatif terhadap independensi auditor.  
H<sub>4</sub> : Konflik peran berpengaruh negatif terhadap kualitas audit internal.

### **3. Pengaruh Kompetensi Auditor Terhadap Independensi Auditor, Perencanaan Audit, dan kualitas audit internal**

Kompetensi akuntansi dan keahlian diperkenalkan dalam profesional audit (Malthus dan Fowler, 2009). Auditor harus memahami standar akuntansi, sistem akuntansi, aturan akuntansi, dan teknologi informasi akuntansi untuk perencanaan dalam pekerjaan lapangan audit. Perencanaan audit membantu auditor untuk mengaudit laporan keuangan termasuk mempertimbangkan materialitas audit, masalah audit, dan sistematika audit. Shoommuangpak dan Ussahawanitchakit (2009) menemukan bahwa kompetensi akuntansi dapat membantu auditor terhadap strategi audit untuk fokus pada penilaian risiko,

pemantauan pengendalian internal, deteksi penipuan, taktik negosiasi, dan keahlian penasehat. Mereka mendefinisikan kompetensi akuntansi adalah pengetahuan profesional dengan standar prinsip, sistem pengendalian internal, regulasi, dan teknologi informasi.

Zhou dan Wong (2008) mendefinisikan pengalaman audit sebagai pembelajaran individual auditor dari kesuksesan dan kesalahan yang mendasarkan pada pengalaman mereka sebelumnya. Shoommuangpak dan Ussahawanitchakit (2009) menyatakan bahwa pengalaman audit adalah keterampilan yang diperoleh dari tugas audit mengenai standar audit yang relevan sebagai pedoman, analisis kritis, menunjukkan skeptisme profesional, menerapkan penilaian profesional dan kemampuan untuk menahan dan menyelesaikan konflik. Chanruang dan Ussahawanitchakit (2011) mengatakan bahwa anteseden kompetensi perencanaan audit adalah kompetensi akuntansi, pengalaman audit, pembelajaran profesional, dan *turbulence* audit. Hasil penelitiannya menunjukkan kompetensi akuntansi berpengaruh positif terhadap efisiensi metode audit, alokasi sumber daya audit, dan pengaturan lingkup audit, tetapi kompetensi akuntansi berpengaruh negatif terhadap penggunaan pengetahuan audit. Pengalaman audit berhubungan positif dengan efisiensi metode audit, alokasi sumber daya audit, pengaturan lingkup audit dan penggunaan pengetahuan audit.

Audit yang berkualitas sangat penting untuk menjamin bahwa akuntan memenuhi tanggung jawabnya kepada investor, masyarakat umum dan pemerintah serta pihak-pihak lain yang mengandalkan kredibilitas laporan keuangan yang telah diaudit, dengan menegakkan independensi yang tinggi. Auditor harus memiliki sikap mental independen. Kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit, akan tidak ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti (Arens *et al.*, 2008).

Matarneh (2011) menemukan bahwa kompetensi, obyektivitas, dan kinerja auditor internal sebagai faktor penting terhadap kualitas audit internal. Mansouri *et al.* (2009:17) menyatakan bahwa kompetensi anggota AICPA berpengaruh terhadap deteksi kecurangan. Samelson *et al.* (2006) melakukan penelitian dengan menemukan bahwa ukuran auditor (keahlian, respon terhadap klien, profesionalisme, pemahaman sistem klien, dan studi pengendalian internal dengan kualitas audit). Suyono (2012) menemukan bahwa independensi, pengalaman, dan tanggungjawab berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit. Kompetensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor (Jantje, 2012). Efendy (2010) melakukan penelitian pada aparat inspektorat Kota Gorontalo. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa kompetensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Kalber dan Cenker (2008) melakukan penelitian dengan menemukan bahwa pengalaman berpengaruh negatif terhadap kinerja pekerjaan.

Berdasarkan uraian dan hasil-hasil penelitian di atas, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

- H<sub>5</sub> : Kompetensi Auditor berpengaruh positif terhadap independensi auditor
- H<sub>6</sub> : Kompetensi Auditor berpengaruh positif terhadap perencanaan audit
- H<sub>7</sub> : Kompetensi Auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal

#### **4. Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Internal**

Fungsi auditor internal adalah melaksanakan fungsi pemeriksaan internal yang merupakan suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilakukan (Sawyer *et al.*, 2009). Wooten (2003) memberikan model tentang kualitas audit, bahwa kualitas audit dapat diukur oleh dua faktor utama yaitu kemampuan untuk mendeteksi kesalahan yang terjadi dalam suatu organisasi dan kemampuan

untuk melaporkan kesalahan yang terjadi. Kemampuan untuk melaporkan kesalahan sangat dipengaruhi oleh tingkat independensi auditor. Auditor Internal tidak seharusnya ditempatkan dalam suatu posisi dimana independensi mereka dapat dipertanyakan dan merasa tidak mampu untuk membuat penilaian (*judgment*) profesional obyektif (Vanasco, 1994). Idealnya, auditor internal harus bebas untuk melaporkan berbagai hal audit mereka dan aktivitas pelaporan mereka tidak dipengaruhi oleh siapapun (Sawyer dan Dittenhofer, 2003). *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.

Robkob *et al.* (2012:54) melakukan penelitian dengan populasi auditor sertifikasi pajak di Thailand. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Baotham dan Ussahawanitchakit (2009:1) melakukan penelitian dengan populasi auditor di Thailand, hasil penelitiannya menunjukkan independensi audit berpengaruh positif terhadap kualitas dan kredibilitas audit. Suyono (2012) melakukan penelitian pada auditor Kantor Akuntan Publik di Provinsi Jawa Tengah dan Yogyakarta. Hasil penelitiannya menemukan bahwa independensi berpengaruh terhadap kualitas audit. Panigoro (2013) melakukan penelitian dengan menemukan bahwa independensi berhubungan positif dengan kualitas audit. Jantje (2012) melakukan penelitian pada inspektorat se Provinsi Sulawesi Utara. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Efendy (2010) melakukan penelitian pada aparat inspektorat Kota Gorontalo, Nugraheni (2009). Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa independensi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Berdasarkan uraian dan hasil-hasil penelitian di atas, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H<sub>8</sub> : Independensi Auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit Internal

#### 5. Pengaruh Perencanaan Audit Terhadap Kualitas Audit Internal

Shoommuangpak dan Ussahawanitchakit (2009) mendefinisikan efisiensi audit sebagai menuju keberhasilan tujuan audit dengan mengumpulkan bukti audit yang cukup dan tepat untuk memperoleh pendapat wajar mengenai kepatuhan laporan keuangan dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Keterbatasan waktu dan staf mengharuskan auditor harus memperhatikan ruang lingkup audit. Ruang lingkup yang luas dari audit dapat membuat biaya lebih besar dari lingkup sampel audit (O'keefe *et al.*, 1990). Lingkup audit didefinisikan bahwa usaha tambahan di luar tingkat biasa mengingat *inherent risk* terkait dengan *account* (Cohen *et al.*, 2000). Pemanfaatan pengetahuan didefinisikan bahwa pemanfaatan pengetahuan mencakup berbagai intervensi yang bertujuan untuk meningkatkan penggunaan pengetahuan untuk memecahkan masalah manusia (Backer, 1993). Chanruang dan Ussahawanitchakit (2011:55) menemukan kompetensi perencanaan audit berhubungan secara positif dengan kualitas laporan audit. Ussahawanitchakit (2012:2) hasil penelitiannya menunjukkan bahwa perencanaan audit (penelusuran informasi latar belakang klien, penentuan tingkat materialitas, penilaian resiko, revidu analitikal pendahuluan, dan pemahaman struktur pengendalian internal) berpengaruh positif dengan kualitas audit.

Berdasarkan uraian dan hasil penelitian di atas, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H<sub>9</sub> : Perencanaan audit berpengaruh positif terhadap Kualitas audit Internal

## **6. Pengaruh Ambiguitas Peran dan Konflik Peran Terhadap Kualitas Audit Internal Melalui Independensi**

Menurut Arens *et al.* (2008) menyatakan bahwa kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit, akan tidak ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti. Institut Akuntan Publik Indonesia (2011) seksi 220 PSA No.4 Alinea 02 mengharuskan auditor bersikap independensi, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia akan melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis seorang auditor, jika ia kehilangan sikap tidak memihak, maka ia tidak dapat mempertahankan kebebasan pendapatnya. Penelitian yang dilakukan oleh Trisnainingsih (2007) menemukan bahwa pemahaman good governance berpengaruh tidak langsung terhadap kinerja auditor melalui independensi auditor.

H<sub>10</sub> : Ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor

H<sub>11</sub> : Konflik peran berpengaruh negatif terhadap kualitas audit internal melalui independensi.

## **7. Pengaruh Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Internal Melalui Independensi dan Perencanaan Audit**

Didasarkan pada teori atribusi menurut Heider (1958) mengargumentasikan bahwa perilaku seseorang itu ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal dan eksternal. Faktor-faktor internal merupakan perasaan yang dialami oleh seorang auditor bahwa dia mampu mempengaruhi kualitas kerjanya serta perilakunya secara personal melalui kompetensi, keahlian, pengalaman, serta independensinya.

Mayangsari (2003) melakukan penelitian pengaruh keahlian audit dan independensi terhadap pendapat audit. Hasil penelitiannya bahwa auditor ahli dan non ahli mempunyai perbedaan dalam memberikan pendapat jika mereka tidak mendapat tekanan. Namun jika mendapatkan tekanan-tekanan, perbedaannya tidak signifikan. Jadi tekanan yang muncul dalam pemberian pendapat mempengaruhi independensi sehingga sehingga mengurangi kompetensi auditor ahli dalam memberikan pendapat.

Bedard *et al.* (2005); Blay *et al.* (2007) memberikan definisi perencanaan audit kompeten sebagai kemampuan auditor untuk kecukupan dan ketepatan menentukan sifat, saat, dan lingkup dari bukti audit dan alokasi sumber daya audit yang secara konsisten dengan tingkat penilaian risiko audit. Sehingga dengan demikian, kecukupan adalah ukuran kuantitas bukti audit yang diperoleh dan kesesuaian adalah ukuran kualitasnya. Chanruang dan Ussahawanitchakit (2011) menyatakan kompetensi akuntansi berhubungan positif dengan efisiensi metode audit, alokasi sumber daya, pengaturan ruang lingkup audit, tetapi berhubungan negatif dengan penggunaan pengetahuan audit. Pengalaman audit berhubungan positif dengan efisiensi metode audit, alokasi sumber daya, pengaturan ruang lingkup audit, dan penggunaan pengetahuan audit. Matameh (2011) melakukan penelitian tentang faktor-faktor penentu kualitas audit internal di Bank. Hasil penelitiannya menunjukkan kompetensi, obyektivitas dan kinerja auditor internal sebagai faktor penting yang mempengaruhi kualitas audit internal. Mansouri *et al.* (2009) menyatakan bahwa kompetensi anggota AICPA berpengaruh terhadap deteksi kecurangan. Lim-u-Sanno dan Ussahawanitchakit (2009) melakukan penelitian dengan menemukan penilaian resiko audit baik langsung dan tidak langsung berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja audit melalui perencanaan audit yang kompeten dan efektivitas laporan audit. Perencanaan audit kompeten memiliki hubungan positif dengan kualitas laporan

audit melalui efektivitas praktek audit, penurunan risiko audit, dan peningkatan efisiensi audit (Chanruang dan Ussahawanitchakit, 2011).

Berdasarkan hasil-hasil penelitian di atas, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

- H<sub>12</sub> : Kompetensi Auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor
- H<sub>13</sub> : Kompetensi Auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal melalui perencanaan audit

## BAB IV METODE PENELITIAN

### 4.1 Rancangan Penelitian

Penelitian ini adalah penelitian eksplanatori (*explanatory research*) yakni penelitian yang berusaha menjelaskan hubungan kausal antara variabel independen dengan variabel dependen melalui pengajuan hipotesis yang telah dirumuskan. Variabel independen dalam penelitian ini adalah ambiguitas peran, konflik peran, dan kompetensi auditor, dan variabel dependen adalah kualitas audit internal, sedangkan variabel independensi dan perencanaan audit berfungsi sebagai variabel independen terhadap kualitas audit internal serta berfungsi sebagai variabel dependen dari ambiguitas peran, konflik peran dan kompetensi auditor.

Penelitian ini dimaksudkan untuk mencari fakta dan keterangan secara faktual dari responden dengan menggunakan kuesioner yang didistribusikan kepada auditor pada Inspektorat di Propinsi Sulawesi Tengah untuk menjelaskan variabel-variabel ambiguitas peran, konflik peran, kompetensi auditor terhadap independensi, perencanaan audit, dan kualitas audit internal. Sehingga unit analisis pada penelitian ini adalah kualitas audit internal.

### 4.2 Situs dan Waktu Penelitian

Penelitian ini dilakukan pada badan Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah yang terdiri atas satu inspektorat provinsi dan tiga belas inspektorat kabupaten/kota. Lokasi penelitian berjarak antara 850 km sampai dengan 1.500 km dari kota Makassar. Waktu pelaksanaan penelitian dimulai pada bulan Maret sampai dengan Agustus 2014.

### 4.3 Populasi, Sampel dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas : obyek atau subyek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2011:119). Populasi dalam penelitian ini adalah auditor Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah yang terdiri atas Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dan Jabatan Fungsional Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan di Daerah (JFP2UPD).

Sampel adalah bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi tersebut. Apa yang dipelajari dari sampel itu, kesimpulannya akan dapat diberlakukan untuk populasi (Sugiyono, 2011:120). Sampel yang diambil dari populasi harus betul-betul representatif. Oleh karena itu teknik pengambilan sampel perlu dipertimbangkan agar sampel yang diambil dapat representatif. Pemilihan sampel dalam penelitian ini menggunakan teknik *purposive sampling* dengan tujuan untuk mendapatkan informasi dari individu dengan sasaran yang tepat. Penggunaan teknik *purposive sampling* ini adalah teknik penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2011:126). Pertimbangan atau kriteria pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah :

1. Auditor yang bertindak langsung melakukan pemeriksaan di lingkungan Pemerintah se Provinsi Sulawesi Tengah.
2. Auditor inspektorat sudah pernah melakukan pemeriksaan minimal satu tahun.

Jumlah auditor masing-masing inspektorat yang ada di Provinsi Sulawesi Tengah dapat dilihat pada tabel 4.1 sebagai berikut.

**Tabel 4.1 Jumlah Auditor Masing-Masing Inspektorat**

No.	Inspektorat	Auditor	Jabatan Fungsional Auditor
1	Provinsi Sulawesi Tengah	25	21
2	Kota Palu	26	-
3	Kabupaten Donggala	27	-
4	Kabupaten Sigi	23	-
5	Kab. Parigi Moutong	20	7
6	Kabupaten Poso	22	-
7	Kabupaten Morowali	23	-
8	Kabupaten Banggai	20	9
9	Kab. Banggai Kepulauan	7	-
10	Kabupaten Toli-Toli	20	-
11	Kabupaten Buol	24	-
12	Kabupaten Tojo Una-Una	22	-
13	Kabupaten Banggai Laut	-	-
14	Kab. Morowali Utara	-	-
	<b>Total</b>	<b>259</b>	<b>37</b>

Sumber : dari masing-masing inspektorat 2014

Jumlah sampel dalam penelitian ini menggunakan rumus Taro Yamane atau Slovin (Riduwan dan Kuncoro, 2006) adalah :

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

Dimana :

n = Jumlah sampel

N = Jumlah Populasi

d<sup>2</sup> = Presisi (ditetapkan 10% dengan tingkat kepercayaan 95%)

Berdasarkan jumlah populasi dengan kriteria pengambilan sampel yang telah ditentukan dan tingkat kelonggaran ketidaktelitian sebesar 10%, maka 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 *strutural equation modeling* (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.

#### 4.4 Jenis dan Sumber Data

Secara garis besar bahwa jenis data dalam penelitian ini adalah data kuantitatif. Data kuantitatif adalah data yang berbentuk angka atau data kualitatif yang diangkakan atau *scoring* (Sugiyono, 2011). Selanjutnya lebih rinci data penelitian ini termasuk data ordinal. Sumber data penelitian ini adalah data primer berupa penyebaran kuesioner kepada seluruh auditor inspektorat yang memenuhi syarat yang telah ditetapkan.

#### 4.5 Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data dalam penelitian ini yaitu dengan teknik kuesioner, dimana pertanyaan yang sudah disusun oleh peneliti dibagikan kepada responden yang bersangkutan untuk diisi. Selain memberikan kuesioner, peneliti juga melakukan wawancara yang membutuhkan penjelasan lebih lanjut.

Kuesioner disusun dalam skala Likert sebagai formasi item-item pengukur variabel penelitian berbentuk pernyataan dengan lima pilihan jawaban responden. Pilihan alternatif jawaban dapat dilihat pada tabel 4.2. Penyusunan item-item pernyataan pada kuesioner dilakukan dengan mengacu kepada definisi operasional variabel penelitian.

**Tabel 4.2 Alternatif Jawaban dan Skor Masing-Masing Alternatif.**

Jawaban	Pernyataan Positif
Sangat tidak setuju	1
Tidak Setuju	2
Netral	3
Setuju	4
Sangat Setuju	5

Sumber : Riduwan dan Kuncoro, 2006

#### 4.6 Model dan Teknik Analisis Data

Model yang digunakan dalam penelitian ini adalah model *Structural Equation Modelling* (SEM) untuk mengetahui hubungan kausal antara variabel laten yang terdapat dalam persamaan struktural. Pengujian model pengukuran dan pengujian model *overall* serta pengujian model struktural semuanya merupakan paket program SEM menggunakan program *Analysis of Moment Structure* (AMOS) versi 21 dan mengacu pada persamaan *reduce form*. Program pendukung lain yang digunakan dalam pengolahan data dan analisis hasil penelitian yaitu program *Excel* untuk pengimputan data dan SPSS (*Statistical Package for Social Science*) yang digunakan dalam penghitungan analisis deskriptif.

##### 1. Analisis Deskriptif

Analisis deskriptif digunakan untuk menggambarkan karakteristik responden dan variabel penelitian baik *exogenous variable* maupun *endogenous variable*. Karakteristik responden meliputi jenis kelamin, umur, pendidikan terakhir, latar belakang pendidikan, lama bekerja, dan jabatan sebagai auditor atau pernah menjadi auditor. Deskripsi variabel penelitian meliputi ambiguitas peran, konflik peran, kompetensi auditor, independensi, perencanaan audit, dan kualitas audit internal. Informasi yang diperoleh dari

responden adalah menggambarkan kenyataan mengenai variabel-variabel tersebut.

Analisis deskriptif variabel dengan menginterpretasikan nilai rata-rata dari masing-masing sub variabel (dimensi) pada variabel ini dimaksudkan untuk memberikan mengenai dimensi apa saja yang membangun konsep model penelitian secara keseluruhan. Dasar interpretasi mengacu pada interpretasi skor yang digunakan oleh Stemple, Jr (2004) sebagaimana digambarkan pada tabel berikut ini.

**Tabel 4.3 Dasar Interpretasi Skor item dalam Variabel Penelitian.**

No.	Nilai Skor	Interpretasi
1.	1 – 1,8	Jelek/tidak penting/tidak tinggi
2.	1,8 – 2,6	Kurang
3.	2,6 – 3,4	Cukup
4.	3,4 – 4,2	Bagus/penting/tinggi
5.	4,2 – 5,0	Sangat bagus/sangat penting/sangat tinggi

Sumber : Stempel, Jr. 2004

## 2. Pengujian Model Pengukuran

Model pengukuran pada penelitian ini terdapat 6 variabel (*construct*) yang diukur yaitu : ambiguitas peran, konflik peran, kompetensi auditor, independensi, perencanaan audit, dan kualitas audit internal. Pengujian model pengukuran dilakukan untuk mengetahui apakah model pengukuran tersebut *compatible* atau tidak untuk digunakan.

### a. Uji validitas

Validitas adalah suatu ukuran yang menunjukkan tingkat kevalidan atau kesahihan suatu instrumen (item pernyataan/pertanyaan). Validitas suatu indikator dapat diamati melalui dua cara, yaitu pertama, koefisien estimasi (*loading faktor* =  $\lambda$ ) dari suatu indikator terhadap konstruk tertentu yang besarnya ditentukan oleh *standardized regression weight*.

Koefisien dinyatakan valid, jika indikator yang digunakan dapat mengukur konstruk tertentu bilamana *loading factor* ( $\lambda$ )  $\geq 0.50$  (Hair *et al.*, 1998). Kedua nilai *critical ratio* (*cr*) dari *regresion weight* yang menunjukkan nilai  $t_{hitung}$  pada tabel distribusi *t* dimana nilai  $CR \geq 1,28$  untuk tingkat signifikansi 10%,  $CR \geq 1,65$  untuk tingkat signifikansi 5%,  $CR \geq 2,33$  untuk tingkat signifikansi 1%, atau nilai probabilitas (*P*) *regresion weight* yang menunjukkan tingkat signifikansi dimana nilai  $P \leq 0,10$  untuk tingkat signifikansi 10%,  $P \leq 0,05$  untuk tingkat signifikansi 5%, dan  $P \leq 0,01$  untuk tingkat signifikansi 1% (Walpole, 1995).

#### b. Uji Reliabilitas

Reliabilitas menunjukkan sejauh mana tingkat kekonsistenan pengukuran dari suatu responden ke responden yang lain atau sejauh mana pernyataan dapat dipahami sehingga tidak menyebabkan beda interpretasi dalam pemahaman pernyataan tersebut. Penelitian ini mengukur reliabilitas data dengan reliabilitas konsistensi internal (Sugiyono, 2002:111).

Pengujian reliabilitas dengan konsistensi internal dilakukan dengan cara mencobakan instrumen sekali saja kemudian data yang diperoleh dianalisis dengan teknik tertentu. Untuk menilai reliabilitas konsistensi internal diantara butir-butir pernyataan dalam penelitian ini digunakan teknik *Cronbach's Alpha*. Suatu pengukuran dikatakan reliabel jika memiliki koefisien alfa lebih besar dari 0,6 (Sugiyono, 2002:122). Formulasi perhitungan koefisien *Cronbach's Alpha* sebagai berikut :

$$r_i = \left[ \frac{k}{(k-1)} \right] \left[ 1 - \frac{\sum Si^2}{St^2} \right]$$

Dimana :

- $r_i$  = reliabilitas instrumen  
 $k$  = banyaknya butir pernyataan  
 $\sum Si^2$  = jumlah varians butir  
 $St^2$  = Varians total (Sugiyono, 2002)

c. Uji *Goodness of Fit*

Uji *goodness of fit* merupakan pengujian terhadap kesesuaian model melalui telaah terhadap berbagai kriteria *goodness of fit*. Beberapa indeks kesesuaian dan *cut-of value* untuk menguji apakah sebuah model dapat diterima atau ditolak sebagai berikut, yaitu :

1.  $\chi^2$ -*Chi-square* statistik, dimana model dipandang baik atau memuaskan bila nilai *Chi-square*nya rendah. Semakin kecil nilai  $\chi^2$  semakin baik model itu dan diterima berdasarkan probabilitas dengan *cut-of value* sebesar  $p > 0,05$  atau  $p > 0,10$ .
2. RMSEA (*The Root Mean Square Error of Approximation*), yang menunjukkan *goodness of fit* yang dapat diharapkan bila model diestimasi dalam populasi (Hair *et al.*, 1998). Nilai RMSEA yang lebih kecil atau sama dengan 0,08 merupakan indeks untuk dapat diterimanya model yang menunjukkan sebuah *close fit* dari model itu berdasarkan *degrees of freedom*.
3. GFI (*Goodness of Fit Index*), adalah ukuran non statistik yang mempunyai rentang nilai antara 0 (*poor fit*) sampai dengan 1,0 (*perfect fit*). Nilai yang tinggi dalam indeks ini menunjukkan sebuah "*better fit*".

4. AGFI (*Adjusted Goodness of Fit Index*), dimana tingkat penerimaan yang direkomendasikan adalah bila AGFI mempunyai nilai sama dengan atau lebih besar dari 0,90.
5. CMIN/DF, adalah *The Minimum Sample Discrepancy Function* yang dibagi dengan *Degree of Freedom*. CMIN/DF tidak lain adalah statistik *chi-square*,  $\chi^2$  dibagi DF-nya disebut  $\chi^2$  relatif. Bila nilai  $\chi^2$  relatif kurang dari 2,0 atau 3,0 adalah indikasi dari *acceptable fit* antara model dan data.
6. TLI (*Tucker Lewis Index*), merupakan incremental index yang membandingkan sebuah model yang diuji terhadap sebuah base line model, dimana nilai yang direkomendasikan sebagai acuan untuk diterimanya sebuah model adalah  $\geq 0,95$  ((Hair et al., 1998) dan nilai yang mendekati 1 menunjukkan *very good fit*.
7. CFI (*Comparative Fit Index*), dimana bila mendekati 1 mengindikasikan tingkat fit yang paling tinggi, dan nilai yang direkomendasikan adalah  $CFI \geq 0,95$ .

Menurut Arbuckle dan Wotheke (1999), kriteria terbaik yang digunakan sebagai indikasi kebaikan model adalah nilai *Chi Square/DF* yang kurang dari 2, dan RMSEA yang di bawah 0.08. Untuk lebih jelasnya indeks yang digunakan untuk menguji kelayakan sebuah model adalah seperti dalam tabel 4.4 sebagai berikut.

**Tabel 4.4 Good of Fit Index untuk Evaluasi Model**

<i>Goodness of fit index</i>	Keterangan	<i>Cut-off Value</i>
Chi-square	Menguji apakah covariance populasi yang diestimasi sama dengan covariance sampel (apakah model sesuai dengan data). Bersifat sangat sensitive untuk sampel besar (diatas 200)	Diharapkan kecil
Probability	Uji signifikansi terhadap perbedaan matriks covariance data dan matriks covariance yang diestimasi	$\geq 0,05$
RMSEA	Mengkompensasi kelemahan <i>Chi-square</i> pada sampel besar	$\leq 0,08$
GFI	Menghitung proporsi tertimbang varians dalam matriks sampel yang dijelaskan oleh matriks covariance populasi yang diestimasi (analog dengan R2 dalam regresi berganda)	$\geq 0,90$
AGFI	GFI yang disesuaikan terhadap DF	$\geq 0,90$
CMIN/DF	Kesesuaian antara data dan model	$\leq 2,00$
TLI	Pembandingan antara model yang diuji terhadap base line model	$\geq 0,95$
CFI	Uji kelayakan model yang tidak sensitive terhadap besarnya sampel dan kerumitan model	$\geq 0,94$

Sumber : Ferdinand, A. 2002

Berdasarkan kerangka konseptual yang telah dikembangkan (gambar 3.1), maka *structural equation modelling* yang dikembangkan dalam penelitian ini dapat dilihat pada gambar 4.1 dengan formulasi matematis sebagai berikut :

$$Y_1 = \alpha_0 - \alpha_1 f(X_1, X_2, X_3) \dots \dots \dots (1^a)$$

$$Y_2 = f(X_3) \dots \dots \dots (2^a)$$

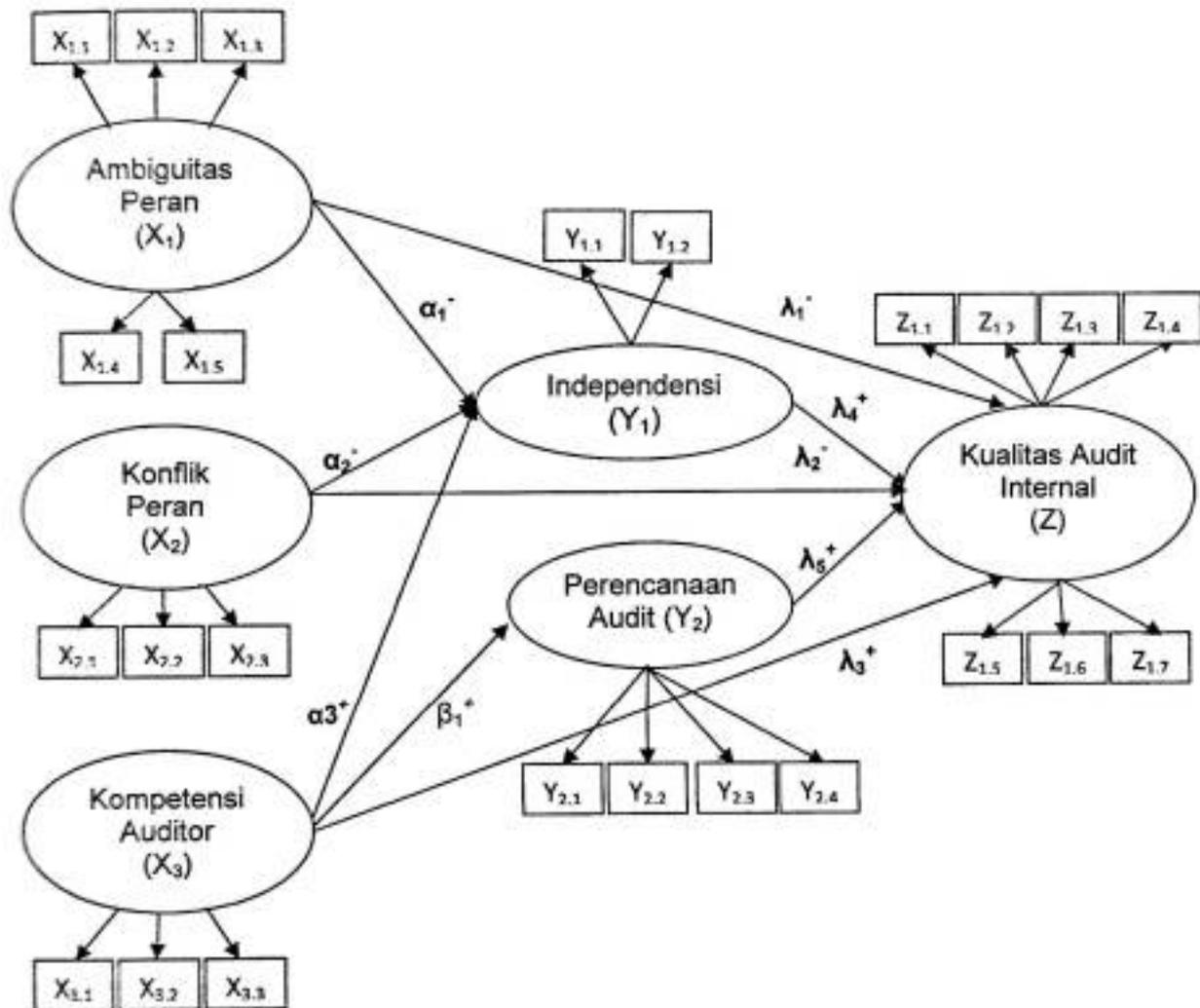
$$Z = f(X_1, X_2, X_3, Y_1, Y_2) \dots \dots \dots (3^a)$$

Dimana :

$X_1$  = Ambiguitas Peran/ketidakjelasan peran

$X_2$  = Konflik Peran

- $X_3$  = Kompetensi Auditor  
 $Y_1$  = Independensi Auditor  
 $Y_2$  = Perencanaan Audit  
 $Z$  = Kualitas Audit Internal



Gambar 4.1 Model Analisis

Pola hubungan antar variabel  $X_1, X_2, X_3$  sebagai variabel *exogenous* dengan  $Y_1, Y_2,$  dan  $Z$  sebagai *variabel endogenous* merupakan pola hubungan fungsional yang bersifat langsung dan tidak langsung. Pola hubungan variabel  $Y_1$  dan  $Y_2$  terhadap  $Z$  atau kualitas audit internal juga merupakan pola hubungan

fungsional yang bersifat langsung dan tidak langsung. Pola hubungan antar variabel ini dianalisis dengan menggunakan SEM (*Structural Equation Modelling*), sehingga pengaruh masing-masing variabel *exogenous* terhadap variabel *endogenous* dapat diketahui baik yang bersifat langsung maupun tidak langsung.

Berdasarkan model analisis, maka pola hubungan antar variabel dapat ditulis dalam bentuk persamaan linier sebagai berikut :

$$Y_1 = \alpha_0 - \alpha_1 X_1 - \alpha_2 X_2 + \alpha_3 X_3 + \epsilon_1 \dots\dots\dots(1^b)$$

$$Y_2 = \beta_0 + \beta_1 X_3 \dots\dots\dots(2^b)$$

$$Z = \lambda_0 - \lambda_1 X_1 - \lambda_2 X_2 + \lambda_3 X_3 + \lambda_4 Y_1 + \lambda_5 Y_2 + \epsilon_3 \dots\dots\dots(3^b)$$

Berdasarkan sistem persamaan linier di atas, maka melalui proses manipulasi matematik dapat diperoleh bentuk model *reduced form* sebagai berikut:

$$Y_1 = \alpha_0 - \alpha_1 X_1 - \alpha_2 X_2 + \alpha_3 X_3 + \epsilon_1 \dots\dots\dots(1^c)$$

$$Y_2 = \theta_0 - \theta_1 X_3 + \mu_2 \dots\dots\dots(2^c)$$

$$Y_3 = \pi_0 - \pi_1 X_1 - \pi_2 X_2 + \pi_3 X_3 + \mu_3 \dots\dots\dots(3^c)$$

Dimana :

$\alpha_0$  = Konstanta dari  $Y_1$

$\theta_0 = \beta_0 \alpha_0 \beta_4$  = Konstanta dari  $Y_2$

$\pi_0 = \alpha_0 + \alpha_0 \lambda_4 + \lambda_5 \beta_0 \alpha_0 \beta_4$  = Konstanta  $Z$

$\epsilon_1$  = Error term dari  $Y_1$

$\mu_2 = \beta_4 \epsilon_1 + \epsilon_2$  = Error term dari  $Y_2$

$\mu_3 = \beta_4 \lambda_5 \epsilon_1 + \lambda_5 \epsilon_2 + \epsilon_3$  = Error term dari  $Z$

Berdasarkan sistem persamaan (1a – 3a) di atas, dapat ditentukan parameter hubungan antar variabel baik pengaruh langsung, pengaruh tidak langsung maupun pengaruh total sebagai berikut :

## 1. Pengaruh langsung

$\alpha_1$  = Pengaruh langsung X1 terhadap Y1

$\alpha_2$  = Pengaruh langsung X2 terhadap Y1

$\alpha_3$  = Pengaruh langsung X3 terhadap Y1

$\beta_1$  = Pengaruh langsung X3 terhadap Y2

$\lambda_1$  = Pengaruh langsung X1 terhadap Z

$\lambda_2$  = Pengaruh langsung X2 terhadap Z

$\lambda_3$  = Pengaruh langsung X3 terhadap Z

$\lambda_4$  = Pengaruh langsung Y1 terhadap Z

$\lambda_5$  = Pengaruh langsung Y2 terhadap Z

## 2. Pengaruh tidak langsung

$\alpha_1\lambda_4$  = Pengaruh tidak langsung X1 terhadap Z melalui Y1

$\alpha_2\lambda_4$  = Pengaruh tidak langsung X2 terhadap Z melalui Y1

$\alpha_3\lambda_4$  = Pengaruh tidak langsung X3 terhadap Z melalui Y1

$\beta_1\lambda_5$  = Pengaruh tidak langsung X3 terhadap Z melalui Y2

## 3. Total Pengaruh

$\lambda_1 - \alpha_1\lambda_4$  = Total pengaruh langsung dan tidak langsung X1 terhadap Z.

$\lambda_2 - \alpha_2\lambda_4$  = Total pengaruh langsung dan tidak langsung X2 terhadap Z.

$\lambda_3 + \alpha_3\lambda_4$  = Total pengaruh langsung dan tidak langsung X3 terhadap Z melalui Y1.

$\lambda_3 + \beta_1\lambda_5$  = Total pengaruh langsung dan tidak langsung X3 terhadap Z melalui Y2.

Pengujian variabel mediasi merujuk pada Baron dan Kenny (1986), yang menyatakan bahwa untuk menentukan suatu variabel sebagai variabel mediasi, maka harus memenuhi ketentuan sebagai berikut :

1. Variabel awal (*initial variable*) berpengaruh terhadap variabel hasil (*outcome variable*)

2. Variabel awal (*initial variable*) berpengaruh terhadap variabel mediasi
3. Variabel mediasi memengaruhi variabel hasil
4. Untuk menetapkan bahwa variabel mediasi sepenuhnya memediasi hubungan variabel awal dengan variabel hasil, maka pengaruh variabel awal terhadap variabel hasil setelah memasukkan variabel mediasi menjadi tidak berpengaruh (Zero).

Jika keempat langkah ini terpenuhi, maka dapat disimpulkan bahwa variabel mediasi sepenuhnya memediasi hubungan variabel awal dengan variabel hasil. Jika tiga langkah pertama terpenuhi tetapi langkah 4 tidak, maka hal ini menunjukkan mediasi parsial.

Selanjutnya Baron dan Kenny (1986), peranan variabel sebagai mediator terjadi apabila :

1. Variasi pada variabel independen mampu menjelaskan secara signifikan variasi dalam variabel mediator.
2. Variasi pada variabel mediator mampu menjelaskan secara signifikan variasi dalam variabel dependen.
3. Ketika variabel mediator dikontrol, hubungan antara variabel independen dan variabel dependen tidak atau signifikan.

Ini berarti variabel independen dapat memprediksi secara langsung variabel dependen, tetapi nilainya lebih kecil dibandingkan dengan nilai prediksi variabel mediator.

Ada dua model analisis yang melibatkan variabel moderator yaitu (1) mediasi penuh (*full mediation*), yang berarti variabel independen tidak mampu memengaruhi secara signifikan variabel dependen tanpa melalui variabel moderator; (2) mediasi parsial (*part mediation*) yang berarti variabel independen mampu memengaruhi secara signifikan variabel dependen tanpa melalui variabel moderator.

## 4.7 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional

Pada penelitian ini terdapat tiga bagian pengelompokan variabel, yaitu : (1) terdapat tiga variabel yang menjelaskan, yaitu ambiguitas peran, konflik peran, dan kompetensi auditor yang disebut variabel eksogen atau variabel independen karena variabel ini tidak dipengaruhi oleh variabel anteseden; (2) terdapat tiga variabel yang dijelaskan yaitu independensi, perencanaan audit dan kualitas audit internal, disebut variabel endogen atau dependen karena dipengaruhi oleh variabel anteseden ; (3) terdapat dua variabel endogen yang memiliki variabel anteseden dan variabel konsekwen yaitu variabel independensi dan perencanaan audit disebut variabel mediating.

### 4.7.1 Variabel Independen

#### a. Ambiguitas Peran

Ambiguitas peran ( $X_1$ ) adalah ketidakjelasan pedoman kerja, tugas, tanggung jawab, standar, dan pengalokasian waktu efektif yang diperlukan agar auditor inspektorat mencapai peran mereka. Ukuran yang digunakan untuk mengukur ambiguitas peran 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 menilai sistem pengendalian intern, kesalahan yang dilakukan ditemukan, penyimpangan ditemukan ; (4) Standar dengan indikator penemuan kelemahan pengendalian intern, penemuan kesalahan, penemuan penyimpangan; (5) Waktu dengan indikator pembagian waktu yang efektif dalam mengevaluasi kelemahan

pengendalian internal, menyelidiki kesalahan, menyelidiki penyimpangan. Pernyataan ini modifikasi dari Ahmad dan Taylor (2009).

#### b. Konflik Peran

Konflik peran atau *role conflict* adalah gejala psikologis yang dialami oleh auditor yang bisa menimbulkan rasa tidak nyaman dalam bekerja, terjadinya konflik antara profesi dan permintaan organisasi, peran sebagai audit dan sebagai staf pemda, serta konflik peran pribadi. Variabel konflik peran diukur dengan indikator permintaan organisasi dan standar profesi audit internal, indikator peran audit dan peran jasa konsultasi sebagai staf pemda, konflik peran pribadi (*personal role conflict*) dengan indikator tindakan ilegal, tindakan tidak etis ketika sasarannya adalah rekan atau kolega. Pernyataan ini modifikasi dari Ahmad dan Taylor (2009).

#### c. Kompetensi Auditor

Kompetensi auditor yang dimaksudkan dalam penelitian ini adalah pengetahuan, keahlian, dan peningkatan keahlian auditor. Pengetahuan meliputi kegunaan atau kebermanfaatan pendidikan formal yang telah ditempuh dalam proses audit, pemahaman terhadap standar akuntansi pemerintahan, memahami standar audit, dan melakukan audit sesuai dengan standar pemeriksaan keuangan negara. Keahlian meliputi auditor memahami dengan baik hal-hal yang terkait dengan organisasi pemerintahan, mampu menjalin kerjasama dengan auditi, mampu mengidentifikasi dengan cepat permasalahan dengan keterbatasan waktu, mampu mengoperasikan komputer, mampu mempresentasikan laporan audit yang dapat dipahami auditi. Peningkatan keahlian dengan indikator selalu mengikuti pelatihan akuntansi dan audit, pelatihan yang diikuti bermanfaat dalam pelaksanaan audit, berusaha meningkatkan penguasaan akuntansi dan auditing dengan inisiatif sendiri.

#### 4.7.2 Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini terdiri atas tiga variabel yaitu independensi auditor, perencanaan audit dan kualitas audit internal. Definisi operasional dan ukuran variabel tersebut diuraikan sebagai berikut:

##### a. Independensi

Independensi dalam penelitian ini adalah auditor inspektorat harus independen atau obyektif dalam menilai aktivitas yang diaudit. Indikator independensi dalam penelitian ini meliputi posisi auditor tidak mempengaruhi tingkat independensiannya, program audit dan pelaksanaan audit tidak diintervensi oleh pihak lain, kesimpulan hasil audit hanya mempertimbangkan tim audit, pelaksanaan audit mendapat dukungan dari pimpinan. Obyektivitas meliputi temuan dalam pelaksanaan audit sesuai dengan bukti-bukti yang ada, temuan-temuan dalam pelaksanaan audit diungkapkan semuanya, kesimpulan yang diambil berdasarkan pertimbangan profesional, tetap melaporkan temuan, meskipun auditi meminta temuan yang ada tidak dicantumkan dalam laporan audit, tidak membatasi lingkup pertanyaan meskipun auditi masih punya hubungan kekeluargaan, saya tetap melaporkan kesalahan pencatatan yang disengaja oleh auditi meskipun memperoleh fasilitas, saya memberi tahu atasan jika memiliki gangguan independensi, saya tidak peduli dimutasi karena mengungkapkan temuan apa adanya.

##### b. Perencanaan Audit

Definisi perencanaan audit dalam penelitian ini adalah kompetensi perencanaan audit yang diukur dengan menggunakan empat atribut/dimensi yaitu efisiensi metode audit, kualitas alokasi sumber daya audit, efektivitas pengaturan lingkup audit, dan penggunaan pengetahuan audit. Pengukuran dari

setiap atribut tergantung pada definisi atribut tersebut yang dirinci sebagai berikut.

Efisiensi metode audit adalah kemampuan untuk mengatur strategi dan metode audit keseluruhan serta rencana pengembangan audit untuk tujuan kinerja audit yang efektif. Indikator yang digunakan dalam efisiensi metode audit ini adalah strategi audit dan metode audit. Strategi audit dan metode audit meliputi setiap pelaksanaan audit dilakukan penyesuaian pemahaman auditor atas kegiatan audit dengan fokus audit yang akan dilakukan, selalu mempertimbangkan aktivitas utama audit, selalu menyusun program audit, mengidentifikasi faktor-faktor penting dalam menyusun program audit, dan perencanaan audit difokuskan pada hal-hal yang substansial mengingat keterbatasan waktu dan biaya.

Dimensi alokasi sumber daya Audit diukur dengan indikator selama melaksanakan audit sudah sesuai dengan waktu yang dibutuhkan, penempatan/pembagian setiap staf sesuai dengan kompetensi auditor, sarana/alat yang digunakan dalam auditing sudah memadai. Alat yang digunakan dalam membantu audit seperti komputer dan lain sebagainya.

Dimensi efektivitas pengaturan ruang lingkup audit diukur dengan indikator meliputi auditor memahami risiko yang melekat dalam suatu penugasan audit, menentukan ruang lingkup audit selalu mempertimbangkan risiko melekat dan tingkat materialitas. Dimensi penggunaan pengetahuan audit audit bahwa auditor menggunakan pengetahuan dari pembelajaran atau pengalaman dari pekerjaan lain, menjadikan perencanaan dan program audit yang membuat efektifitas dan efisiensi pekerjaan audit.

#### c. Kualitas Audit Internal

Kualitas audit internal adalah kemampuan auditor internal untuk menemukan ketidakefektifan pengendalian intern dan memberikan rekomendasi

untuk perbaikan organisasi pemerintah serta memantau tindak lanjut atas rekomendasi tersebut. Kualitas audit internal dalam penelitian ini terdiri atas tujuh indikator yaitu revidu pelaksanaan dan kualitas audit, keakuratan temuan audit, sikap skeptis, nilai rekomendasi, kejelasan laporan, manfaat audit, dan tindak lanjut hasil audit.

Indikator revidu pelaksanaan audit dan kualitas audit dengan pernyataan melakukan audit didasarkan pada program audit yang telah disusun, program yang disusun telah direvidu, melakukan audit selama ini dibuatkan kertas kerja, melakukan audit selama ini dicatat dalam kertas kerja audit secara konsisten dan standar. Keakuratan dengan pernyataan saya bisa menemukan sekecil apapun kesalahan/penyimpangan yang ada, saya tidak pernah melakukan rekayasa setiap temuan. Sikap skeptis dengan pernyataan saya selalu melakukan pengujian untuk meyakinkan bahwa tidak ada kesalahan terhadap aktivitas auditi meskipun sebelumnya saya pernah mengaudit auditi tanpa ada temuan, saya selalu melakukan pengujian untuk meyakinkan bahwa tidak ada penyimpangan terhadap aktivitas auditi meskipun sebelumnya saya pernah mengaudit auditi tanpa ada temuan. Nilai rekomendasi dengan pernyataan rekomendasi yang diberikan selama ini dapat memperbaiki kesalahan, memperbaiki penyimpangan. Kejelasan laporan dengan pernyataan laporan hasil audit dapat dipahami dan susunan laporan audit mudah dipahami auditi. Manfaat audit dengan pernyataan saya melakukan audit selama ini, dapat menurunkan tingkat kesalahan dan menurunkan penyimpangan yang terjadi. Tindak lanjut hasil audit dengan pernyataan hasil audit atau rekomendasi yang diberikan semua ditindaklanjuti oleh auditi, auditor terus memantau tindak lanjut hasil audit atau merekomendasikan yang diberikan dan hasil audit atau rekomendasi yang diberikan ditindaklanjuti dengan tepat waktu.

Secara ringkas definisi operasional variabel penelitian dapat dilihat pada tabel 4.5 sebagai berikut.

**Tabel 4.5 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional**

Variabel	Dimensi	Indikator	Skala
Ambiguitas Peran	Pedoman	a. Pedoman yang jelas b. Kebijakan otorisasi c. Kebijakan tertulis tentang aktivitas yang dilarang d. Kebijakan terhadap pelanggaran ditemukan e. Kebijakan dan pedoman sistem operasi dan pengujian	Ordinal
	Tugas	a. Penilaian pengendalian internal b. Kesalahan dilakukan ditemukan c. Penyimpangan ditemukan d. Kelemahan ditemukan	Ordinal
	Tanggung jawab	a. Sistem pengendalian intern dinilai b. Kesalahan yang dilakukan ditemukan c. Penyimpangan ditemukan	Ordinal
	Standar	a. Penemuan kelemahan pengendalian intern b. Penemuan kesalahan c. Penemuan penyimpangan	Ordinal
	Waktu	a. Evaluasi kelemahan pengendalian internal b. Menyelidiki kesalahan c. Menyelidiki penyimpangan	Ordinal
Konflik Peran	inter-konflik peran	a. Perbedaan permintaan organisasi dengan profesi audit internal b. Mengabaikan standar etika profesi c. Kondisi prosedur kerja pemda berbeda dengan standar profesi	Ordinal
	intra-pengirim konflik peran	a. Peran audit dan peran jasa konsultasi/staf pemda b. Peran sebagai auditor dan sebagai kolega pemda	Ordinal
	konflik peran pribadi	a. Tindakan yang ilegal b. Melakukan tindakan tidak etis c. Melakukan tugas dengan sulit ketika sasarannya rekan/keluarga	Ordinal
Kompetensi Auditor	Pengetahuan	a. Latar belakang pendidikan formal b. Pengetahuan yang dimiliki berguna dalam proses audit c. Pemahaman terhadap standar akuntansi pemerintahan dan auditing	Ordinal

	Keahlian	a. Pemahaman terhadap hal-hal terkait dengan pemerintahan b. Memiliki penguasaan terhadap komputer c. Memiliki kemampuan berkomunikasi secara lisan dan tertulis	Ordinal
	Peningkatan Keahlian	a. Keikutsertaan dalam pelatihan akuntansi dan audit b. Mengembangkan secara mandiri penguasaan terhadap akuntansi dan auditing	
Independensi auditor	Posisi Auditor	a. Bebas dari intervensi b. Dapat dukungan dari pimpinan	Ordinal
	Obyektivitas	a. Melaksanakan pekerjaan dengan jujur b. Menjelaskan semua temuan yang terjadi c. Tidak mengkompromikan kualitas	Ordinal
Perencanaan audit	Efisiensi metode audit	a. Strategi audit b. Metode Audit	Ordinal
	Alokasi sumber daya audit	a. Alokasi waktu audit b. Staf yang dibutuhkan c. Penggunaan alat	Ordinal
	Efektivitas ruang lingkup audit	a. Resiko melekat ( <i>inherent risk</i> )	Ordinal
	Penggunaan pengetahuan audit	a. Pembelajaran b. Pengalaman	Ordinal
Kualitas Audit Internal		Reviu pelaksanaan dan kualitas audit	Ordinal
		Keakuratan temuan audit	Ordinal
		Sikap skeptis	Ordinal
		Nilai rekomendasi	Ordinal
		Kejelasan laporan	Ordinal
		Manfaat audit	Ordinal
		Tindak lanjut audit	Ordinal

## BAB V HASIL PENELITIAN

### 5.1. Karakteristik Responden

Responden dalam penelitian ini adalah auditor pada Badan Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah yang terdiri atas Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dan Jabatan Fungsional Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan di Daerah (JFP2UPD). Jumlah Badan inspektorat saat ini sebanyak 14 unit. Kuesioner diedarkan kepada 12 Inspektorat yang ada di Provinsi Sulawesi Tengah, ada 2 (dua) inspektorat tidak diedarkan kuesioner karena baru terbentuk satu tahun yang lalu. Rincian penerimaan dan pengembalian kuesioner ditunjukkan dalam tabel 5.1. sebagai berikut.

**Tabel 5.1 Rincian Penerimaan, Pengembalian, dan Penggunaan Kuesioner**

Uraian	Jumlah
Kuesioner yang disebarakan	240
Kuesioner yang kembali	204
Kuesioner yang tidak kembali	36
Kuesioner yang digugurkan (tidak lengkap)	2
Kuesioner yang digunakan	202
Tingkat Pengembalian	85%
Tingkat Pengembalian yang digunakan	99,02%

Sumber : data primer yang diolah, 2014

Tabel 5.1 di atas menunjukkan bahwa jumlah kuesioner yang diedarkan sebanyak 240 eksemplar, jumlah kuesioner yang kembali sebanyak 204 eksemplar atau tingkat pengembalian sebesar 85%. Kuesioner yang layak dan dapat dianalisis lebih lanjut sebanyak 202 kuesioner dengan tingkat pengembalian yang digunakan sebesar 99,02%. Penyebaran kuesioner dilakukan berdasarkan jumlah auditor yang ada pada Badan Inspektorat se

Provinsi Sulawesi Tengah. Rincian penyebaran dan pengembalian kuesioner masing-masing inspektorat dapat dilihat pada tabel 5.2 sebagai berikut.

**Tabel 5.2 Rincian Penyebaran dan Pengembalian Kuesioner Berdasarkan Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah**

No.	Nama Inspektorat	Kuesioner yang Dibagikan	Kuesioner yang Kembali
1.	Provinsi Sulawesi Tengah	25	18
2.	Kota Palu	25	21
3.	Kabupaten Sigi	20	19
4.	Kabupaten Donggala	20	19
5.	Kabupaten Parigi Moutong	20	17
6.	Kabupaten Poso	20	18
7.	Kabupaten Toli-Toli	20	17
8.	Kabupaten Buol	20	20
9.	Kabupaten Tojo Una-Una	20	19
10.	Kabupaten Morowali	20	19
11.	Kabupaten Banggai	20	15
12.	Kabupaten Banggai Kepulauan	10	2
	Jumlah	240	204

Sumber : data primer yang diolah, 2014

Berdasarkan subyek penelitian yang disebutkan sebelumnya, maka karakteristik responden berjumlah 202 tersebar pada 12 Badan Inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah, telah diperoleh meliputi : jenis kelamin, umur, pendidikan terakhir, latar belakang pendidikan, dan lama bekerja.

#### 1. Jenis Kelamin

Distribusi jenis kelamin yang dijadikan responden dalam penelitian ini dapat dilihat pada tabel 5.3 sebagai berikut.

**Tabel 5.3 Distribusi Frekuensi Responden Berdasarkan Jenis Kelamin**

Jenis Kelamin	Frekuensi	
	Orang	(%)
Laki-Laki	113	55,94
Wanita	89	44,06
Jumlah	202	100

Sumber : data primer yang diolah, 2014

Tabel 5.3 menunjukkan bahwa distribusi jenis kelamin responden terbanyak pada jenis kelamin laki-laki dengan frekuensi 113 orang responden atau sebesar 55,94%. Sedangkan jenis kelamin wanita dengan frekuensi 89 orang responden atau sebesar 44,06%.

## 2. Umur

Distribusi umur yang dijadikan responden dalam penelitian ini dikelompokkan kedalam empat kelompok umur, yakni 20 – 30 tahun, 31 – 40 tahun, 41 – 50 tahun, dan 51 tahun ke atas. Distribusi umur dapat dilihat pada tabel 5.4.

**Tabel 5.4 Distribusi Frekuensi Responden Berdasarkan Kelompok Umur**

Kelompok Umur (Tahun)	Frekuensi	
	Orang	(%)
20 – 30	23	11,39
31 – 40	94	46,53
41 – 50	60	29,70
51 tahun keatas	25	12,38
Jumlah	202	100

Sumber : data primer yang diolah, 2014

Tabel 5.4 menunjukkan bahwa distribusi usia responden terbanyak pada kelompok umur antara 31 – 40 tahun dengan frekuensi 94 orang responden atau sebesar 46,53%. Selanjutnya kelompok umur 41 – 50 tahun dengan frekuensi 60 orang atau sebesar 29,70%. Selanjutnya kelompok umur 51 tahun keatas dengan frekuensi 25 orang atau sebesar 12,38%. Sedangkan untuk kelompok umur 20 – 30 tahun terdapat frekuensi 23 orang responden atau sebesar 11,39%. Dominasi umur responden antara 31 – 40 tahun. Hal ini menunjukkan bahwa responden sudah cukup matang dalam melakukan kerjasama dengan auditi.

### 3. Tingkat Pendidikan

Tingkat pendidikan responden dalam penelitian ini dikelompokkan kedalam empat kelompok, yakni Strata dua (S2), Strata satu (S1), Diploma Tiga (D3), dan Lainnya. Distribusi Tingkat Pendidikan dapat dilihat pada tabel 5.5 sebagai berikut.

**Tabel 5.5 Distribusi Frekuensi Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan**

Tingkat Pendidikan	Frekuensi	
	Orang	(%)
S2	20	9,9
S1	112	55,45
D3	60	29,70
Lainnya	10	4,95
Jumlah	202	100

Sumber : data primer yang diolah, 2014

Data pada tabel 5.5 menunjukkan bahwa distribusi tingkat pendidikan responden terbanyak pada strata satu (S1) dengan frekuensi 112 orang responden atau sebesar 55,45%. Selanjutnya tingkat pendidikan D3 dengan frekuensi 60 orang atau sebesar 29,70%. Selanjutnya tingkat pendidikan S2 dengan frekuensi 20 orang atau sebesar 9,9%. Sedangkan untuk tingkat pendidikan lainnya terdapat frekuensi 10 orang responden atau sebesar 4,95%.

Dominasi tingkat pendidikan responden adalah strata satu (S1), hal ini menunjukkan sudah cukup baik dalam melakukan pemeriksaan atau review atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Meskipun demikian masih perlu dilakukan pendidikan lebih lanjut seperti dari S1 ke S2, D3 ke S1 untuk meningkatkan kompetensi auditor serta peningkatan keahlian melalui pelatihan yang berhubungan penugasannya.

#### 4. Latar Belakang Pendidikan

Latar belakang pendidikan responden dalam penelitian ini dikelompokkan kedalam dua kelompok, yakni akuntansi dan bukan akuntansi. Distribusi latar belakang pendidikan dapat dilihat pada tabel 5.6 sebagai berikut.

**Tabel 5.6 Distribusi Frekuensi Responden Berdasarkan latar belakang Pendidikan**

Latar Belakang Pendidikan	Frekuensi	
	Orang	(%)
Akuntansi	45	22,28
Bukan Akuntansi	157	77,72
Jumlah	202	100

Sumber : data primer yang diolah, 2014

Data pada tabel 5.6 menunjukkan bahwa distribusi latar belakang pendidikan responden terbanyak pada bukan akuntansi dengan frekuensi 157 orang responden atau sebesar 77,72%. Sedangkan latar belakang pendidikan akuntansi dengan frekuensi 45 orang atau sebesar 22,28%.

Berdasarkan tabel 5.6, sebagian besar responden memiliki latar belakang pendidikan bukan akuntansi. Kompetensi auditor dapat ditentukan, seperti pengetahuan, keahlian dan sebagainya. Rendahnya kompetensi auditor dengan latar belakang pendidikan akuntansi dapat berdampak terhadap kinerjanya dalam melakukan pemeriksaan atau mereviu LKPD. Mansouri *et al.* (2009) menyatakan bahwa kompetensi anggota AICPA berpengaruh terhadap deteksi kecurangan. Matarneh (2011) menemukan bahwa kompetensi sebagai faktor penting mempengaruhi kualitas audit internal.

Gambaran mengenai nilai independensi antara auditor latar belakang pendidikan akuntansi dan bukan akuntansi dapat dilihat pada tabel 5.7 dan 5.8 sebagai berikut :

**Tabel 5.7 Distribusi Nilai Independensi Auditor Latar Belakang Pendidikan Akuntansi**

Dimensi	Item	STS		TS		N		S		SS	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Y <sub>1.1</sub>	Y <sub>1.1.1</sub>	0	0,00	1	2,22	2	4,44	26	57,78	16	35,56
	Y <sub>1.1.2</sub>	0	0,00	1	2,22	4	8,89	22	48,89	18	40,00
	Y <sub>1.1.3</sub>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	14	31,11	31	68,89
	Y <sub>1.1.4</sub>	6	13,33	14	31,11	12	26,67	7	15,56	6	13,33
	Y <sub>1.1.5</sub>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	10	22,22	35	77,78
Y <sub>1.2</sub>	Y <sub>1.2.1</sub>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	8	17,78	37	82,22
	Y <sub>1.2.2</sub>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	19	42,22	26	57,78
	Y <sub>1.2.3</sub>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	12	26,67	33	73,33
	Y <sub>1.2.4</sub>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	19	42,22	26	57,78
	Y <sub>1.2.5</sub>	0	0,00	0	0,00	2	4,44	10	22,22	33	73,33
	Y <sub>1.2.6</sub>	0	0,00	1	2,22	0	0,00	13	28,89	31	68,89
	Y <sub>1.2.7</sub>	0	0,00	0	0,00	1	2,22	17	37,78	27	60,00
	Y <sub>1.2.8</sub>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	6	13,33	39	86,67

Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 5

Berdasarkan tabel 5.7 di atas dapat dilihat bahwa nilai independensi auditor yang berlatar belakang pendidikan akuntansi dengan memiliki kecenderungan memberikan jawaban sangat setuju (nilai 5). Ini menunjukkan bahwa posisi auditor inspektorat tidak mempengaruhi independensinya dan obyektif dalam melakukan audit atau reviu. Sedangkan pada tabel 5.8 yang menunjukkan nilai independensi auditor yang berlatar belakang pendidikan bukan akuntansi dengan memiliki kecenderungan memberikan jawaban setuju (nilai 4).

**Tabel 5.8 Distribusi Nilai Independensi Auditor Latar Belakang Pendidikan Bukan Akuntansi**

Dimensi	Item	STS		TS		N		S		SS	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Y <sub>1.1</sub>	Y <sub>1.1.1</sub>	2	1,27	12	7,64	35	22,29	99	63,06	9	5,73
	Y <sub>1.1.2</sub>	2	1,27	11	7,01	24	15,29	115	73,25	5	3,18
	Y <sub>1.1.3</sub>	0	0,00	4	2,55	4	2,55	112	71,34	37	23,57
	Y <sub>1.1.4</sub>	8	5,10	48	30,57	54	34,39	43	27,39	4	2,55
	Y <sub>1.1.5</sub>	0	0,00	0	0,00	6	3,82	106	67,52	45	28,66
Y <sub>1.2</sub>	Y <sub>1.2.1</sub>	0	0,00	0	0,00	2	1,27	103	65,61	52	33,12
	Y <sub>1.2.2</sub>	0	0,00	6	3,82	18	11,46	100	63,69	33	21,02
	Y <sub>1.2.3</sub>	0	0,00	2	1,27	11	7,01	117	74,52	27	17,20
	Y <sub>1.2.4</sub>	4	2,55	8	5,10	17	10,83	108	68,79	20	12,74
	Y <sub>1.2.5</sub>	3	1,91	7	4,46	12	7,64	112	71,34	23	14,65
	Y <sub>1.2.6</sub>	0	0,00	5	3,18	11	7,01	116	73,89	25	15,92
	Y <sub>1.2.7</sub>	3	1,91	8	5,10	28	17,83	107	68,15	11	7,01
	Y <sub>1.2.8</sub>	0	0,00	9	5,73	19	12,10	105	66,88	24	15,29

Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 5

Hasil uji diskriminan tingkat independensi antara auditor yang berlatar belakang pendidikan akuntansi dan bukan akuntansi dapat dilihat pada tabel 5.9 sebagai berikut :

**Tabel 5.9 Box's of Equality of Covariance Matrices dan Test Results**

Pendidikan	Log Determinant	Box's M		
1	-2,458	F	Approx.	,511
2	-2,634		df1	1
Pooled within-groups	-2,494		df2	46342,360
			sig.	,477

Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 3

Pada tingkat kepercayaan 95%, auditor latar belakang akuntansi dan bukan akuntansi memiliki matriks ragam peragam yang sama dilihat nilai signifikansi 0,477 yang lebih besar dari 0,05 (alpha). Berarti asumsi semua kelompok memiliki matriks ragam peragam yang sama terpenuhi. Dengan melihat log determinan dari tiap-tiap latar belakang pendidikan. Nilai log determinan kelompok bukan akuntansi adalah -2,458 dan kelompok akuntansi

adalah -2,634. Hasil keduanya relatif sama, yang mengindikasikan ragam peragam untuk tiap kelompok sama.

Untuk uji perbedaan rata-rata antar kelompok menggunakan uji wilks lamda, diperoleh nilai signifikansi 0,000 (*Wilks lamda dan tests of quality of group means*, lampiran 3) yang lebih kecil dari alpha (0,05). Sehingga dapat dikatakan bahwa terdapat perbedaan rata-rata nilai independensi antara auditor latar belakang akuntansi dan bukan akuntansi.

#### 5. Lama Bekerja

Lama bekerja responden dalam penelitian ini dikelompokkan kedalam tiga kelompok, yakni 1 – 3 tahun, 4 – 6 tahun, dan 7 tahun ke atas. Distribusi lama bekerja dapat dilihat pada tabel 5.10 sebagai berikut.

**Tabel 5.10 Distribusi Frekuensi Responden Berdasarkan Lama Bekerja**

Lama Bekerja (Tahun)	Frekuensi	
	Orang	(%)
1 - 3	35	17,33
4 - 6	66	32,67
7 tahun keatas	101	50
Jumlah	202	100

Sumber : data primer yang diolah, 2014

Data pada tabel 5.10 menunjukkan bahwa distribusi lama bekerja responden terbanyak pada 7 tahun keatas dengan frekuensi 101 orang responden atau sebesar 50%. Selanjutnya lama bekerja 4 – 6 tahun dengan frekuensi 66 orang responden atau sebesar 32,67%. Kemudian lama bekerja 1 – 3 tahun dengan frekuensi 35 orang responden atau sebesar 17,33%. Hasil distribusi ini menunjukkan bahwa rata-rata auditor telah memiliki pengalaman. Zhou dan Wong (2008) mendefinisikan pengalaman audit sebagai pembelajaran individual dari kesuksesan dan kesalahan yang mendasarkan pada pengalaman mereka sebelumnya.

## 5.2 Pengujian Validitas dan Reliabilitas Setiap Variabel

Hasil pengujian validitas dan reliabilitas instrumen pada keenam variabel penelitian diuraikan sebagai berikut.

### 5.2.1 Pengukuran Ambiguitas Peran

Ambiguitas peran ( $X_1$ ) sebagai variabel eksogen terdiri atas lima dimensi, yaitu pedoman ( $X_{1,1}$ ), tugas ( $X_{1,2}$ ), tanggung jawab ( $X_{1,3}$ ), standar ( $X_{1,4}$ ), dan waktu ( $X_{1,5}$ ). Variabel ambiguitas peran merupakan variabel laten, yang dalam penelitian ini pengukurannya menggunakan kuesioner. Oleh karena itu, perlu dilakukan uji validitas dan reliabilitas terhadap kuesioner tersebut. Hasil uji masing-masing item dalam instrumen ambiguitas peran dapat dilihat pada tabel 5.11 sebagai berikut.

**Tabel 5.11 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Ambiguitas Peran**

Variabel	Item	Koefisien Korelasi	p-Value	Ket.	Alpha Cronbach	Ket.
$X_1$	$X_{111}$	0.560	0,000	Valid	0.837	Reliabel
	$X_{112}$	0.529	0,000	Valid		
	$X_{113}$	0.507	0,000	Valid		
	$X_{114}$	0.504	0,000	Valid		
	$X_{115}$	0.526	0,000	Valid		
	$X_{116}$	0.519	0,000	Valid		
	$X_{121}$	0.507	0,000	Valid		
	$X_{122}$	0.500	0,000	Valid		
	$X_{123}$	0.504	0,000	Valid		
	$X_{124}$	0.506	0,000	Valid		
	$X_{131}$	0.510	0,000	Valid		
	$X_{132}$	0.516	0,000	Valid		
	$X_{133}$	0.505	0,000	Valid		
	$X_{141}$	0.512	0,000	Valid		
	$X_{142}$	0.501	0,000	Valid		
$X_{143}$	0.511	0,000	Valid			
$X_{151}$	0.505	0,000	Valid			
$X_{152}$	0.538	0,000	Valid			
$X_{153}$	0.520	0,000	Valid			

Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 4

Berdasarkan hasil uji validitas dan reliabilitas ambiguitas peran ( $X_1$ ) pada tabel 5.11, terlihat bahwa seluruh item pernyataan memiliki koefisien korelasi ( $r$ ) yang signifikan karena nilai signifikansinya ( $p$ -value) lebih kecil dari 0,05. Hal ini dapat dikatakan bahwa seluruh item pernyataan tersebut valid digunakan sebagai alat pengukur ambiguitas peran. Sedangkan uji reliabilitas instrumen ambiguitas peran menghasilkan koefisien *Cronbach's Alpha* sebesar 0,837. Sehingga dengan demikian, dapat dinyatakan bahwa instrumen ambiguitas peran memiliki reliabilitas sangat baik digunakan sebagai alat pengumpul data.

### 5.2.2 Pengukuran Konflik Peran

Konflik peran ( $X_2$ ) sebagai variabel eksogen terdiri atas tiga dimensi, yaitu inter-konflik peran ( $X_{2,1}$ ), intra pengirim konflik peran ( $X_{2,2}$ ), dan konflik peran pribadi ( $X_{2,3}$ ). Variabel konflik peran merupakan variabel laten, yang dalam penelitian ini pengukurannya menggunakan kuesioner. Oleh karena itu, perlu dilakukan uji validitas dan reliabilitas terhadap kuesioner tersebut. Hasil uji masing-masing item dalam instrumen konflik peran dapat dilihat pada tabel 5.12.

**Tabel 5.12 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Konflik Peran**

Variabel	Item	Koefisien Korelasi	p-Value	Ket.	Alpha Cronbach	Ket.
$X_2$	$X_{211}$	0.505	0,000	Valid	0.781	Reliabel
	$X_{212}$	0.516	0,000	Valid		
	$X_{213}$	0.577	0,000	Valid		
	$X_{214}$	0.663	0,000	Valid		
	$X_{215}$	0.575	0,000	Valid		
	$X_{216}$	0.538	0,000	Valid		
	$X_{221}$	0.533	0,000	Valid		
	$X_{222}$	0.558	0,000	Valid		
	$X_{231}$	0.575	0,000	Valid		
	$X_{232}$	0.609	0,000	Valid		
	$X_{233}$	0.596	0,000	Valid		

Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 4

Berdasarkan hasil uji validitas dan reliabilitas konflik peran ( $X_2$ ) pada tabel 5.12, terlihat bahwa seluruh item pernyataan memiliki koefisien korelasi ( $r$ ) yang signifikan. Hal ini dapat dikatakan bahwa seluruh item pernyataan tersebut valid digunakan sebagai alat pengukur konflik peran. Selanjutnya, uji reliabilitas instrumen konflik peran menghasilkan koefisien *Cronbach's Alpha* sebesar 0,781. Sehingga dengan demikian, dapat dinyatakan bahwa instrumen konflik peran memiliki reliabilitas sangat baik untuk digunakan sebagai alat pengumpul data.

### 5.2.3 Pengukuran Kompetensi Auditor

Kompetensi auditor ( $X_3$ ) sebagai variabel eksogen terdiri atas tiga dimensi, yaitu pengetahuan ( $X_{3.1}$ ), keahlian ( $X_{3.2}$ ), dan peningkatan keahlian ( $X_{3.3}$ ). Variabel kompetensi merupakan variabel laten, yang dalam penelitian ini pengukurannya menggunakan kuesioner. Oleh karena itu, perlu dilakukan uji validitas dan reliabilitas terhadap kuesioner tersebut. Hasil uji masing-masing item dalam instrumen kompetensi dapat dilihat pada tabel 5.13.

**Tabel 5.13 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Kompetensi Auditor**

Variabel	Item	Koefisien Korelasi	p-Value	Ket.	Alpha Cronbach	Ket.
$X_3$	$X_{311}$	0.654	0,000	Valid	0.764	Reliabel
	$X_{312}$	0.525	0,000	Valid		
	$X_{313}$	0.514	0,000	Valid		
	$X_{314}$	0.521	0,000	Valid		
	$X_{321}$	0.500	0,000	Valid		
	$X_{322}$	0.501	0,000	Valid		
	$X_{323}$	0.505	0,000	Valid		
	$X_{324}$	0.500	0,000	Valid		
	$X_{325}$	0.504	0,000	Valid		
	$X_{331}$	0.524	0,000	Valid		
	$X_{332}$	0.558	0,000	Valid		
	$X_{333}$	0.570	0,000	Valid		

Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 4

Berdasarkan hasil uji validitas dan reliabilitas kompetensi auditor ( $X_3$ ) pada tabel 5.13, terlihat bahwa seluruh item pernyataan memiliki koefisien korelasi ( $r$ ) yang signifikan. Hal ini dapat dikatakan bahwa seluruh item pernyataan tersebut valid digunakan sebagai alat pengukur kompetensi auditor. Selanjutnya, uji reliabilitas instrumen kompetensi auditor menghasilkan koefisien *Cronbach's Alpha* sebesar 0,764. Sehingga dengan demikian, dapat dinyatakan bahwa instrumen kompetensi auditor memiliki reliabilitas sangat baik untuk digunakan sebagai alat pengumpul data.

#### 5.2.4 Pengukuran Independensi Auditor

Independensi auditor ( $Y_1$ ) sebagai variabel endogen terdiri atas dua dimensi, yaitu posisi auditor ( $Y_{1,1}$ ), dan obyektivitas ( $Y_{1,2}$ ). Variabel independensi auditor merupakan variabel laten, yang dalam penelitian ini pengukurannya menggunakan kuesioner. Oleh karena itu, perlu dilakukan uji validitas dan reliabilitas terhadap kuesioner tersebut. Hasil uji masing-masing item dalam instrumen independensi auditor dapat dilihat pada tabel 5.14.

Berdasarkan hasil uji validitas dan reliabilitas independensi auditor ( $Y_1$ ) pada tabel 5.14, terlihat bahwa seluruh item pernyataan memiliki koefisien korelasi ( $r$ ) yang signifikan. Hal ini dapat dikatakan bahwa seluruh item pernyataan tersebut valid digunakan sebagai alat pengukur independensi auditor. Selanjutnya, uji reliabilitas instrumen independensi auditor menghasilkan koefisien *Cronbach's Alpha* sebesar 0,834. Sehingga dengan demikian, dapat dinyatakan bahwa instrumen independensi auditor memiliki reliabilitas sangat baik untuk digunakan sebagai alat pengumpul data.

**Tabel 5.14 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Independensi Auditor**

Variabel	Item	Koefisien Korelasi	p-Value	Ket.	Alpha Cronbach	Ket
Y <sub>1</sub>	Y <sub>111</sub>	0.569	0,000	Valid	0.834	Reliabel
	Y <sub>112</sub>	0.538	0,000	Valid		
	Y <sub>113</sub>	0.545	0,000	Valid		
	Y <sub>114</sub>	0.500	0,000	Valid		
	Y <sub>115</sub>	0.581	0,000	Valid		
	Y <sub>121</sub>	0.699	0,000	Valid		
	Y <sub>122</sub>	0.553	0,000	Valid		
	Y <sub>123</sub>	0.652	0,000	Valid		
	Y <sub>124</sub>	0.662	0,000	Valid		
	Y <sub>125</sub>	0.600	0,000	Valid		
	Y <sub>126</sub>	0.588	0,000	Valid		
	Y <sub>127</sub>	0.557	0,000	Valid		
	Y <sub>128</sub>	0.662	0,000	Valid		

Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 4

### 5.2.5 Pengukuran Perencanaan Audit

Perencanaan audit ( $Y_2$ ) sebagai variabel endogen terdiri atas empat dimensi, yaitu efisiensi metode audit ( $Y_{2,1}$ ), alokasi sumber daya audit ( $Y_{2,2}$ ), ruang lingkup audit ( $Y_{2,3}$ ), penggunaan pengetahuan audit ( $Y_{2,3}$ ). Variabel perencanaan audit merupakan variabel laten, yang dalam penelitian ini pengukurannya menggunakan kuesioner. Oleh karena itu, perlu dilakukan uji validitas dan reliabilitas terhadap kuesioner tersebut. Hasil uji masing-masing item dalam instrumen perencanaan audit dapat dilihat pada tabel 5.15.

Berdasarkan hasil uji validitas dan reliabilitas perencanaan audit ( $Y_2$ ) pada tabel 5.15, terlihat bahwa seluruh item pernyataan memiliki koefisien korelasi ( $r$ ) yang signifikan. Hal ini dapat dikatakan bahwa seluruh item pernyataan tersebut valid digunakan sebagai alat pengukur perencanaan audit. Selanjutnya, uji reliabilitas instrumen perencanaan audit menghasilkan koefisien *Cronbach's*

Alpha sebesar 0,766. Sehingga dengan demikian, dapat dinyatakan bahwa instrumen perencanaan audit memiliki reliabilitas sangat baik untuk digunakan sebagai alat pengumpul data.

**Tabel 5.15 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Perencanaan Audit**

Variabel	Item	Koefisien Korelasi	p-Value	Ket.	Alpha Cronbach	Ket.
Y <sub>2</sub>	Y <sub>211</sub>	0.501	0,000	Valid	0.766	Reliabel
	Y <sub>212</sub>	0.515	0,000	Valid		
	Y <sub>213</sub>	0.511	0,000	Valid		
	Y <sub>214</sub>	0.503	0,000	Valid		
	Y <sub>215</sub>	0.500	0,000	Valid		
	Y <sub>221</sub>	0.532	0,000	Valid		
	Y <sub>222</sub>	0.595	0,000	Valid		
	Y <sub>223</sub>	0.505	0,000	Valid		
	Y <sub>231</sub>	0.541	0,000	Valid		
	Y <sub>232</sub>	0.516	0,000	Valid		
	Y <sub>241</sub>	0.529	0,000	Valid		
	Y <sub>242</sub>	0.569	0,000	Valid		
	Y <sub>243</sub>	0.507	0,000	Valid		

Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 4

### 5.2.6 Pengukuran Kualitas Audit Internal

Kualitas audit internal (Z) sebagai variabel endogen terdiri atas tujuh indikator, yaitu rewiu pelaksanaan dan kualitas audit (Z<sub>1,1</sub>), keakuratan temuan audit (Z<sub>1,2</sub>), sikap skeptis (Z<sub>1,3</sub>), nilai rekomendasi (Z<sub>1,4</sub>), Kejelasan laporan (Z<sub>1,5</sub>), manfaat audit (Z<sub>1,6</sub>), dan tindak lanjut audit (Z<sub>1,7</sub>). Variabel kualitas audit internal merupakan variabel laten, yang dalam penelitian ini pengukurannya menggunakan kuesioner. Oleh karena itu, perlu dilakukan uji validitas dan reliabilitas terhadap kuesioner tersebut. Hasil uji masing-masing item dalam instrumen kualitas audit internal dapat dilihat pada tabel 5.16.

**Tabel 5.16 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Kualitas Audit Internal**

Variabel	Item	Koefisien Korelasi	p-Value	Ket.	Alpha Cronbach	Ket.
Z	Z <sub>111</sub>	0.501	0,000	Valid	0.813	Reliabel
	Z <sub>112</sub>	0.516	0,000	Valid		
	Z <sub>113</sub>	0.500	0,000	Valid		
	Z <sub>114</sub>	0.506	0,000	Valid		
	Z <sub>121</sub>	0.504	0,000	Valid		
	Z <sub>122</sub>	0.503	0,000	Valid		
	Z <sub>131</sub>	0.512	0,000	Valid		
	Z <sub>132</sub>	0.500	0,000	Valid		
	Z <sub>141</sub>	0.510	0,000	Valid		
	Z <sub>142</sub>	0.506	0,000	Valid		
	Z <sub>151</sub>	0.520	0,000	Valid		
	Z <sub>152</sub>	0.530	0,000	Valid		
	Z <sub>161</sub>	0.505	0,000	Valid		
	Z <sub>162</sub>	0.501	0,000	Valid		
	Z <sub>171</sub>	0.519	0,000	Valid		
	Z <sub>172</sub>	0.519	0,000	Valid		
	Z <sub>173</sub>	0.513	0,000	Valid		

Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 4

Berdasarkan hasil uji validitas dan reliabilitas kualitas audit internal ( $Z_1$ ) pada tabel 5.16, terlihat bahwa seluruh item pernyataan memiliki koefisien korelasi ( $r$ ) yang signifikan karena nilai p-Value lebih kecil dari 0,05. Hal ini dapat dikatakan bahwa seluruh item pernyataan tersebut valid digunakan sebagai alat pengukur kualitas audit internal. Selanjutnya, uji reliabilitas instrumen kualitas audit internal menghasilkan koefisien *Cronbach's Alpha* sebesar 0,813. Sehingga dengan demikian, dapat dinyatakan bahwa instrumen kualitas audit internal memiliki reliabilitas sangat baik untuk digunakan sebagai alat pengumpul data.

Sedangkan uji Reliabilitas (*Cronbach's Alpha*) secara keseluruhan diperoleh nilai 0,701 (lampiran 4). Sehingga dengan demikian, dapat dinyatakan

bahwa pernyataan seluruh variabel dapat dikatakan reliabel karena memiliki nilai *cronbach's alpha* di atas 0,6.

### 5.3. Analisis Deskriptif

Penelitian ini menggunakan 6 (enam) variabel. Variabel penelitian yang dimaksud adalah : (1) variabel *exogenous* meliputi ambiguitas peran, konflik peran, dan kompetensi auditor (2) variabel *endogenous intervening* adalah independensi auditor dan perencanaan audit, (3) variabel *endogenous target* adalah kualitas audit internal. Deskripsi keenam variabel, dimensi dan indikatornya dianalisis dengan cara menganalisis hasil perhitungan distribusi frekuensi yang sudah dilakukan dengan menggunakan SPSS. Setiap variabel dianalisis kecenderungannya dengan melihat rata-rata *mean rank*. Dasar interpretasi mengacu pada interpretasi skor yang digunakan oleh Stemple, Jr (2004) pada tabel 4.3. Deskripsi setiap variabel diuraikan sebagai berikut.

#### 5.3.1. Deskripsi Variabel Ambiguitas Peran ( $X_1$ )

Variabel ambiguitas peran dideskripsikan melalui lima dimensi yakni : pedoman, tugas, tanggung jawab, standar, dan waktu. Dimensi-dimensi tersebut diukur dengan sembilan belas (19) indikator atau pernyataan. Distribusi jawaban responden terhadap pernyataan masing-masing indikator tersebut, dilihat pada tabel 5.17.

**Tabel 5.17 Distribusi Jawaban Responden Auditor pada Variabel Ambiguitas Peran**

Dimensi	Item	STS		TS		N		S		SS		Mean	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	Item	Dimensi
X <sub>11</sub>	X <sub>111</sub>	1	0.50	21	10.40	28	13.86	130	64.36	22	10.89	2.25	2.33
	X <sub>112</sub>	3	1.49	35	17.33	36	17.82	117	57.92	11	5.45	2.51	
	X <sub>113</sub>	6	2.97	13	6.44	46	22.77	105	51.98	32	15.84	2.29	
	X <sub>114</sub>	2	0.99	30	14.85	26	12.87	115	56.93	29	14.36	2.31	
	X <sub>115</sub>	0	0.00	30	14.85	30	14.85	116	57.43	26	12.87	2.34	
	X <sub>116</sub>	3	1.49	24	11.88	28	13.86	119	58.91	28	13.86	2.28	
X <sub>12</sub>	X <sub>121</sub>	0	0.00	10	4.95	41	20.30	137	67.82	14	6.93	2.23	2.24
	X <sub>122</sub>	0	0.00	9	4.46	37	18.32	145	71.78	11	5.45	2.22	
	X <sub>123</sub>	1	0.50	9	4.46	36	17.82	138	68.32	18	8.91	2.19	
	X <sub>124</sub>	0	0.00	12	5.94	53	26.24	126	62.38	11	5.45	2.33	
X <sub>13</sub>	X <sub>131</sub>	0	0.00	4	1.98	21	10.40	155	76.73	22	10.89	2.03	1.99
	X <sub>132</sub>	0	0.00	2	0.99	10	4.95	163	80.89	27	13.37	1.94	
	X <sub>133</sub>	1	0.50	3	1.49	14	6.93	161	79.70	23	11.39	2.00	
X <sub>14</sub>	X <sub>141</sub>	0	0.00	4	1.98	27	13.37	116	57.43	55	27.23	1.90	1.91
	X <sub>142</sub>	0	0.00	1	0.50	25	12.38	129	63.86	47	23.27	1.90	
	X <sub>143</sub>	0	0.00	3	1.49	27	13.37	123	60.89	49	24.26	1.92	
X <sub>15</sub>	X <sub>151</sub>	9	4.46	59	29.21	56	27.72	72	35.64	6	2.97	2.96	2.96
	X <sub>152</sub>	10	4.95	57	28.22	53	26.24	75	37.13	7	3.47	2.94	
	X <sub>153</sub>	11	5.45	57	28.22	61	30.20	64	31.68	9	4.46	2.99	
Mean Variabel												2.29	

Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 5

Tabel 5.17 di atas menunjukkan distribusi jawaban responden terhadap variabel ambiguitas peran, dimensi pertama yaitu pedoman (X<sub>1.1</sub>), diukur oleh lima item indikator/ Pernyataan yaitu pedoman yang jelas (X<sub>1.1.1</sub>), kebijakan otorisasi (X<sub>1.1.2</sub>), kebijakan tertulis tentang aktivitas yang dilarang (X<sub>1.1.3</sub>), kebijakan terhadap pelanggaran ditemukan (X<sub>1.1.4</sub>), kebijakan dan pedoman sistem operasi dalam penugasan (X<sub>1.1.5</sub>), dan kebijakan dan pedoman dalam pengujian atas transaksi (X<sub>1.1.6</sub>). Nilai rata-rata indikator berkisar antara 2,25 – 2,51 dan rata-rata dimensi sebesar 2,33 maka dapat disimpulkan bahwa

indikator/dimensi pedoman dikategorikan kurang. Artinya auditor inspektorat menunjukkan rendahnya ketidakjelasan pedoman dalam melaksanakan tugasnya.

Dimensi kedua yaitu tugas ( $X_{1,2}$ ), terdiri dari empat item pernyataan yaitu penilaian pengendalian internal ( $X_{1,2,1}$ ), kesalahan dilakukan ditemukan ( $X_{1,2,2}$ ), penyimpangan ditemukan ( $X_{1,2,3}$ ) dan kelemahan ditemukan ( $X_{1,2,4}$ ). Nilai rata-rata indikator berkisar antara 2,19 – 2,33 dan rata-rata dimensi sebesar 2,24. Ini mengindikasikan bahwa responden sudah menilai dimensi/indikator dikategorikan kurang. Hal ini berarti auditor inspektorat menunjukkan rendahnya ketidakjelasan pemahaman tugas dalam melakukan penilaian pengendalian internal, adanya kesalahan, terjadinya penyimpangan, dan kelemahan ditemukan.

Dimensi ketiga yaitu tanggungjawab ( $X_{1,3}$ ), diukur oleh tiga item pernyataan yaitu sistem pengendalian intern dinilai ( $X_{1,3,1}$ ), kesalahan yang dilakukan ditemukan ( $X_{1,3,2}$ ) dan penyimpangan ditemukan ( $X_{1,3,3}$ ). Diperoleh hasil rata-rata pada rentang antara 1,94 – 2,03 dan rata-rata dimensi sebesar 1,99. Sehingga dapat disimpulkan bahwa responden menilai kurang pada indikator tanggungjawab ( $X_{1,3}$ ). Artinya auditor menunjukkan rendahnya ketidakjelasan dalam memahami dan mengetahui tanggung jawabnya ketika pengendalian internal dinilai, kesalahan ditemukan, dan penyimpangan ditemukan.

Selanjutnya dimensi keempat yaitu standar ( $X_{1,4}$ ), terdiri dari tiga item pernyataan yaitu penemuan kelemahan pengendalian intern ( $X_{1,4,1}$ ), penemuan kesalahan ( $X_{1,4,2}$ ) dan penemuan penyimpangan ( $X_{1,4,3}$ ). Diperoleh nilai rata-rata jawaban responden antara 1,90 – 1,92 dan rata-rata dimensi sebesar 1,91, sehingga dapat dikatakan bahwa ketidakjelasan dimensi standar dikategorikan kurang oleh responden. Artinya auditor menunjukkan rendahnya ketidakjelasan

dalam memahami dan mengetahui standar digunakan ketika kelemahan, penemuan kesalahan, dan penyimpangan pengendalian intern.

Dimensi kelima yaitu Waktu ( $X_{1,5}$ ) yang terdiri dari tiga item pernyataan yaitu evaluasi kelemahan pengendalian internal ( $X_{1,5,1}$ ), menyelidiki kesalahan ( $X_{1,5,2}$ ) dan menyelidiki penyimpangan ( $X_{1,5,3}$ ). Nilai rata-rata jawaban responden sebesar 2,94 - 2,99 dan rata-rata dimensi sebesar 2,96, sehingga dapat dikatakan bahwa dimensi waktu dikategorikan cukup. Berdasarkan nilai tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa auditor dalam melakukan pengalokasian waktu masih kurang efektif untuk melakukan evaluasi kelemahan pengendalian internal, menyelidiki kesalahan yang dilakukan oleh entitas teraudit, dan menyelidiki penyimpangan yang dilakukan oleh entitas teraudit. Auditor masih memerlukan peningkatan pembagian waktu yang efektif dalam melaksanakan tugasnya.

Berdasarkan nilai rata-rata variabel ambiguitas peran sebesar 2,29 berada pada kategori kurang. Hal ini berarti responden atau auditor menunjukkan rendahnya ketidakjelasan peran mereka dalam hal dimensi pedoman, tugas, tanggung jawab, standar dan pengalokasian waktu yang efektif. Meskipun demikian nilai-nilai dimensi-dimensi tersebut masih perlu ditingkatkan untuk mencapai kategori tidak tinggi. Nilai rata-rata dimensi terendah yaitu pada dimensi standar sebesar 1,91. Ini berarti bahwa variabel ambiguitas peran utamanya diukur oleh dimensi standar. Auditor tidak merasa ragu merujuk pada standar audit terkait dengan temuan kelemahan pengendalian, kesalahan yang ditemukan, dan penyimpangan yang ditemukan pada entitas yang diaudit

### **5.3.2. Deskripsi Variabel Konflik Peran ( $X_2$ )**

Variabel konflik peran dideskripsikan melalui tiga dimensi/indikator yakni : inter-konflik peran, intra-konflik peran, dan konflik peran pribadi. Distribusi

jawaban responden terhadap pernyataan masing-masing indikator tersebut, dipaparkan pada tabel 5.18.

**Tabel 5.18 Distribusi Jawaban Responden Auditor pada Variabel Konflik Peran**

Dimensi	Item	STS		TS		N		S		SS		Mean	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	Item	Dimensi
X <sub>2.1</sub>	X <sub>2.1.1</sub>	3	1.49	29	14.36	58	28.71	90	44.55	22	10.89	3.49	2.56
	X <sub>2.1.2</sub>	30	14.85	117	57.92	35	17.33	19	9.41	1	0.50	2.23	
	X <sub>2.1.3</sub>	38	18.81	121	59.90	31	15.35	11	5.45	1	0.50	2.09	
	X <sub>2.1.4</sub>	51	25.25	116	57.43	24	11.88	9	4.46	2	0.99	1.99	
	X <sub>2.1.5</sub>	19	9.41	64	31.68	75	37.13	40	19.80	4	1.98	2.73	
	X <sub>2.1.6</sub>	16	7.92	59	29.21	78	38.61	45	22.28	4	1.98	2.81	
X <sub>2.2</sub>	X <sub>2.2.1</sub>	9	4.46	55	27.23	55	27.23	62	30.69	21	10.40	3.15	3.05
	X <sub>2.2.2</sub>	19	9.41	60	29.70	52	25.74	58	27.72	15	7.43	2.94	
X <sub>2.3</sub>	X <sub>2.3.1</sub>	76	37.62	101	50.00	20	9.90	5	2.48	0	0.00	1.77	1.98
	X <sub>2.3.2</sub>	85	42.08	93	46.04	17	8.42	7	3.47	0	0.00	1.73	
	X <sub>2.3.3</sub>	32	15.84	96	47.52	35	17.33	35	17.33	4	1.98	2.42	
Mean Variabel												2.49	

Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 5

Berdasarkan tabel 5.18 di atas atas distribusi jawaban responden terhadap variabel konflik peran, Dimensi pertama yaitu Inter-konflik peran (X<sub>2.1</sub>), yang terdiri dari enam item pernyataan dengan nilai rata-rata pada rentang 1,99 sampai 3,49. Rata-rata dimensi sebesar 2,56 dimana termasuk dalam kategori kurang sehingga dapat disimpulkan bahwa dimensi pertama yaitu inter-konflik peran dinilai kurang/rendahnya konflik peran oleh responden. Artinya auditor merasakan kurangnya konflik peran antara tugas sebagai auditor internal dan permintaan organisasi. Auditor tidak pernah melakukan hal-hal yang diterima oleh manajemen tetapi tidak diterima oleh profesi sebagai auditor internal pemda, tidak mengabaikan etika profesi atau menyetujui permintaan auditi untuk tidak melaporkan suatu kesalahan yang dilakukan oleh auditi, tidak melaporkan suatu kelemahan, tidak melaporkan suatu penyimpangan yang terdapat pada entitas.

Dimensi kedua yaitu Intra-pengirim konflik peran ( $X_{2,2}$ ), terdiri dari dua item pernyataan dengan rata-rata jawaban masing-masing 2,94 dan 3,15 dengan rata-rata dimensi sebesar 3,05. Sehingga dapat disimpulkan bahwa dimensi kedua yaitu intra-pengirim konflik peran dinilai cukup oleh responden. Artinya auditor merasakan adanya konflik kepentingan saat merangkap peran sebagai auditor sekaligus sebagai staf pemda. Auditor merasa tertekan ketika harus merangkap peran sebagai auditor sekaligus kolega pemda.

Dimensi ketiga yaitu konflik peran pribadi ( $X_{2,3}$ ) yang terdiri dari tiga item pernyataan memiliki rentang rata-rata antara 1,73 - 2,42 dan rata-rata dimensi sebesar 1,98. Hal ini berarti dimensi konflik peran pribadi dinilai tidak tinggi/sangat kurang oleh responden. Artinya auditor merasa tidak pernah melakukan tindakan yang ilegal dan tidak sesuai standar ketika melakukan pemeriksaan atau verifikasi, serta tidak mengalami kesulitan melaksanakan pemeriksaan ketika sasarannya rekan atau kolega.

Berdasarkan nilai rata-rata variabel konflik peran sebesar 2,49 berada pada kategori kurang. Hal ini menunjukkan bahwa auditor menilai kurangnya konflik peran dalam melaksanakan tugasnya. Nilai rata-rata dimensi tertinggi yaitu pada dimensi intra-pengirim konflik peran sebesar 3,05. Ini berarti bahwa variabel konflik peran utamanya diukur oleh dimensi intra-pengirim konflik peran. Auditor merasakan terjadinya konflik kepentingan saat merangkap peran sebagai auditor sekaligus sebagai staf pemda dan sebagai kolega auditi.

### **5.3.3. Deskripsi Variabel Kompetensi Auditor (X3)**

Berikut disajikan distribusi jawaban responden auditor pada variabel kompetensi auditor.

**Tabel 5.19 Distribusi Jawaban Responden Auditor pada Variabel Kompetensi Auditor**

Dimensi	Item	STS		TS		N		S		SS		Mean	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	item	Dimensi
X <sub>3.1</sub>	X <sub>3.1.1</sub>	2	0,99	5	2,48	32	15,84	102	50,50	61	30,20	4,06	3,93
	X <sub>3.1.2</sub>	2	0,99	4	1,98	67	33,17	104	51,49	25	12,38	3,72	
	X <sub>3.1.3</sub>	0	0,00	1	0,50	35	17,33	135	66,83	31	15,35	3,97	
	X <sub>3.1.4</sub>	0	0,00	1	0,50	27	13,37	150	74,26	24	11,88	3,98	
X <sub>3.2</sub>	X <sub>3.2.1</sub>	0	0,00	1	0,50	32	15,84	153	75,74	16	7,92	3,91	3,95
	X <sub>3.2.2</sub>	0	0,00	0	0,00	13	6,44	149	73,76	40	19,80	4,13	
	X <sub>3.2.3</sub>	2	0,99	11	5,45	61	30,20	121	59,90	7	3,47	3,59	
	X <sub>3.2.4</sub>	0	0,00	5	2,48	28	13,86	113	55,94	56	27,72	4,09	
	X <sub>3.2.5</sub>	0	0,00	0	0,00	19	9,41	158	78,22	25	12,38	4,03	
X <sub>3.3</sub>	X <sub>3.3.1</sub>	0	0,00	6	2,97	36	17,82	120	59,41	40	19,80	3,96	4,08
	X <sub>3.3.2</sub>	0	0,00	1	0,50	8	3,96	135	66,83	58	28,71	4,24	
	X <sub>3.3.3</sub>	4	1,98	2	0,99	18	8,91	136	67,33	42	20,79	4,04	
Mean Variabel												3,98	

Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 5

Berdasarkan tabel 5.19 di atas pada variabel kompetensi auditor, Dimensi pertama yaitu pengetahuan (X<sub>3.1</sub>), terdiri dari empat item pernyataan dengan rata-rata indikator antara 3,72 – 4,06 dan rata-rata dimensi sebesar 3,93. Hal ini berarti bahwa dimensi pengetahuan dinilai tinggi oleh auditor/responden.

Dimensi kedua yaitu keahlian (X<sub>3.2</sub>), terdiri dari lima indikator dengan nilai rata-rata berkisar antara 3,59 – 4,13 dan rata-rata dimensi sebesar 3,95 dimana termasuk dalam kategori tinggi. Hal tersebut dapat diartikan bahwa responden telah menilai tinggi pada dimensi keahlian.

Dimensi ketiga yaitu peningkatan keahlian (X<sub>3.3</sub>), yang terdiri dari tiga item pernyataan dengan nilai rata-rata antara 3,96 – 4,24 yang termasuk dalam kategori tinggi dan rata-rata dimensi sebesar 4,08. Hasil tersebut menunjukkan bahwa dimensi peningkatan keahlian dinilai tinggi oleh auditor/responden.

Rata-rata variabel kompetensi auditor sebesar 3,98 berada pada kategori tinggi. Hal ini menunjukkan bahwa responden menilai tinggi mengenai variabel

kompetensi auditor. Nilai rata-rata dimensi tertinggi yaitu pada dimensi peningkatan keahlian, yang berarti bahwa variabel kompetensi auditor utamanya diukur oleh dimensi peningkatan keahlian. Auditor selalu mengikuti pelatihan akuntansi, selalu mengikuti pelatihan audit, dan dengan inisiatif sendiri berusaha meningkatkan penguasaan akuntansi dan auditing. Sedangkan dimensi terendah adalah pengetahuan.

#### 5.3.4. Deskripsi Variabel Independensi Auditor ( $Y_1$ )

Distribusi jawaban responden pada variabel independensi auditor dapat dilihat pada tabel 5.20 sebagai berikut.

**Tabel 5.20 Distribusi Jawaban Responden Auditor pada Variabel Independensi Auditor**

Dimensi	Item	STS		TS		N		S		SS		Mean	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	Item	Dimensi
Y <sub>1.1</sub>	Y <sub>1.1.1</sub>	2	0,99	13	6,44	37	18,32	125	61,88	25	12,38	3,78	3,83
	Y <sub>1.1.2</sub>	2	0,99	12	5,94	28	13,86	136	67,33	24	11,88	3,83	
	Y <sub>1.1.3</sub>	0	0,00	4	1,98	4	1,98	126	62,38	68	33,66	4,28	
	Y <sub>1.1.4</sub>	14	6,93	62	30,69	66	32,67	50	24,75	10	4,95	2,90	
	Y <sub>1.1.5</sub>	0	0,00	0	0,00	6	2,97	116	57,43	80	39,60	4,37	
Y <sub>1.2</sub>	Y <sub>1.2.1</sub>	0	0,00	0	0,00	2	0,99	111	54,95	89	44,08	4,43	4,14
	Y <sub>1.2.2</sub>	0	0,00	6	2,97	18	8,91	119	58,91	59	29,21	4,14	
	Y <sub>1.2.3</sub>	0	0,00	2	0,99	11	5,45	129	63,86	60	29,70	4,22	
	Y <sub>1.2.4</sub>	4	1,98	8	3,96	17	8,42	127	62,87	46	22,77	4,00	
	Y <sub>1.2.5</sub>	3	1,49	7	3,47	14	6,93	122	60,40	56	27,72	4,09	
	Y <sub>1.2.6</sub>	0	0,00	6	2,97	11	5,45	129	63,86	56	27,72	4,16	
	Y <sub>1.2.7</sub>	3	1,49	8	3,96	29	14,36	124	61,39	38	18,81	3,92	
	Y <sub>1.2.8</sub>	0	0,00	9	4,46	19	9,41	111	54,95	63	31,19	4,13	
Mean Variabel												4,02	

Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 5

Berdasarkan tabel 5.20 pada variabel independensi auditor, dimensi pertama yaitu posisi auditor ( $Y_{1.1}$ ) dengan lima item pernyataan/indikator pengukur dimana pada indikator pertama memiliki rata-rata sebesar 2,90 yang termasuk kategori cukup. Sedangkan keempat indikator lainnya memiliki rentang

rata-rata antara 3,78 – 4,28 yang berada pada kategori tinggi dan sangat tinggi. Untuk rata-rata dimensi diperoleh sebesar 3,83 sehingga dikatakan dimensi posisi auditor dinilai tinggi oleh responden. Auditor merasa bahwa posisinya saat ini tidak mempengaruhi independensinya, program audit dan pelaksanaan audit tidak diintervensi, kesimpulan yang dibuat didasarkan pada temuan lapangan, kesimpulan yang dibuat hanya mempertimbangkan pihak tim audit, dan pelaksanaan audit mendapat dukungan dari pimpinan. Meskipun demikian masih perlu ditingkatkan untuk mencapai kategori sangat tinggi.

Dimensi kedua yaitu objektivitas ( $Y_{1,2}$ ), diukur oleh delapan pernyataan/indikator dimana semua indikator termasuk dalam kategori tinggi sampai sangat tinggi. Nilai rata-rata yang berada pada rentang 3,92 – 4,43 dan rata-rata dimensi itu sendiri sebesar 4,14 sehingga dikatakan bahwa dimensi objektivitas dinilai tinggi oleh responden. Artinya temuan auditor dalam pelaksanaan audit sesuai dengan bukti-bukti yang ada, temuan diungkapkan semuanya, kesimpulan yang diambil berdasarkan pertimbangan profesional, melaporkan temuan meskipun auditi meminta temuan yang ada tidak dicantumkan dalam laporan audit, tidak melakukan pembatasan pertanyaan meskipun auditi masih punya hubungan kekeluargaan, memberitahukan kepada atasan jika terdapat gangguan independensi, dan tidak peduli akan dimutasi karena mengungkapkan temuan apa adanya.

Berdasarkan nilai rata-rata variabel independensi auditor sebesar 4,02 berada pada kategori tinggi. Hal ini menunjukkan bahwa responden menilai baik mengenai variabel Independensi auditor. Nilai rata-rata dimensi tertinggi yaitu pada dimensi objektivitas, yang berarti bahwa variabel independensi auditor utamanya diukur oleh dimensi objektivitas. Meskipun demikian masih perlu ditingkatkan untuk mencapai kategori sangat tinggi.

### 5.3.5. Deskripsi Variabel Perencanaan Audit (Y<sub>2</sub>)

Berikut disajikan distribusi jawaban responden auditor pada variabel Perencanaan Audit.

**Tabel 5.21** Distribusi Jawaban Responden Auditor pada Variabel Perencanaan Audit

Dimensi	Item	STS		TS		N		S		SS		Mean	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	Item	Dimensi
Y <sub>2.1</sub>	Y <sub>2.1.1</sub>	0	0,00	1	0,50	32	15,84	131	64,85	38	18,81	4,02	4,03
	Y <sub>2.1.2</sub>	0	0,00	5	2,48	34	16,83	128	63,37	35	17,33	3,96	
	Y <sub>2.1.3</sub>	1	0,50	1	0,50	14	6,93	141	69,80	45	22,28	4,13	
	Y <sub>2.1.4</sub>	1	0,50	2	0,99	15	7,43	151	74,75	33	16,34	4,05	
	Y <sub>2.1.5</sub>	1	0,50	5	2,48	17	8,42	148	73,27	31	15,35	4,00	
Y <sub>2.2</sub>	Y <sub>2.2.1</sub>	8	3,96	50	24,75	53	26,24	82	40,59	9	4,46	3,17	3,04
	Y <sub>2.2.2</sub>	11	5,45	45	22,28	67	33,17	72	35,64	7	3,47	3,09	
	Y <sub>2.2.3</sub>	19	9,41	57	28,22	63	31,19	60	29,70	3	1,49	2,86	
Y <sub>2.3</sub>	Y <sub>2.3.1</sub>	0	0,00	1	0,50	31	15,35	148	73,27	22	10,89	3,95	3,98
	Y <sub>2.3.2</sub>	0	0,00	1	0,50	28	13,86	142	70,30	31	15,35	4,00	
Y <sub>2.4</sub>	Y <sub>2.4.1</sub>	1	0,50	3	1,49	36	17,82	143	70,79	19	9,41	3,87	3,85
	Y <sub>2.4.2</sub>	1	0,50	5	2,48	31	15,35	144	71,29	21	10,40	3,89	
	Y <sub>2.4.3</sub>	1	0,50	8	3,96	46	22,77	126	62,38	21	10,40	3,78	
Mean Variabel												3,75	

Sumber : Hasil analisis data, Lampiran 5

Berdasarkan tabel 5.21 di atas pada variabel perencanaan audit, diukur oleh empat dimensi dimana masing-masing diukur oleh beberapa pernyataan. Dimensi pertama yaitu efisiensi metode audit yang diukur oleh lima indikator dengan rentang rata-rata sebesar 3,96 – 4,13 dan rata-rata dimensi sebesar 4,03 sehingga dikatakan bahwa dimensi pertama variabel perencanaan audit dikatakan tinggi oleh responden. Artinya setiap pelaksanaan audit dilakukan penyesuaian antara pemahaman auditor atas kegiatan audit dengan fokus audit yang akan dilakukan, selalu mempertimbangkan aktivitas utama dalam auditan, selalu menyusun program audit, mengidentifikasi faktor-faktor penting dalam

menyusun program audit, dan memfokuskan pada hal-hal yang substantial mengingat keterbatasan waktu dan biaya.

Pada dimensi kedua yaitu alokasi sumber daya audit diukur oleh tiga indikator memiliki rentang nilai rata-rata antara 2,86 – 3,17 dimana termasuk dalam kategori cukup. Rata-rata dimensi sebesar 3,04, sehingga dapat dikatakan bahwa dimensi alokasi sumber daya audit dinilai cukup oleh responden. Artinya dalam pelaksanaan audit masih perlu penambahan waktu dan pembagian waktu setiap staf yang sesuai, penugasan staf belum memadai dan belum sesuai dengan kompetensi auditor, sarana yang digunakan masih dianggap kurang.

Dimensi ketiga yaitu efektivitas ruang lingkup audit diukur oleh dua indikator/pernyataan dengan nilai rata-rata masing-masing 4,00 dan 3,87 dan rata-rata dimensi sebesar 3,98, sehingga dimensi tersebut sudah dinilai tinggi oleh responden. Artinya auditor telah memahami resiko melekat (*inherent risk*) dan selalu mempertimbangkan dalam menentukan ruang lingkup audit yang dapat diverifikasi dengan tepat sehingga dapat mengefisienkan waktu.

Dimensi keempat yaitu penggunaan pengetahuan audit dengan tiga pernyataan/indikator memiliki rentang rata-rata antara 3,78 – 3,89. Rata-rata dimensi sebesar 3,85 sehingga dikatakan bahwa dimensi penggunaan pengetahuan audit dikatakan tinggi oleh responden. Artinya auditor mampu menyusun program audit yang dapat mendeteksi kelemahan pengendalian intern, mendeteksi penyimpangan terjadi, dan menyusun program didasarkan pada pengalaman pekerjaan audit tahun sebelumnya.

Berdasarkan nilai rata-rata variabel perencanaan audit sebesar 3,75 berada pada kategori tinggi. Hal ini menunjukkan bahwa auditor/responden sudah menilai tinggi mengenai variabel perencanaan audit. Nilai rata-rata dimensi tertinggi yaitu pada dimensi efisiensi metode audit, berarti variabel perencanaan audit utamanya diukur oleh dimensi efisiensi metode audit.

### 5.3.6. Deskripsi Variabel Kualitas Audit Internal (Z)

Distribusi jawaban responden auditor pada variabel Kualitas Audit Internal dapat dilihat pada tabel 5.22.

**Tabel 5.22 Distribusi Jawaban Responden Auditor pada Variabel Kualitas Audit Internal**

Indikator	Item	STS		TS		N		S		SS		Mean	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	Item	indikator
Z <sub>1.1</sub>	Z <sub>1.1.1</sub>	0	0,00	6	2,97	22	10,89	149	73,76	25	12,38	3,96	3,93
	Z <sub>1.1.2</sub>	0	0,00	8	3,96	42	20,79	128	63,37	24	11,88	3,83	
	Z <sub>1.1.3</sub>	1	0,50	7	3,47	30	14,85	120	59,41	44	21,78	3,99	
	Z <sub>1.1.4</sub>	1	0,50	5	2,48	32	15,84	127	62,87	37	18,32	3,96	
Z <sub>1.2</sub>	Z <sub>1.2.1</sub>	0	0,00	5	2,48	50	24,75	125	61,88	22	10,89	3,81	3,96
	Z <sub>1.2.2</sub>	0	0,00	3	1,49	14	6,93	143	70,79	42	20,79	4,11	
Z <sub>1.3</sub>	Z <sub>1.3.1</sub>	0	0,00	10	4,95	37	18,32	124	61,39	31	15,35	3,87	3,89
	Z <sub>1.3.2</sub>	0	0,00	10	4,95	31	15,35	128	63,37	33	16,34	3,91	
Z <sub>1.5</sub>	Z <sub>1.5.1</sub>	0	0,00	0	0,00	4	1,98	156	77,23	42	20,79	4,19	4,17
	Z <sub>1.5.2</sub>	0	0,00	0	0,00	6	2,97	159	78,71	37	18,32	4,15	
Z <sub>1.6</sub>	Z <sub>1.6.1</sub>	0	0,00	6	2,97	19	9,41	143	70,79	34	16,83	4,01	3,97
	Z <sub>1.6.2</sub>	0	0,00	12	5,94	22	10,89	136	67,33	32	15,84	3,93	
Z <sub>1.7</sub>	Z <sub>1.7.1</sub>	1	0,50	22	10,89	40	19,80	115	56,93	24	11,88	3,69	3,53
	Z <sub>1.7.2</sub>	0	0,00	17	8,42	41	20,30	131	64,85	13	6,44	3,69	
	Z <sub>1.7.3</sub>	9	4,46	37	18,32	69	34,16	77	38,12	10	4,95	3,21	
Mean Variabel												3,91	

Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 5

Berdasarkan tabel 5.22 di atas pada variabel kualitas audit internal, diukur oleh tujuh indikator dimana masing-masing indikator diukur oleh beberapa pernyataan. Indikator pertama yaitu reviu pelaksanaan dan kualitas audit (Z<sub>1.1</sub>) dengan empat pernyataan memiliki rata-rata indikator sebesar 3,93 sehingga dimensi tersebut telah dikategorikan tinggi oleh responden. Artinya auditor dalam melakukan audit berdasarkan pada program yang telah disusun, program yang disusun telah direviu, dibuatkan kertas kerja, dan audit dicatat dalam kertas kerja secara konsisten dan standar.

Indikator kedua yaitu keakuratan temuan audit ( $Z_{1,2}$ ), indikator ketiga yaitu sikap skeptis ( $Z_{1,3}$ ), indikator keempat yaitu nilai rekomendasi ( $Z_{1,4}$ ), indikator kelima yaitu kejelasan laporan ( $Z_{1,5}$ ), dan indikator keenam yaitu manfaat audit ( $Z_{1,6}$ ) diukur masing-masing oleh dua item pernyataan dimana seluruh item pernyataan berada pada kategori tinggi yaitu berada pada rentang rata-rata antara 3,81 – 4,15. Rentang rata-rata untuk kelima indikator yaitu pada rentang antara 3,97 – 4,17. Hal ini dapat ditarik kesimpulan bahwa baik indikator keakuratan temuan audit, sikap skeptis, nilai rekomendasi, kejelasan laporan maupun manfaat audit telah dinilai tinggi oleh responden.

Indikator ketujuh yaitu tindak lanjut audit terdiri dari tiga item pernyataan dimana semua indikator memiliki rata-rata berkisar 3,21 – 3,69 dan rata-rata dimensi sebesar 3,53 sehingga dapat dikatakan bahwa indikator tindak lanjut audit telah dinilai tinggi oleh responden. Sehingga indikator tindak lanjut rekomendasi oleh auditi masih sangat perlu ditingkatkan. Hasil wawancara dengan responden menyatakan bahwa salah satu yang menyebabkan terjadinya temuan BPK adalah keterlambatan auditi untuk menindaklanjuti rekomendasi yang diberikan oleh inspektorat.

Berdasarkan nilai rata-rata variabel kualitas audit internal sebesar 3,91 berada pada kategori tinggi. Hal ini menunjukkan bahwa auditor/responden menilai tinggi mengenai variabel kualitas audit internal. Nilai rata-rata indikator tertinggi yaitu pada indikator kejelasan laporan, yang berarti bahwa variabel kualitas audit internal utamanya diukur oleh indikator kejelasan laporan.

## 5.4. Hasil Analisis SEM

### 5.4.1 Pengujian Asumsi Analisis SEM

#### a. Normalitas

Asumsi normalitas *multivariate* diuji dengan bantuan *software* AMOS 21 pada Lampiran 6. Jika nilai *CR Multivariate* data lebih kecil dari Z 5% yaitu 1,96, maka asumsi normal *multivariate* terpenuhi, sebaliknya jika nilai *CR Multivariate* data lebih besar dari 1,96 maka asumsi normal *multivariate* tidak terpenuhi, artinya data tidak normal. Nilai *CR multivariate* data sebesar 13.483 (Lampiran 6). Karena nilai  $CR > 1,96$  maka asumsi normalitas *multivariate* tidak terpenuhi. Namun menurut dalil limit pusat (*central limit theorem*), jika sampel besar di atas 30, maka data mengikuti distribusi normal (Solimun, 2002). Penelitian ini sampel yang diambil cukup besar yaitu 202 responden sehingga asumsi normalitas dapat terpenuhi.

#### b. Tidak ada *Outlier*

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. Pada kasus ini titik observasi adalah nomor kuisisioner dari responden. Pemeriksaan terhadap *outlier* multivariat dilakukan menggunakan kriteria mahalanobis pada tingkat  $p < 0.001$ . Mahalanobis *distance* dievaluasi menggunakan  $\chi^2$  pada derajat bebas sebesar banyaknya parameter yang digunakan yaitu=90 dimana dari tabel statistik diperoleh  $\chi^2 = 137.208$ . Kaidah pengambilan keputusan, jika Md dari titik obeservasi  $> 137.208$  maka dikatakan bahwa titik observasi itu adalah *outlier*, sedangkan jika Md dari titik observasi  $< 137.208$  maka dikatakan bahwa titik observasi itu bukan suatu *outlier*.

Pada tabel Mahalanobis *distance* (Lampiran 6) dapat dilihat bahwa titik observasi yang paling jauh adalah titik ke-28 dengan nilai  $Md = 65.845$ . Jika dibandingkan dengan nilai  $\chi^2 = 137.208$  maka nilai  $Md$  titik ke-28  $< 137.208$ , maka disimpulkan bahwa seluruh data bukan merupakan *outlier*, sehingga asumsi tidak terjadinya *outlier* pada data dapat dipenuhi.

### c. Linieritas

Pengujian asumsi linieritas dilakukan dengan metode *Curve Fit*, dihitung dengan bantuan *software* SPSS. Hasil linieritas disajikan pada Lampiran 6. Rujukan yang digunakan adalah prinsip *parsimony*, yaitu bilamana seluruh model yang digunakan sebagai dasar pengujian signifikan atau nonsignifikan berarti model dikatakan linier. Spesifikasi model yang digunakan sebagai dasar pengujian adalah model linier, kuadratik, kubik, inverse, logaritmik, *power*, *compound*, *growth*, dan eksponensial. Hasil pengujian linieritas hubungan antar variabel disajikan secara lengkap pada Lampiran 6. Secara ringkas disajikan pada Tabel 5.23.

**Tabel 5.23 Hasil Pengujian Asumsi Linieritas**

Hubungan Antar Variabel		Hasil Pengujian	Keputusan
Ambiguitas Peran ( $X_1$ )	Independensi auditor ( $Y_1$ )	0,006 < 0.05	Linier
Ambiguitas Peran ( $X_1$ )	Kualitas Audit Internal ( $Z_1$ )	0,015 < 0.05	Linier
Konflik Peran ( $X_2$ )	Independensi auditor ( $Y_1$ )	0,007 < 0.05	Linier
Konflik Peran ( $X_2$ )	Kualitas Audit Internal ( $Z_1$ )	0,010 < 0.05	Linier
Kompetensi Auditor ( $X_3$ )	Independensi auditor ( $Y_1$ )	0,000 < 0.05	Linier
Kompetensi Auditor ( $X_3$ )	Perencanaan Audit ( $Y_2$ )	0,000 < 0.05	Linier
Kompetensi Auditor ( $X_3$ )	Kualitas Audit Internal ( $Z_1$ )	0,000 < 0.05	Linier
Independensi auditor ( $Y_1$ )	Kualitas Audit Internal ( $Z_1$ )	0,000 < 0.05	Linier
Perencanaan Audit ( $Y_2$ )	Kualitas Audit Internal ( $Z_1$ )	0,000 < 0.05	Linier

Sumber: Hasil Analisis Data. 2014. Lampiran 6

Tabel 5.23 di atas terlihat bahwa terdapat model linier signifikan dan semua model yang terbentuk signifikan sehingga asumsi linieritas terpenuhi.

#### 5.4.2 Model Pengukuran (*Measurement Model*)

Analisis pada bagian ini diarahkan untuk menguji ketepatan indikator yang sudah dideskripsikan sebelumnya dalam membentuk variabel latennya. Pengujian akan menggunakan *confirmatory factor analysis* (CFA). Pengujian CFA akan memberikan hasil pengujian yaitu hasil pengujian *goodness of fit* untuk mengetahui ketepatan/kelayakan model pengukuran. Nilai *loading factor* menunjukkan bobot dari setiap indikator sebagai pengukur dari masing-masing variabel. Indikator dengan *loading factor* besar menunjukkan bahwa indikator tersebut sebagai pengukur variabel yang terkuat (dominan). Nilai *loading factor* diperoleh dari *Standardized Regression Weights* (lampiran 7).

##### a. Model Pengukuran Ambiguitas Peran ( $X_1$ )

Variabel ambiguitas peran diukur dengan menggunakan 5 (lima) dimensi yaitu pedoman, tugas, tanggung jawab, standar, dan waktu. Ketepatan model pengukuran secara keseluruhan sesuai hasil uji *goodness of fit* dapat dilihat pada tabel 5.24.

**Tabel 5.24 Hasil Pengujian Goodness Of Fit Overall Model Ambiguitas Peran**

Kriteria	Cut-of value	Hasil Model	Keterangan
Khi Kuadrat	Kecil	9.315	Model Baik
p-value	$\geq 0.05$	0.097	
CMIN/DF	$\leq 2.00$	1.863	Model Baik
GFI	$\geq 0.90$	0.982	Model Baik
AGFI	$\geq 0.90$	0.947	Model Baik
TLI	$\geq 0.95$	0.947	Model Baik
CFI	$\geq 0.95$	0.974	Model Baik
RMSEA	$\leq 0.08$	0.066	Model Baik

Sumber: Hasil Analisis Data, 2014, Lampiran 7

Tabel 5.24 menunjukkan bahwa semua kriteria ketepatan sebuah model telah terpenuhi. Sehingga dengan demikian dapat dikatakan model pengukuran variabel ambiguitas peran *fit* dengan data yang ada. Oleh karena itu model ini cocok dan layak untuk digunakan dan dapat dilakukan interpretasi guna pembahasan lebih lanjut.

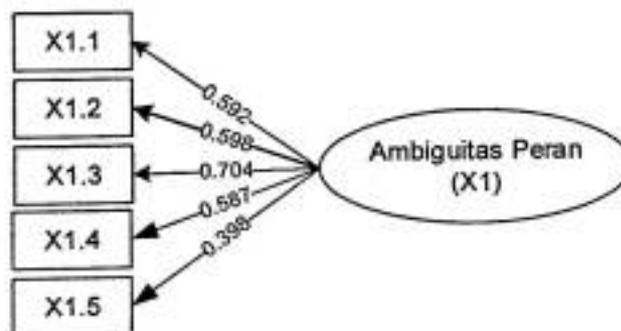
Hasil model pengukuran (*loading factor*) variabel ambiguitas peran dapat dilihat pada tabel 5.25 sebagai berikut.

**Tabel 5.25 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Ambiguitas Peran**

Dimensi	Standard Loading	P
X <sub>1,1</sub>	0.592	0.000
X <sub>1,2</sub>	0.598	0.000
X <sub>1,3</sub>	0.704	0.000
X <sub>1,4</sub>	0.587	0.000
X <sub>1,5</sub>	0.398	Fix

Sumber: Hasil Analisis Data, 2014, Lampiran 7

Hasil pengujian model pengukuran ambiguitas peran secara grafis disajikan sebagai berikut.



**Gambar 5.1 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Ambiguitas Peran**

Berdasarkan tabel 5.25 di atas, diperoleh hasil model pengukuran sebagai berikut:

- Pada dimensi pertama yaitu pedoman (X<sub>1,1</sub>), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0.592 dan nilai sig < 0.05. Hal ini mengindikasikan

bahwa dimensi pedoman signifikan sebagai pengukur variabel ambiguitas peran.

- b. Pada dimensi kedua yaitu tugas ( $X_{1,2}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0.598 dan nilai sig < 0.05. Hal ini mengindikasikan bahwa dimensi tugas signifikan sebagai pengukur variabel ambiguitas peran.
- c. Pada dimensi ketiga yaitu tanggungjawab ( $X_{1,3}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0.704 dan nilai sig < 0.05. Hal ini mengindikasikan bahwa dimensi tanggungjawab signifikan sebagai pengukur variabel ambiguitas peran.
- d. Pada dimensi keempat yaitu standar ( $X_{1,4}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0.587, dan nilai sig < 0.05. Hal ini mengindikasikan bahwa dimensi standar signifikan sebagai pengukur variabel ambiguitas peran.
- e. Pada dimensi kelima yaitu waktu ( $X_{1,5}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0.398, dan dinyatakan *fix*. Hal ini mengindikasikan bahwa dimensi waktu signifikan sebagai pengukur variabel ambiguitas peran.

Hasil pengujian *measurement* model di atas terlihat bahwa ambiguitas peran dicerminkan oleh lima dimensi. Dari kelima dimensi, terlihat bahwa dimensi ketiga yaitu tanggung jawab memiliki nilai koefisien tertinggi, hal ini mengindikasikan bahwa pengukuran ambiguitas peran utamanya dilihat dari dimensi tanggung jawab.

#### **b. Model Pengukuran Konflik Peran ( $X_2$ )**

Variabel yang kedua adalah konflik peran. Variabel ini diukur menggunakan tiga dimensi yaitu inter-konflik peran, intra-pengirim konflik peran, dan konflik

peran pribadi. Ketepatan model pengukuran secara keseluruhan sesuai hasil uji *goodness of fit* dapat dilihat pada tabel 5.26 berikut.

**Tabel 5.26 Hasil Pengujian *Goodness Of Fit Overall Model* Konflik Peran**

Kriteria	<i>Cut-of value</i>	Hasil Model	Keterangan
Khi Kuadrat	Kecil	0.067	Model Baik
p-value	$\geq 0.05$	0.796	
CMIN/DF	$\leq 2.00$	0.067	Model Baik
GFI	$\geq 0.90$	1.000	Model Baik
AGFI	$\geq 0.90$	0.999	Model Baik
TLI	$\geq 0.95$	1.030	Model Baik
CFI	$\geq 0.95$	1.000	Model Baik
RMSEA	$\leq 0.08$	0.000	Model Baik

Sumber: Hasil Analisis Data, 2014, Lampiran 7

Tabel 5.26 menunjukkan bahwa semua kriteria ketepatan sebuah model telah terpenuhi. Sehingga dengan demikian dapat dikatakan model pengukuran variabel ambiguitas peran *fit* dengan data yang ada. Oleh karena itu model ini cocok dan layak untuk digunakan dan dapat dilakukan interpretasi guna pembahasan lebih lanjut.

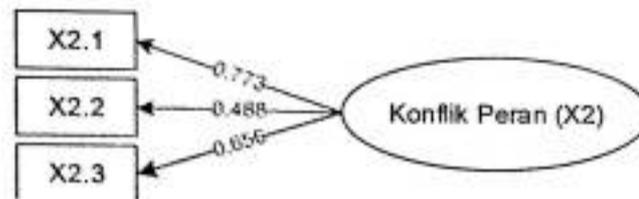
Hasil model pengukuran (*loading factor*) variabel ambiguitas peran dapat dilihat pada tabel 5.27 sebagai berikut.

**Tabel 5.27 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Konflik Peran**

Dimensi	<i>Standard Loading</i>	P
X <sub>2,1</sub>	0.773	0.000
X <sub>2,2</sub>	0.488	0.000
X <sub>2,3</sub>	0.656	Fix

Sumber: Hasil Analisis Data, 2014, Lampiran 7

Hasil pengujian model pengukuran konflik peran secara grafis disajikan sebagai berikut.



**Gambar 5.2 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Konflik Peran**

Berdasarkan tabel 5.27 di atas, diperoleh hasil model pengukuran sebagai berikut:

- a. Pada dimensi pertama yaitu inter-konflik peran ( $X_{2.1}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,773 dan nilai sig < 0,05. Hal ini mengindikasikan bahwa dimensi inter-konflik peran signifikan sebagai pengukur variabel konflik peran.
- b. Pada dimensi kedua yaitu intra-pengirim konflik peran ( $X_{2.2}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,488 dan nilai sig < 0,05. Hal ini mengindikasikan bahwa dimensi intra-pengirim konflik peran signifikan sebagai pengukur variabel konflik peran.
- c. Pada dimensi ketiga yaitu konflik peran pribadi ( $X_{2.3}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,656 dan dimensi dinyatakan *fix*. Hal ini mengindikasikan bahwa dimensi konflik peran pribadi signifikan sebagai pengukur variabel konflik peran.

Hasil pengujian model pengukuran di atas terlihat bahwa konflik peran dicerminkan oleh tiga dimensi. Dari ketiga dimensi, terlihat bahwa dimensi ketiga yaitu inter konflik peran memiliki nilai koefisien tertinggi, hal ini mengindikasikan bahwa pengukuran konflik peran utamanya dilihat dari dimensi inter konflik peran.

**c. Model Pengukuran Kompetensi Auditor ( $X_3$ )**

Variabel yang ketiga adalah kompetensi auditor. Variabel ini diukur menggunakan tiga dimensi yaitu pengetahuan, keahlian, dan peningkatan

keahlian. Ketepatan model pengukuran secara keseluruhan sesuai hasil uji *goodness of fit* dapat dilihat pada tabel 5.28 berikut.

**Tabel 5.28 Hasil Pengujian Goodness Of Fit Overall Model Kompetensi Auditor**

Kriteria	Cut-of value	Hasil Model	Keterangan
Khi Kuadrat	Kecil	0.425	Model Baik
p-value	$\geq 0.05$	0.515	
CMIN/DF	$\leq 2.00$	0.425	Model Baik
GFI	$\geq 0.90$	0.999	Model Baik
AGFI	$\geq 0.90$	0.992	Model Baik
TLI	$\geq 0.95$	1.024	Model Baik
CFI	$\geq 0.95$	1.000	Model Baik
RMSEA	$\leq 0.08$	0.000	Model Baik

Sumber: Hasil Analisis Data, 2014, Lampiran 7

Tabel 5.28 menunjukkan bahwa semua kriteria ketepatan sebuah model telah terpenuhi. Sehingga dengan demikian dapat dikatakan model pengukuran variabel kompetensi auditor *fit* dengan data yang ada. Oleh karena itu model ini cocok dan layak untuk digunakan dan dapat dilakukan interpretasi guna pembahasan lebih lanjut.

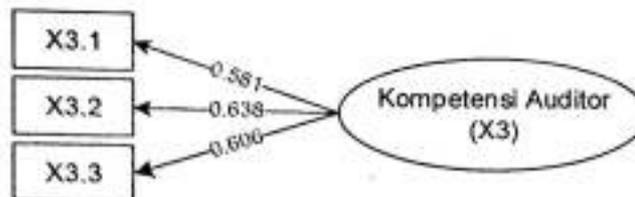
Hasil model pengukuran (*loading factor*) variabel kompetensi auditor dapat dilihat pada tabel 5.29 sebagai berikut.

**Tabel 5.29 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Kompetensi Auditor**

Dimensi	Standard Loading	P
$X_{3,1}$	0.581	0.000
$X_{3,2}$	0.638	0.000
$X_{3,3}$	0.606	Fix

Sumber: Hasil Analisis Data, 2014, Lampiran 7

Hasil pengujian model pengukuran kompetensi auditor secara grafis disajikan sebagai berikut.



**Gambar 5.3 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Kompetensi Auditor**

Tabel 5.29 di atas, diperoleh hasil pengukuran *measurement* model sebagai berikut.

- a. Pada dimensi pertama yaitu pengetahuan ( $X_{3,1}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,581 dan nilai sig < 0,05. Hal ini mengindikasikan bahwa dimensi pengetahuan signifikan sebagai pengukur variabel kompetensi auditor.
- b. Pada dimensi kedua yaitu keahlian ( $X_{3,2}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,638 dan nilai sig < 0,05. Hal ini mengindikasikan bahwa dimensi keahlian signifikan sebagai pengukur variabel kompetensi auditor.
- c. Pada dimensi ketiga yaitu peningkatan keahlian ( $X_{3,3}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,606 dan dinyatakan *fix*. Hal ini mengindikasikan bahwa dimensi peningkatan keahlian signifikan sebagai pengukur variabel kompetensi auditor.

Hasil pengujian model pengukuran di atas terlihat bahwa kompetensi auditor dicerminkan oleh tiga dimensi. Dari ketiga dimensi, terlihat bahwa dimensi kedua yaitu keahlian memiliki nilai koefisien tertinggi, hal ini mengindikasikan bahwa pengukuran kompetensi auditor utamanya dilihat dari dimensi keahlian. Dimensi terendah adalah pengetahuan.

d. **Model Pengukuran Independensi auditor ( $Y_1$ )**

Variabel yang keempat adalah independensi auditor. Variabel ini diukur menggunakan dua dimensi yaitu posisi auditor dan obyektivitas. Ketepatan model pengukuran secara keseluruhan sesuai hasil uji *goodness of fit* dapat dilihat pada tabel 5.30.

**Tabel 5.30 Hasil Pengujian Goodness Of Fit Overall Model Independensi**

Kriteria	Cut-of value	Hasil Model	Keterangan
Khi Kuadrat	Kecil	42.831	Model Marginal
p-value	$\geq 0.05$	0.000	
CMIN/DF	$\leq 2.00$	42.831	Model Marginal
GFI	$\geq 0.90$	1.000	Model Baik
AGFI	$\geq 0.90$	0.517	Model Baik
TLI	$\geq 0.95$	1.000	Model Baik
CFI	$\geq 0.95$	1.000	Model Baik
RMSEA	$\leq 0.08$	0.456	Model Marginal

Sumber: Hasil Analisis Data, 2014, Lampiran 7

Tabel 5.30 menunjukkan bahwa semua kriteria ketepatan sebuah model telah terpenuhi. Sehingga dengan demikian dapat dikatakan model pengukuran variabel ambiguitas peran *fit* dengan data yang ada. Oleh karena itu model ini cocok dan layak untuk digunakan dan dapat dilakukan interpretasi guna pembahasan lebih lanjut.

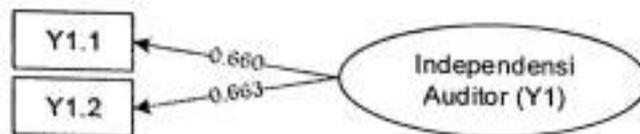
Hasil model pengukuran (*loading factor*) variabel independensi auditor dapat dilihat pada tabel 5.31 sebagai berikut.

**Tabel 5.31 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Independensi**

Dimensi	Standard Loading	P
$Y_{1.1}$	0.660	Fix
$Y_{1.2}$	0.663	0.000

Sumber: Hasil Analisis Data, 2014, Lampiran 7

Hasil pengujian model pengukuran independensi auditor secara grafis disajikan sebagai berikut.



**Gambar 5.4 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Independensi Auditor**

Tabel 5.31 di atas, diperoleh hasil pengukuran *measurement* model sebagai berikut:

- a. Pada dimensi pertama yaitu posisi auditor ( $Y_{1,1}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,660 dan indikator dinyatakan tetap (*fix*). Hal ini mengindikasikan bahwa dimensi posisi auditor signifikan sebagai pengukur variabel independensi auditor.
- b. Pada dimensi kedua yaitu objektivitas ( $Y_{1,2}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,663 dan nilai sig < 0.05. Hal ini mengindikasikan bahwa dimensi objektivitas signifikan sebagai pengukur variabel independensi auditor.

Hasil pengujian model pengukuran di atas terlihat bahwa independensi auditor dicerminkan oleh dua dimensi. Dari kedua dimensi, terlihat bahwa dimensi kedua yaitu objektivitas memiliki nilai koefisien tertinggi, hal ini mengindikasikan bahwa pengukuran independensi auditor utamanya dilihat dari dimensi objektivitas.

**e. Model Pengukuran Perencanaan Audit ( $Y_2$ )**

Variabel yang kelima adalah perencanaan audit. Variabel ini diukur menggunakan empat dimensi yaitu efisiensi metode audit, alokasi sumber daya audit, ruang lingkup audit, dan penggunaan pengetahuan audit. Ketepatan model pengukuran secara keseluruhan sesuai hasil uji *goodness of fit* dapat dilihat pada tabel 5.32.

Tabel 5.32 menunjukkan bahwa semua kriteria ketepatan sebuah model telah terpenuhi. Sehingga dengan demikian dapat dikatakan model pengukuran variabel perencanaan audit *fit* dengan data yang ada. Oleh karena itu model ini cocok dan layak untuk digunakan dan dapat dilakukan interpretasi guna pembahasan lebih lanjut.

**Tabel 5.32 Hasil Pengujian *Goodness Of Fit Overall Model* Perencanaan Audit**

Kriteria	<i>Cut-of value</i>	Hasil Model	Keterangan
Khi Kuadrat	Kecil	2.971	Model Baik
p-value	$\geq 0.05$	0.226	
CMIN/DF	$\leq 2.00$	1.486	Model Baik
GFI	$\geq 0.90$	0.993	Model Baik
AGFI	$\geq 0.90$	0.963	Model Baik
TLI	$\geq 0.95$	0.975	Model Baik
CFI	$\geq 0.95$	0.992	Model Baik
RMSEA	$\leq 0.08$	0.049	Model Baik

Sumber: Hasil Analisis Data, 2014, Lampiran 7

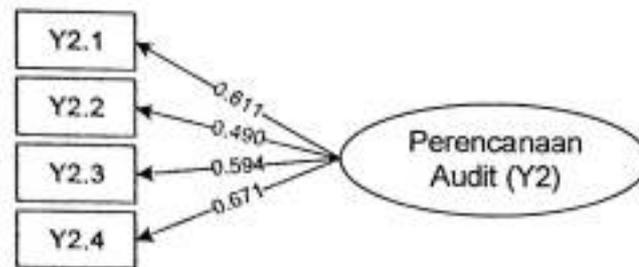
Hasil model pengukuran (*loading factor*) variabel perencanaan audit dapat dilihat pada tabel 5.33 sebagai berikut.

**Tabel 5.33 Hasil *Measurement Model* pada Variabel Perencanaan Audit**

Indikator	<i>Standard Loading</i>	P
Y <sub>2,1</sub>	0.611	Fix
Y <sub>2,2</sub>	0.490	0.000
Y <sub>2,3</sub>	0.594	0.000
Y <sub>2,4</sub>	0.671	0.000

Sumber: Hasil Analisis Data, 2014, Lampiran 7

Hasil pengujian *measurement* model perencanaan audit secara grafis disajikan sebagai berikut.



**Gambar 5.5 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Perencanaan Audit**

Berdasarkan tabel 5.33 di atas, diperoleh hasil model pengukuran sebagai berikut:

- Pada indikator pertama yaitu efisiensi metode audit ( $Y_{2.1}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,611 dan indikator dinyatakan tetap (*fix*). Hal ini mengindikasikan bahwa indikator efisiensi metode audit signifikan sebagai pengukur variabel perencanaan audit.
- Pada indikator kedua yaitu alokasi sumber daya audit ( $Y_{2.2}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,490 dan nilai sig < 0.05. Hal ini mengindikasikan bahwa indikator alokasi sumber daya audit signifikan sebagai pengukur variabel perencanaan audit.
- Pada indikator ketiga yaitu efektivitas ruang lingkup audit ( $Y_{2.3}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,594 dan nilai sig < 0.05. Hal ini mengindikasikan bahwa indikator efektivitas ruang lingkup audit signifikan sebagai pengukur variabel perencanaan audit.
- Pada indikator keempat yaitu penggunaan pengetahuan audit ( $Y_{2.4}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,671 dan nilai sig < 0.05. Hal ini mengindikasikan bahwa indikator penggunaan pengetahuan audit signifikan sebagai pengukur variabel perencanaan audit.

Hasil pengujian model pengukuran di atas terlihat bahwa perencanaan audit dicerminkan oleh empat dimensi. Dari keempat kantor dimensi, terlihat

bahwa indikator pertama yaitu penggunaan pengetahuan audit memiliki nilai koefisien tertinggi, hal ini mengindikasikan bahwa pengukuran perencanaan audit utamanya dilihat dari indikator penggunaan pengetahuan audit.

f. **Model Pengukuran Kualitas Audit Internal (Z)**

Variabel yang keenam adalah kualitas audit internal. Variabel ini diukur menggunakan tujuh indikator yaitu revidi pelaksanaan dan kualitas audit, keakuratan temuan audit, sikap skeptis, nilai rekomendasi, kejelasan laporan, manfaat audit, dan tindak lanjut hasil audit. Ketepatan model pengukuran secara keseluruhan sesuai hasil uji *goodness of fit* dapat dilihat pada tabel 5.34 berikut.

**Tabel 5.34 Hasil Pengujian *Goodness Of Fit Overall Model* Kualitas Audit Internal**

Kriteria	Cut-of value	Hasil Model	Keterangan
Khi Kuadrat	Kecil	32.946	Model Marginal
p-value	$\geq 0.05$	0.003	
CMIN/DF	$\leq 2.00$	2.353	Model Marginal
GFI	$\geq 0.90$	0.954	Model Baik
AGFI	$\geq 0.90$	0.907	Model Baik
TLI	$\geq 0.95$	0.914	Model Marginal
CFI	$\geq 0.95$	0.871	Model Marginal
RMSEA	$\leq 0.08$	0.082	Model Marginal

Sumber: Hasil Analisis Data, 2014, Lampiran 7

Tabel 5.34 menunjukkan bahwa semua kriteria ketepatan sebuah model telah terpenuhi. Sehingga dengan demikian dapat dikatakan model pengukuran variabel perencanaan audit *fit* dengan data yang ada. Oleh karena itu model ini cocok dan layak untuk digunakan dan dapat dilakukan interpretasi guna pembahasan lebih lanjut.

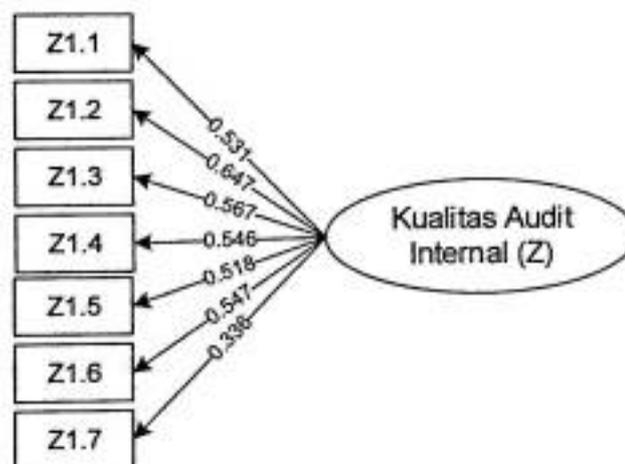
Hasil model pengukuran (*loading factor*) variabel perencanaan audit dapat dilihat pada tabel 5.35 sebagai berikut.

**Tabel 5.35 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Kualitas Audit Internal**

Indikator	Standard Loading	P
Z <sub>1,1</sub>	0.531	0.000
Z <sub>1,2</sub>	0.647	0.000
Z <sub>1,3</sub>	0.567	0.000
Z <sub>1,4</sub>	0.546	0.000
Z <sub>1,5</sub>	0.518	0.000
Z <sub>1,6</sub>	0.547	0.000
Z <sub>1,7</sub>	0.336	Fix

Sumber: Hasil Analisis Data, 2014, Lampiran 7

Hasil pengujian model pengukuran kualitas audit internal secara grafis disajikan sebagai berikut.



**Gambar 5.6 Hasil Model Pengukuran pada Variabel Kualitas Audit Internal**

Berdasarkan tabel 5.35 di atas, diperoleh hasil model pengukuran sebagai berikut:

- a. Pada indikator pertama yaitu Reviu pelaksanaan dan kualitas audit ( $Z_{1,1}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,531 dan sig < 0.05. Hal ini mengindikasikan bahwa indikator reviu pelaksanaan dan kualitas audit signifikan sebagai pengukur variabel kualitas audit internal.

- b. Pada indikator kedua yaitu keakuratan temuan audit ( $Z_{1,2}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,647 dan nilai sig < 0.05. Hal ini mengindikasikan bahwa indikator keakuratan temuan audit signifikan sebagai pengukur variabel kualitas audit internal.
- c. Pada indikator ketiga yaitu sikap skeptis ( $Z_{1,3}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,567 dan nilai sig < 0.05. Hal ini mengindikasikan bahwa indikator sikap skeptis signifikan sebagai pengukur variabel kualitas audit internal.
- d. Pada indikator keempat yaitu nilai rekomendasi ( $Z_{1,4}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,546 dan nilai sig < 0.05. Hal ini mengindikasikan bahwa indikator nilai rekomendasi signifikan sebagai pengukur variabel kualitas audit internal.
- e. Pada indikator kelima yaitu kejelasan laporan ( $Z_{1,5}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,518 dan nilai sig < 0.05. Hal ini mengindikasikan bahwa indikator Kejelasan laporan signifikan sebagai pengukur variabel kualitas audit internal.
- f. Pada indikator keenam yaitu manfaat audit ( $Z_{1,6}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,547 dan nilai sig < 0.05. Hal ini mengindikasikan bahwa indikator manfaat audit signifikan sebagai pengukur variabel kualitas audit internal.
- g. Pada indikator ketujuh yaitu tindak lanjut audit ( $Z_{1,7}$ ), memiliki nilai koefisien *standardize* sebesar 0,336 dan dinyatakan *fix*. Hal ini mengindikasikan bahwa indikator tindak lanjut audit signifikan sebagai pengukur variabel kualitas audit internal.

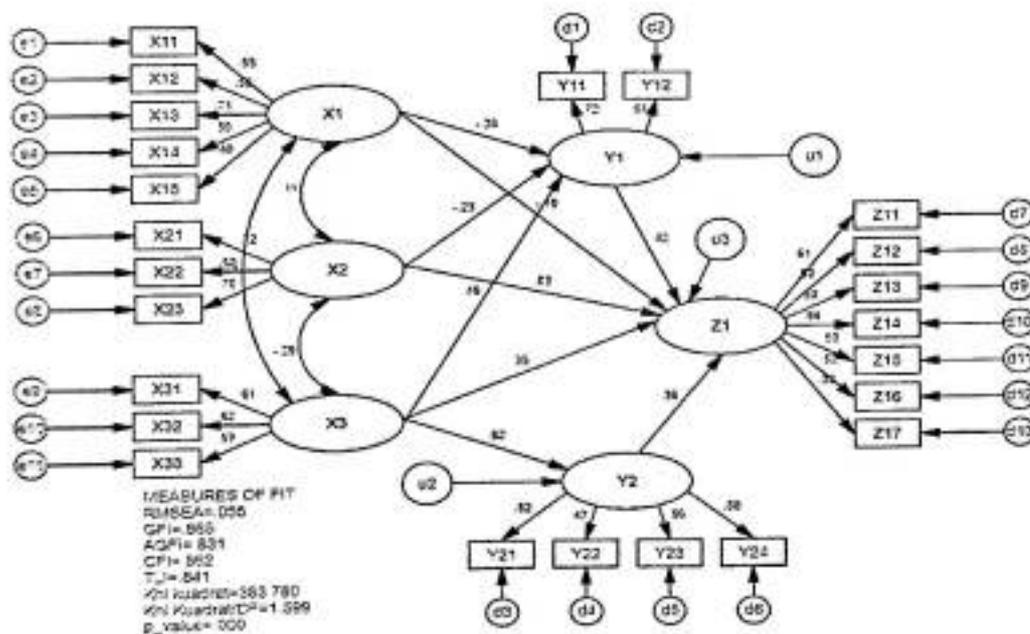
Hasil pengujian model pengukuran (*measurement*) di atas terlihat bahwa kualitas audit internal dicerminkan oleh tujuh indikator. Dari ketujuh indikator, terlihat bahwa indikator kedua yaitu Keakuratan temuan audit memiliki nilai

koefisien tertinggi, hal ini mengindikasikan bahwa pengukuran kualitas audit internal utamanya dilihat dari indikator Keakuratan temuan audit.

#### 5.4.3 Model Struktural (*Structural Model*)

Analisis pada bagian ini menguji keseluruhan model (*overall model fit*) dari *structural model* dan menguji estimasi parameter struktural (*structural parameter estimates*), yakni hubungan kausal diantara konstruk atau variabel independen dan dependen yang ada dalam model struktural.

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 pada lampiran 8, guna mengetahui apakah model hipotetik didukung oleh data empirik. Hasil pengujian dapat dilihat pada gambar 5.7 dan tabel 5.36 di bawah ini.



**Gambar 5.7 Diagram Jalur Hasil Analisis SEM**  
 Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 8

**Tabel 5.36 Hasil Pengujian Goodness Of Fit Overall Model Struktural**

Kriteria	Cut-of value	Hasil Model	Keterangan
Khi Kuadrat	Kecil	383.780	Model Kurang Baik
p-value	$\geq 0.05$	0.000	
CMIN/DF	$\leq 2.00$	1.599	Model Baik
GFI	$\geq 0.90$	0.865	Marginal
AGFI	$\geq 0.90$	0.831	Marginal
TLI	$\geq 0.95$	0.841	Marginal
CFI	$\geq 0.95$	0.862	Marginal
RMSEA	$\leq 0.08$	0.055	Model Baik

Sumber : Hasil analisis data, 2014, Lampiran 8

Hasil pengujian *Goodness of Fit Overall* berdasarkan Gambar 5.7 dan Tabel 5.36 memperlihatkan bahwa 2 (dua) dari 7 (tujuh) kriteria yaitu CMIN/DF dan RMSEA menunjukkan model yang baik. Menurut Arbuckle dan Wotheke (1999), kriteria terbaik yang digunakan sebagai indikasi kebaikan model adalah nilai *Chi Square/DF* yang kurang dari 2, 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 pembahahasan lebih lanjut.

Pengujian hipotesis pengaruh langsung dilakukan dengan uji t (*t test*) pada masing-masing jalur pengaruh secara parsial. Pada SEM terdapat dua jenis pengaruh, yaitu (1) pengaruh langsung, dan (2) pengaruh tidak langsung.

#### 5.4.3.1 Pengaruh Langsung

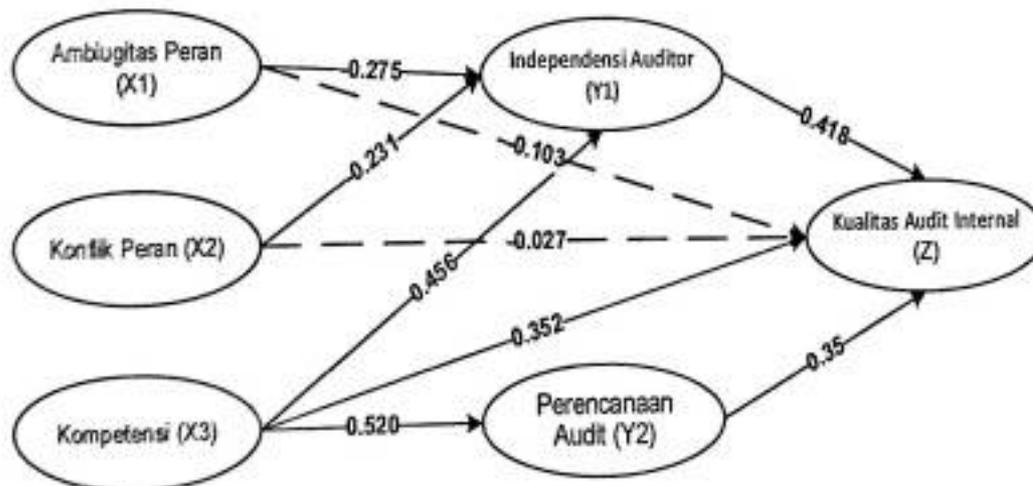
Pengaruh langsung adalah pengaruh yang langsung diukur dari satu variabel ke variabel lainnya. Terdapat sembilan pengaruh langsung yang diuji dalam penelitian ini dapat dilihat pada tabel 5.37 sebagai berikut.

**Tabel 5.37 Hasil Pengujian Pengaruh Langsung dalam Struktural Model**

Pengaruh Langsung	Koefisien Standardize	P-value	Kesimpulan
Ambiguitas peran → Independensi auditor	-0,275	0,013	Signifikan
Ambiguitas peran → Kualitas audit internal	-0,103	0,226	Tidak Signifikan
Konflik peran → Independensi auditor	-0,231	0,031	Signifikan
Konflik peran → Kualitas audit internal	-0,027	0,751	Tidak Signifikan
Kompetensi auditor → Independensi auditor	0,456	0,001	Signifikan
Kompetensi auditor → Perencanaan audit	0,520	0,001	Signifikan
Kompetensi auditor → Kualitas audit internal	0,352	0,012	Signifikan
Independensi auditor → Kualitas audit internal	0,418	0,006	Signifikan
Perencanaan Audit → Kualitas audit internal	0,358	0,001	Signifikan

Sumber: Hasil Analisis Data, 2014. Lampiran 8

Secara grafis, hasil pengujian struktural model disajikan secara lengkap pada gambar berikut ini (garis lurus menyatakan jalur signifikan, dan garis putus-putus menyatakan jalur non signifikan).



**Gambar 5.8 Hasil Struktural model Pengujian Pengaruh Langsung**

Hasil pengujian di atas, maka dapat disimpulkan beberapa hal sebagai berikut:

1. Pengujian pengaruh langsung antara ambiguitas peran terhadap independensi auditor, diperoleh nilai koefisien *standardize* sebesar  $-0,275$ , dengan *p-value* sebesar  $0,013$ . Karena *p-value*  $< 0,05$ , maka terdapat pengaruh langsung yang signifikan antara ambiguitas peran terhadap Independensi auditor. Nilai koefisien bertanda negatif menunjukkan pengaruh berbanding terbalik. Artinya, semakin tinggi nilai ambiguitas peran, akan mengakibatkan semakin rendahnya nilai independensi auditor. Sebaliknya semakin rendah nilai ambiguitas peran semakin tinggi nilai independensi auditor.
2. Pengujian pengaruh langsung antara ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal, diperoleh nilai koefisien *standardize* sebesar  $-0,103$ , dengan *p-value* sebesar  $0,981$ . Karena *p-value*  $> 0,05$ , maka tidak terdapat pengaruh langsung yang signifikan antara ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal. Nilai koefisien bertanda negatif menunjukkan pengaruh berbanding terbalik. Artinya, semakin tinggi nilai ambiguitas peran, akan mengakibatkan semakin rendah nilai kualitas audit internal.
3. Pengujian pengaruh langsung antara konflik peran terhadap independensi auditor, diperoleh nilai koefisien *standardize* sebesar  $-0,231$ , dengan *p-value* sebesar  $0,005$ . Karena *p-value*  $< 0,05$ , maka terdapat pengaruh langsung yang signifikan antara konflik peran terhadap independensi auditor. Nilai koefisien bertanda negatif menunjukkan pengaruh yang negatif. Artinya, semakin tinggi nilai konflik peran, akan mengakibatkan semakin rendah nilai Independensi auditor. Sebaliknya semakin rendah nilai konflik peran semakin tinggi nilai independensi auditor.

4. Pengujian pengaruh langsung antara konflik peran terhadap kualitas audit internal, diperoleh nilai koefisien *standardize* sebesar -0.027, dengan p-value sebesar 0.686. Karena p-value  $> 0.05$ , maka tidak terdapat pengaruh langsung yang signifikan antara ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal. Nilai koefisien bertanda negatif menunjukkan pengaruh yang negatif. Artinya, semakin tinggi nilai konflik peran, akan mengakibatkan semakin rendah nilai kualitas audit internal. Sebaliknya semakin rendah nilai konflik peran semakin tinggi nilai kualitas audit internal.
5. Pengujian pengaruh langsung antara kompetensi auditor terhadap independensi auditor, diperoleh nilai koefisien *standardize* sebesar 0,456 dengan p-value sebesar 0,000. Karena p-value  $< 0.05$ , maka terdapat pengaruh langsung yang signifikan antara kompetensi auditor terhadap independensi auditor. Nilai koefisien bertanda positif menunjukkan pengaruh searah. Artinya, semakin tinggi nilai kompetensi auditor, akan mengakibatkan semakin tinggi pula nilai Independensi auditor. Sebaliknya semakin rendah nilai kompetensi auditor, akan mengakibatkan semakin rendah nilai independensi.
6. Pengujian pengaruh langsung antara kompetensi auditor terhadap perencanaan audit, diperoleh nilai koefisien *standardize* sebesar 0,520 dengan p-value sebesar 0,000. Karena p-value  $< 0.05$ , maka terdapat pengaruh langsung yang signifikan antara kompetensi auditor terhadap perencanaan audit. Nilai koefisien bertanda positif menunjukkan pengaruh searah. Artinya, semakin tinggi nilai kompetensi auditor, akan mengakibatkan semakin tinggi pula nilai perencanaan audit.
7. Pengujian pengaruh langsung antara kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal, diperoleh nilai koefisien *standardize* sebesar 0.352 dengan p-value sebesar 0,022. Karena p-value  $< 0.05$ , maka terdapat pengaruh

langsung yang signifikan antara kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal. Nilai koefisien bertanda positif menunjukkan pengaruh searah. Artinya, semakin tinggi nilai kompetensi auditor, akan mengakibatkan semakin tinggi nilai kualitas audit internal.

8. Pengujian pengaruh langsung antara Independensi auditor terhadap Kualitas Audit Internal, diperoleh nilai koefisien koefisien *standardize* sebesar 0.417 dengan p-value sebesar 0.004. Karena p-value < 0.05, maka terdapat pengaruh langsung yang signifikan antara independensi auditor terhadap kualitas audit internal. Nilai koefisien bertanda positif menunjukkan pengaruh searah. Artinya, semakin tinggi nilai independensi auditor, akan mengakibatkan semakin tinggi pula nilai kualitas audit internal.
9. Pengujian pengaruh langsung antara perencanaan audit terhadap kualitas audit internal, diperoleh nilai koefisien *standardize* sebesar 0,35, dengan p-value sebesar 0.002. Karena p-value < 0.05, maka terdapat pengaruh langsung yang signifikan antara perencanaan audit terhadap kualitas audit internal. Nilai koefisien bertanda positif menunjukkan pengaruh searah. Artinya, semakin tinggi nilai perencanaan audit, akan mengakibatkan semakin tinggi pula nilai kualitas audit internal. Sebaliknya semakin rendah nilai perencanaan audit, akan mengakibatkan semakin rendah pula nilai kualitas audit internal.

#### 5.4.3.2 Pengaruh Tidak Langsung

Pengaruh tidak langsung adalah pengaruh yang diukur secara tidak langsung pada satu variabel ke variabel lainnya melalui variabel perantara (*intervening*). Koefisien pengaruh tidak langsung diperoleh dari hasil kali kedua pengaruh langsung. Jika kedua koefisien pengaruh langsung signifikan, maka

koefisien pengaruh tidak langsung juga signifikan. Akan tetapi jika salah satu atau kedua koefisien pengaruh langsung tidak signifikan, maka koefisien pengaruh tidak langsung tidak signifikan.

Pada penelitian ini terdapat empat pengaruh tidak langsung yang diuji adalah sebagai berikut:

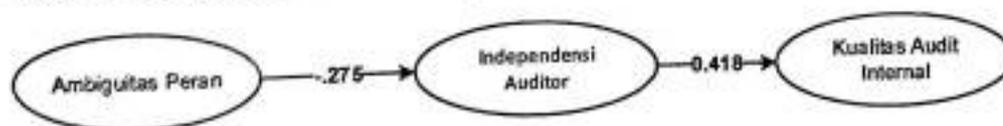
**Tabel 5.38 Hasil Pengujian Pengaruh Tidak Langsung dalam Struktural model**

Pengaruh Tidak Langsung	Pengujian		Kesimpulan
	Pengaruh Langsung 1	Pengaruh Langsung 2	
X1 → Y1 → Z Koefisien: -0.275 x 0.418 = <b>-0.115</b>	X1 → Y1 Koef: -0.275 Signifikan	Y1 → Z Koef: 0.418 Signifikan	Signifikan
X2 → Y1 → Z Koefisien: -0.231 x 0.418 = <b>-0.097</b>	X2 → Y1 Koef: -0.231 Signifikan	Y1 → Z Koef: 0.418 Signifikan	Signifikan
X3 → Y1 → Z Koefisien: 0.456 x 0.418 = <b>0.191</b>	X3 → Y1 Koef: 0.456 Signifikan	Y1 → Z Koef: 0.418 Signifikan	Signifikan
X3 → Y2 → Z Koefisien: 0.520 x 0.358 = <b>0.186</b>	X3 → Y2 Koef: 0.472 Signifikan	Y2 → Z Koef: 0.358 Signifikan	Signifikan

Sumber: Hasil Analisis Data, 2014. Lampiran 8

Berdasarkan tabel 5.38 di atas, diperoleh hasil pengujian pengaruh tidak langsung sebagai berikut:

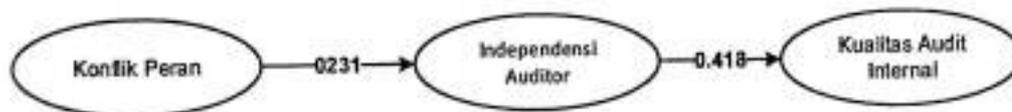
1. Pengaruh tidak langsung antara ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal, melalui perantara independensi auditor, diperoleh besarnya koefisien sebesar -0.115. Secara grafis, pengujian pengaruh tidak langsung antara ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal, melalui perantara independensi auditor adalah sebagai berikut.



**Gambar 5.9 Pengaruh Tidak Langsung antara Ambiguitas Peran terhadap Kualitas Audit Internal, melalui Perantara Independensi Auditor**

Kedua pengaruh langsung yaitu antara ambiguitas peran terhadap independensi auditor signifikan, dan antara independensi auditor terhadap kualitas audit internal juga signifikan, maka pengaruh tidak langsung antara ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal, melalui perantara independensi auditor adalah signifikan. Nilai koefisien pengaruh tidak langsung yang bertanda negatif, mengindikasikan bahwa semakin tinggi nilai ambiguitas peran, akan mengakibatkan semakin rendah nilai kualitas audit internal, jika nilai Independensi auditor juga rendah. Sebaliknya semakin rendah nilai ambiguitas peran, akan mengakibatkan semakin tinggi nilai kualitas audit internal, jika nilai independensi juga tinggi.

2. Pengaruh tidak langsung antara konflik peran terhadap kualitas audit internal, melalui perantara independensi auditor, diperoleh besarnya koefisien sebesar -0.097. Secara grafis, pengujian pengaruh tidak langsung antara konflik peran terhadap kualitas audit internal, melalui perantara independensi auditor adalah sebagai berikut.

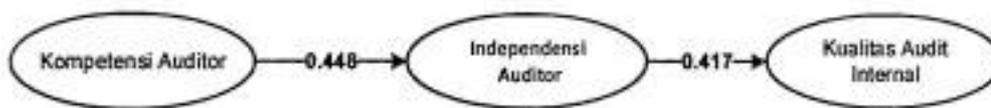


**Gambar 5.10 Pengaruh Tidak Langsung antara Konflik Peran Terhadap Kualitas Audit Internal, melalui Perantara Independensi Auditor**

Kedua pengaruh langsung yaitu antara konflik peran terhadap independensi auditor signifikan, dan antara independensi auditor terhadap kualitas audit internal juga signifikan, maka pengaruh tidak langsung antara konflik peran terhadap kualitas audit internal, melalui perantara independensi auditor adalah signifikan. Nilai koefisien pengaruh tidak langsung yang bertanda negatif, mengindikasikan bahwa semakin tinggi nilai konflik peran, akan mengakibatkan semakin rendah nilai kualitas audit

internal, jika nilai independensi auditor juga rendah. Sebaliknya semakin rendah nilai konflik peran, akan mengakibatkan semakin tinggi nilai kualitas audit internal, jika nilai independensi juga tinggi.

3. Pengaruh tidak langsung antara kompetensi auditor terhadap kualitas Audit internal, melalui perantara independensi auditor, diperoleh besarnya koefisien sebesar 0.187. Secara grafis, pengujian pengaruh tidak langsung antara kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal, melalui perantara independensi auditor adalah sebagai berikut.



**Gambar 5.11 Pengaruh Tidak Langsung antara Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit Internal, melalui Perantara Independensi Auditor**

Kedua pengaruh langsung yaitu antara kompetensi auditor terhadap independensi auditor signifikan, dan antara independensi auditor terhadap kualitas audit internal juga signifikan, maka pengaruh tidak langsung antara kompetensi auditor terhadap kualitas audit Internal, melalui perantara independensi auditor adalah signifikan. Nilai koefisien pengaruh tidak langsung yang bertanda positif, mengindikasikan bahwa semakin tinggi nilai kompetensi auditor, akan mengakibatkan semakin tinggi pula nilai kualitas audit internal, jika nilai independensi auditor juga tinggi. Sebaliknya semakin rendah nilai kompetensi auditor, akan mengakibatkan semakin rendah nilai kualitas audit internal, jika nilai independensi juga rendah.

4. Pengaruh tidak langsung antara kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal, melalui perantara perencanaan audit, diperoleh besarnya koefisien sebesar 0.200. Secara grafis, pengujian pengaruh tidak langsung antara

kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal, melalui perantara perencanaan audit adalah sebagai berikut.



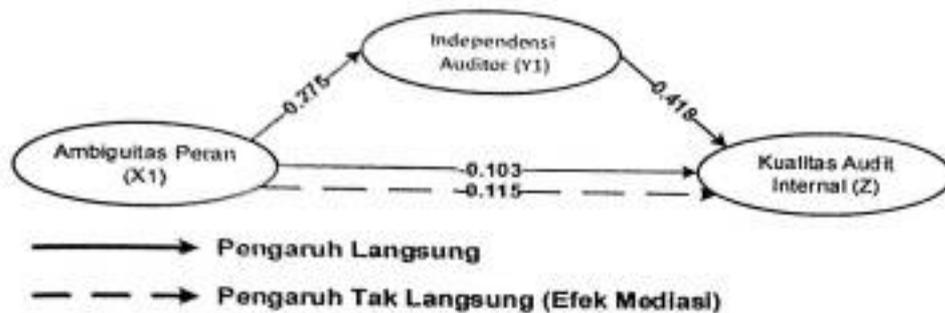
**Gambar 5.12 Pengaruh Tidak Langsung antara Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Internal, melalui Perantara Perencanaan Audit**

Kedua pengaruh langsung yaitu antara kompetensi auditor terhadap perencanaan audit signifikan, dan antara perencanaan audit terhadap kualitas audit internal juga signifikan, maka pengaruh tidak langsung antara kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal, melalui perantara perencanaan audit adalah signifikan. Nilai koefisien pengaruh tidak langsung yang bertanda positif, mengindikasikan bahwa semakin tinggi nilai kompetensi auditor, akan mengakibatkan semakin tinggi pula nilai kualitas audit internal, jika nilai perencanaan audit juga tinggi. Sebaliknya semakin rendah nilai kompetensi auditor, akan mengakibatkan semakin rendah nilai kualitas audit internal, jika nilai perencanaan audit juga rendah.

#### 5.4.4 Efek Mediasi

Pengujian mediasi diperoleh dari beberapa telaah pengaruh langsung yang membentuk mediasi. Berikut disajikan hasil uji mediasi dengan menggunakan *Sobel test*:

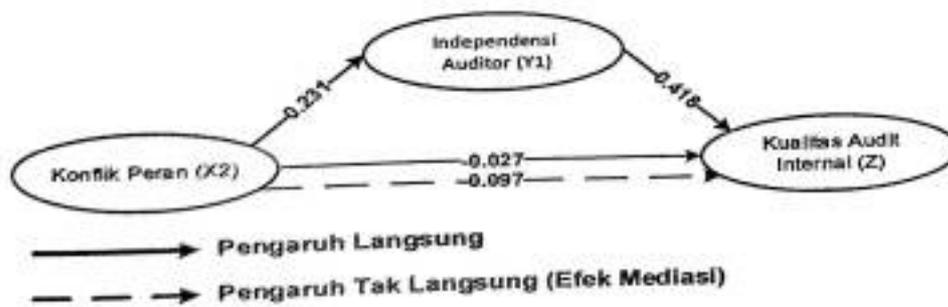
1. Efek mediasi independensi auditor pada pengaruh ambiguitas peran ( $X_1$ ) terhadap kualitas audit internal ( $Z$ )



Gambar 5.13 Efek mediasi independensi auditor pada pengaruh ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal

Terdapat efek mediasi yang negatif dan signifikan antara ambiguitas peran (X<sub>1</sub>) terhadap kualitas audit internal (Z), melalui perantara independensi auditor (Y<sub>1</sub>), diperoleh besarnya koefisien sebesar -0.115, dengan p-value sebesar 0.027. Koefisien mediasi yang bertanda negatif, mengindikasikan bahwa semakin tinggi nilai ambiguitas peran (X<sub>1</sub>), akan mengakibatkan semakin rendah nilai kualitas audit internal (Z), jika nilai independensi auditor (Y<sub>1</sub>) rendah. Mengingat pengaruh langsung ambiguitas peran (X<sub>1</sub>) terhadap kualitas audit internal (Z) tidak signifikan, maka Independensi bersifat mediasi penuh (*full mediation*), ambiguitas peran (X<sub>1</sub>) memiliki pengaruh terhadap kualitas audit internal (Z) hanya dengan melalui mediasi independensi auditor (Y<sub>1</sub>).

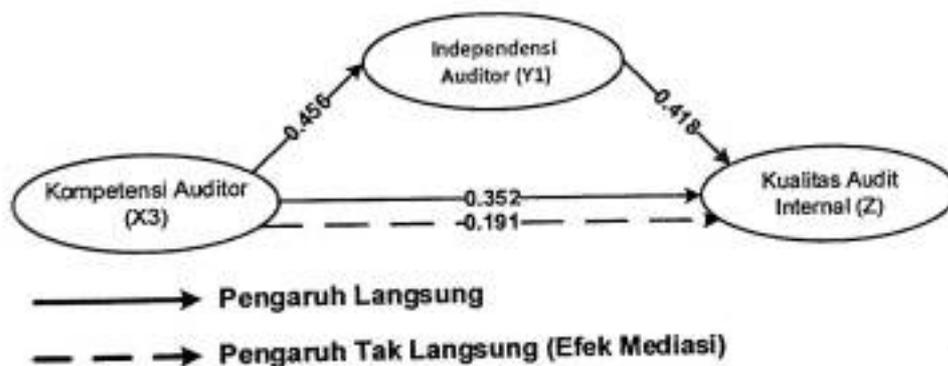
- Efek mediasi independensi auditor pada pengaruh konflik peran (X<sub>2</sub>) terhadap kualitas audit internal (Z)



Gambar 5.14 Efek mediasi independensi auditor pada pengaruh konflik peran Terhadap kualitas audit internal

Berdasarkan hasil *sobel test*, terdapat efek mediasi yang negatif dan signifikan antara konflik peran terhadap kualitas audit internal, melalui perantara independensi auditor, diperoleh besarnya koefisien sebesar  $-0.097$ , dengan *p-value* sebesar  $0.033$ . Koefisien mediasi yang bertanda negatif, mengindikasikan bahwa semakin tinggi nilai konflik peran, akan mengakibatkan semakin rendah nilai kualitas audit internal, jika nilai Independensi auditor rendah. Mengingat pengaruh langsung konflik peran terhadap kualitas audit internal tidak signifikan, maka Independensi bersifat *full mediation*, konflik peran memiliki pengaruh terhadap kualitas audit internal hanya dengan melalui mediasi independensi auditor.

3. Efek mediasi independensi auditor pada pengaruh kompetensi auditor ( $X_3$ ) terhadap kualitas audit internal ( $Z$ )



**Gambar 5.15** Efek mediasi independensi auditor pada pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal

Terdapat efek mediasi yang positif dan signifikan antara kompetensi auditor ( $X_3$ ) terhadap kualitas audit internal ( $Z$ ), melalui perantara independensi auditor ( $Y_1$ ), diperoleh besarnya koefisien sebesar  $0.191$ , dengan *p-value* sebesar  $0.002$ . Koefisien mediasi yang bertanda positif, mengindikasikan bahwa semakin tinggi nilai kompetensi auditor ( $X_3$ ), akan mengakibatkan semakin tinggi pula nilai kualitas audit internal ( $Z$ ), jika nilai independensi auditor ( $Y_1$ ) tinggi. Mengingat pengaruh langsung kompetensi

auditor terhadap kualitas audit internal signifikan, maka Independensi bersifat *partial mediation*, kompetensi auditor memiliki pengaruh terhadap kualitas audit internal secara langsung maupun mediasi independensi.

4. Efek mediasi perencanaan audit ( $Y_2$ ) pada pengaruh kompetensi auditor ( $X_3$ ) terhadap kualitas audit internal ( $Z$ )



**Gambar 5.16** Efek mediasi perencanaan audit pada pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal

Terdapat efek mediasi yang positif dan signifikan antara kompetensi auditor ( $X_3$ ) terhadap kualitas audit internal ( $Z$ ), melalui perantara perencanaan audit ( $Y_2$ ) diperoleh besarnya koefisien sebesar 0.186, dengan  $p$ -value sebesar 0.003. Koefisien mediasi yang bertanda positif, mengindikasikan bahwa semakin tinggi nilai kompetensi auditor ( $X_3$ ), akan mengakibatkan semakin tinggi pula nilai kualitas audit internal, jika nilai perencanaan audit ( $Y_2$ ) tinggi. Mengingat pengaruh langsung kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal signifikan, maka perencanaan audit ( $Y_2$ ) bersifat *partial mediation*, kompetensi auditor memiliki pengaruh terhadap kualitas audit internal secara langsung maupun mediasi independensi.

## BAB VI

### PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN

Analisis SEM berguna untuk pengujian sebuah rangkaian hubungan antara satu atau beberapa variabel *exogenous* dengan satu atau beberapa variabel *endogenous*. Variabel *exogenous* dalam penelitian ini terdiri dari ambiguitas peran, konflik peran, kompetensi auditor dan variabel *endogenous* terdiri dari independensi auditor, perencanaan audit, dan kualitas audit internal. Pembahasan hubungan antar variabel-variabel tersebut diuraikan sebagai berikut.

#### 6.1 Pengaruh Langsung

##### 6.1.1 Pengaruh ambiguitas peran terhadap independensi auditor

Hasil analisis pengaruh melalui pengujian model struktural menunjukkan bahwa ambiguitas peran berpengaruh negatif signifikan terhadap independensi auditor. Hal ini mengisyaratkan bahwa ambiguitas peran merupakan salah satu faktor yang berperan penting dalam menentukan tinggi rendahnya independensi auditor. Semakin rendah nilai ambiguitas peran, akan mendorong meningkatnya independensi auditor. Sebaliknya jika ambiguitas peran semakin tinggi, maka independensi auditor akan mengalami penurunan. Hasil analisis penelitian ini menerima hipotesis 1, bahwa ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap independensi auditor.

Ambiguitas peran yang terdiri atas lima dimensi yaitu pedoman, tugas, tanggung jawab, standar dan pengalokasian waktu yang efektif akan mempengaruhi independensi auditor dengan dimensi posisi auditor dan obyektivitas. Dimensi pedoman dengan indikator pedoman kerja, kebijakan otorisasi, kebijakan tertulis tentang aktivitas yang dilarang, kebijakan atas temuan

pelanggaran, kebijakan dalam sistem operasi penugasan, dan kebijakan dalam melakukan sebuah pengujian atas transaksi yang dilakukan oleh auditi. Dimensi tugas dengan indikator pemahaman auditor dalam menilai pengendalian intern auditi, menemukan kesalahan, penyimpangan, kesalahan sistem atau prosedur yang dilakukan auditi sudah terlaksana dengan baik. Dimensi tanggungjawab dengan indikator auditor mengetahui tanggungjawabnya ketika menilai sistem pengendalian intern auditi, ketika kesalahan dilakukan auditi, ketika penyimpangan ditemukan, dilakukan auditi ditemukan. Dimensi standar dengan indikator auditor tidak ragu merujuk pada standar audit terkait ketika menemukan kelemahan pengendalian intern, kesalahan ditemukan, dan penyimpangan ditemukan. Dimensi waktu dengan indikator auditor mampu mengalokasikan waktu dengan efektif dalam mengevaluasi kelemahan, menyelidiki kesalahan, dan menyelidiki penyimpangan yang dilakukan auditi. Sehingga dengan demikian, rendahnya ambiguitas atau ketidakjelasan indikator-indikator tersebut bagi staf auditor inspektorat dapat meningkatkan independensinya.

Independensi auditor yang terdiri atas dua dimensi yaitu posisi auditor dan obyektivitas. Dimensi posisi auditor dengan indikator bahwa auditor internal berada satu kesatuan dengan institusi tidak mempengaruhi independensinya, pelaksanaan audit tidak diintervensi oleh pihak lain, kesimpulan dari hasil audit didasarkan pada temuan dilapangan, kesimpulan hasil audit hanya mempertimbangkan tim audit, dan pelaksanaan audit mendapat dukungan dari pimpinan. Dimensi Obyektivitas dengan indikator bahwa temuan-temuan dalam pelaksanaan audit sesuai dengan bukti-bukti yang ada, temuan diungkapkan semuanya, kesimpulan yang diambil berdasarkan pertimbangan profesional, melaporkan semua temuan, tidak membatasi lingkup pertanyaan meskipun auditi masih punya hubungan kekeluargaan, tetap melaporkan kesalahan meskipun

memperoleh fasilitas dari auditi, memberitahu atasan jika mengalami gangguan independensi, dan tidak peduli akan dimutasi.

Hasil temuan ini sejalan dengan teori peran. Teori peran menurut pandangan Kahn (1964) menyatakan bahwa suatu lingkungan organisasi dapat mempengaruhi harapan (*expectations*) setiap individu tentang perilaku peran mereka. Beauchamp *et al.* (2004) menyatakan bahwa apabila individu tidak jelas akan peran utama mereka hingga kurangnya informasi yang dibutuhkan bagi kesuksesan kinerja peran tersebut akan mengakibatkan kinerja menurun. Rizzo *et al.* (1970) mengemukakan bahwa ambiguitas peran dapat meningkatkan kemungkinan seseorang menjadi tidak puas dengan perannya, mengalami kecemasan, memutarbalikkan fakta, dan kinerjanya menurun. Hutami dan Chariri (2011) menyatakan ambiguitas peran dapat menyebabkan aparat inspektorat rentan terhadap kepuasan kerja hingga kejenuhan sehingga mengakibatkan turunnya komitmen independensi aparat inspektorat. Jackson dan Schuler (1985) menunjukkan bahwa ambiguitas peran berkaitan dengan hasil-hasil kerja negatif, termasuk rendahnya kepuasan kerja, rendahnya komitmen organisasi, turunnya prestasi kerja, tingginya ketegangan kerja dan tingginya niat ingin pindah. Knapp (1987) menyatakan bahwa ketika standar teknis yang tepat tidak jelas untuk auditor, manajemen cenderung untuk mendapatkan output yang disukainya. Oleh karena itu, kurang atau tidak jelasnya pedoman, tugas, tanggung jawab, standar, dan alokasi waktu yang efektif dapat menurunkan independensi auditor.

Hasil penelitian ini mendapatkan fakta empiris bahwa rata-rata pernyataan menunjukkan bahwa nilai ambiguitas peran yang dipersepsikan oleh auditor inspektorat di Sulawesi Tengah berada pada kategori kurang. Hal ini mengindikasikan bahwa auditor inspektorat dalam melakukan audit atau reviu telah mengetahui dan memahami dengan jelas pedoman kerja, kebijakan otorisasi, kebijakan terhadap pelanggaran yang ditemukan, pedoman sistem

operasi dalam penugasan, dan pengujian atas transaksi yang dilakukan oleh auditi. Auditor telah dapat melakukan penilaian terhadap pengendalian intern, kesalahan, penyimpangan, dan kelemahan yang ditemukan. Auditor telah memahami tanggungjawab terhadap penilaian pengendalian intern, kesalahan, penyimpangan, dan kelemahan yang ditemukan. Auditor telah memahami standar terhadap penemuan kelemahan, kesalahan, dan penyimpangan pengendalian intern. Pada dimensi waktu, auditor telah melakukan pengalokasian waktu yang efektif untuk mengevaluasi pengendalian intern, menyelidiki kesalahan dan penyimpangan yang dilakukan auditi masuk pada kategori cukup.

Temuan penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Ahmad dan Taylor (2009), Hutami dan Chariri (2011) yang hasil penelitian keduanya menunjukkan bahwa ambiguitas peran berpengaruh negatif signifikan terhadap komitmen untuk independen. Jamaluddin dan Syarifuddin (2014) menemukan bahwa ambiguitas peran berpengaruh terhadap independensi auditor. Hasil penelitian tersebut juga mendukung pernyataan Lindsay (1990), menyatakan bahwa tidak adanya garis pedoman yang tepat dapat mengakibatkan auditor rentan terhadap tekanan klien. Azad (1994) menemukan bahwa ketidaktepatan dalam menetapkan waktu penyelesaian suatu tugas akan berpengaruh terhadap rendahnya hasil audit yang dilakukan.

#### **6.1.2 Pengaruh ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal**

Hasil analisis melalui pengujian model struktural menunjukkan bahwa ambiguitas peran berpengaruh tidak signifikan terhadap kualitas audit internal. Ini mengisyaratkan bahwa ambiguitas peran bukan faktor berperan penting dalam menentukan tinggi rendahnya kualitas audit internal. Hasil penelitian ini menolak hipotesis 2, bahwa ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap kualitas audit internal.

Hal ini menunjukkan bahwa tinggi atau rendahnya ketidakjelasan peran auditor dalam melaksanakan tugasnya tidak mempengaruhi kualitas audit atau reviu mereka. Auditor yang memahami dengan jelas pedoman kerja, kebijakan otorisasi, kebijakan tertulis tentang aktivitas yang dilarang, kebijakan terhadap pelanggaran yang ditemukan, pedoman sistem operasi dalam penugasan dan pengujian atas transaksi yang dilakukan oleh auditi. Auditor telah dapat melakukan penilaian terhadap pengendalian intern, kesalahan, penyimpangan, dan kelemahan yang ditemukan. Auditor telah memahami tanggungjawab terhadap penilaian pengendalian intern, kesalahan, penyimpangan, dan kelemahan yang ditemukan. Auditor telah memahami standar terhadap penemuan kelemahan, kesalahan, dan penyimpangan pengendalian intern. Auditor telah mampu mengalokasikan waktu dengan efektif untuk mengevaluasi, menyelidiki kesalahan dan penyimpangan tidak mempengaruhi kualitas audit internal.

Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan pandangan Jackson dan Schuler (1985) yang menunjukkan bahwa ambiguitas peran berkaitan dengan hasil-hasil kerja negatif, termasuk rendahnya kepuasan kerja, komitmen organisasi, turunnya prestasi kerja, tingginya ketegangan kerja dan tingginya niat ingin pindah. Beauchamp *et al.* (2004) menyatakan bahwa apabila individu tidak jelas akan peran utama mereka hingga kurangnya informasi yang dibutuhkan bagi kesuksesan kinerja peran tersebut akan mengakibatkan kinerja menurun. Rizzo *et al.* (1970) mengemukakan bahwa ambiguitas peran dapat meningkatkan kemungkinan seseorang menjadi tidak puas dengan perannya, mengalami kecemasan, memutarbalikkan fakta, dan kinerjanya menurun. Penelitian ini mendapatkan fakta empiris bahwa rata-rata pernyataan menunjukkan bahwa nilai ambiguitas peran yang dipersepsikan oleh auditor inspektorat di Sulawesi Tengah berada pada kategori kurang. Kurangnya ambiguitas peran tidak

berpengaruh terhadap kualitas audit internal. Hal ini menunjukkan perlunya sikap independen auditor inspektorat. Auditor inspektorat tidak hanya harus mampu menemukan tetapi juga harus merekomendasikan temuan-temuan hasil audit kepada auditi serta memantau tindak lanjut hasil audit atau rekomendasi. Berdasarkan hasil deskripsi kualitas audit internal, nilai terendah indikator kualitas audit internal adalah tindak lanjut hasil audit terutama rekomendasi yang diberikan ditindaklanjuti dengan tepat waktu, memantau tindak lanjut hasil audit atau rekomendasi yang diberikan, dan rekomendasi yang diberikan semua ditindaklanjuti oleh auditi. Selama ini auditor telah mampu memberikan rekomendasi tetapi auditi tidak menindaklanjuti tepat waktu, tidak menindaklanjuti semuanya, tidak memantau secara kontinyu rekomendasi yang diberikan kepada auditi.

Temuan penelitian ini konsisten dengan penelitian Fanani *et al.* (2008) dan Fogarty *et al.* (2000) menyatakan bahwa ketidakjelasan peran tidak berpengaruh terhadap kinerja. Trisnaningsih (2007) menemukan bahwa pemahaman *good governance* tidak berpengaruh langsung terhadap kinerja auditor tetapi melalui independensi auditor. Jamaluddin dan Syarifuddin (2014) menemukan bahwa ambiguitas peran berpengaruh tidak signifikan terhadap kualitas audit internal. Temuan ini tidak sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Viator, 2001; Fisher, 2001; Agustina, 2009; Rahayu, 2002) yang menemukan bahwa ambiguitas peran berkorelasi negatif dengan prestasi kerja. Yung-Thai dan Chen-Chua (2010) menyatakan bahwa ketidakjelasan peran yang tinggi dapat mengurangi kepercayaan diri seseorang dalam kemampuannya untuk bekerja dengan efektif. Fried (1998) melakukan penelitian dengan menemukan ketidakjelasan peran menyebabkan menurunnya tingkat kinerja. Nugraheni (2009) melakukan penelitian dengan menemukan pengaruh pemahaman etika auditor terhadap kualitas audit adalah signifikan. Gahlan dan Singh (2014); Tang

dan Chang, (2010), menemukan pengaruh langsung ambiguitas peran terhadap kinerja. Tidak terbuktinya pengaruh ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal dapat disebabkan karena heterogenya responden penelitian. Auditor inspektorat di Sulawesi Tengah berasal dari berbagai multi etnis.

### **6.1.3 Pengaruh konflik peran terhadap independensi auditor**

Berdasarkan hasil analisis pengaruh melalui pengujian model struktural menunjukkan bahwa konflik peran berpengaruh negatif signifikan terhadap independensi auditor. Hal ini mengisyaratkan bahwa konflik peran merupakan salah satu faktor yang berperan penting dalam menentukan tinggi rendahnya independensi auditor. Semakin tinggi nilai konflik peran, akan mendorong semakin menurunnya independensi auditor. Sebaliknya jika nilai konflik peran semakin rendah, independensi auditor akan mengalami peningkatan. Hasil analisis penelitian ini menerima hipotesis 3, bahwa konflik peran berpengaruh negatif signifikan terhadap independensi auditor.

Konflik peran terdiri atas tiga dimensi yaitu dimensi inter konflik peran (*inter-role conflict*), intra pengirim konflik peran (*intra-sender role conflict*), dan konflik peran pribadi (*personal role conflict*). Dimensi Inter-konflik peran yaitu konflik peran yang timbul akibat ketidaksesuaian antara permintaan atau harapan dari pemerintahan daerah dan dari profesi auditor internal sendiri. Misalnya auditor internal merasakan ada hal kadang-kadang harus dilakukan yang diterima manajemen tetapi tidak diterima oleh profesinya, mengabaikan standar etika profesinya atau menyetujui permintaan auditi untuk tidak melaporkan suatu kesalahan, kelemahan, penyimpangan, kondisi prosedur kerja pemda, kondisi praktek kerja menyimpang dari standar profesi. Dimensi intra-pengirim konflik peran yaitu konflik peran yang timbul akibat dari peran yang dimiliki auditor inspektorat terkait peran audit sekaligus sebagai staf pemda dan sebagai kolega

auditi. Dimensi konflik peran pribadi yaitu konflik peran yang timbul akibat perbedaan antara harapan pejabat pemerintahan dengan nilai-nilai personal auditor inspektorat. Auditor melakukan tindakan ilegal saat melakukan pemeriksaan, melakukan tindakan tidak etis, dan merasakan akan melakukan hal-hal yang sangat sulit untuk melakukan pemeriksaan ketika sasarannya rekan atau kolega. Kondisi-kondisi yang dialami auditor inspektorat tersebut di atas akan mempengaruhi independensinya.

Hasil penelitian ini sejalan teori peran yang menyatakan bahwa ketika perilaku yang diharapkan oleh individu tidak konsisten, maka mereka dapat mengalami stress, depresi, merasa tidak puas, dan kinerja mereka akan kurang efektif daripada jika pada harapan tersebut tidak mengandung konflik. Individu atau entitas yang berbeda dapat membentuk harapan yang mengandung konflik bagi pemegang peran itu sendiri. Harapan-harapan dari berbagai pihak tersebut dapat mempengaruhi independensi auditor internal. Bagi auditor Inspektorat, harapan dapat dibentuk oleh Kepala Pemerintahan Daerah, Wakil Pemerintahan Daerah, Sekretaris Daerah, masyarakat ataupun dari rekan kerja yang bergantung pada hasil kinerja aparat inspektorat. Kahn *et al.* (1964) menyatakan bahwa suatu lingkungan organisasi dapat mempengaruhi harapan setiap individu tentang perilaku peran mereka. 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, maka akan membahayakan posisi auditor internal tersebut, sehingga auditor menjadi rentan terhadap tekanan dari manajemen dan mengakibatkan menurunnya komitmen independensi. Bamber *et al.* (1989) menemukan konflik peran yang timbul akan meningkatkan kecemasan dalam menjalankan tugas.

Hasil analisis deskriptif menunjukkan bahwa konflik peran dinilai oleh responden berada dalam kategori kurang. Kurangnya konflik yang dialami auditor inspektorat dapat meningkatkan nilai independensi mereka. Pertama, konflik intra peran yaitu auditor bebas dari adanya konflik kepentingan ketika berperan sebagai auditor atau pengawas sekaligus sebagai staf pemda dan sebagai kolega pemda. Kedua, konflik peran antara permintaan auditi atau organisasi dengan kepentingan profesi yaitu auditor inspektorat bebas dari kepentingan organisasi dengan profesi, bebas untuk melaksanakan etika profesi dalam hal melaporkan kelemahan, penyimpangan, dan prosedur kerja dan praktek kerja tidak menyimpang dari standar profesi. Ketiga konflik peran pribadi yaitu tidak melakukan tindakan ilegal, tidak melakukan tindakan tidak etis saat melakukan pemeriksaan, tidak merasa kesulitan melakukan pemeriksaan ketika sasarannya adalah rekan atau kolega.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Ahmad dan Taylor (2009), Hutami dan Chariri (2011) yang menunjukkan bahwa konflik peran berpengaruh negatif signifikan terhadap komitmen independensi. Harrell (1986) melakukan penelitian dengan menguji pengaruh konflik profesi dan organisasi terhadap kepuasan kerja dan perhatian keluar pada auditor internal. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa terjadinya konflik profesi-organisasi berpengaruh negatif terhadap kepuasan kerja. Jamaluddin dan Syarifuddin (2014) menemukan bahwa konflik peran berpengaruh terhadap independensi auditor.

#### **6.1.4 Pengaruh konflik peran terhadap kualitas audit internal**

Hasil analisis pengaruh melalui pengujian model struktural menunjukkan bahwa konflik peran berpengaruh tidak signifikan terhadap kualitas audit internal. Hal ini mengisyaratkan bahwa konflik peran bukan faktor yang berperan penting

dalam menentukan tinggi rendahnya kualitas audit internal. Auditor inspektorat yang mengalami konflik peran yang tinggi atau rendah tidak mempengaruhi kualitas audit internal. Hasil penelitian ini menolak hipotesis 4, bahwa konflik peran berpengaruh negatif terhadap kualitas audit internal.

Konflik peran dalam penelitian ini terdiri atas tiga dimensi. Pertama, *inter-role conflict* yaitu ketidaksesuaian antara permintaan dari pejabat pemerintahan dan dari profesi auditor internal sendiri. Kedua, *intra-sender role conflict* yaitu konflik peran yang timbul akibat dari peran yang dimiliki auditor inspektorat terkait peran audit sekaligus sebagai staf pemda dan sebagai kolega pemda. Ketiga, *personal role conflict* yaitu konflik peran yang timbul akibat perbedaan antara harapan pejabat pemerintahan dengan nilai-nilai personal auditor inspektorat. tidak akan berdampak terhadap kualitas audit internal.

Penelitian ini tidak sejalan teori peran yang menyatakan bahwa posisi aktor dalam teater atau sandiwara yang dianalogikan dengan posisi seseorang dalam masyarakat. Sebagaimana halnya dalam teater, posisi orang dalam masyarakat sama dengan posisi aktor dalam teater, yaitu perilaku yang diharapkan daripadanya tidak berdiri sendiri, melainkan selalu berada dalam kaitan dengan adanya orang-orang lain yang berhubungan dengan orang atau aktor tersebut. Perilaku auditor internal dapat dipengaruhi oleh pihak-pihak lain yang berhubungan dengan mereka. Mereka dapat mengalami tekanan, depresi, merasa tidak puas, dan kinerja mereka akan kurang efektif daripada jika harapan tersebut tidak mengandung konflik. Ada atau tidaknya konflik peran yang dialami auditor inspektorat tidak mempengaruhi kualitas audit atau revidi mereka. Hasil analisis deskriptif jawaban responden menunjukkan bahwa konflik peran dinilai oleh responden berada dalam kategori kurang. Kurangnya konflik peran tidak mempengaruhi kualitas audit internal.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian (Fogarty *et al.* 2000; Rahayu, 2002; Firdaus, 2007; Rahmiati dan Kusuma, 2004) yang menyatakan konflik peran tidak berpengaruh pada kinerja. Jamaluddin dan Syarifuddin (2014) menemukan bahwa konflik peran berpengaruh tidak signifikan terhadap kualitas audit internal. Indikator konflik peran yang tinggi yaitu adanya hal kadang-kadang harus dilakukan diterima oleh manajemen tetapi tidak diterima oleh profesi. Sedangkan indikator konflik kepentingan saat merangkap peran sebagai auditor sekaligus sebagai staf pemda, dan ketika merangkap peran sebagai auditor sekaligus sebagai kolega auditi berada dalam kategori cukup. Tinggi atau rendahnya konflik peran yang dialami auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit internal. Hal ini menunjukkan perlunya sikap independensi auditor inspektorat. Auditor inspektorat harus mampu melaporkan atau merekomendasikan temuan-temuan hasil audit kepada auditi dan memantau tindak lanjut hasil audit atau merekomendasikan yang diberikan.

Hasil penelitian ini bertentangan dengan temuan Fried (1998) yang menyatakan bahwa konflik peran berpengaruh terhadap tingkat kinerja lebih rendah. Fisher (2001) menemukan konflik peran berpengaruh negatif signifikan terhadap kinerja pekerjaan dan kepuasan kerja auditor. (Viator, 2001; Fanani *et al.* 2008; Agustina, 2009) hasil penelitiannya menunjukkan konflik peran berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Tidak terbuktinya pengaruh konflik peran terhadap kualitas audit internal dapat disebabkan karena heterogenya responden penelitian. Auditor inspektorat di Sulawesi Tengah berasal dari berbagai multi etnis.

#### **6.1.5 Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Independensi Auditor**

Hasil analisis pengaruh melalui pengujian model struktural menunjukkan bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif signifikan terhadap independensi

auditor. Hal ini menginsyaratkan bahwa kompetensi auditor merupakan faktor yang berperan penting dalam menentukan tinggi rendahnya independensi auditor. Semakin tinggi kompetensi auditor, akan mendorong semakin tinggi nilai independensi auditor. Sebaliknya jika kompetensi auditor semakin rendah, maka independensi auditor juga semakin rendah. Temuan penelitian ini menerima hipotesis 5, bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap independensi auditor.

Pengetahuan yang dimiliki auditor seperti latar belakang pendidikan formal, pemahaman terhadap standar akuntansi pemerintahan, pemahaman terhadap pemeriksaan keuangan negara dan selama melakukan audit sesuai dengan standar auditing. Keahlian auditor seperti pemahaman terhadap hal-hal yang terkait dengan organisasi pemerintahan, terjadinya kerja sama dengan auditi dalam memperoleh data, kemampuan auditor mengidentifikasi permasalahan dengan cepat, penguasaan terhadap komputer, kemampuan berkomunikasi secara lisan dan tertulis dalam mempresentasikan laporan audit. Peningkatan keahlian auditor seperti keikutsertaan dalam pelatihan akuntansi, pelatihan audit, serta mengembangkan secara mandiri penguasaan terhadap akuntansi dan auditing. Kompetensi-kompetensi tersebut mampu meningkatkan independensi auditor.

Temuan penelitian ini sejalan dengan teori atribusi. Heider (1958) mengargumentasikan bahwa perilaku seseorang itu ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang seperti kemampuan atau usaha dan kekuatan eksternal yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar, seperti kesulitan tugas. Jamaluddin *et al.* (2014) melakukan penelitian dengan menemukan kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap independensi auditor. Hasil deskriptif jawaban responden diperoleh rata-rata nilai kompetensi auditor sebesar 3,98 berada pada kategori

tinggi. Hal ini menunjukkan tingginya kompetensi auditor melalui pengetahuan, keahlian, dan peningkatan keahlian meningkatkan independensi auditor melalui bahwa posisi auditor tidak mempengaruhi independensi dan obyektivitas dalam pelaksanaan audit atau reuiu.

Auditor harus memenuhi tanggungjawabnya kepada pemerintah atau manajemen, serta pihak-pihak lain yang mengandalkan kredibilitas laporan keuangan yang telah diaudit dengan menegakkan independensi yang tinggi. Auditor harus memiliki sikap mental independen. Kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit, akan tidak ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti (Arens *et al.*, 2008).

#### **6.1.6 Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Perencanaan Audit**

Hasil analisis pengaruh melalui pengujian model struktural menunjukkan bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif signifikan terhadap perencanaan audit. Hal ini mengisyaratkan bahwa kompetensi auditor merupakan faktor yang berperan penting dalam menentukan tinggi rendahnya perencanaan audit. Semakin tinggi kompetensi auditor, akan mendorong semakin tinggi nilai perencanaan audit. Sebaliknya jika kompetensi auditor semakin rendah, maka perencanaan audit juga semakin rendah. Temuan penelitian ini menerima hipotesis 6, bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap perencanaan audit.

Pengetahuan yang dimiliki auditor seperti latar belakang pendidikan formal, pemahaman terhadap standar akuntansi pemerintahan, pemahaman terhadap pemeriksaan keuangan negara dan selama melakukan audit sesuai dengan standar auditing. Keahlian auditor seperti pemahaman terhadap hal-hal yang terkait dengan organisasi pemerintahan, terjadinya kerja sama dengan auditi dalam memperoleh data, kemampuan auditor mengidentifikasi permasalahan

dengan cepat, penguasaan terhadap komputer, kemampuan berkomunikasi secara lisan dan tertulis dalam mempresentasikan laporan audit. Peningkatan keahlian auditor seperti keikutsertaan dalam pelatihan akuntansi, pelatihan audit, serta mengembangkan secara mandiri penguasaan terhadap akuntansi dan auditing. Pengetahuan, keahlian, dan peningkatan keahlian oleh auditor berpengaruh terhadap peningkatan perencanaan audit. Auditor harus mampu meningkatkan efisiensi metode audit, alokasi sumber daya audit, efektivitas ruang lingkup audit, dan penggunaan pengetahuan audit.

Hasil penelitian ini sejalan teori atribusi bahwa perasaan yang dialami seseorang, dia mampu secara personal mempengaruhi kinerjanya serta perilakunya melalui kemampuan, keahlian, dan usaha yang dia miliki. International Audit standar (ISAs) seksi 300, *Planning Audit of Financial Statement* (2006) mensyaratkan bahwa auditor harus membuat strategi audit menyeluruh untuk menentukan ruang lingkup, waktu, arah pemeriksaan, dan pengembangan rencana audit. Hasil deskriptif jawaban responden diperoleh rata-rata nilai kompetensi auditor sebesar 3,98 berada pada kategori tinggi. Hal ini menunjukkan tingginya kompetensi auditor melalui pengetahuan, keahlian, dan peningkatan keahlian meningkatkan perencanaan audit melalui efisiensi metode audit, alokasi sumber daya, pengaturan ruang lingkup audit, dan penggunaan pengetahuan audit.

Temuan penelitian ini sejalan dengan penelitian Shoosmuangpak dan Ussahawanitchakit (2009) yang menemukan bahwa kompetensi akuntansi dapat membantu auditor terhadap strategi audit untuk fokus pada penilaian risiko, pemantauan pengendalian internal, deteksi penipuan, taktik negosiasi dan keahlian konsultan. Chanruang dan Ussahawanitchakit (2011) mengatakan bahwa anteseden kompetensi perencanaan audit adalah kompetensi akuntansi, pengalaman audit, pembelajaran profesional, *turbulence* audit. Hasil

penelitiannya menunjukkan kompetensi akuntansi, pengalaman audit berpengaruh positif terhadap efisiensi metode audit, alokasi sumber daya audit, pengaturan lingkup audit.

#### **6.1.7 Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit Internal**

Hasil analisis pengaruh melalui pengujian model struktural menunjukkan bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit internal. Hal ini mengisyaratkan bahwa kompetensi auditor merupakan faktor yang berperan penting dalam menentukan tinggi rendahnya kualitas audit internal. Semakin tinggi kompetensi auditor, akan mendorong semakin tinggi nilai kualitas audit internal. Sebaliknya jika kompetensi auditor semakin rendah, maka kualitas audit internal juga semakin rendah. Temuan penelitian ini menerima hipotesis 7, bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal.

Hasil penelitian ini sejalan teori atribusi bahwa perasaan yang dialami seseorang, dia mampu secara personal mempengaruhi kinerjanya serta perilakunya melalui kemampuan, keahlian, dan usaha yang dia miliki. Latar belakang pendidikan, pengetahuan yang dimiliki, pemahaman terhadap standar akuntansi dan auditing, pemahaman terhadap hal-hal yang terkait dengan pemerintahan, penguasaan terhadap komputer, kemampuan berkomunikasi secara lisan dan tertulis, keikutsertaan dalam pelatihan akuntansi dan audit, serta mengembangkan secara mandiri penguasaan terhadap akuntansi dan auditing mampu meningkatkan kualitas audit internal. Hasil deskriptif jawaban responden diperoleh rata-rata nilai kompetensi auditor sebesar 3,98 berada pada kategori tinggi. Hal ini menunjukkan tingginya kompetensi auditor melalui pengetahuan, keahlian, dan peningkatan keahlian meningkatkan kualitas audit internal.

Temuan ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Mansouri *et al.* (2009), hasil penelitiannya menyatakan bahwa spesialisasi oleh AICPA dan kompetensi anggota AICPA berpengaruh terhadap deteksi kecurangan. Matarneh (2011), hasil penelitiannya menyatakan bahwa kompetensi dan obyektivitas merupakan faktor yang mempengaruhi kualitas audit internal. Robkob (2012), menyatakan bahwa profesionalisme audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit dan kreasi nilai audit. Samelson *et al.* (2006) bahwa kepuasan auditi berhubungan dengan keahlian auditor, responsive terhadap klien, keterlibatan manajemen audit, pemahaman terhadap sistem akuntansi klien, dan tim audit harus mempelajari dan memahami pengendalian internal klien. Suyono (2011), bahwa pengalaman berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit. Jantje (2012), yang menemukan bahwa kompetensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Efendy (2010), menemukan bahwa kompetensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hasil-hasil penelitian di atas memberikan bukti secara empiris bahwa kompetensi auditor mampu meningkatkan probabilitas seseorang auditor dalam menemukan adanya suatu pelanggaran yang ditemukan dalam sistem akuntansi klien dan membuat kualitas audit meningkat.

Penelitian ini tidak mendukung penelitian Kalbers dan Cenker (2008) yang menemukan bahwa pengalaman berpengaruh negatif terhadap kinerja pekerjaan. Nugraheni (2009), menemukan bahwa kompetensi auditor pemerintah tidak terbukti mampu meningkatkan probabilitas seseorang auditor dalam menemukan adanya suatu pelanggaran yang ditemukan dalam sistem akuntansi klien dan membuat kualitas audit meningkat.

### 6.1.8 Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Audit Internal

Hasil analisis pengaruh melalui pengujian model struktural menunjukkan bahwa independensi auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit internal. Hal ini mengisyaratkan bahwa independensi auditor merupakan faktor yang berperan penting dalam menentukan tinggi rendahnya kualitas audit internal. Semakin tinggi independensi auditor, akan mendorong semakin tinggi nilai kualitas audit internal. Sebaliknya jika independensi auditor semakin rendah, maka kualitas audit internal juga semakin rendah. Temuan penelitian ini menerima hipotesis 8, bahwa independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal.

Hasil penelitian ini mendukung teori peran, bahwa orang yang memiliki peran tertentu akan berperilaku berbeda-beda. Perilaku orang tersebut tidak berdiri sendiri tetapi dipengaruhi oleh lingkungannya atau harapan-harapan pihak yang berhubungan dengan pemegang peran tersebut. Oleh karena tingkat independensi auditor melalui posisi dan obyektivitas sangat mempengaruhi kualitas audit internal. Penelitian ini diperoleh bukti empiris bahwa para auditor memiliki kecenderungan nilai independen dalam kategori baik. Auditor tidak terpengaruh dengan posisinya, disamping sebagai auditor juga merupakan pegawai pemda, serta dalam pelaksanaan audit selalu bersikap obyektif terhadap temuan-temuan sesuai dengan bukti-bukti, temuan diungkapkan, kesimpulan yang dibuat berdasarkan pertimbangan profesional, melaporkan semua temuan, tidak membatasi lingkup pertanyaan, dan tidak peduli apakah akan dimutasi.

Temuan ini sejalan dengan Robkob *et al.* (2012), Samelson (2006), Baotham dan Ussahawanitchakit (2009), Panigoro (2013) melakukan penelitian dengan menemukan independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Jantje (2012) yang menemukan bahwa independensi auditor berpengaruh

signifikan terhadap kinerja auditor. Suyono (2011) menemukan bahwa independensi, pengalaman, dan tanggung jawab berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit. Jamaluddin dan Syarifuddin (2014), menemukan bahwa independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit internal. Hasil temuan ini tidak sejalan dengan Efendy (2010), Nugraheni (2009) yang hasil penelitiannya menunjukkan bahwa independensi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

#### **6.1.9 Pengaruh Perencanaan Audit terhadap Kualitas Audit Internal**

Hasil analisis pengaruh melalui pengujian model struktural menunjukkan bahwa perencanaan audit berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit internal. Hal ini mengisyaratkan bahwa perencanaan audit merupakan faktor yang berperan penting dalam menentukan tinggi rendahnya kualitas audit internal. Semakin tinggi nilai perencanaan audit, akan mendorong semakin tinggi nilai kualitas audit internal. Sebaliknya jika nilai perencanaan audit semakin rendah, maka kualitas audit internal juga semakin rendah. Temuan penelitian ini menerima hipotesis 9, bahwa perencanaan audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal.

Hasil penelitian ini sejalan teori atribusi bahwa perasaan yang dialami seseorang, dia mampu secara personal mempengaruhi kinerjanya serta perilakunya melalui kemampuan, keahlian, dan usaha yang dia miliki. Auditor yang mampu meningkatkan perencanaan audit melalui efisiensi metode audit, alokasi sumber daya, alokasi ruang lingkup audit, dan penggunaan pengetahuan audit akan mampu meningkatkan kualitas audit. Bukti empiris menunjukkan jawaban responden rata-rata nilai perencanaan audit sebesar 3,75 berada pada kategori tinggi. Hal ini menunjukkan bahwa auditor inspektorat sudah menilai tinggi mengenai variabel perencanaan audit.

Perencanaan audit yang terdiri atas dimensi efisiensi metode audit, alokasi sumber daya audit, ruang lingkup audit, dan penggunaan pengetahuan audit. Efisiensi metode audit yang meliputi bahwa setiap pelaksanaan audit dilakukan penyesuaian antara pemahaman auditor atas kegiatan auditan dengan fokus audit yang akan dilakukan, pelaksanaan audit selalu mempertimbangkan aktivitas utama auditan, pelaksanaan audit selalu menyusun program audit, pelaksanaan audit mengidentifikasi faktor-faktor penting dalam menyusun program audit, dan pelaksanaan audit selalu direncanakan dan difokuskan pada hal-hal yang substantial mengingat keterbatasan waktu dan biaya dapat meningkatkan kualitas audit internal. Kualitas alokasi sumber daya audit yang meliputi selama melaksanakan audit sesuai dengan waktu yang dibutuhkan, alokasi staf sesuai dengan kompetensi auditor, dan sarana yang digunakan dalam pelaksanaan audit sudah memadai dapat meningkatkan kualitas audit internal. Efektivitas pengaturan ruang lingkup audit meliputi auditor memahami resiko melekat (*inherent risk*), dalam menentukan ruang lingkup audit selalu mempertimbangkan resiko melekat dapat meningkatkan kualitas audit internal. Penggunaan pengetahuan audit yang meliputi program audit yang telah disusun mampu mendeteksi kelemahan pengendalian internal, mampu mendeteksi penyimpangan yang terjadi, dan program yang disusun didasarkan pengalaman audit tahun sebelumnya dapat meningkatkan kualitas audit internal.

Temuan penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan Chanruang dan Ussahawanitchakit (2011), hasil penelitiannya bahwa kompetensi perencanaan audit berhubungan positif dengan kualitas laporan audit. Shoommuangpak dan Ussahawanitchakit (2009), hasil penelitiannya bahwa strategi audit berpengaruh terhadap efektifitas audit dan penerimaan stakeholder. Lim-u-sanno dan Ussahawanitchakit (2009) menyatakan bahwa penilaian risiko audit berpengaruh positif baik langsung dan tidak langsung terhadap kinerja

auditor di Thailand. Ussahawanitchakit (2012) menyatakan bahwa perencanaan audit dengan penelusuran informasi latar belakang klien, penentuan tingkat materialitas, penilaian risiko, revidu analitikal pendahuluan, pemahaman struktur pengendalian intern berhubungan positif dengan kualitas audit.

## 6.2 Pengaruh Tidak Langsung (*Indirect Effect*)

### 6.2.1 Pengaruh ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor.

Berdasarkan hasil pengujian variabel mediasi menunjukkan bahwa independensi auditor memediasi pengaruh ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal. Mengingat pengaruh langsung ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal tidak signifikan, maka Independensi bersifat mediasi penuh (*full mediation*). Ini berarti ambiguitas peran memiliki pengaruh terhadap kualitas audit internal hanya dengan melalui mediasi independensi. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ambiguitas peran oleh auditor memengaruhi independensinya. Selanjutnya independensi berpengaruh terhadap kualitas audit internal. Temuan penelitian ini menerima hipotesis 10, bahwa ambiguitas peran berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor.

Terdapat dan dipahaminya dengan jelas oleh auditor mengenai pedoman kerja, kebijakan otorisasi, kebijakan tertulis tentang aktivitas yang dilarang, kebijakan atas temuan pelanggaran, kebijakan atau pedoman sistem operasi, kebijakan dalam melakukan sebuah pengujian atas transaksi dalam melaksanakan audit. Kejelasan dan dipahaminya tugas auditor dalam menilai pengendalian intern, menemukan kesalahan, menemukan penyimpangan, menemukan kelemahan sistem dan prosedur auditi. Kejelasan tanggung jawab auditor ketika menilai sistem pengendalian intern, ketika kesalahan auditi ditemukan, ketika penyimpangan auditi ditemukan. Kejelasan auditor mengenai

standar terkait dengan temuan kelemahan pengendalian intern, kesalahan yang ditemukan, penyimpangan yang ditemukan pada entitas auditi. Pembagian waktu yang efektif dalam mengevaluasi kelemahan pengendalian intern, menyelidiki kesalahan, dan menyelidiki penyimpangan yang dilakukan oleh auditi. Kejelasan indikator-indikator oleh auditor yang diuraikan di atas akan mempengaruhi kualitas audit internal pemerintah jika melalui independensi auditor.

Temuan ini sejalan dengan Ahmad dan Taylor (2009), Hutami dan Chariri (2011) yang menemukan bahwa ambiguitas peran berpengaruh terhadap komitmen independensi. Gahlan dan Singh (2014) menemukan ambiguitas peran sebagai penentu yang signifikan terhadap kinerja pekerjaan. Viator (2001) menemukan ambiguitas peran berkorelasi negatif dengan prestasi kerja. Robkob *et al.* (2012) menemukan bahwa independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Baotham dan Ussahawanitchakit (2009) yang hasil penelitiannya menunjukkan independensi audit berpengaruh positif terhadap kualitas dan kredibilitas audit. Mayangsari (2003) melakukan penelitian yang hasil penelitiannya bahwa auditor ahli dan non ahli tidak memiliki perbedaan yang signifikan dalam memberikan pendapat jika mendapatkan tekanan-tekanan. Trisnaningsih (2007) menemukan bahwa pemahaman *good governance* berpengaruh tidak langsung terhadap kinerja auditor melalui independensi auditor. Jamaluddin *et al.* (2014) melakukan penelitian dengan menemukan independensi auditor memediasi pengaruh ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal.

Jika dikaitkan dengan pengaruh langsung ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal yang tidak signifikan, maka hal ini menunjukkan mediasi independensi auditor bersifat mediasi penuh. Hal ini mengindikasikan bahwa walaupun tidak terdapat ambiguitas peran tidak akan mempengaruhi kualitas audit internal tanpa adanya independensi auditor. Hasil ini menunjukkan

pentingnya independensi auditor internal dalam meningkatkan kualitas audit internal pemerintah.

### **6.2.2 Pengaruh konflik peran terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor.**

Berdasarkan hasil pengujian variabel mediasi menunjukkan bahwa independensi auditor memediasi pengaruh konflik peran terhadap kualitas audit internal. Mengingat pengaruh langsung konflik peran terhadap kualitas audit internal tidak signifikan, maka Independensi bersifat mediasi penuh (*full mediation*). Ini berarti konflik peran memiliki pengaruh terhadap kualitas audit internal hanya dengan melalui mediasi independensi. Temuan penelitian ini menerima hipotesis 11, bahwa konflik peran berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor.

Hasil penelitian menunjukkan terdapat pengaruh tidak langsung yang signifikan antara konflik peran terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor. Semakin rendah nilai konflik peran akan mendorong meningkatnya independensi auditor, sehingga akan meningkatkan kualitas audit internal. Begitupun sebaliknya jika semakin tinggi nilai konflik peran akan mendorong menurunnya nilai independensi yang pada akhirnya akan menurunkan nilai kualitas audit internal.

Terdapat atau tidak adanya konflik antara profesi dan permintaan organisasi yang dialami auditor internal, misalnya kadang-kadang harus dilakukan oleh auditor yang dapat diterima oleh manajemen tetapi tidak diterima oleh profesi sebagai auditor internal, kadang-kadang mengabaikan etika profesi saya dengan menyetujui permintaan auditi, kondisi prosedur kerja pemda dimana auditor ditugaskan, kondisi praktek kerja pemda dimana auditor ditugaskan menyimpang dari standar profesi. Terdapat atau tidaknya konflik kepentingan

saat merangkap peran sebagai auditor sekaligus sebagai staf pemda, merangkap peran sebagai auditor sekaligus sebagai kolega auditi. Terdapat atau tidaknya auditor kadang-kadang melakukan tindakan ilegal, melakukan tindakan tidak etis ketika melakukan pemeriksaan, kadang-kadang melakukan hal-hal yang sulit untuk melaksanakan pemeriksaan ketika sasarannya adalah rekan atau kolega. Konflik-konflik yang dialami oleh auditor seperti yang diuraikan di atas akan mempengaruhi kualitas audit internal jika melalui independensi auditor.

Temuan ini sejalan dengan Ahmad dan Taylor (2009), Hutami dan Chariri (2011) yang menemukan bahwa konflik peran berpengaruh terhadap komitmen independensi. Viator (2001); Cahyono (2008) menemukan konflik peran berpengaruh negatif dengan prestasi kerja. Fanani *et al.* (2008) yang hasil penelitiannya menunjukkan konflik peran berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Robkob *et al.* (2012) menemukan bahwa independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Baotham dan Ussahawanitchakit (2009) yang hasil penelitiannya menunjukkan independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas dan kredibilitas audit. Mayangsari (2003) melakukan penelitian yang hasil penelitiannya bahwa auditor ahli dan non ahli tidak memiliki perbedaan yang signifikan dalam memberikan pendapat jika mendapatkan tekanan-tekanan. Jamaluddin *et al.* (2014) melakukan penelitian dengan menemukan independensi auditor memediasi pengaruh konflik peran terhadap kualitas audit internal.

Jika dikaitkan dengan pengaruh langsung konflik peran terhadap kualitas audit internal yang tidak signifikan. Hal ini mengindikasikan bahwa walaupun tidak terdapat konflik peran yang dialami oleh auditor internal tidak akan mempengaruhi kualitas audit internal tanpa adanya independensi auditor. Hasil ini menunjukkan pentingnya independensi auditor internal dalam meningkatkan kualitas audit internal pemerintah.

### 6.2.3 Pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor.

Berdasarkan hasil pengujian variabel mediasi menunjukkan bahwa independensi auditor memediasi pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal. Mengingat pengaruh langsung kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal signifikan, maka Independensi auditor bersifat mediasi parsial (*partial mediation*). Ini berarti kompetensi auditor memiliki pengaruh langsung terhadap kualitas audit internal maupun tidak langsung melalui independensi auditor. Temuan penelitian ini menerima hipotesis 12, bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor.

Temuan penelitian ini mendukung teori atribusi yang mengasumsikan untuk menentukan mengapa orang melakukan apa mereka lakukan. Hal ini sejalan dengan apa yang dikemukakan oleh Arens *et al.* (2008) bahwa kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit, tidak akan ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti. Institut Akuntan Publik Indonesia (2011) seksi 220 PSA No.4 Alinea 02 mengharuskan auditor bersikap independensi.

Latar belakang pendidikan formal, pemahaman terhadap standar akuntansi pemerintahan, pemahaman terhadap pemeriksaan keuangan negara dan selama melakukan audit sesuai dengan standar auditing. Keahlian auditor seperti pemahaman terhadap hal-hal yang terkait dengan organisasi pemerintahan, terjadinya kerja sama dengan auditi dalam memperoleh data, kemampuan auditor mengidentifikasi permasalahan dengan cepat, penguasaan terhadap komputer, kemampuan berkomunikasi secara lisan dan tertulis dalam mempresentasikan laporan audit. Peningkatan keahlian auditor seperti keikutsertaan dalam pelatihan akuntansi, pelatihan audit, serta mengembangkan

secara mandiri penguasaan terhadap akuntansi dan auditing. Pengetahuan, keahlian, dan peningkatan keahlian oleh auditor berpengaruh terhadap independensi auditor.

Hal ini mengindikasikan bahwa apabila terjadi peningkatan kompetensi auditor, maka akan terjadi peningkatan independensi auditor, dan selanjutnya akan meningkatkan kualitas audit internal. Semakin tinggi nilai kompetensi auditor, akan mendorong semakin tinggi nilai independensi auditor dan selanjutnya mendorong meningkatkan kualitas audit internal. Sebaliknya jika nilai kompetensi auditor semakin rendah, maka akan menurunkan independensi auditor yang selanjutnya menurunkan nilai kualitas audit internal.

#### **6.2.4 Pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal melalui perencanaan audit.**

Berdasarkan hasil pengujian variabel mediasi menunjukkan bahwa perencanaan audit yang kompeten memediasi pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal. Mengingat pengaruh langsung kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal signifikan, maka perencanaan audit bersifat mediasi parsial (*partial mediation*). Hal ini berarti kompetensi auditor memiliki pengaruh langsung terhadap kualitas audit internal maupun tidak langsung melalui perencanaan audit. Temuan penelitian ini menerima hipotesis 13, bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal melalui perencanaan audit.

Temuan penelitian ini sejalan teori atribusi yang mengasumsikan untuk menentukan mengapa orang melakukan apa mereka lakukan. Heider (1958) mengargumentasikan bahwa perilaku seseorang itu ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal dan kekuatan eksternal. Kekuatan internal yaitu faktor-faktor yang berasal dalam diri seseorang seperti kemampuan atau usaha. Hal ini

juga sesuai dengan definisi perencanaan audit kompeten menurut (Bedard *et al.*, 2005; Blay *et al.*, 2007) yang menyatakan bahwa perencanaan audit kompeten adalah sebagai suatu kemampuan auditor untuk menilai kecukupan dan ketepatan menentukan sifat, waktu, dan ruang lingkup bukti audit dan alokasi sumber daya yang konsisten dengan tingkat penilaian resiko audit. Sehingga dengan demikian, kecukupan adalah ukuran kuantitas bukti yang diperoleh dan ketepatan adalah ukuran kualitas buktinya.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Lim-u-Sanno dan Ussahawanitchakit (2009) yang menemukan penilaian resiko audit berpengaruh positif signifikan langsung dan tidak langsung terhadap kinerja audit melalui perencanaan audit yang kompeten. Chanruang dan Ussahawanitchakit (2011) mengatakan bahwa anteseden perencanaan audit kompeten adalah kompetensi akuntansi, pengalaman audit, pembelajaran profesional. Hasil penelitiannya menunjukkan kompetensi akuntansi berpengaruh positif terhadap efisiensi metode audit, alokasi sumber daya, dan pengaturan ruang lingkup audit, dan kompetensi perencanaan audit berhubungan positif dengan kualitas laporan audit. Shoommuangpak dan Ussahawanitchakit (2009) menemukan bahwa kompetensi akuntansi dapat membantu auditor terhadap strategi audit untuk fokus pada penilaian resiko, pemantauan pengendalian internal, deteksi penipuan, taktik negoisasi, dan keahlian pelaporan. Ussahawanitchakit (2012) melakukan penelitian yang menunjukkan perencanaan audit sebagai suatu penentu yang mengendalikan dan menjelaskan kualitas audit.

Efisiensi metode audit yang meliputi setiap pelaksanaan audit dilakukan Penyelarasan antara pemahaman auditor atas kegiatan auditan dengan fokus audit yang akan dilakukan, selalu mempertimbangkan aktivitas utama auditan, selalu menyusun program audit, mengidentifikasi faktor-faktor penting dalam menyusun program audit, selalu direncanakan dan difokuskan pada hal-hal yang

substantial mengingat keterbatasan waktu dan biaya dapat memediasi hubungan kompetensi auditor terhadap meningkatnya kualitas audit internal. Kualitas alokasi sumber daya audit yang meliputi selama melaksanakan audit sesuai dengan waktu yang dibutuhkan, alokasi staf sesuai dengan kompetensi auditor, dan sarana yang digunakan dalam pelaksanaan audit sudah memadai dapat memediasi hubungan kompetensi auditor terhadap meningkatnya kualitas audit internal. Efektivitas pengaturan ruang lingkup audit meliputi auditor memahami resiko melekat (*inherent risk*), dalam menentukan ruang lingkup audit selalu mempertimbangkan resiko melekat dapat memediasi hubungan kompetensi auditor terhadap meningkatnya kualitas audit internal. Penggunaan pengetahuan audit yang meliputi program audit yang telah disusun mampu mendeteksi kelemahan pengendalian internal, mampu mendeteksi penyimpangan yang terjadi, dan program yang disusun didasarkan pengalaman audit tahun sebelumnya dapat memediasi hubungan kompetensi auditor terhadap meningkatnya kualitas audit internal.

Melihat pendidikan responden yang berlatar belakang akuntansi dan bukan akuntansi dengan persentase 22,28% dan 77,82%, ini akan mempengaruhi kualitas audit internal pada inspektorat se Provinsi Sulawesi Tengah. Kemampuan auditor akan berbeda dengan berlatar belakang akuntansi dan bukan akuntansi dalam melakukan revidi atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Auditor yang berlatar belakang akuntansi, paling tidak sudah memiliki pemahaman dan kemampuan melakukan audit atau revidi. Selain itu, berdasarkan hasil deskriptif nilai independensi menunjukkan nilai independensi auditor latar belakang pendidikan akuntansi memiliki nilai lebih tinggi dibanding nilai auditor latar belakang pendidikan bukan akuntansi.

## BAB VII

### PENUTUP

#### 7.1 Simpulan

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat dibuat simpulan sebagai berikut :

1. Ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap independensi auditor. Temuan ini sejalan dengan teori peran bahwa suatu lingkungan organisasi dapat mempengaruhi harapan setiap individu tentang perilaku peran mereka. Rendahnya ambiguitas peran auditor melalui penurunan ketidakjelasan pedoman, tugas, tanggung jawab, standar dan pengalokasian waktu yang efektif akan mengakibatkan semakin tinggi nilai independensi auditor bahwa posisi auditor inspektorat sebagai satu kesatuan dengan pemda tidak mempengaruhi independensinya dan obyektif dalam melakukan audit atau reviu.
2. Ambiguitas peran tidak berpengaruh terhadap kualitas audit internal. Temuan ini tidak sejalan teori peran. Individu yang tidak jelas akan peran utama mereka hingga kurangnya informasi yang dibutuhkan bagi kesuksesan kinerja peran tersebut tidak akan mengakibatkan kinerja mereka menurun. Auditor inspektorat tidak hanya mampu memahami pedoman, tugas, tanggung jawab, standar, dan pengalokasian waktu yang efektif tetapi memantau tindak lanjut sehingga semua rekomendasi dapat diindaklanjuti dengan tepat waktu oleh auditi.
3. Konflik peran berpengaruh negatif terhadap independensi auditor. Hal ini menunjukkan rendahnya konflik peran auditor melalui penurunan inter-konflik peran, intra pengirim konflik peran, dan konflik peran pribadi mengakibatkan meningkatnya independensi auditor. Hasil penelitian ini sejalan teori peran

yang menyatakan bahwa ketika perilaku yang diharapkan oleh individu tidak konsisten, maka mereka dapat mengalami stress, depresi, merasa tidak puas, dan kinerja mereka akan kurang efektif daripada jika pada harapan tersebut tidak mengandung konflik. Individu atau entitas yang berbeda dapat membentuk harapan yang mengandung konflik bagi pemegang peran itu sendiri.

4. Konflik peran tidak berpengaruh terhadap kualitas audit internal. Penelitian ini tidak sejalan teori peran yaitu perilaku yang diharapkan daripadanya tidak berdiri sendiri, melainkan selalu berada dalam kaitan dengan adanya orang-orang lain yang berhubungan dengan orang atau aktor tersebut. Perilaku auditor internal dapat dipengaruhi oleh pihak-pihak lain yang berhubungan dengan mereka. Mereka dapat mengalami tekanan, depresi, merasa tidak puas, dan kinerja mereka akan kurang efektif jika harapan itu mengandung konflik daripada jika harapan tersebut tidak mengandung konflik. Auditor yang mengalami konflik atau tidak mengalami konflik tidak mempengaruhi kualitas audit mereka. Auditor inspektorat tidak hanya menurunkan nilai konflik peran tetapi memantau tindak lanjut semua rekomendasi sehingga audit dapat menindaklanjuti dengan tepat waktu.
5. Kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap independensi auditor. Temuan penelitian ini sejalan dengan teori atribusi bahwa perilaku seseorang itu ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang seperti kemampuan atau usaha dan kekuatan eksternal yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar, seperti kesulitan tugas. Kompetensi auditor melalui pengetahuan, keahlian, dan peningkatan keahlian dapat meningkatkan independensi auditor.
6. Kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap perencanaan audit yang kompeten. Temuan ini sejalan dengan teori atribusi bahwa perilaku

seseorang itu ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang seperti kemampuan atau usaha dan kekuatan eksternal yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar, seperti kesulitan tugas. Perencanaan audit yang kompeten melalui efisiensi metode audit, alokasi sumber daya audit, efektivitas ruang lingkup audit dan penggunaan pengetahuan audit dipengaruhi kompetensi auditor melalui pengetahuan, keahlian, dan peningkatan keahlian auditor.

7. Kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal. Hasil penelitian ini sejalan dengan teori atribusi bahwa perasaan yang dialami seseorang, dia mampu secara personal mempengaruhi kinerjanya serta perilakunya melalui kemampuan, keahlian, dan usaha yang dia miliki. Hal ini menunjukkan tingginya kompetensi auditor melalui pengetahuan, keahlian, dan peningkatan keahlian akan meningkatkan kualitas audit internal.
8. Independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal. Temuan ini sejalan dengan teori peran bahwa lingkungan organisasi dapat mempengaruhi harapan setiap individu tentang perilaku peran mereka. Tinggi atau rendahnya tingkat independensi auditor mempengaruhi kualitas audit internal. Auditor inspektorat diharapkan bersikap independen melalui posisi auditor tidak mempengaruhi independensinya dan obyektif dalam melakukan audit atau revidi.
9. Perencanaan audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal. Hasil penelitian ini sejalan dengan teori atribusi bahwa perasaan yang dialami seseorang, dia mampu secara personal mempengaruhi kinerjanya serta perilakunya melalui kemampuan, keahlian, dan usaha yang dia miliki. Kompetensi auditor dalam meningkatkan perencanaan audit melalui efisiensi metode audit, alokasi sumber daya audit, efektifitas ruang lingkup audit, dan penggunaan pengetahuan audit dapat meningkatkan kualitas audit internal.

10. Ambiguitas peran berpengaruh tidak langsung terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor. Hasil penelitian ini sejalan dengan teori peran. Artinya, Ketidakjelasan pedoman, tugas, tanggung jawab, standar dan pengalokasian waktu yang efektif berpengaruh terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor. Hal ini membuktikan bahwa independensi auditor berfungsi sebagai variabel intervening dalam hubungan antara ambiguitas peran terhadap kualitas audit internal.
11. Konflik peran berpengaruh tidak langsung terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor. Hasil penelitian ini sejalan dengan teori peran. Terdapatnya inter-konflik peran, intra pengirim konflik peran, dan konflik peran pribadi mempengaruhi kualitas audit internal melalui independensi auditor. Hal ini membuktikan bahwa independensi auditor berfungsi sebagai variabel intervening dalam hubungan antara konflik peran terhadap kualitas audit internal.
12. Kompetensi auditor berpengaruh tidak langsung positif terhadap kualitas audit internal melalui independensi auditor. Hasil penelitian ini sejalan dengan teori atribusi. Artinya, pengetahuan, keahlian, dan peningkatan keahlian oleh auditor dapat meningkatkan kualitas audit internal melalui independensi auditor.
13. Kompetensi auditor berpengaruh tidak langsung positif terhadap kualitas audit internal melalui perencanaan audit. Hasil penelitian ini sejalan dengan teori atribusi. Artinya, pengetahuan, keahlian, dan peningkatan keahlian oleh auditor dapat meningkatkan kualitas audit internal melalui perencanaan audit.

## 7.2 Implikasi

Pada bagian ini akan dipaparkan implikasi hasil penelitian baik implikasi teoretik maupun praktik:

### 1. Implikasi Teoretik

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ambiguitas peran dan konflik peran tidak berpengaruh langsung terhadap kualitas audit internal, tetapi berpengaruh tidak langsung signifikan melalui independensi auditor. Implikasi temuan ini adalah memperkuat bahwa auditor harus menjaga sikap independennya meskipun berada satu kesatuan dengan auditi. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Fanany *et al.* (2008) yang menyatakan bahwa ambiguitas peran tidak signifikan terhadap kinerja auditor. Trisnarningsih (2007) yang menemukan bahwa pemahaman *good governance* berpengaruh tidak langsung terhadap kinerja auditor melalui independensi auditor. Penelitian ini tidak mengubah tataran teori peran bahwa seorang tokoh tertentu dan dalam posisinya sebagai tokoh itu, ia diharapkan berperilaku secara tertentu. Bahwa auditor dalam menjalankan fungsinya diharapkan berperilaku independen.

Kompetensi auditor berpengaruh langsung positif terhadap independensi, perencanaan audit, dan kualitas audit internal. Heider (1958) mengargumentasikan bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang seperti kemampuan dan kekuatan eksternal yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar seperti kesulitan tugas. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Shoammuampak dan Ussahawanitchakit (2009), Matameh (2009), Mansouri *et al.* (2009), Samelson *et al.* (2006), Suyono (2011), Efendy (2010), dan Jantje (2012).

Hal ini memperkuat bahwa seseorang dapat mempengaruhi kinerjanya serta perilakunya melalui kemampuan, keahlian, dan usaha yang dia miliki.

2. Implikasi praktik

- a. Pengaruh ambiguitas peran terhadap independensi dan kualitas audit internal. Implikasi temuan ini adalah dengan rendahnya ambiguitas peran melalui kejelasan pedoman, tugas, tanggung jawab, standar dan mengalokasikan waktu yang efektif dalam menilai kelemahan pengendalian intern, menemukan kesalahan dan pelanggaran pengendalian intern bagi auditor inspektorat dapat meningkatkan independensinya dan kualitas audit internal.
- b. Pengaruh konflik peran terhadap independensi dan kualitas audit internal. Implikasi temuan ini adalah dengan rendahnya konflik peran yang meliputi inter-konflik peran, intra-pengirim konflik peran, dan konflik peran pribadi bagi auditor inspektorat dapat meningkatkan independensinya dan kualitas audit internal.
- c. Pengaruh kompetensi auditor terhadap independensi, perencanaan audit dan kualitas audit. Implikasi temuan ini adalah dengan kompetensi auditor yang dimiliki melalui pengetahuan, keahlian, dan peningkatan keahlian dapat membantu auditor inspektorat meningkatkan independensinya, perencanaan audit, dan kualitas audit internalnya.
- d. Berdasarkan karakteristik responden mayoritas auditor berlatar belakang pendidikan non akuntansi. Implikasi temuan ini adalah bagi pemerintah daerah harus menempatkan auditor internal yang memiliki kompetensi untuk melaksanakan audit dengan menambah auditor yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi.

### 7.3 Keterbatasan

Penelitian ini telah dilakukan semaksimal mungkin, namun disadari masih terdapat beberapa keterbatasan yang dapat mempengaruhi hasil dan perlu diungkapkan, yakni:

1. Penelitian ini adalah penelitian metode survei menggunakan kuesioner dengan skala ordinal. Dimana data yang paling baik untuk digunakan adalah data skala rasio.
2. Pada penelitian ini terdapat konstruk (dimensi variabel) dengan hanya menggunakan dua indikator yang kemungkinan akan mempengaruhi hasil statistik penelitian ini.

### 7.4 Saran

Berdasarkan pembahasan, simpulan dan keterbatasan, maka dapat dikemukakan beberapa saran sebagai berikut:

1. Bagi auditor inspektorat, berdasarkan deskriptif jawaban responden dan pengukuran model ambiguitas peran yang perlu diturunkan adalah dimensi waktu memiliki nilai kategori cukup. Auditor harus menurunkan ketidakjelasan pengalokasian waktu yang efektif dalam mengevaluasi pengendalian internal, menyelidiki kesalahan dan penyimpangan yang dilakukan auditi.
2. Bagi pemerintah daerah dan pihak-pihak terkait memahami peran dan tugas auditor internal sehingga meminimalkan terjadinya konflik peran. Berdasarkan deskriptif jawaban responden dan pengukuran model dimensi konflik peran yang harus diturunkan adalah intra-pengirim konflik peran memiliki nilai kategori cukup. Auditor dalam melaksanakan aktivitasnya harus menghilangkan perasaan bahwa dia sebagai staf pemda.

3. Bagi pimpinan inspektorat dan auditor internal berusaha meningkatkan kompetensinya. Berdasarkan deskriptif jawaban responden dan pengukuran model dimensi kompetensi auditor yang harus ditingkatkan adalah dimensi pengetahuan yang memiliki nilai rata-rata paling rendah. Pimpinan inspektorat atau pihak yang berwenang dalam rekrutmen auditor lebih mengutamakan berlatar belakang pendidikan akuntansi.
4. Bagi auditor internal harus menjaga independensinya terhadap aktivitas yang dilakukan, mengingat independensi memediasi penuh dalam hubungan ambiguitas dan konflik peran terhadap kualitas audit internal, serta memediasi parsial dalam hubungan kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal. Berdasarkan deskriptif jawaban responden dan pengukuran model, maka yang harus ditingkatkan adalah dimensi posisi auditor internal memiliki nilai cukup. Auditor internal dalam memutuskan kesimpulan hasil audit seharusnya hanya mempertimbangkan pihak tim audit.
5. Pimpinan inspektorat dan auditor internal harus meningkatkan perencanaan audit yang kompeten, mengingat perencanaan audit kompeten memediasi parsial hubungan kompetensi auditor terhadap kualitas audit internal. Berdasarkan deskriptif jawaban responden dan pengukuran model, maka yang harus ditingkatkan adalah dimensi alokasi sumber daya audit yang masih kategori cukup. Pimpinan dan auditor internal harus meningkatkan sarana yang digunakan dalam pelaksanaan audit, alokasi staf yang sesuai dengan kompetensi auditor, dan perlunya penambahan dan pengefektifan waktu audit.
6. Bagi pemerintah dan auditor internal harus memantau tindak lanjut pelaksanaan rekomendasi yang diberikan kepada auditi. Karena selama ini banyak rekomendasi yang diberikan tetapi lambat atau tidak ditindak lanjuti oleh auditi. Berdasarkan deskriptif jawaban responden dan pengukuran

model, maka yang harus ditingkatkan adalah dimensi tindak lanjut audit. Pemerintah harus lebih meningkatkan tindak lanjut rekomendasi dengan tepat waktu, dan semua rekomendasi yang diberikan harus ditindaklanjuti. Auditor internal harus terus memantau tindak lanjut hasil audit atau rekomendasi yang diberikan kepada pemerintah.

7. Bagi peneliti selanjutnya, dapat menguji kembali hubungan ambiguitas peran dan konflik peran terhadap kualitas audit internal. Dimana temuan penelitian ini tidak menemukan pengaruh langsung yang signifikan atau menolak hipotesis yang diajukan. Selain itu, peneliti selanjutnya dapat menggunakan data rasio dan menambahkan variabel kelebihan peran yang dapat mempengaruhi kualitas audit atau kinerja auditor. Peneliti dapat menambahkan indikator terhadap konstruk yang hanya menggunakan dua indikator.
8. Peneliti selanjutnya dapat menggunakan teori yang berbeda dengan penelitian ini yaitu teori fungsionalisme struktural yang menganggap masyarakat sebagai organisme biologis yaitu terdiri dari organ-organ yang saling ketergantungan yang bertujuan untuk mencapai keteraturan sosial.

## DAFTAR PUSTAKA

- Agustina, L. 2009. Pengaruh Konflik Peran, Ketidakjelasan Peran, dan Kelebihan Peran Terhadap Kepuasan Kerja dan Kinerja Auditor (Penelitian pada Kantor Akuntan Publik yang Bermitra dengan Kantor Akuntan Publik Big Four di Wilayah DKI Jakarta). *Jurnal Akuntansi*, 1(1): 40-69.
- Ahmad, Z. dan Taylor D. 2009. Commitment to Independence by Internal Auditors: The Effects of Role Ambiguity and Role Conflict. *Managerial Auditing Journal*, 24(9): 899-925.
- AICPA. 2010. The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statement. AU Section. 322. Download tanggal 12 April 2013.
- Anton, C. 2009. The Impact of Role Stress on Workers' Behaviour Through Job Satisfaction and Organizational Commitment. *International Journal of Psychology*, 44(3):187-194.
- Arbuckle, J.L. dan Wotheke. 1999. *AMOS Users Guide*. Verson. Small Waters Corporation, Chicago.
- Arens, A.A., Elde, R.J. dan Beasley, M.S. 2008. Alih Bahasa Wibowo, H. *Auditing dan Jasa Assurance. Pendekatan Terintegrasi*. Jilid I. Edisi Keduabelas. Jakarta: Erlangga.
- Azad, A.N. 1994. Time budget pressure and filtering of time practices in internal auditing: a survey. *Managerial Auditing Journal*, 9:17-25.
- Backer, T. E. 1993. Information Alchemy: Transforming Information through Knowledge Utilization. *Journal of the American Society for Information Science*, 44(4): 217-221.
- Bamber, E. M., Doug, S. dan Richard, M. T. 1989. Audit Structure and Its Relation to Role Conflict and Role Ambiguity. *The Accounting Review*, LXIV (2): 285-299.
- Baotham, S. dan Ussahawanitchakit, P. 2009. Audit Independence, Quality, and Credibility: Effects on Reputation and Sustainable Success of CPAs in Thailand. *International Journal of Business Research*, 9(1): 1-25.
- Barlow. 1995. *The Business Approach to Internal Auditing*. Juta & Co. Ltd
- Baron, R.A., dan Byrne, D. 1984. *Social Psychology. Understanding Human Interaction*. Fourth Edition. Boston : Allyn and Bacon Inc.
- Baron, R.M., dan Kenny, D. A. 1986. The Moderator-Mediasi Variable Distinction in Sosial Psychological Research: Conceptual, Strategic and Statistical Considerations. *Journal of Personality and Sosial Psychology*, 51:1173-1182
- Bastian, I. 2007. *Audit Sektor Publik*. Edisi 2. Jakarta : Salemba Empat.

- Beauchamp, M.R., S.R. Bray, A. Fielding, dan M.A. Eys. 2004. A Multilevel Investigation of the relationship between role ambiguity and role efficacy in sport. *Psychology of Sport and Exercise*, 6: 289-302
- Beck, P.J., dan M.G.H. Wu. 2006. The Impact of Judgment Enhancement Strategies on Audit Quality and Firm Risk When Clients Have Correlated Business Risks. [http://aaag.org/audit/midyear/07/midyear/papers/Beck The Impact of Judgement pdf](http://aaag.org/audit/midyear/07/midyear/papers/Beck%20The%20Impact%20of%20Judgement.pdf). Diakses taggal 20 mei 2013.
- Bedard, J. C., Gopi, B.R. dan Vijayalaksmi, B. 1991. A Multiple Criteria Model for Audit Planning Decisions. *Contemporary Accounting Research*, 8(1): 293-308.
- Bedard, J., Graham, L., dan Jackson, C. 2005. Information Systems Risk and Audit Planning. *International Journal of Auditing*, 9(2): 147-163
- Bedard, J., Mock, T., dan Wright, A. 1999. Evidential Planning in Auditing: A Reviu of the Empirical Research, in: *Journal of Accounting Literature*, University of Florida, Fisher School of Accounting: 96-142.
- Biddle, B.J. dan Thomas, E.J. 1966. *Role Theory : Concepts and Research*. New York. Wiley.
- Blay, A.D., Sneathen, L.D., dan Kizirian, T. 2007. The Effects of Fraud and Going-Concern Risk on Auditors Assessment of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures. *International Journal Auditing*, 11: 149-163.
- Bowrin, A. R. dan King, J. 2010. Time Pressure, Task complexity, and audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 25(2): 160-181.
- Broadbent, J. dan J. Guthrie. 1992. Change in Public Sector : Reviu of Recent Alternatif Accounting Research. *Auditing dan Accountability Journal*, 5(2).
- Cahyono, D. 2008. *Persepsi Ketidakpastian Lingkungan, Ambiguitas Peran dan Konflik Peran Sebagai Mediasi Antara Program Mentoring dengan Kepuasan Kerja, Prestasi Kerja, dan Niat Ingin Pindah*. Disertasi. Semarang: Program Pascasarjana Universitas Diponegoro.
- Carcello, J.V., Hermanson, R.H. dan McGrath, N.T. 1992. Audit Quality Atributes : The Perceptions of Audit Partners, and Financial Statement Users. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, 11(1): 1-15.
- Chanruang, S. dan Ussahawanitchakit, P. 2011. Audit Sustainability of CPAs in Thailand: Effects of Audit Planning Competency and Audit Report Quality. *International Journal of Business Research*, 11(6): 55-82.
- Chevers, J.E., Chevers, D.A., Munroe, T. 2013. The Internal Audit Process and Good Governance: Toward a Research Model. *Academy of Business Research Journal*, 1: 48-58.
- Chris, M.Y. 1993. Evidence on the Nature of Audit Planning Problem Representations: An Examination of Auditor Free Recalls. *The Accounting Review*, 68(2): 304-322.

- Cohen, J., dan Kida, T. 1989. The Impact of Analytical Review Results, Internal Control Reliability, and Experience on Auditors' Use of Analytical Review. *Journal of Accounting Research*, 27(2): 263-276.
- De Angelo, L. E. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3: 183-199.
- Deis, D.R. dan G.A Groux. 1992. Determinant of Audit Quality in The Public Sector. *The Accounting Review*, 67(3): 462-479.
- De Zoort, F.T. dan Reisch, J.T. 2000. Incentive-based Compensation for Internal Auditors. *Internal Auditor*, 57(3): 42-65
- Djamil, N. 2003. *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit pada Sektor Publik dan Beberapa Karakteristik untuk Meningkatkan*. Tesis. Semarang: Program Pascasarjana Universitas Diponegoro.
- 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. Semarang: Program Pascasarjana Universitas Diponegoro.
- Fahey, L. dan Prusak, L. 1998. The Eleven Deadliest Sins of Knowledge Management. *California Management Revi*, 40(3): 265-276
- Fanani, Z.A., Hanif, R. dan Subroto, B. 2008. Pengaruh Struktur Audit, Konflik Peran, dan Ketidakjelasan Peran Terhadap Kinerja Auditor. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 5(2): 139-155.
- Ferdinand, A. 2002. *Structural Equation Modelling dalam Penelitian Manajemen; Aplikasi Model-Model Rumit Dalam Penelitian Untuk Tesis Magister dan Disertasi Doctor*, Edisi 2, Semarang: BP Undip.
- Firdaus. 2007. Hubungan antara Mentoring, Tekanan Peran dan Kinerja Akuntan Pendidik. *Jurnal Akuntansi dan Manajemen*, 5: 1-9.
- Fisher, R.T. 2001. Role Stress, The Type A Behavior Pattern, and External Auditor Job Satisfaction and Performance. *Journal of Behavioral Research in Accounting*, 13: 143-170.
- Fogarty, T.J., Singh, J., Rhoads, G.K., dan Moore, R.K. 2000. Antecedents and Consequences of Burnout in Accounting : Beyond the Role Stress Model. *Behavioral Research in Accounting*, 12: 31-67
- Fried, Y. 1998. The Interactive Effect of Role Conflict and Role Ambiguity on Job Performance. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 71: 19-27.
- Gahlan, V.S. dan Singh, K. 2014. The Effect of Role Overload and Role Ambiguity on Job Performance of IT Professionals in India. *The IUP Journal of Management Research*, XIII(3): 37-49
- Glissmeyer, M., Bishop, J. W., Fass, R. D. 2010. Role Conflict, Role Ambiguity, and Intention to Quit the Organization : The Case of Law Enforcement Officers: 458-469. Diakses tanggal 20 Oktober 2013.

- Goldman, A. dan Barlev, B. 1974. The Auditor-firm Conflicts of Interest : Its Implications for Independence. *The Accounting Review*, 49(4): 707-718.
- Gordon, T. 2003. *Menjadi Pemimpin yang Efektif*. Jakarta : PT. Gramedia Pustaka Utama.
- Gramling, AA., Maletta, MJ., Schneider, A. dan Church, B.K. 2004. The Role of Internal Audit Function in Corporate Governance: a Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research. *Journal of Accounting Literature*, 23: 194-244.
- Gregson, T. dan Wendell, J. 1994. Role Conflict, Role Ambiguity, Job Satisfaction and the Moderating Effect of Job-related Self-esteem: A Latent Variable Analysis. *Journal Applied Business Research*, 10(2):106-113.
- Gregson, T. 1992. An Investigation of the Causal Ordering of Job Satisfaction and Organizational Commitment in Turnover Models in Accounting. *Behavior Research in Accounting*, 4: 80-95.
- Guruswamy, D. 2012. Role of Internal Auditing to Promote Good Corporate Governance in the Public Sector. *International Journal of Multidisciplinary Management Studies*, 2(1): 234-248.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., dan Anderson, R.E., 2010. *Multivariate Data Analysis*. Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River: New Jersey.
- Hair, J.F. Anderson, R.E., Tatham, R.L. dan Black, W.C. 1998. *Multivariate Data Analysis*. Fifth Edition, Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River: New Jersey.
- Harrel, A., Chewing, E. dan Taylor, M. 1986. Organizational-Professional Conflict and the Job Satisfaction and Turnover Intentions of Internal Auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 5(2): 109-121
- Heider, F. 1958. *The Psychology of Interpersonal Relations*. New York: John Wiley & Sons.
- Hudiwinarsih, G. 2010. Auditors' Experience, Competency, and Their Independency As The Influential Factors in Professionalism. *Journal of Economics, Business and Accountancy Ventura*, 13(3): 253-264.
- Hutami, G. dan Chariri A. 2011. Pengaruh Konflik Peran dan Ambiguitas Peran Terhadap Komitmen Independensi Auditor Internal Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Inspektorat Kota Semarang). [http://eprints.undip.ac.id/30903/1/Jurnal - Gartiria Hutami.pdf](http://eprints.undip.ac.id/30903/1/Jurnal%20-%20Gartiria%20Hutami.pdf). Diakses tanggal 12 Nopember 2013
- Ikatan Akuntan Indonesia. Mei 2013. *Majalah Akuntan Indonesia*.
- IIA. (2006). *International Standar for the Professional Practice of Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- IIA. (2011). *International Standar for the Professional Practice of Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2011. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta : Salemba Empat.

- International Federation of Accountant. 2006. *International Standard of Auditing 300 Planning and Audit of Financial Statement*.
- Intosai Profesional Standar Committee. <http://www.intosai.org>. Diakses tanggal 24 April 2013.
- Iyer, V. M., dan Rama, D.V. 2004. Client's Expectation on Audit Judgement : A Note. *Behavioural Research in Accounting*, 16: 63-74
- Jackson, S.E. dan Schuler, R.S. 1985. A Meta Analysis and Conceptual Critique of Research on Role Ambiguity and Role Conflict in Work Setting. *Organizational Behaviour Human Decision Processes*, 36: 16-78.
- Jamaluddin dan Syarifuddin. 2014. Ambiguitas Peran dan Konflik Peran Serta Independensi sebagai Determinan Kualitas Audit Internal. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 5 (3): 421-431
- Jamaluddin, Ali, M., Mediaty dan Syarifuddin. 2014. Effect of Independence Mediation on the Influence of Role Ambiguity, Role Conflict and Auditors' Competence Towards Internal Audit Quality. *Journal of Research in Business and Management*, 2(10): 33-40
- 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. Makassar: Program Pascasarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.
- Janssen, E. dan Gaylen, G.N. 1994. Innovation and Restrictive Conformity Among Hospital Employees: Individual Outcomes and Organizational Considerations. *Hospital Health Services Administration*, 39(1): 63-80.
- Janssen, O. 2000. Job demands, perceptions of effort-reward fairness and innovative work behaviour. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 73: 287-302.
- Jones, M.L. 1993. Role Conflict: Cause of Burnout or Energizer. *Society Work*, 38: 136-141.
- Kalbers, L.P. dan Cenker, W. 2008. The Impact of Exercised Responsibility, Experience, Autonomy, and Role Ambiguity on Job Performance in Public Accounting. *Journal of Managerial Issues*, XX(3): 327-347.
- Kaplan, S., O'Donnell E. dan Arel B. 2008. The Influence of Auditor Experience on the Persuasiveness of Information Provided by Management. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1): 67-83.
- Kartini. 2012. *Dimensi Internal Control dan Internal Auditor dalam Accountability dan Fraud Prevention*. Disertasi. Makassar: Program Pascasarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.
- KBRN, Palu : <http://fri.co.id/index.php/berita/53719/BPK-Sulteng-LKPD-Kabupaten-Buol-Disklaimer#Ualxa9iUblU>. Diakses tgl 27 Mei 2013

- KBRN, Palu : <http://rri.co.id/index.php/berita/53711/BPK-Kabupaten-Parigi-Moutong-dan-Toli-Toli-Peroleh-Opini-WDP#UalvNdiUblU>. Diakses tgl 27 Mei 2013
- Kahn, R.L., Wolfe, D.M., Quinn, R.P., Snoek, J.D. dan Rosenthal, R.A. 1964. *Organizational Stress: Studies in Role Conflict and Ambiguity*. New York: John Wiley & Sons.
- Knapp, M.C. 1987. An Empirical Study of Audit Committee Support for Auditors Involved in Technical Disputes With Client Management. *The Accounting Review*, 62(3): 578-588.
- Koo, C.M. dan H.S. Sim. 1999. On The Role Conflict of Auditors in Korea. *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, 12(2): 206-219.
- Koustelios, A., Theodorakis, N., dan Goulmaris, D. 2004. Role Ambiguity, role conflict and job satisfaction among physical education teachers in Greece. *The International Journal of Educational management*, 18(2): 87-92.
- Kumaat, V. G. 2011. *Internal Audit*. Jakarta : Penerbit Airlangga.
- Lim-u-sanno, K. dan Ussahawanitchakit, P. 2009. Audit Risk Judgment and Performance of Thai Auditors: An Empirical Investigations of Their Antecedents and Consequences. *Journal of Academy of Business and Economics*, 9(3) pp 59-82.
- Lin, L. dan Tepalagul, N. K. 2012. *Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review*. [http://www.centerforpbefr.rutgers.edu/2012PBFEAM/papers/057-Auditor Independence 2012.pdf](http://www.centerforpbefr.rutgers.edu/2012PBFEAM/papers/057-Auditor%20Independence%202012.pdf). Diakses tgl 6 Juni 2013.
- Lindsay, D. 1990. An Investigation of the Impact of Contextual Factors on Canadian Bankers' Perceptions of Auditors' ability to Resist management Pressure. *Advances in International Accounting*. 3 : 71-85
- Mattus, S. dan Fowler, C. 2009. Generation Y perceptions. *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, 1(20).
- Mansouri, A., Pirayesh, R. dan Salehi, M. 2009. Audit Competence and Audit Quality :Case in Emerging Economy. *International Journal of Business and Management*, 4(2): 17-25.
- Matarneh, G.F. 2011. Factors Determining the Internal Audit Quality in Banks : Empirical Evidence from Jordan. *International Research Journal Finance and Economics*, 73: 110-119.
- Mayangsari, S. 2003. Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi Terhadap Pendapat Audit: Suatu Kuasi Eksperimen. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 6(1).
- Mautz, R.K. dan Sharaf, H.A. 1961. *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association.
- Mihret, G. dan Yismaw, A. W. 2007. Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5): 470-484.

- Ming-Tien, T. dan Chia-Mei, S. 2005. The Influence of Organizational and Personal Ethic On Role Conflict Among Marketing Manager : An Empirical Investigation. *International Journal of Management*, 22(1): 54-62.
- Muchler, J.F. 2003. *Independence and Objectivity : A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors. Altamonte Spring, FL.
- Nugraheni, O. 2009. *Pengaruh Faktor-Faktor Personal Auditor Internal Terhadap Kualitas Audit*. Tesis. Jakarta: Program Pascasarjana Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- O'Keefe, W.T., Wetzel, T.S., dan Engstrom, J.H. 1990. An Examination of the Relations Between Audit Scope and Procedures in Audits of Municipalities. *Accounting Horizons*, 4: 68-77.
- Page, M. dan Spira, L.F. 2005. Ethical Codes, Independence and the Conservation of Ambiguity. *Business Ethics: A European Review*. 14(3): 301-316.
- Panigoro, N. 2013. *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit (Studi Kasus pada Inspektorat Daerah di Provinsi Gorontalo)*. Tesis. Makassar: Program Pascasarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 01 Tahun 2007. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. 2007. Jakarta. Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia. Nomor 60 Tahun 2008. Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*. 2008. Jakarta. Presiden Republik Indonesia
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: 19/1996 tentang Jabatan Fungsional Auditor dan Angka Kreditnya*. 1996. Jakarta: Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara
- Peraturan Pemerintah Nomor : 10 Tahun 1996, Nomor : 49/SK/S/1996, dan Nomor : KEP-386/K/1996. Tentang Petunjuk Jabatan Pelaksanaan Fungsional Auditor dan Angka Kreditnya*. Jakarta. Kepala Badan Kepegawaian Negara, Sekretaris Jenderal Badan Pemeriksa Keuangan, dan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah*. 2008. Jakarta: Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara
- Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 64 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Organisasi dan Tata Kerja Inspektorat*. 2007. Jakarta: Menteri Dalam Negeri
- Peurseem, K. V. 2004. Internal Auditors' role and authority. *Managerial Auditing Journal*, 19(3): 378-393
- Rai, I. G. A. 2010. *Audit Kinerja pada Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.

- Rahayu, D. 2002. Antecedent dan Konsekuensi Tekanan Peran (Role Stress) pada Auditor Independen. *Journal Research Accounting Indonesia*, 5 pp 1-12
- Rahmiati dan Kusuma. 2004. *Hubungan antara Mentoring dengan Role Stress dan Job Outcomes dalam Lingkungan Akuntan Publik*. Makalah disajikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VII, IAI, Denpasar, 2-3 Desember
- Rebele, J. E. dan Michaels, R.E. 1990. Independent Auditor's Role Stress: Antecedent, Outcome, and Moderating Variables. *Behavioral Research in Accounting*, 2: 124-153
- Reynolds, M.A. 2000. *Professionalism, Ethical Codes and the Internal Auditor: a Moral Argument*. *Journal of Business Ethics*. Vol.24 No. 2: 115-124
- Riduwan dan Kuncoro, E. A. 2006. *Cara Menggunakan dan Memakai Analisis Jalur*. Bandung: Alfabeta.
- Rizzo, J. R., Robert, J.H., dan Sidney, I.L. 1970. Role Conflict and Ambiguity in Complex Organizations. *Administrative Science Quarterly*, 15(2): 150-163
- Robkob, P., Sangboon, K., Leemanonwarachai, T. 2012. The Influence of Audit Independence, Audit Professionalism, and Audit Quality on Audit Value Creation: An Empirical Study of Tax auditors in Thailand. *Review of Business Research*, 12(1): 54-67
- Samelson, D., Lowensohn, S. dan Johson, L.E. 2006. The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18(2): 139-166
- Sarwono, S.W. 2010. *Teori-Teori Psikologi Sosial*. Edisi Revisi. Cetakan ke-14. Jakarta : PT Rajagrafindo.
- Sawyer, L.B., Dittenhofer, M.A., Scheiner, J.H. 2009. *Internal Auditing*. Penerjemah Adhariani Desi. Buku 1. Edisi 5. Jakarta : Penerbit Salemba Empat.
- Sawyer, L.B., Dittenhofer, M.A., 2003. *Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditor. Altamonte Springs, FL
- Sawyer, L.B., Dittenhofer, M.A., 1996. *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditor. Altamonte Springs, FL
- Sawyer, L.B., Dittenhofer, M.A., Scheiner, J.H. 2003. *Internal Auditing*. 5th ed. The Institute of Internal Auditor. Altamonte Springs, FL
- Schneider, A. 2003. An Examination of whether incentive compensation and stock ownership affect internal auditor objectivity. *Journal of Managerial Issues*, XV(4): 486-497
- Senatra, P.T. 1980. Role Conflict, Role Ambiguity, and Organizational Climate in a Public Firm. *The Accounting Review*, 55(4): 594-603

- Sherman, J.D. 1989. Technical Supervision and Turnover Among Engineers and Technicians. *Group Organisation Studies*, 14(4): 411-421
- Shoommuangpak, P. dan Ussahawanitchakit, P. 2009. Audit Strategy of CPAs In Thailand : How Does It Affect Audit Effectiveness and Stakeholders Acceptance?. *International Journal of Business Strategy*, 9(2): 136-158
- Siegel, G. dan Marconi, H.R. 1989. *Behavioral Accounting*. South Western Publishing Co.
- Sinchuen, C. dan Ussahawanitchakit, P. 2010. Audit Specialization, Audit Performance, and Sustainable Reputation: An Empirical Research of Certified Public Accountants in Thailand. *Journal of International Business and Economics*, 10(4): 103-126
- Solimun. 2002. *Multivariate Analysis, Structural Equation Modelling (SEM) Lisrel dan Amos*. Cetakan Pertama. Penerbit Universitas Negeri Malang.
- Solomon, M.R., Surprenant, C., Czepiel, J.A., dan Gutman, E.G., 1985. A Role Theory Perspective on Dyadic Interactions : *The Service Encounter*. *Journal of Marketing*, 49: 99-102
- Spencer, L.M. 1993. *Complete at work : Model for Supervisor Performance*. New York: John Wiley and Sons, Inc.
- Stemple, Jr., dan James, D. 2004. *Job Satisfaction of High School Principals in Virginia*. Dissertation. Blacksburg. Virginia: Faculty of Virginia of Polytechnic Institute and State University.
- Sugiyono. 2002. *Statistika untuk Penelitian dan Aplikasinya dengan SPSS*. Bandung : Alfabeta.
- Sugiyono. 2011. *Metode Penelitian Kombinasi (Mixed Methods)*. Bandung: Alfabeta.
- Suyono, E. 2012. *The Effect of Independence, Experience, and Accountability to the Audit Quality*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Jenderal Soedirman.
- The Institute of Chartered Accountants in England & Wales. 1994. *Internal Control Guidance for Directors on The Combined Code*. London
- Trisnaningsih, S. 2007. Independensi Auditor dan Komitmen Organisasi Sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman Good Governance, Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Auditor. Simposium Nasional Akuntansi X.
- Tunggal, H. S. 2013. *Internal Audit & Corporate Governance*. Harvarindo
- Ulum, I.M.D. 2012. *Audit Sektor Publik (Suatu Pengantar)*. Jakarta: PT Bumi Aksara
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. 2004. Jakarta: Pemerintah Republik Indonesia.

- Ussahawanitchakit, P. 2012. Effect of Audit Planning on Audit Quality of Certified Public Accountants (CPAs) in Thailand. *Journal of Academy of Business and Economics*, 12(3): 1-9
- Vanasco, R.R. 1994. The IIA code of ethics : an international perspective. *Managerial Auditing Journal*, 9(1): 12-22
- Viator, R. E. 2001. The association of formal and informal public accounting mentoring with role stress and related job outcomes. *Accounting, Organizations and Society*, 26: 73-93
- Vinten, G. 1999. *Auditor Independence in the UK-the State of the art*. Managerial Auditing Journal. Vol. 14 No.: 408-437
- Walpole, E. R. 1995. *Pengantar Statistika*. Jakarta: PT Gramedia. Pustaka Utama
- Wong, P. dan Cheung, S. 2008. An Analysis of the Relationship Between Learning Behaviour and Performance Improvement of Contracting Organizations. *International Journal of Project Management*, 26(2): 112-123
- Wooten, T. C. 2003. Research About Audit Quality. *The CPA Journal*: 48-51
- Yung-Tai, T. dan Chen-Hua, C. 2010. Impact of role ambiguity and role conflict on employee creativity. *African Journal of Business Management*, 4(6): 869-881
- Zhou, L. dan Wong, A. 2008. Exploring the Influence of Product Conspicuousness and Social Compliance on Purchasing Motives of Young Chinese Consumers for Foreign Brands. *Journal of Consumer Behaviour*, 6: 470

Lampiran 1. Ringkasan Penelitian Terdahulu

No.	Penulis/Topik/ Judul Buku/ Artikel	Tujuan Penelitian/ Penuaan Buku/ Artikel	Konsep/Teori/ Hipotesis	Variabel Penelitian & Teknik Analisis	Hasil Penelitian
1	Zaini Ahmad, Dennis Taylor. 2009, Commitment to Independence by Internal Auditors : the Effects of Role Ambiguity and Role Conflict	Mengembangkan pengukuran konsep komitmen untuk independen, konflik peran dan ambiguitas peran dalam konteks lingkungan kerja auditor internal	1. Role Theory Hipotesis: Konflik peran dan ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap komitmen independen	Komitmen independensi, ambiguitas peran, konflik peran. Teknik analisis survey dan analisis regresi	Hasil penelitian menunjukkan bahwa baik ambiguitas peran dan konflik peran secara signifikan berhubungan negatif dengan komitmen untuk independensi. Variabel ambiguitas memiliki dampak besar pada dimensi kewenangan dan tekanan waktu.
2	Ralph E. Viator., 2001, The Association of formal and informal public accounting mentoring with role stress and related job outcomes	Menguji hubungan antara mentoring (formal dan informal) dan tiga pengukuran tekanan peran (role stress) yaitu konflik peran, ambiguitas peran, dan ketidakpastian lingkungan sebagai dua outcome job (kinerja dan perhatian penggantian)	1. Role Theory 2. Mentoring Theory Hipotesis: H1 Karyawan akuntan publik dengan pengalaman mentor mengurangi ketidakjelasan peran, H2 Karyawan akuntan publik dengan pengalaman mentor mengurangi konflik peran	Mentors (informal dan Formal), role ambiguity, role conflict, Perceptions of Environ uncertainty, Performance, dan turnover intentions Alat analisis : SEM	Ambiguitas peran dan persepsi ketidakpastian lingkungan berkorelasi negatif dengan prestasi kerja, hubungan negatif tersebut antara persepsi ketidakpastian lingkungan dengan prestasi kerja berlaku untuk akuntan senior wanita dan manajer senior wanita. Sedangkan konflik peran dengan prestasi kerja ditemukan korelasi negatif yang hanya ditemukan dalam sub kelompok manajer senior pria.
3	Yitzhak Fried et al., 1998, The interactive effect of role conflict and role ambiguity on job performance	Penelitian ini menguji pengaruh konflik peran dan ambiguitas peran terhadap kinerja pekerjaan	Tekanan-tekanan peran akan menurunkan kapasitas individual untuk mengendalikan lingkungan pekerjaan mereka.	Konflik peran, Ambiguitas peran, dan Kinerja pekerjaan (job performance). Alat analisis : Analisis regresi berganda	Meningkatnya konflik peran dan ambiguitas peran berhubungan dengan rendahnya kinerja pekerjaan.
4	Athanasios Koustelios, Nicholas Theodorakis and Dimitris Goulimaris, 2004, Role Ambiguity, role conflict and job satisfaction among physical education teachers in Greece	Penelitian ini menguji pengaruh konflik peran, ambiguitas peran, dan kepuasan pekerjaan guru pendidikan olah raga di Yunani dan lebih besar pengaruhnya terhadap predikta kepuasan kerja	Teori Peran. Hipotesis : Konflik peran dan ambiguitas peran berhubungan negatif dengan kepuasan pekerjaan	Role Ambiguity, role conflict and job satisfaction Alat analisis : Multiple regression analysis	Konflik peran dan ambiguitas peran adalah penentu yang signifikan terhadap kepuasan kerja

No.	Penulis/Topik/ Judul Buku/ Artikel	Tujuan Penelitian/ Penulisan Buku/ Artikel	Konsep/Teori/ Hipotesis	Variabel Penelitian & Teknik Analisis	Hasil Penelitian
5	Richard T. Fisher.,2001, Role Stress, the Type A Behavior Pattern, and External Auditor Job Satisfaction and Performance	Penelitian ini menguji hubungan elemen-elemen tekanan peran, dan dua variabel outcome pekerjaan auditor eksternal yaitu kepuasan pekerjaan dan kinerja	H1 : Ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap kinerja pekerjaan auditor, H2 : Konflik peran berpengaruh signifikan terhadap kinerja pekerjaan auditor, H3 : Ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap kepuasan kerja auditor, H4 : Konflik peran berpengaruh signifikan terhadap kepuasan kerja	Role Ambiguity, role conflict, job performance, job satisfaction, TABP (JAS), dan TABP (Vickers)	Konflik peran dan ambiguitas peran berhubungan negatif dengan kinerja pekerjaan auditor dan kepuasan pekerjaan. Prilaku A tidak ditemukan sebagai memoderasi hubungan komponen stress peran dengan kinerja dan kepuasan kerja.
6	Philip T. Senatra, 1980, Role Conflict, role ambiguity, and organizational climate in a public accounting firm	Penelitian ini menguji hubungan sumber-sumber potensial konflik peran dan ambiguitas peran serta konsekuensi potensialnya.		Konflik peran, ambiguitas peran, Perhatian terhadap pekerjaan, Kepuasan kerja, dan kecenderungan meninggalkan organisasi. Alat analisis : Pearson product moment correlations & multiple regression	Konflik peran dan ambiguitas peran ditemukan berpengaruh signifikan negatif terhadap perhatian pekerjaan dan kecenderungan meninggalkan organisasi serta berkorelasi negatif dengan kepuasan kerja. Ditemukan juga hubungan yang signifikan antara konflik peran, ambiguitas peran, dan ukuran-ukuran spesifik dari iklim organisasi dari perusahaan CPA
7	Michael Glissmeyer, James W.Bishop, R.David Fass	Maksud dari studi ini adalah mengevaluasi efek ambiguitas peran dan konflik peran terhadap perhatian untuk keluar organisasi	Ambiguitas peran terjadi ketika individu kekurangan suatu definisi yang jelas tentang harapan peran mereka. H1 Ambiguitas peran positif berhubungan dengan perhatian untuk keluar organisasi, H2 Konflik peran positif berhubungan dengan perhatian untuk keluar organisasi	Konflik peran, ambiguitas peran, Perhatian keluar organisasi Alat Analisis : Regresi berganda	Ambiguitas peran signifikan sebagai penentu perhatian keluar dari organisasi, konflik peran sebagai penentu yang lemah dalam perhatian keluar dari organisasi

No.	Penulis/Topik/ Judul Buku/ Artikel	Tujuan Penelitian/ Penulisan Buku/ Artikel	Konsep/Teori/ Hipotesis	Variabel Penelitian & Teknik Analisis	Hasil Penelitian
8	Bamber et al., 1989, Audit Structure and Its Relation to Role and Role Ambiguity : An Empirical Investigation	Studi ini untuk memperoleh bukti konflik peran dan ambiguitas peran oleh audit senior pada perusahaan terstruktur dan non terstruktur yang mana sumber potensial konflik peran dan ambiguitas	Kurangnya konflik peran dan ambiguitas peran oleh auditor dari perusahaan yang menggunakan metodologi struktur audit dari pada tidak terstruktur	Struktur Audit, Konflik peran dan Ambiguitas peran, Alat analisis : Analisis faktor, test-retest dan korelasi	Persepsi senior atas karakteristik organisasi perusahaan mereka dan stres peran yang dirasakan berbeda sistematis di seluruh perusahaan terstruktur dibandingkan tidak terstruktur.
9	Lawrence P. Kalbers dan William J. Cenker, 2008, The Impact of Exercised Responsibility, Autonomy, and Role Ambiguity on Job Penance in Public Accounting	Studi ini mengembangkan dan menguji suatu model komprehensif terintegrasi berbagai faktor-faktor penentu kinerja pekerjaan	Responsibility berhubungan positif dengan kinerja pekerjaan, otonomi. Pengalaman berhubungan positif dengan responsibility dan kinerja, otonomi. Otonomi berhubungan positif dengan kinerja. Pengalaman berhubungan negatif dengan ambiguitas peran, responsibility negatif dengan ambiguitas peran, Otonomi negatif dengan ambiguitas peran, ambiguitas peran negatif dengan kinerja	Pertanggung jawaban, pengalaman, autonomy, ambiguitas peran, kinerja. Alat analisis : Teknik analisis Latent Variabel Structural Equation (LVSE)	Responsibility berhubungan positif dengan kinerja job dan berhubungan negatif dengan ambiguitas peran, pengalaman berhubungan positif dengan responsibility, kinerja, autonomy, dan berhubungan negatif dgn ambiguitas peran tidak terbukti, autonomy berhubungan negatif dengan ambiguitas peran, ambiguitas peran berhubungan negatif dengan kinerja job.
10	Robert T. Keller 1975, Role Conflict and Ambiguity: Correlates With Job Satisfaction and Values	Untuk mengetahui pengaruh konflik peran dan ambiguitas peran terhadap kepuasan kerja (pekerjaan, tim kerja, supervisi, gaji, dan promosi) dan nilai kepribadian (personality-related value)	Teori Peran. Hipotesis : Konflik peran dan ambiguitas peran berhubungan negatif dengan kepuasan pekerjaan dan nilai kepribadian (personality)	Konflik peran, ambiguitas peran, Kepuasan kerja, dan Nilai	Konflik peran berhubungan pada tingkat yang rendah terhadap kepuasan bagi supervisi, pay, dan kesempatan untuk promosi. Konflik peran berhubungan negatif dengan kepuasan kerja, co-workers tetapi tidak signifikan. Ambiguitas peran berhubungan negatif signifikan kuat dengan kepuasan kerja. Ambiguitas dengan berhubungan negatif dengan kepuasan kerja.

No.	Penulis/Topik/ Judul Buku/ Artikel	Tujuan Penelitian/ Penulisan Buku/ Artikel	Konsep/Teori/ Hipotesis	Variabel Penelitian & Teknik Analisis	Hasil Penelitian
11	Zaenal Fanani, Rheny Afriana Hanif, Bambang Subroto, 2008, Pengaruh Struktur Audit, Konflik Peran, dan Ketidakjelasan Peran Terhadap Kinerja Auditor	Maksud penelitian ini untuk menguji dan memperoleh bukti empirik pengaruh struktur audit, konflik peran, dan kejelasan peran terhadap kinerja auditor	<p>a. Staf audit yang tidak memiliki pengetahuan tentang struktur audit yang baku cenderung mengalami kesulitan dalam menjalankan tugasnya, b. Pengendalian birokrasi organisasi tidak sesuai dgn norma, aturan, etika dan kemandirian profesional, c. Individu yang mengalami ketidakjelasan peran akan mengalami kecemasan, menjadi lebih tidak puas, dan melakukan pekerjaan dengan kurang efektif dibanding individu lain sehingga menurunkan kinerja mereka</p> <p>Teori Peran</p>	Struktur Audit, Konflik Peran, Ketidakjelasan Peran, dan Kinerja Auditor	Struktur audit dan konflik peran berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor, tetap ketidakjelasan peran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor
12	Gartira Hutami dan Anis Charini, 2011, Pengaruh Konflik Peran dan Ambiguitas Peran Terhadap Komitmen Independensi Auditor Internal Pemerintah Daerah Sakchai Chanruang, dan Phaprueke	Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji konflik peran dan ambiguitas peran terhadap komitmen independensi auditor internal pemerintah	Teori Peran	Konflik peran, Ambiguitas Peran, dan Independensi Auditor Internal. Alat analisis : Survey, regresi berganda	Konflik peran dan ambiguitas peran berpengaruh negatif signifikan dengan independensi auditor internal pemerintah
13	Ussahawanitchakit, 2011, Audit Sustainability of CPAs in Thailand: Effect of Audit Planning Competency and Audit Report Quality	Tujuan penelitian ini adalah untuk investigasi dampak kompetensi perencanaan audit terhadap kualitas laporan audit dan kelanjutan audit CPAs di Thailand	Resource Advantage Theory (R-A-theory) dan Social Cognitif Theory	Kompetensi perencanaan audit, kualitas laporan audi, dan Audit sustainable, Antecedan kompetensi perencanaan audit Teknik analisis : Ordinary least squares (OLS)	Kompetensi perencanaan audit berhubungan secara positif kualitas laporan audit, dan Keberlanjutan audit memiliki efek langsung dan pengaruh tidak langsung terhadap kualitas laporan audit melalui keberhasilan audit dan reputasi audit

No.	Penulis/Topik/ Judul Buku/ Artikel	Tujuan Penelitian/ Penulisan Buku/ Artikel	Konsep/Teori/ Hipotesis	Variabel Penelitian & Teknik Analisis	Hasil Penelitian
14	Phalboon Robkob, Krititaya Sangboon, Teerapron Leemanonwarachai, 2012, Pengaruh Independensi audit, profesionalisme audit dan kualitas audit terhadap kreasi nilai audit	Maksud penelitian ini menguji pengaruh independen, profesionalisme audit, dan kualitas audit dan kreasi nilai audit.	Resource based view (RBV) Hipotesis : H1 : Lebih besarnya independensi auditor	Independensi audit, profesionalisme audit, kualitas audit, dan kreasi nilai audit. Teknik analisis :	Independensi audit positif berpengaruh terhadap kualitas audit, profesionalisme, dan kreasi nilai audit. Profesionalisme audit berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit dan kreasi nilai audit Faktor kompetensi, obyektivitas, dan kinerja auditor internal sebagai faktor penting yang mempengaruhi kualitas audit internal
15	Ghassan, F. Al Matarnah., 2011, Factors Determining the Internal Audit Quality in Banks: Empirical Evidence From Jordan	Tujuan makalah ini adalah menguji hubungan antara kompetensi, obyektivitas, dan kinerja auditor internal dan kualitas audit internal	Independensi, jaminan obyektivitas, dan desalin aktivitas konsultasi supaya dapat nilai tambah dan memperbaiki operasi organisasi Hipotesis : H1 : Spesialisasi anggota IACPA berpengaruh atas kemampuan mereka mendeteksi dan melaporkan kecurangan yang utama H2 : Efisiensi audit berpengaruh atas anggota IACPA untuk menghitung kecurangan yang utama	Kompetensi, Obyektivitas, Kinerja Audit Internal, dan Kualitas audit internal Metode analisis : Analisis regresi	Spesialisasi oleh IACPA berpengaruh kuat terhadap penemuan kecurangan, dan kompetensi anggota AICPA berpengaruh terhadap deteksi kecurangan
16	Ali Mansouri, Reza Pirayesh, dan Mahdi Salehi, 2009, Audit Competence and Audit Quality : Case in Emerging Economy	Untuk mengetahui pengaruh spesialisasi anggota IACPA terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan. Untuk mengetahui pengaruh efisiensi audit terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan. Untuk mengetahui pengaruh kompetensi anggota IACPA terhadap deteksi kecurangan	Hipotesis : H1 : Spesialisasi anggota IACPA berpengaruh atas kemampuan mereka mendeteksi dan melaporkan kecurangan yang utama H2 : Efisiensi audit berpengaruh atas anggota IACPA untuk menghitung kecurangan yang utama	Kompetensi audit dan kualitas audit	Kepuasan auditee terhadap kualitas audit, dan kreasi nilai audit
17	Samelson Donald, et al. 2006. The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government	Untuk mengetahui hubungan atribut audit dan persepsi terhadap kualitas audit dan kepuasan auditee disektor publik (pemerintah).	Hipotesis : Ukuran auditor berpengaruh terhadap kualitas audit dan kepuasan auditee	Kualitas Audit, Kepuasan Auditee, Tenure audit, Keahlian tim audit, Skedul audit, independen. Teknik analisis : Ordinary Least Squares regression (OLS)	Kepuasan auditee berhubungan dengan keahlian auditor, responsive terhadap klien, keterlibatan manajemen audit, pemahaman terhadap sistem akuntansi klien dan tim audit harus mempelajari pengendalian internal

No.	Penulis/Topik/ Judul Buku/ Artikel	Tujuan Penelitian/ Penulisan Buku/ Artikel	Konsep/Teori/ Hipotesis	Variabel Penelitian & Teknik Analisis	Hasil Penelitian
18	John R. Rizzo, Rober J. House, and Sidney I. Litzman 1970. Role Conflict and Ambiguity in Complex Organizations	Untuk melaporkan pengembangan suatu kuesioner yang terdiri dari skala faktorial independen yang dirancang untuk mengukur konflik peran dan ambiguitas peran dalam organisasi yang kompleks	Teori Peran Hipotesis : Konflik Peran berpengaruh terhadap ambiguitas peran, kepuasan kerja, komitmen afektif, perhatian turnover, kinerja pekerjaan. Ambiguitas peran berpengaruh kepuasan kerja, komitmen independen, perhatian turnover, dan kinerja pekerjaan. Kepuasan kerja terhadap perhatian turnover, komitmen afektif. Komitmen afektif berpengaruh terhadap perhatian turnover, kinerja pekerjaan, dan ketidakhadiran	Role Ambiguity, role conflict, satisfaction, leadership, Organization	Konflik peran dan ambiguitas cenderung berkorelasi dalam praktek manajerial dan perilaku pemimpin, dan kepuasan anggota, kecemasan, dan kecenderungan untuk meniggalkan organisasi
	Concha Anton (2009). The Impact of Role Stress on Workers' behavior through job satisfaction and organizational commitment	a. Untuk mengetahui pengaruh Konflik Peran terhadap ambiguitas peran, kepuasan kerja, komitmen afektif, perhatian turnover, kinerja pekerjaan. b. Untuk mengetahui pengaruh ambiguitas peran terhadap kepuasan kerja, komitmen independen, perhatian turnover, dan kinerja pekerjaan. c. Untuk mengetahui pengaruh terhadap perhatian turnover, komitmen afektif. d. Untuk mengetahui pengaruh komitmen afektif terhadap perhatian turnover, kinerja pekerjaan, dan ketidakhadiran	Teori Peran Hipotesis : Konflik Peran berpengaruh terhadap ambiguitas peran, kepuasan kerja, komitmen afektif, perhatian turnover, kinerja pekerjaan. Ambiguitas peran berpengaruh kepuasan kerja, komitmen independen, perhatian turnover, dan kinerja pekerjaan. Kepuasan kerja terhadap perhatian turnover, komitmen afektif. Komitmen afektif berpengaruh terhadap perhatian turnover, kinerja pekerjaan, dan ketidakhadiran	Konflik peran, ambiguitas peran, kepuasan kerja, Komitmen Afektif, Turnover intention, job performance, absenteelism	Tekanan peran berhubungan negatif dengan komitmen afektif dan dimediasi oleh kepuasan kerja. Komitmen afektif berpengaruh positif terhadap kinerja dan menurunkan analisis perilaku perhatian untuk meninggalkan dan ketidakhadiran. Prediktor yang paling kuat untuk meninggalkan adalah kepuasan kerja

No.	Penulis/Topik/ Judul Buku/ Artikel	Tujuan Penelitian/ Penulisan Buku/ Artikel	Konsep/Teori/ Hipotesis	Variabel Penelitian & Teknik Analisis	Hasil Penelitian
20	Dwi Cahyono, 2008. Persepsi ketidakpastian lingkungan, ambiguitas peran dan konflik peran sebagai mediasi antara mentoring dengan kepuasan kerja, prestasi kerja, dan niat ingin pindah	Untuk menguji secara empiris dan menganalisis apakah program mentoring di lingkungan KAP berpengaruh terhadap kepuasan kerja, prestasi kerja dan niat ingin pindah	Teori Peran, Teori Mentoring	Mentoring, persepsi ketidakpastian lingkungan, ambiguitas peran, konflik peran, kepuasan kerja, prestasi kerja, dan niat ingin pindah. Alat analisis : SEM	Program mentoring berpengaruh terhadap persepsi ketidakpastian lingkungan, konflik peran dan ambiguitas peran secara negatif dan selanjutnya konflik peran berpengaruh negatif terhadap prestasi kerja dan berpengaruh positif terhadap niat ingin pindah. Untuk pengaruh konflik peran terhadap prestasi kerja ditemukan negatif sedangkan ambiguitas peran terhadap niat ingin pindah berpengaruh positif. Hipotesis yang tidak terbukti pengaruh persepsi ketidakpastian lingkungan terhadap prestasi kerja dan niat ingin pindah, sedangkan pengaruh negatif konflik peran terhadap kepuasan kerja tidak terbukti.
21	Gunasti Hudiwarsih. Auditors' Experience, Competency, and their independency as the influential factors in Professionalism	Untuk melihat dan menguji pengaruh pengalaman, kompetensi, dan independensi terhadap profesionalisme auditor	Teori Atribusi	Pengalaman, Kompetensi, Independensi, dan Sikap Profesionalisme. Alat analisis: regresi berganda, survey	Pengalaman, Kompetensi, dan Independensi berpengaruh signifikan terhadap Sikap Profesionalisme
22	Eko Suyono. 2011. The Effect of Independence, Experience, and Accountability to the Audit Quality	Untuk mengetahui pengaruh independensi, pengalaman, dan akuntabilitas terhadap kualitas audit baik secara simultan maupun parsial dan faktor mana yang paling dominan.	1. Independensi, pengalaman, & akuntabilitas berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit, 2) independensi, pengalaman, dan akuntabilitas berpengaruh secara parsial terhadap kualitas audit, 3) independensi faktor dominan mempengaruhi kualitas audit.	Independensi, pengalaman, dan akuntabilitas, dan Analisis multiple linier regression	Independensi, pengalaman dan akuntabilitas berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit. Akuntabilitas adalah faktor paling dominan yang mempengaruhi kualitas audit

No.	Penulis/Topik/ Judul Buku/ Artikel	Tujuan Penelitian/ Penulisan Buku/ Artikel	Konsep/Teori/ Hipotesis	Variabel Penelitian & Teknik Analisis	Hasil Penelitian
23	Dessalegn Getie Mihret and Aderajew Wondim Yismaw 2007. Efektivitas audit Internal : Suatu studi kasus sektor publik Ethiopia	Untuk mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas jasa audit internal	Teori Agensi. Hipotesis : kualitas audit, dukungan manajemen, pengajaran organisasi, atribut auditee, dan interaksi antara mereka mempengaruhi efektivitas audit dalam organisasi sektor publik.	Efektivitas audit internal, Kualitas audit internal, struktur organisasi, Dukungan manajemen, dan atribut auditee	Efektivitas audit internal dipengaruhi oleh kualitas audit internal dan dukungan manajemen, sedangkan dukungan organisasi dan sikap auditee tidak memiliki pengaruh yang kuat terhadap efektivitas audit
24	Shoemmuangpak, dan Ussahawanitchakit 2009. Audit Strategy of CPAs in Thailand: Audit Effectiveness and Stakeholders acceptance	Untuk mengetahui pengaruh strategi audit terhadap efektivitas audit dan penerimaan stakeholder dan Anteseden audit (pengetahuan audit, pembelajaran individual, pengalaman profesional) terhadap strategi audit, serta moderator pelaksanaan organisasi profesional antaran anteseden strategi audit dengan strategi audit	Resource Based View (RBV)/Teori Keunggulan Kompetitif. Hipotesis : 1. Semakin baik strategi audit ( penilaian risiko, monitoring pengendalian internal, deteksi kecurangan, taktik negosiasi, keahlian) akan lebih memungkinkan pencapaian efektivitas audit dan penerimaan oleh stakeholder	Audit Strategy, Audit Effectiveness and Stakeholders acceptance. Metode analisis OLS	Strategi audit berpengaruh terhadap efektivitas audit dan penerimaan stakeholder. Anteseden strategi audit (pengetahuan audit, pembelajaran individual, pengalaman profesional) memiliki peran yang penting dalam menjelaskan strategi audit dan pelaksanaan profesional mempengaruhi hubungan anteseden strategi audit dengan strategi audit.
25	Lim-u-sanno dan Ussahawanitchakit. 2009. Audit Risk Judgment and Performance of Thai Auditors: An Empirical Investigation of Their Antecedents and Consequences	Untuk mengetahui pengaruh penilaian risiko audit terhadap kompetensi audit, pengambilan keputusan profesional, efisiensi laporan audit, dan kinerja audit. Mengetahui pengaruh pembelajaran profesional terhadap penilaian risiko audit. Moderasi kekuatan	Teori Kognitif, Resource-based view, dan teori kontingensi. Hipotesis : pertimbangan risiko audit berpengaruh positif terhadap kompetensi perencanaan audit dan pengambilan keputusan profesional serta efisiensi laporan audit dan kinerja audit	Pembelajaran profesional, pertimbangan risiko audit, lingkungan praktik audit, kompetensi perencanaan audit, pengambilan keputusan profesional, efisiensi laporan audit, kinerja audit, dan kekuatan standar profesional	Penilaian risiko audit berpengaruh positif baik langsung dan tidak langsung terhadap kinerja audit melalui kompetensi perencanaan audit, pengambilan keputusan profesional, dan efektivitas laporan audit. Pembelajaran profesional juga berpengaruh positif terhadap penilaian risiko audit. Sedangkan kekuatan standar profesional memoderasi efektivitas laporan audit dan kinerja audit. Lingkungan praktik

	standar profesional antara efektivitas laporan audit dengan kinerja audit. Moderasi lingkungan praktek audit dan karakteristik transaksi bisnis antara pembelajaran profesional dengan penilaian resiko audit			audit dan karakteristik transaksi bisnis memoderasi hubungan antara pembelajaran profesional dengan penilaian resiko audit
26	Ussahawanitchakit Phapruke. 2012. Effects of Audit Planning on Audit Quality of Certified Public Accountants (CPAs) in Thailand	Untuk mengetahui pengaruh informasi latar belakang klien, penentuan tingkat materialitas, penilaian resiko, revidu analitikal pendahuluan, dan pemahaman struktur pengendalian intern terhadap kualitas audit.	Resource Based View (RBV)/Teori Keunggulan Kompetitif. Hipotesis : Semakin baik informasi latar belakang klien, penentuan tingkat materialitas, penilaian resiko, revidu analitikal pendahuluan, dan pemahaman struktur pengendalian intern akan meningkatkan pencapaian kualitas audit.	Perencanaan audit (Penelusuran informasi latar belakang klien, Penentuan tingkat materialitas, penilaian resiko, revidu analitikal pendahuluan, dan pemahaman struktur pengendalian internal) berhubungan positif dengan kualitas audit
27	Baotham Sumintorn & Ussahawanitchakit. 2009. Audit Independence, Quality, and Credibility: Effects on Reputation and Sustainable Success of CPAs In Thailand	Penelitian ini menginvestigasi pengaruh independensi audit, kualitas, dan kredibilitas terhadap reputasi dan Kelangsungan kesuksesan (sustainable success) CPAs di Thailand.	Hipotesis : 1. Semakin besar tingkat independensi semakin tinggi kualitas audit dan kredibilitas audit. 2. Semakin besar kualitas audit semakin tinggi kredibilitas audit dan reputasi	Independensi audit berhubungan positif kualitas audit dan kredibilitas. Kualitas audit berhubungan positif dengan kredibilitas.
28	Janije Janny Tinangon. 2012. Pengaruh Motivasi, Independensi, dan Kompetensi Auditor Terhadap Komitmen Organisasi, Kepuasan Kerja dan Kinerja auditor	Untuk mengetahui pengaruh : motivasi, independensi, kompetensi auditor terhadap komitmen organisasi. Motivasi, independensi, Kompetensi auditor,	Teori Prilaku Individu, Teori Motivasi Hipotesis : Motivasi, Independensi, Kompetensi berpengaruh positif terhadap komitmen organisasi. Motivasi, independensi, Kompetensi,	Motivasi, independensi, kompetensi auditor berpengaruh terhadap komitmen organisasi. Motivasi, Independensi, kompetensi auditor berpengaruh terhadap kepuasan kerja. Motivasi, independensi, dan kompetensi auditor berpengaruh

<p>Inspektorat Kabupaten/Kota di Sulawesi Utara</p>	<p>Komitmen Organisasi terhadap kepuasan kerja. Motivasi, Independensi, kompetensi auditor secara tidak langsung terhadap kepuasan kerja melalui komitmen organisasi. Motivasi, Independensi, kompetensi auditor, komitmen organisasi, kepuasan kerja terhadap kinerja.</p>	<p>Komitmen Organisasi berpengaruh positif terhadap kepuasan kerja. Motivasi, Independensi, kompetensi berpengaruh tidak langsung terhadap kepuasan kerja melalui komitmen organisasi. Motivasi, Independensi, kompetensi auditor, komitmen organisasi, kepuasan kerja berpengaruh positif terhadap kinerja.</p>	<p>terhadap kepuasan kerja melalui komitmen organisasi. Motivasi, Independensi, kompetensi auditor, komitmen organisasi berpengaruh terhadap kinerja auditor.</p>
<p>29 Muh. Taufiq Efendy. 2010. Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah. (Studi empiris pada Pemerintah Kota Gorontalo).</p>	<p>Untuk mengetahui pengaruh kompetensi, Independensi, dan motivasi terhadap kualitas audit.</p>	<p>Teori Harapan Hipotesis : Kompetensi, Independensi dan motivasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.</p>	<p>Independensi, Kompetensi, Motivasi dan Kualitas Audit Alat analisis : Regresi berganda Kompetensi dan motivasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.</p>
<p>30 Gregson dan Wendell, 1994, Role Conflict, role ambiguity, job satisfaction and the Moderating Effect of Job Related Self-esteem : A Latent Variable Analysis</p>	<p>Untuk mengetahui pengaruh ambiguitas peran, konflik peran terhadap kepuasan kerja.</p>	<p>Teori Peran</p>	<p>Ambiguitas Peran dan konflik peran berkorelasi negatif dengan kepuasan kerja</p>
<p>31 Jackson dan Schuler, 1985, A Meta Analysis and conceptual critique of research on role ambiguity and role conflict in work setting</p>	<p>Untuk mengetahui pengaruh ambiguitas peran, konflik peran terhadap kepuasan kerja, komitmen organisasi, prestasi kerja, ketegangan kerja, dan niat ingin pindah</p>	<p>Teori Peran</p>	<p>Ambiguitas peran dan konflik peran berkaitan dengan hasil-hasil kerja yang negatif, termasuk rendahnya kepuasan kerja, rendahnya komitmen organisasi, turunya prestasi kerja, tingginya ketegangan kerja, dan tingginya niat ingin pindah</p>

No.	Penulis/Topik/ Judul Buku/ Artikel	Tujuan Penelitian/ Penulisan Buku/ Artikel	Konsep/Teori/ Hipotesis	Variabel Penelitian & Teknik Analisis	Hasil Penelitian
32	James E.Rebele dan Ronald E.Michaels, 1990, <i>Independen Auditors' Role Stress: Antecedent, Outcome, and Moderating Variables</i>	Penelitian ini menguji anteseden dan konsekuensi pengalaman tekanan peran (konflik peran dan ambiguitas peran) oleh auditor independen.	1. <i>Role Theory oleh Kahn (1964)</i>	Boundary-spanning activity (BSA) by the independent auditor, Perceived Environmental uncertainty (PEU), Role conflict, role ambiguity, job satisfaction, job related tension, self rated performance. Alat analisis : Path Analysis, dan Moderated multiple regression	BSA berpengaruh positif terhadap RC, berpengaruh negatif terhadap PEU, RA. PEU berpengaruh positif terhadap konflik peran dan ambiguitas peran. PEU berpengaruh negatif terhadap job satisfaction, self rated performance, dan positif terhadap job related tension. RC negatif terhadap job satisfaction, dan positif terhadap self-rated performance, dan positif job related tension. RA negatif terhadap job satisfaction, self-rated performance, dan positif job related tension.
33	Yung-Tai Tang dan Chen-Hua Chang, 2010, <i>Impact of Role Ambiguity and Role Conflict on Employee Creativity</i>	Penelitian ini menguji hubungan konflik peran dan ambiguitas peran terhadap kreativitas karyawan dan self efficacy dan kepuasan kerja sebagai mediator parsial antara peran ambiguitas peran dan kreativitas	Hipotesis : H1 Ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap kreativitas karyawan, H2 Konflik peran berpengaruh signifikan terhadap kreativitas karyawan, H3 Self efficacy memidiasi hubungan ambiguitas peran dan kreativitas karyawan, H4 Self efficacy memidiasi hubungan konflik peran dan kreativitas karyawan, H5 Kepuasan kerja memidiasi hubungan ambiguitas peran dan kreativitas karyawan, serta hubungan konflik peran dan kreativitas karyawan	Ambiguitas peran, konflik peran, self efficacy, kepuasan kerja dan Kreativitas Karyawan Alat Analisis : SEM	Terdapat hubungan langsung dan negatif antara ambiguitas peran dan kreativitas karyawan, tetapi juga hubungan langsung dan positif antara konflik peran dan kreativitas. Hasil survei lebih lanjut menunjukkan bahwa self-efficacy dan kepuasan kerja berfungsi sebagai mediator parsial antara konflik peran dan kreativitas. Namun, hanya kepuasan kerja (dan bukan self-efficacy) adalah mediator parsial antara peran ambiguitas dan kreativitas
34	Nurharyati, Panigoro, 2013, <i>Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas</i>	Untuk mengetahui pengaruh tenure, kompetensi, keterlibatan	Hipotesisi : H1 independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. H2a	Tenure, Kompetensi, Keterlibatan pimpinan audit, tekanan politik,	Kompetensi, keterlibatan ketua tim, tekanan politik, kecermatan profesional, motivasi, dan

<p>Audit</p>	<p>Ketua tim audit, tekunan politik, kecermatan profesional, motivasi, pemahaman terhadap instansi yang diaudit, dan independensi terhadap kualitas audit</p>	<p>Tenure audit berpengaruh terhadap kualitas audit; H2b Interaksi antara tenure dan independensi auditor berpengaruh negatif terhadap kualitas audit; H3a Kompetensi yang dimiliki auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit; H3b Interaksi Kompetensi dan independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.</p>	<p>kecermatan profesional, motivasi, dan pemahaman terhadap kondisi instansi yang diaudit Alat analisis : MRA</p>	<p>independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Sedangkan tenure dan pemahaman auditor terhadap instansi yang diaudit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Semakin baik independensi yang dimiliki auditor maka kualitas audit semakin baik.</p>
<p>35</p> <p>Mayangsari, Sekar. 2003. Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi terhadap Pendapat Audit</p>	<p>Penelitian ini bertujuan untuk menguji behavioral decision theory dengan membedakan partisipan ahli dan non ahli dan menghubungkan dengan kondisi ri yaitu adanya tekanan sosial</p>	<p>H1 Keahlian audit berpengaruh terhadap pendapat audit; H2 Independensi berpengaruh terhadap pendapat audit;</p>	<p>Keahlian, Independensi, dan pendapat audit. Metode Eksperimen</p>	<p>Auditor ahli dan non ahli mempunyai perbedaan dalam memberikan pendapat jika mereka tidak mendapat tekanan. Jika ahli dan non ahli mendapat tekanan dalam pemberian pendapat, maka perbedaannya menjadi tidak signifikan</p>
<p>33</p> <p>Gahlan, Vandana Singh dan Singh Khujan. 2014. The Effect of Role and Ambiguity on Job Performance of IT Professionals in India</p>	<p>Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh kelebihan peran dan ambiguitas peran terhadap kinerja pekerjaan Informasi Teknologi (IT) profesional di India</p>	<p>H1 Kelebihan peran berpengaruh negatif terhadap kinerja pekerjaan H2 Ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap kinerja pekerjaan</p>	<p>Kelebihan peran, ambiguitas peran. Alat analisis regresi berganda.</p>	<p>Kelebihan peran dan ambiguitas peran berpengaruh negatif signifikan terhadap kinerja pekerjaan.</p>

## Lampiran 2. Kuesioner Penelitian

### PERMOHONAN MENJADI RESPONDEN

Makassar,.....2014

Kepada Yth.  
Bapak/ibu/saudara Responden  
Di tempat

Dengan hormat,

Saya, Jamaluddin adalah mahasiswa Program Doktor Ilmu Ekonomi Pascasarjana Universitas Hasanuddin, yang sedang melakukan penelitian ilmiah untuk kebutuhan penyusunan disertasi saya yang berjudul : **"Peran Mediasi Perencanaan Audit dan Independensi dalam Hubungan Ambiguitas Peran, Konflik Peran, Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Internal Pada Inspektorat Se Provinsi Sulawesi Tengah"**.

Tujuan penelitian ini adalah untuk menjelaskan pengaruh ambiguitas peran, konflik peran, kompetensi auditor terhadap independensi, perencanaan audit dan kualitas audit internal.

Penelitian ini dilakukan semata-mata untuk kepentingan studi saya dan tidak untuk tujuan lain. Untuk itu, saya membutuhkan bantuan bapak/ibu/saudara untuk menjadi responden dalam mengisi kuesioner penelitian sebagaimana terlampir di bawah ini. Saya menyadari permohonan ini akan mengganggu pekerjaan bapak/ibu/saudara. Namun, bantuan dari bapak/ibu/saudara sangat besar artinya bagi penelitian ini, karena tanpa bantuan bapak/ibu/saudara penelitian ini tidak akan selesai.

Sesuai dengan etika penelitian, saya akan menjaga kerahasiaan jawaban dari bapak/ibu/saudara. Apabila memerlukan informasi lebih lanjut atau bantuan dalam menyelesaikan kuesioner ini, dimohon menghubungi saya pada nomor telpon (Hp.081355959937/0411-582830) atau email [jamaluddin\\_tri@yahoo.com](mailto:jamaluddin_tri@yahoo.com).

Demikian permohonan ini, atas kesediaan waktu dan bantuannya, disampaikan banyak terima kasih.

Hormat saya,

Jamaluddin  
BTP Blok AA No. 25 Poltek Makassar

**KUESIONER PENELITIAN**  
**PROGRAM PASCASARJANA**  
**UNIVERSITAS HASANUDDIN**  
**MAKASSAR**

**I. Identitas Responden**

- Nama : .....(boleh tidak diisi)
- Jenis Kelamin :  Laki-laki  Wanita
- Umur :  20 - 30 tahun  31 - 40 tahun  
 41 - 50 tahun  51 - 60 tahun
- Pendidikan Terakhir :  S3  S2  S1  D3  lainnya
- Latar belakang pendidikan :  Akuntansi  
 Non akuntansi (sebutkan)  
: .....
- Instansi (Inspektorat) : .....
- Alamat : .....
- Nomor Telepon : .....
- Lama bekerja :  1-3 tahun  4 - 6 tahun  
 5-7 tahun  diatas 8 tahun
- Jabatan :  auditor  pernah auditor

**II. Petunjuk Pengisian :**

Dimohon bapak/ibu berkenan memberikan jawaban atas pernyataan yang dinilai paling sesuai menggambarkan kondisi, keadaan, pendapat bapak saat ini dengan memberikan tanda silang (X) pada pilihan jawaban yang ada. Pilihan jawaban (1) Sangat Tidak Setuju (STS), (2) Tidak Setuju (TS), (3) Netral (N), (4) Setuju (S), (5) Sangat Setuju (SS). Apabila tidak tersedia jawaban dapat memilih satu jawaban yang paling mendekati kondisi yang bapak/ibu hadapi.

Bagian 1. **Ambiguitas Peran** : Ketidakjelasan pedoman, tugas, tanggung jawab, standar, dan pengalokasian waktu efektif yang diperlukan agar auditor inspektorat mencapai peran mereka.

No.	Pernyataan	Penilaian Responden				
		STS	TS	N	S	SS
<b>A. Pedoman</b>						
1.	Menurut saya, kondisi saat ini telah menunjukkan adanya pedoman kerja yang jelas dalam melaksanakan tugas sebagai auditor	5	4	3	2	1
2.	Menurut saya, kondisi saat ini telah menunjukkan adanya kebijakan otorisasi yang jelas dalam melaksanakan tugas sebagai auditor	5	4	3	2	1
3.	Menurut saya, kondisi saat ini telah menunjukkan secara jelas adanya kebijakan tertulis tentang aktivitas yang dilarang	5	4	3	2	1
4.	Menurut saya, kondisi saat ini telah menunjukkan adanya kebijakan yang jelas atas temuan pelanggaran oleh auditor	5	4	3	2	1
5.	Menurut saya, kondisi saat ini telah menunjukkan adanya kebijakan atau pedoman yang jelas sistem operasi dalam penugasan	5	4	3	2	1
6.	Menurut saya, kondisi saat ini telah menunjukkan adanya kebijakan atau pedoman yang jelas dalam melakukan sebuah pengujian atas transaksi yang dilakukan oleh auditi	5	4	3	2	1
		STS	TS	N	S	SS
<b>B. Tugas</b>						
7.	Tugas saya dalam menilai pengendalian intern auditi (entitas) sudah terpahami dengan jelas	5	4	3	2	1
8.	Tugas saya dalam menemukan kesalahan yang dilakukan oleh auditi (entitas) sudah terlaksana dengan baik	5	4	3	2	1
9.	Tugas saya dalam menemukan penyimpangan yang dilakukan oleh auditi (entitas) sudah terlaksana dengan baik	5	4	3	2	1
10.	Tugas saya dalam menemukan kelemahan sistem atau prosedur suatu auditi (entitas) sudah terlaksana dengan baik	5	4	3	2	1
		STS	TS	N	S	SS
<b>C. Tanggung jawab :</b>						
11.	Saya tahu tanggung jawab ketika menilai sistem pengendalian intern auditi (entitas)	5	4	3	2	1
12.	Saya tahu tanggung jawab saya ketika kesalahan dilakukan auditi ditemukan	5	4	3	2	1
13.	Saya tahu tanggung jawab saya ketika penyimpangan dilakukan auditi ditemukan	5	4	3	2	1

D.	Standar	STS	TS	N	S	SS
14.	Saya tidak ragu merujuk pada standar audit terkait dengan temuan kelemahan pengendalian internal auditi	5	4	3	2	1
15.	Saya tidak ragu merujuk pada standar audit terkait dengan kesalahan yang ditemukan pada entitas yang teraudit	5	4	3	2	1
16.	Saya tidak ragu merujuk pada standar audit terkait dengan penyimpangan yang ditemukan pada entitas teraudit	5	4	3	2	1
E.	Waktu					
17.	Saya dapat mengalokasikan waktu dalam mengevaluasi kelemahan pengendalian intern entitas teraudit	5	4	3	2	1
18.	Saya dapat mengalokasikan waktu dalam menyelidiki kesalahan yang dilakukan oleh entitas teraudit	5	4	3	2	1
19.	Saya dapat mengalokasikan waktu dalam menyelidiki penyimpangan yang dilakukan oleh entitas teraudit	5	4	3	2	1

Bagian 2. Konflik Peran : gejala psikologis yang dialami oleh auditor yang bisa menimbulkan rasa tidak nyaman dalam bekerja, terjadinya konflik antara profesi dan permintaan organisasi, peran sebagai audit dan sebagai staf pemda, serta konflik peran pribadi.

No.	Pernyataan	Penilaian Responden				
		STS	TS	N	S	SS
A.	Inter-Konflik Peran: Konflik antara profesi dan permintaan organisasi					
1.	Saya merasa, ada hal kadang-kadang harus dilakukan yang diterima oleh manajemen (auditi) tetapi tidak diterima oleh profesi sebagai auditor internal	1	2	3	4	5
2.	Saya kadang-kadang mengabaikan standar etika profesi saya (tertentu) atau menyetujui permintaan auditi untuk tidak melaporkan suatu kesalahan yang dilakukan oleh auditi	1	2	3	4	5
3.	Saya kadang-kadang mengabaikan standar etika profesi saya (tertentu) atau menyetujui permintaan auditi untuk tidak melaporkan suatu kelemahan yang terdapat pada entitas teraudit	1	2	3	4	5
4.	Saya bisa mengabaikan standar etika profesi saya atau menyetujui permintaan auditi untuk tidak melaporkan suatu penyimpangan yang terdapat pada entitas teraudit	1	2	3	4	5
5.	Menurut saya, kondisi prosedur kerja pemda dimana saya ditugaskan sering menyimpang dari standar profesi	1	2	3	4	5
6.	Menurut saya, kondisi praktik kerja pemda dimana saya ditugaskan sering menyimpang dari standar profesi	1	2	3	4	5

B.	Intra-pengirim konflik peran	STS	TS	N	S	SS
7.	Saya merasakan adanya konflik kepentingan saat merangkap peran sebagai auditor sekaligus sebagai staf pemda	1	2	3	4	5
8.	Saya merasa tertekan ketika harus merangkap peran sebagai auditor sekaligus sebagai kolega auditi	1	2	3	4	5
C.	Konflik Peran Pribadi	STS	TS	N	S	SS
11.	Saya kadang-kadang melakukan tindakan yang ilegal saat melakukan pemeriksaan	1	2	3	4	5
12.	Saya kadang-kadang melakukan tindakan tidak etis (tidak sesuai standar) ketika melakukan pemeriksaan	1	2	3	4	5
13.	Saya kadang-kadang melakukan hal-hal yang sangat sulit bagi saya untuk melaksanakan pemeriksaan ketika sasarannya rekan/kolega	1	2	3	4	5

Bagian 3. Kompetensi Auditor : Pengetahuan, keahlian, dan proses peningkatan keahlian oleh auditor dalam meningkatkan kualitas pekerjaannya

No.	Pernyataan	Penilaian Responden				
		STS	TS	N	S	SS
A.	Pengetahuan	STS	TS	N	S	SS
1.	Pendidikan formal saya memperoleh pengetahuan sangat berguna dalam proses audit/verifikasi	1	2	3	4	5
2.	Saya memahami standar akuntansi pemerintahan (PP Nomor 71 Tahun 2010) dengan baik	1	2	3	4	5
3.	Saya memahami standar pemeriksaan keuangan negara	1	2	3	4	5
4.	Saya melakukan audit sesuai standar pemeriksaan keuangan negara	1	2	3	4	5
B.	Keahlian	STS	TS	N	S	SS
5.	Saya memahami dengan baik hal-hal terkait dengan organisasi pemerintahan	1	2	3	4	5
6.	Saya selama melakukan audit terjalin kerja sama dengan pihak <i>auditi</i> dalam memperoleh data yang diperlukan	1	2	3	4	5
7.	Saya selama ini melakukan audit mampu mengidentifikasi dengan cepat permasalahan dengan keterbatasan waktu audit	1	2	3	4	5
8.	Saya memahami dan mampu mengoperasikan komputer dengan baik	1	2	3	4	5
9.	Saya mampu menyusun dan menyampaikan/mempresentasikan laporan audit yang dapat dipahami dengan auditi	1	2	3	4	5

C. Peningkatan Keahlian						
10.	Saya selalu mengikuti dengan serius pelatihan akuntansi	1	2	3	4	5
11.	Saya selalu mengikuti dengan serius pelatihan audit	1	2	3	4	5
12.	Saya dengan inisiatif sendiri berusaha meningkatkan penguasaan akuntansi dan auditing dengan membaca literatur atau mengikuti pelatihan	1	2	3	4	5

Bagian 4. Independensi : Posisi APIP tidak mempengaruhi independensinya, bebas dari intervensi, mendapat dukungan dari pimpinan tertinggi organisasi, memiliki sikap netral dalam merencanakan, melaksanakan, dan melaporkan pekerjaan yang dilakukannya

No.	Pernyataan	Penilaian Responden				
		STS	TS	N	S	SS
A. Posisi Auditor						
1.	Posisi sebagai auditor inspektorat tidak mempengaruhi tingkat keindependensian saya	1	2	3	4	5
2.	Program audit dan pelaksanaan audit yang saya lakukan tidak diintervensi oleh pihak lain	1	2	3	4	5
3.	Saya merasa kesimpulan dari hasil audit didasarkan pada temuan di lapangan	1	2	3	4	5
4.	Saya merasa kesimpulan dari hasil audit hanya mempertimbangkan pihak tim audit	1	2	3	4	5
5.	Pelaksanaan audit mendapat dukungan dari pimpinan	1	2	3	4	5
B. Obyektivitas		STS	TS	N	S	SS
6.	Temuan dalam pelaksanaan audit sesuai dengan bukti-bukti yang ada	1	2	3	4	5
7.	Temuan-temuan dalam pelaksanaan audit diungkapkan semuanya	1	2	3	4	5
8.	Kesimpulan yang diambil berdasarkan pertimbangan profesional	1	2	3	4	5
9.	Saya tetap melaporkan temuan, meskipun auditi meminta temuan yang ada tidak dicantumkan dalam laporan audit.	1	2	3	4	5
10.	Saya tidak membatasi lingkup pertanyaan meskipun auditi masih punya hubungan kekeluargaan dengan saya	1	2	3	4	5
11.	Saya tetap melaporkan kesalahan pencatatan yang disengaja oleh auditi meskipun memperoleh fasilitas yang cukup baik dari auditi	1	2	3	4	5
12.	Saya memberi tahu atasan jika memiliki gangguan independensi	1	2	3	4	5
13.	Saya tidak peduli dimutasi karena mengungkapkan temuan apa adanya	1	2	3	4	5

Bagian 5. Kompetensi Perencanaan Audit : efisiensi metode audit, kualitas alokasi sumber daya audit, efektivitas pengaturan lingkup audit, dan penggunaan pengetahuan audit

No.	Pernyataan	Penilaian Responden				
		STS	TS	N	S	SS
A.	Efisiensi metode audit					
1.	Setiap pelaksanaan audit dilakukan penyesuaian antara pemahaman auditor atas kegiatan auditan dengan fokus audit yang akan dilakukan	1	2	3	4	5
2.	Saya dalam pelaksanaan audit selalu mempertimbangkan aktivitas utama auditan	1	2	3	4	5
3.	Setiap pelaksanaan audit selalu menyusun program audit	1	2	3	4	5
4.	Setiap pelaksanaan audit diidentifikasi faktor-faktor penting dalam menyusun program audit	1	2	3	4	5
5.	Pelaksanaan audit selalu direncanakan dan difokuskan pada hal-hal yang substantial mengingat keterbatasan waktu dan biaya	1	2	3	4	5
B.	Alokasi sumber daya audit	STS	TS	N	S	SS
6.	Selama melaksanakan audit sudah sesuai dengan waktu yang dibutuhkan	1	2	3	4	5
7.	Selama melaksanakan audit alokasi staf sudah sesuai dengan kompetensi auditor	1	2	3	4	5
8.	Sarana yang digunakan dalam pelaksanaan audit sudah memadai	1	2	3	4	5
C.	Ruang Lingkup Audit	STS	TS	N	S	SS
9.	Saya memahami resiko melekat ( <i>inherent risk</i> ) dalam suatu penugasan audit	1	2	3	4	5
10.	Saya dalam menentukan ruang lingkup audit, selalu mempertimbangkan resiko melekat ( <i>inherent risk</i> )	1	2	3	4	5
D.	Penggunaan Pengetahuan Audit	STS	TS	N	S	SS
12.	Menurut saya, program audit yang disusun mampu mendeteksi kelemahan pengendalian internal	1	2	3	4	5
13.	Menurut saya, program audit yang disusun mampu mendeteksi penyimpangan yang terjadi	1	2	3	4	5
14.	Menurut saya, program yang disusun didasarkan pengalaman audit tahun sebelumnya	1	2	3	4	5

Bagian 6. Kualitas Audit Internal : kemampuan auditor internal menemukan ketidakefektifan pengendalian intern dan memberikan rekomendasi untuk perbaikan organisasi pemerintah serta memantau tindak lanjut atas rekomendasi tersebut.

No.	Pernyataan	Penilaian Responden				
		STS	TS	N	S	SS
A.	Reviu pelaksanaan dan kualitas audit					
1.	Saya melakukan audit selama ini didasarkan pada program audit yang telah disusun	1	2	3	4	5
2.	Saya melakukan audit selama ini, program yang disusun telah direviu	1	2	3	4	5
3.	Saya melakukan audit selama ini dibuatkan kertas kerja	1	2	3	4	5
4.	Saya melakukan audit selama ini dicatat dalam kertas kerja audit secara konsisten dan standar	1	2	3	4	5
B.	Keakuratan Temuan Audit	STS	TS	N	S	SS
5.	Saya bisa menemukan sekecil apapun kesalahan/penyimpangan yang ada	1	2	3	4	5
6.	Saya tidak pernah melakukan rekayasa. Temuan apapun saya laporkan apa adanya	1	2	3	4	5
C.	Sikap Skeptis	STS	TS	N	S	SS
7.	Saya selalu melakukan pengujian untuk meyakinkan bahwa tidak ada kesalahan terhadap aktivitas <i>auditi</i> meskipun sebelumnya saya pernah mengaudit <i>auditi</i> yang sama dan waktu itu tidak ada temuan	1	2	3	4	5
8.	Saya selalu melakukan pengujian untuk meyakinkan bahwa tidak ada penyimpangan terhadap aktivitas <i>auditi</i> meskipun sebelumnya saya pernah mengaudit <i>auditi</i> yang sama dan waktu itu tidak ada temuan	1	2	3	4	5
D.	Nilai Rekomendasi	STS	TS	N	S	SS
9.	Saya melakukan audit selama ini, Rekomendasi yang diberikan dapat memperbaiki penyebab dari kesalahan yang ada	1	2	3	4	5
10.	Saya melakukan audit selama ini, rekomendasi yang diberikan dapat memperbaiki penyebab dari penyimpangan yang ada	1	2	3	4	5
E.	Kejelasan Laporan	STS	TS	N	S	SS
11.	Saya melakukan audit selama ini, Laporan hasil audit dapat dipahami oleh <i>auditi</i>	1	2	3	4	5
12.	Saya melakukan audit selama ini, susunan laporan audit mudah dipahami <i>auditi</i>	1	2	3	4	5
F.	Manfaat Audit	STS	TS	N	S	SS
13.	Saya melakukan audit selama ini, dapat menurunkan kesalahan yang terjadi	1	2	3	4	5
14.	Saya melakukan audit selama ini, dapat menurunkan penyimpangan yang terjadi	1	2	3	4	5

G.	Tindak Lanjut Hasil Audit	STS	TS	N	S	SS
15.	Saya melakukan audit selama ini, hasil audit atau rekomendasi yang diberikan semua ditindaklanjuti oleh <i>auditi</i>	1	2	3	4	5
16.	Saya melakukan audit selama ini, terus memantau tindak lanjut hasil audit atau rekomendasi yang diberikan	1	2	3	4	5
17.	Hasil audit atau rekomendasi yang diberikan ditindaklanjuti dengan tepat waktu	1	2	3	4	5

### Lampiran 3. Uji Diskriminan

#### Discriminant

#### Analysis Case Processing Summary

Unweighted Cases		N	Percent
Valid		202	99,5
Excluded	Missing or out-of-range group codes	0	,0
	At least one missing discriminating variable	0	,0
	Both missing or out-of-range group codes and at least one missing discriminating variable	1	,5
	Total	1	,5
Total		203	100,0

#### Group Statistics

Pendidikan		Mean	Std. Deviation	Valid N (listwise)	
				Unweighted	Weighted
1,00	Independensi	3,8595	,29255	157	157,000
2,00	Independensi	4,4282	,26798	45	45,000
Total	Independensi	3,9862	,37206	202	202,000

#### Tests of Equality of Group Means

	Wilks' Lambda	F	df1	df2	Sig.
Independensi	,593	137,035	1	200	,000

**Analysis 1****Box's Test of Equality of Covariance Matrices****Log Determinants**

Pendidikan	Rank	Log Determinant
1,00	1	-2,458
2.00	1	-2,634
Pooled within-groups	1	-2,494

The ranks and natural logarithms of determinants printed are those of the group covariance matrices.

**Test Results**

Box's M		,511
F	Approx.	,507
	df1	1
	df2	46342,360
	Sig.	,477

Tests null hypothesis of equal population covariance matrices.

#### Lampiran 4. Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen

##### a. Variabel Ambiguitas Peran (X1)

Correlations

		X1
X111	Pearson Correlation	,560**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X112	Pearson Correlation	,529**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X113	Pearson Correlation	,507**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X114	Pearson Correlation	,504**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X115	Pearson Correlation	,526**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X116	Pearson Correlation	,519**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X121	Pearson Correlation	,507**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X122	Pearson Correlation	,500**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X123	Pearson Correlation	,504**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X124	Pearson Correlation	,506**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level

## Correlations

		X1
X131	Pearson Correlation	,510**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X132	Pearson Correlation	,516**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X133	Pearson Correlation	,505**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X141	Pearson Correlation	,512**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X142	Pearson Correlation	,501**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X143	Pearson Correlation	,511**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X151	Pearson Correlation	,505**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X152	Pearson Correlation	,538**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X153	Pearson Correlation	,520**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,837	19

## b. Variabel Konflik Peran (X2)

## Correlations

		X2
X211	Pearson Correlation	,505**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X212	Pearson Correlation	,516**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X213	Pearson Correlation	,577**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X214	Pearson Correlation	,663**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X215	Pearson Correlation	,575**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X216	Pearson Correlation	,538**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X221	Pearson Correlation	,533**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X222	Pearson Correlation	,558**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X231	Pearson Correlation	,575**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X232	Pearson Correlation	,609**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X233	Pearson Correlation	,596**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,781	11

## c. Variabel Kompetensi Auditor (X3)

## Correlations

		X3
X311	Pearson Correlation	,654**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X312	Pearson Correlation	,525**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X313	Pearson Correlation	,514**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X314	Pearson Correlation	,521**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X321	Pearson Correlation	,500**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X322	Pearson Correlation	,501**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X323	Pearson Correlation	,505**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X324	Pearson Correlation	,500**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X325	Pearson Correlation	,504**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X331	Pearson Correlation	,524**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X332	Pearson Correlation	,558**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
X333	Pearson Correlation	,570**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,764	12

## d. Variabel Independensi (Y1)

Correlations

		Y1
Y111	Pearson Correlation	,569**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Y112	Pearson Correlation	,538**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Y113	Pearson Correlation	,545**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Y114	Pearson Correlation	,500**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Y115	Pearson Correlation	,581**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Y121	Pearson Correlation	,699**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Y122	Pearson Correlation	,553**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Y123	Pearson Correlation	,652**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Y124	Pearson Correlation	,662**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Y125	Pearson Correlation	,600**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level

## Correlations

		Y1
Y126	Pearson Correlation	,588**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Y127	Pearson Correlation	,557**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Y128	Pearson Correlation	,662**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,834	13

## e. Variabel Perencanaan Audit (Y2)

## Correlations

	Y2
Y211 Pearson Correlation	,501**
Sig. (2-tailed)	,000
N	202
Y212 Pearson Correlation	,515**
Sig. (2-tailed)	,000
N	202
Y213 Pearson Correlation	,511**
Sig. (2-tailed)	,000
N	202
Y214 Pearson Correlation	,503**
Sig. (2-tailed)	,000
N	202
Y215 Pearson Correlation	,500**
Sig. (2-tailed)	,000
N	202
Y221 Pearson Correlation	,532**
Sig. (2-tailed)	,000
N	202
Y222 Pearson Correlation	,595**
Sig. (2-tailed)	,000
N	202
Y223 Pearson Correlation	,505**
Sig. (2-tailed)	,000
N	202
Y231 Pearson Correlation	,541**
Sig. (2-tailed)	,000
N	202
Y232 Pearson Correlation	,516**
Sig. (2-tailed)	,000
N	202
Y241 Pearson Correlation	,529**
Sig. (2-tailed)	,000
N	202
Y242 Pearson Correlation	,569**
Sig. (2-tailed)	,000
N	202
Y243 Pearson Correlation	,507**
Sig. (2-tailed)	,000
N	202

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,766	13

## f. Kualitas Audit Internal (Z)

## Correlations

		Z1
Z111	Pearson Correlation	,501**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Z112	Pearson Correlation	,516**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Z113	Pearson Correlation	,500**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Z114	Pearson Correlation	,506**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Z121	Pearson Correlation	,504**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Z122	Pearson Correlation	,503**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Z131	Pearson Correlation	,512**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Z132	Pearson Correlation	,500**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Z141	Pearson Correlation	,510**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Z142	Pearson Correlation	,506**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level

## Correlations

		Z1
Z151	Pearson Correlation	,520**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Z152	Pearson Correlation	,530**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Z161	Pearson Correlation	,505**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Z162	Pearson Correlation	,501**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Z171	Pearson Correlation	,519**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Z172	Pearson Correlation	,519**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202
Z173	Pearson Correlation	,513**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	202

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,813	17

## Scale: ALL VARIABLES

## Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	202	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	202	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,701	85

## Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
X11	283,8069	149,450	,050	,702
X12	283,5446	149,125	,053	,702
X13	283,7723	149,510	,033	,703
X14	283,7475	150,289	-,003	,705
X15	283,7228	151,594	-,060	,708
X16	283,7772	152,423	-,097	,709
X17	283,8267	153,726	-,191	,709
X18	283,8416	153,816	-,206	,709
X19	283,8663	152,256	-,098	,707
X10	283,7327	152,107	-,089	,706
X110	284,0248	151,338	-,041	,704
X111	284,0248	151,338	-,169	,706
X112	284,1238	152,825	-,189	,708
X113	284,0594	153,300	-,291	,713
X114	284,1584	155,617	-,169	,708
X115	284,1584	153,258	-,168	,709
X116	284,1386	153,384	-,168	,706
X117	283,1040	150,362	-,010	,703
X118	283,1188	148,752	,055	,705
X119	283,1188	149,691	,016	,698
X21	283,0743	146,634	,161	,703
X22	282,5693	149,683	,035	,705
X23	283,8317	149,683	-,027	,706
X24	283,9703	151,004	-,058	,706
X25	284,0743	151,582	,217	,695
X26	284,0743	145,196	,164	,697
X27	283,3267	146,486	,080	,702
X28	283,2475	147,837	,071	,703
X29	282,9059	147,896	-,106	,707
X30	283,1188	147,896	-,106	,707
X31	284,2871	152,454	-,145	,709
X32	284,2871	153,226	-,048	,708
X33	284,3267	151,247	,254	,694
X34	283,6386	145,507	,219	,705
X35	281,9650	151,020	-,027	,696
X36	282,3366	147,604	,269	,695
X37	282,0891	147,391	,261	,696
X38	282,0842	147,649		
X39	282,1485			

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
X36	281,9257	146,577	,355	,693
X37	282,4653	148,499	,124	,699
X38	281,9703	143,412	,419	,688
X39	282,0297	145,850	,445	,691
X310	282,0990	147,214	,197	,696
X311	281,8218	146,963	,292	,694
X312	282,0198	147,383	,182	,697
Y11	282,2772	148,231	,118	,699
Y12	282,2277	149,132	,076	,701
Y13	281,7822	145,952	,329	,693
Y14	283,1584	148,960	,044	,704
Y15	281,6931	146,234	,348	,693
Y16	281,6287	145,827	,400	,692
Y17	281,9158	145,878	,282	,693
Y18	281,8366	145,779	,351	,692
Y19	282,0545	143,435	,362	,689
Y110	281,9653	142,641	,419	,687
Y111	281,8960	145,308	,340	,692
Y112	282,1386	145,105	,282	,693
Y113	281,9307	144,105	,353	,690
Y21	282,0396	146,386	,295	,694
Y22	282,1040	145,696	,309	,693
Y23	281,9307	143,856	,491	,688
Y24	282,0050	144,950	,426	,690
Y25	282,0545	147,385	,220	,696
Y26	282,8911	151,242	-,047	,708
Y27	282,9653	152,004	-,078	,709
Y28	283,2030	150,620	-,022	,707
Y29	282,1139	146,539	,332	,693
Y210	282,0545	146,032	,350	,693
Y211	282,1881	147,417	,226	,696
Y212	282,1733	145,666	,333	,692
Y213	282,2772	144,948	,335	,691
Z11	282,1040	145,656	,355	,692
Z12	282,2277	144,475	,377	,690
Z13	282,0743	145,114	,303	,692
Z14	282,0990	145,184	,322	,692
Z15	282,2475	145,870	,318	,692
Z16	281,9505	145,828	,357	,692
Z17	281,9505	145,258	,305	,692
Z18	282,1881	145,258	,313	,692
Z19	282,1485	145,192	,390	,692
Z110	282,0246	145,795	,409	,691
Z111	282,0000	145,134	,464	,692
Z112	281,8713	145,963	,454	,692
Z113	281,9059	146,106	,217	,696
Z114	282,0446	147,436	,238	,695
Z115	282,1287	146,501	,080	,701
Z116	282,3713	148,732	,119	,699
Z117	282,3663	148,492	,045	,703
Z118	282,8515	149,142		

## Lampiran 5. Analisis Deskriptif Data

## a. Variabel Ambiguitas Peran (X1)

X111

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	1	,5	,5	,5
	TS	21	10,4	10,4	10,9
	N	28	13,9	13,9	24,8
	S	130	64,4	64,4	89,1
	SS	22	10,9	10,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X112

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	3	1,5	1,5	1,5
	TS	35	17,3	17,3	18,8
	N	36	17,8	17,8	36,6
	S	117	57,9	57,9	94,6
	SS	11	5,4	5,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X113

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	6	3,0	3,0	3,0
	TS	13	6,4	6,4	9,4
	N	46	22,8	22,8	32,2
	S	105	52,0	52,0	84,2
	SS	32	15,8	15,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X114

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	2	1,0	1,0	1,0
	TS	30	14,9	14,9	15,8
	N	26	12,9	12,9	28,7
	S	115	56,9	56,9	85,6
	SS	29	14,4	14,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X115

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid TS	30	14,9	14,9	14,9
R	30	14,9	14,9	29,7
N	116	57,4	57,4	87,1
SS	26	12,9	12,9	100,0
Total	202	100,0	100,0	

X116

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid STS	3	1,5	1,5	1,5
TS	24	11,9	11,9	13,4
N	28	13,9	13,9	27,2
S	119	58,9	58,9	86,1
SS	28	13,9	13,9	100,0
Total	202	100,0	100,0	

X121

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid TS	10	5,0	5,0	5,0
N	41	20,3	20,3	25,2
S	137	67,8	67,8	93,1
SS	14	6,9	6,9	100,0
Total	202	100,0	100,0	

X122

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid TS	9	4,5	4,5	4,5
N	37	18,3	18,3	22,8
S	145	71,8	71,8	94,6
SS	11	5,4	5,4	100,0
Total	202	100,0	100,0	

X123

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	1	,5	,5	,5
	TS	9	4,5	4,5	5,0
	N	36	17,8	17,8	22,8
	S	138	68,3	68,3	91,1
	SS	18	8,9	8,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X124

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	12	5,9	5,9	5,9
	N	53	26,2	26,2	32,2
	S	126	62,4	62,4	94,6
	SS	11	5,4	5,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X131

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	4	2,0	2,0	2,0
	N	21	10,4	10,4	12,4
	S	155	76,7	76,7	89,1
	SS	22	10,9	10,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X132

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	2	1,0	1,0	1,0
	N	10	5,0	5,0	5,9
	S	163	80,7	80,7	86,6
	SS	27	13,4	13,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X133

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	1	,5	,5	,5
	TS	3	1,5	1,5	2,0
	N	14	6,9	6,9	8,9
	S	161	79,7	79,7	88,6
	SS	23	11,4	11,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X141

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	4	2,0	2,0	2,0
	N	27	13,4	13,4	15,3
	S	116	57,4	57,4	72,8
	SS	55	27,2	27,2	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X142

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	1	,5	,5	,5
	N	25	12,4	12,4	12,9
	S	129	63,9	63,9	76,7
	SS	47	23,3	23,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X143

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	3	1,5	1,5	1,5
	N	27	13,4	13,4	14,9
	S	123	60,9	60,9	75,7
	SS	49	24,3	24,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X151

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	9	4,5	4,5	4,5
	TS	59	29,2	28,2	33,7
	N	56	27,7	27,7	61,4
	S	72	35,6	35,6	97,0
	SS	6	3,0	3,0	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X152

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	10	5,0	5,0	5,0
	TS	57	28,2	28,2	33,2
	N	53	26,2	26,2	59,4
	S	75	37,1	37,1	96,5
	SS	7	3,5	3,5	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X153

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	11	5,4	5,4	5,4
	TS	57	28,2	28,2	33,7
	N	61	30,2	30,2	63,9
	S	64	31,7	31,7	95,5
	SS	9	4,5	4,5	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

## b. Variabel Konflik Peran (X2)

X211

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	3	1,5	1,5	1,5
	TS	29	14,4	14,4	15,8
	N	58	28,7	28,7	44,6
	S	90	44,6	44,6	89,1
	SS	22	10,9	10,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X212

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	30	14,9	14,9	14,9
	TS	117	57,9	57,9	72,8
	N	35	17,3	17,3	90,1
	S	19	9,4	9,4	99,5
	SS	1	,5	,5	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X213

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	38	18,8	18,8	18,8
	TS	121	59,9	59,9	78,7
	N	31	15,3	15,3	94,1
	S	11	5,4	5,4	99,5
	SS	1	,5	,5	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X214

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	51	25,2	25,2	25,2
	TS	116	57,4	57,4	82,7
	N	24	11,9	11,9	94,6
	S	9	4,5	4,5	99,0
	SS	2	1,0	1,0	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X215

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	19	9,4	9,4	9,4
	TS	64	31,7	31,7	41,1
	N	75	37,1	37,1	78,2
	S	40	19,8	19,8	98,0
	SS	4	2,0	2,0	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X216

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	16	7,9	7,9	7,9
	TS	59	29,2	29,2	37,1
	N	78	38,6	38,6	75,7
	S	45	22,3	22,3	98,0
	SS	4	2,0	2,0	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X221

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	9	4,5	4,5	4,5
	TS	55	27,2	27,2	31,7
	N	55	27,2	27,2	58,9
	S	62	30,7	30,7	89,6
	SS	21	10,4	10,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X222

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	19	9,4	9,4	9,4
	TS	60	29,7	29,7	39,1
	N	52	25,7	25,7	64,9
	S	56	27,7	27,7	92,6
	SS	15	7,4	7,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X231

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	76	37,6	37,6	37,6
	TS	101	50,0	50,0	87,6
	N	20	9,9	9,9	97,5
	S	5	2,5	2,5	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X232

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	85	42,1	42,1	42,1
	TS	93	46,0	46,0	88,1
	N	17	8,4	8,4	96,5
	S	7	3,5	3,5	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X233

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	32	15,8	15,8	15,8
	TS	96	47,5	47,5	63,4
	N	35	17,3	17,3	80,7
	S	35	17,3	17,3	98,0
	SS	4	2,0	2,0	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

## c. Variabel Kompetensi Auditor (X3)

X311

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	2	1,0	1,0	1,0
	TS	5	2,5	2,5	3,5
	N	32	15,8	15,8	19,3
	S	102	50,5	50,5	69,8
	SS	61	30,2	30,2	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X312

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	2	1,0	1,0	1,0
	TS	4	2,0	2,0	3,0
	N	67	33,2	33,2	36,1
	S	104	51,5	51,5	87,8
	SS	25	12,4	12,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X313

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	1	,5	,5	,5
	R	35	17,3	17,3	17,8
	N	135	66,8	66,8	84,7
	SS	31	15,3	15,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X314

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	1	,5	,5	,5
	N	27	13,4	13,4	13,9
	S	150	74,3	74,3	88,1
	SS	24	11,9	11,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X321

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	1	,5	,5	,5
	N	32	15,8	15,8	16,3
	S	153	75,7	75,7	92,1
	SS	16	7,9	7,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X322

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	N	13	6,4	6,4	6,4
	S	149	73,8	73,8	80,2
	SS	40	19,8	19,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X323

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	2	1,0	1,0	1,0
	TS	11	5,4	5,4	6,4
	N	61	30,2	30,2	36,6
	S	121	59,9	59,9	96,5
	SS	7	3,5	3,5	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X324

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	5	2,5	2,5	2,5
	N	28	13,9	13,9	16,3
	S	113	55,9	55,9	72,3
	SS	56	27,7	27,7	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

X325

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid N	19	9,4	9,4	9,4
S	158	78,2	78,2	87,6
SS	25	12,4	12,4	100,0
Total	202	100,0	100,0	

X331

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid TS	6	3,0	3,0	3,0
N	36	17,8	17,8	20,8
S	120	59,4	59,4	80,2
SS	40	19,8	19,8	100,0
Total	202	100,0	100,0	

X332

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid TS	1	,5	,5	,5
N	8	4,0	4,0	4,5
S	135	66,8	66,8	71,3
SS	58	28,7	28,7	100,0
Total	202	100,0	100,0	

X333

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid STS	4	2,0	2,0	2,0
TS	2	1,0	1,0	3,0
N	18	8,9	8,9	11,9
S	136	67,3	67,3	79,2
SS	42	20,8	20,8	100,0
Total	202	100,0	100,0	

## d. Variabel Independensi (Y1)

Y111

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	2	1,0	1,0	1,0
	TS	13	6,4	6,4	7,4
	N	37	18,3	18,3	25,7
	S	125	61,9	61,9	87,6
	SS	25	12,4	12,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y112

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	2	1,0	1,0	1,0
	TS	12	5,9	5,9	6,9
	N	28	13,9	13,9	20,8
	S	136	67,3	67,3	88,1
	SS	24	11,9	11,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y113

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	4	2,0	2,0	2,0
	N	4	2,0	2,0	4,0
	S	126	62,4	62,4	66,3
	SS	68	33,7	33,7	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y114

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	14	6,9	6,9	6,9
	TS	62	30,7	30,7	37,6
	N	66	32,7	32,7	70,3
	S	50	24,8	24,8	95,0
	SS	10	5,0	5,0	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y115

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid N	6	3,0	3,0	3,0
S	116	57,4	57,4	60,4
SS	80	39,6	39,6	100,0
Total	202	100,0	100,0	

Y121

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid N	2	1,0	1,0	1,0
S	111	55,0	55,0	55,9
SS	89	44,1	44,1	100,0
Total	202	100,0	100,0	

Y122

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid TS	6	3,0	3,0	3,0
N	18	8,9	8,9	11,9
S	119	58,9	58,9	70,8
SS	59	29,2	29,2	100,0
Total	202	100,0	100,0	

Y123

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid TS	2	1,0	1,0	1,0
N	11	5,4	5,4	6,4
S	129	63,9	63,9	70,3
SS	60	29,7	29,7	100,0
Total	202	100,0	100,0	

Y124

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	4	2,0	2,0	2,0
	TS	8	4,0	4,0	5,9
	N	17	8,4	8,4	14,4
	S	127	62,9	62,9	77,2
	SS	46	22,8	22,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y125

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	3	1,5	1,5	1,5
	TS	7	3,5	3,5	5,0
	N	14	6,9	6,9	11,9
	S	122	60,4	60,4	72,3
	SS	56	27,7	27,7	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y126

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	6	3,0	3,0	3,0
	N	11	5,4	5,4	8,4
	S	129	63,9	63,9	72,3
	SS	56	27,7	27,7	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y127

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	3	1,5	1,5	1,5
	TS	8	4,0	4,0	5,4
	N	29	14,4	14,4	19,8
	S	124	61,4	61,4	81,2
	SS	38	18,8	18,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y128

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	9	4,5	4,5	4,5
	N	19	9,4	9,4	13,9
	S	111	55,0	55,0	68,8
	SS	63	31,2	31,2	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

## e. Variabel Perencanaan Audit (Y2)

Y211

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	1	,5	,5	,5
	N	32	15,8	15,8	16,3
	S	131	64,9	64,9	81,2
	SS	38	18,8	18,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y212

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	5	2,5	2,5	2,5
	N	34	16,8	16,8	19,3
	S	128	63,4	63,4	82,7
	SS	35	17,3	17,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y213

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	1	,5	,5	,5
	TS	1	,5	,5	1,0
	N	14	6,9	6,9	7,9
	S	141	69,8	69,8	77,7
	SS	45	22,3	22,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y214

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	1	,5	,5	,5
	TS	2	1,0	1,0	1,5
	N	15	7,4	7,4	8,9
	S	151	74,8	74,8	83,7
	SS	33	16,3	16,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y215

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	1	,5	,5	,5
	TS	5	2,5	2,5	3,0
	N	17	8,4	8,4	11,4
	S	148	73,3	73,3	84,7
	SS	31	15,3	15,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y221

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	8	4,0	4,0	4,0
	TS	50	24,8	24,8	28,7
	N	53	26,2	26,2	55,0
	S	82	40,6	40,6	95,5
	SS	9	4,5	4,5	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y222

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	11	5,4	5,4	5,4
	TS	45	22,3	22,3	27,7
	N	67	33,2	33,2	60,9
	S	72	35,6	35,6	96,5
	SS	7	3,5	3,5	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y223

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	19	9,4	9,4	9,4
	TS	57	28,2	28,2	37,6
	N	63	31,2	31,2	68,8
	S	60	29,7	29,7	98,5
	SS	3	1,5	1,5	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y231

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	1	,5	,5	,5
	N	31	15,3	15,3	15,8
	S	148	73,3	73,3	89,1
	SS	22	10,9	10,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y232

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	1	,5	,5	,5
	N	28	13,9	13,9	14,4
	S	142	70,3	70,3	84,7
	SS	31	15,3	15,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y241

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	1	,5	,5	,5
	TS	3	1,5	1,5	2,0
	N	36	17,8	17,8	19,8
	S	143	70,8	70,8	90,6
	SS	19	9,4	9,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y242

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	1	,5	,5	,5
	TS	5	2,5	2,5	3,0
	N	31	15,3	15,3	18,3
	S	144	71,3	71,3	89,6
	SS	21	10,4	10,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Y243

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	1	,5	,5	,5
	TS	8	4,0	4,0	4,5
	N	46	22,8	22,8	27,2
	S	126	62,4	62,4	89,6
	SS	21	10,4	10,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

## f. Kualitas Audit Internal (Z)

Z111

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	6	3,0	3,0	3,0
	N	22	10,9	10,9	13,9
	S	149	73,8	73,8	87,6
	SS	25	12,4	12,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z112

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	8	4,0	4,0	4,0
	N	42	20,8	20,8	24,8
	S	128	63,4	63,4	88,1
	SS	24	11,9	11,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z131

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	10	5,0	5,0	5,0
	N	37	18,3	18,3	23,3
	S	124	61,4	61,4	84,7
	SS	31	15,3	15,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z132

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	10	5,0	5,0	5,0
	N	31	15,3	15,3	20,3
	S	128	63,4	63,4	83,7
	SS	33	16,3	16,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z141

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	2	1,0	1,0	1,0
	N	19	9,4	9,4	10,4
	S	151	74,8	74,8	85,1
	SS	30	14,9	14,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z142

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	3	1,5	1,5	1,5
	N	18	8,9	8,9	10,4
	S	145	71,8	71,8	82,2
	SS	36	17,8	17,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z113

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	1	,5	,5	,5
	TS	7	3,5	3,5	4,0
	N	30	14,9	14,9	18,8
	S	120	59,4	59,4	78,2
	SS	44	21,8	21,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z114

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	1	,5	,5	,5
	TS	5	2,5	2,5	3,0
	N	32	15,8	15,8	18,8
	S	127	62,9	62,9	81,7
	SS	37	18,3	18,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z121

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	5	2,5	2,5	2,5
	N	50	24,8	24,8	27,2
	S	125	61,9	61,9	89,1
	SS	22	10,9	10,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z122

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	3	1,5	1,5	1,5
	R	14	6,9	6,9	8,4
	S	143	70,8	70,8	79,2
	SS	42	20,8	20,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z131

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	10	5,0	5,0	5,0
	N	37	18,3	18,3	23,3
	S	124	61,4	61,4	84,7
	SS	31	15,3	15,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z132

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	10	5,0	5,0	5,0
	N	31	15,3	15,3	20,3
	S	128	63,4	63,4	83,7
	SS	33	16,3	16,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z141

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	2	1,0	1,0	1,0
	N	19	9,4	9,4	10,4
	S	151	74,8	74,8	85,1
	SS	30	14,9	14,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z142

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	3	1,5	1,5	1,5
	N	18	8,9	8,9	10,4
	S	145	71,8	71,8	82,2
	SS	36	17,8	17,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z151

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	N	4	2,0	2,0	2,0
	S	156	77,2	77,2	79,2
	SS	42	20,8	20,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z152

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	N	6	3,0	3,0	3,0
	S	159	78,7	78,7	81,7
	SS	37	18,3	18,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z161

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	6	3,0	3,0	3,0
	N	19	9,4	9,4	12,4
	S	143	70,8	70,8	83,2
	SS	34	16,8	16,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z162

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	12	5,9	5,9	5,9
	N	22	10,9	10,9	16,8
	S	136	67,3	67,3	84,2
	SS	32	15,8	15,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z171

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	1	,5	,5	,5
	TS	22	10,9	10,9	11,4
	N	40	19,8	19,8	31,2
	S	115	56,9	56,9	88,1
	SS	24	11,9	11,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z172

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	17	8,4	8,4	8,4
	N	41	20,3	20,3	28,7
	S	131	64,9	64,9	93,6
	SS	13	6,4	6,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Z173

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	9	4,5	4,5	4,5
	TS	37	18,3	18,3	22,8
	N	69	34,2	34,2	56,9
	S	77	38,1	38,1	95,0
	SS	10	5,0	5,0	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Lampiran 6. Uji Asumsi dalam SEM setelah Modifikasi

a. Normalitas

Assessment of normality (Group number 1)

Variable	min	max	skew	c.r.	Kurtosis	c.r.
Z11	2,000	5,000	-,181	-1,050	1,411	4,094
Z12	2,000	5,000	-,148	-,856	,687	1,993
Z13	2,000	5,000	-,399	-2,318	,293	,850
Z14	3,000	5,000	,195	1,131	,498	1,446
Z15	3,000	5,000	,775	4,498	-,602	-1,746
Z16	2,000	5,000	-,188	-1,091	,164	,477
Z17	2,000	5,000	-,630	-3,655	-,161	-,466
Y24	1,000	5,000	-1,154	-6,695	5,064	14,692
Y23	2,000	5,000	-,008	-,046	1,613	4,680
Y22	1,000	5,000	-,083	-,484	-,926	-2,687
Y21	3,000	5,000	,124	,718	2,165	6,282
Y12	3,000	5,000	-,009	-,050	-,397	-1,152
Y11	2,000	5,000	-,236	-1,368	,401	1,162
X31	2,000	5,000	-,344	-1,995	1,955	5,672
X32	3,000	5,000	-,132	-,765	4,762	13,815
X33	3,000	5,000	,174	1,011	,820	2,378
X21	1,000	4,000	,144	,836	-,456	-1,324
X22	1,000	5,000	-,115	-,668	-,178	-,515
X23	1,000	4,000	,358	2,078	-,173	-,503
X11	2,000	5,000	-,683	-3,962	,678	1,966
X12	2,000	5,000	-,820	-4,755	2,170	6,295
X13	3,000	5,000	,099	,575	2,764	8,020
X14	3,000	5,000	-,038	-,221	-,297	-,861
X15	1,000	5,000	-,019	-,109	-,929	-2,695
Multivariate					67,026	13,483

b. Tidak ada Outlier

Parameter summary (Group number 1)

	Weights	Covariances	Variances	Means	Intercepts	Total
			0	0	0	33
Fixed	33	0	0	0	0	0
Labeled	0	0	30	0	0	57
Unlabeled	27	0	30	0	0	90
Total	60	0				

Observations farthest from the centroid (Mahalanobis distance) (Group number 1)

Observation number	Mahalanobis d-squared	p1	p2
28	65,845	,000	,002
199	59,758	,000	,000
22	55,507	,000	,000
17	54,843	,000	,000
188	52,633	,001	,000
36	51,213	,001	,000
190	50,959	,001	,000
180	50,919	,001	,000
29	50,073	,001	,000
198	43,211	,009	,000
23	42,821	,010	,000
8	42,554	,011	,000
200	41,226	,016	,000
178	40,849	,017	,000
163	40,488	,019	,000
182	40,030	,021	,000
186	38,529	,031	,000
57	38,065	,034	,000
3	37,294	,041	,001
12	37,107	,043	,000
27	36,867	,045	,000
53	36,709	,047	,000
85	36,543	,049	,000
87	35,327	,064	,003
87	34,608	,074	,009
19	34,284	,080	,011
18	33,623	,092	,030
111	33,622	,092	,018
14	33,564	,093	,012
164	33,451	,095	,009
99	33,186	,100	,011
170	33,144	,101	,007
162	33,058	,103	,005
54	32,782	,109	,007
11	32,203	,122	,021
38	31,953	,128	,025
1	31,634	,136	,037
102	31,516	,139	,033
20			

Observation number	Mahalanobis d-squared	p1	p2
117	31,477	,140	,024
24	31,436	,142	,017
174	31,001	,154	,036
16	30,802	,160	,041
129	30,735	,162	,033
177	30,655	,164	,027
72	30,616	,165	,020
2	30,610	,165	,013
121	30,474	,170	,013
95	30,281	,176	,016
189	29,948	,186	,028
15	29,447	,204	,075
4	29,275	,210	,083
52	28,615	,235	,249
179	28,512	,239	,241
114	28,375	,245	,249
7	28,357	,245	,207
183	28,166	,253	,237
10	27,787	,269	,363
101	27,647	,275	,378
83	27,516	,281	,389
118	27,514	,281	,332
69	27,496	,282	,286
148	27,284	,291	,338
105	27,012	,304	,428
90	26,923	,308	,419
166	26,844	,312	,405
109	26,796	,314	,374
80	26,772	,315	,332
6	26,771	,315	,279
13	26,665	,320	,282
75	26,612	,323	,258
155	26,503	,328	,262
81	26,317	,337	,306
30	26,237	,341	,296
64	25,833	,362	,472
70	25,670	,370	,513
156	25,439	,382	,595
124	24,699	,422	,895
123	24,609	,427	,895

Observation number	Mahalanobis d-squared	p1	p2
76	24,548	,431	,886
88	24,384	,440	,908
44	24,135	,454	,944
137	24,101	,456	,933
185	24,067	,458	,921
112	23,931	,466	,932
86	23,897	,467	,920
51	23,679	,480	,947
77	23,626	,483	,941
48	23,377	,498	,967
133	23,361	,499	,957
96	23,214	,507	,966
152	23,191	,509	,957
136	23,145	,511	,951
25	23,137	,512	,937
127	23,031	,518	,941
140	22,659	,540	,980
161	22,645	,541	,974
34	22,589	,544	,971
84	22,510	,549	,970
93	22,407	,555	,973
119	22,387	,556	,965

## c. Linieritas

Model Summary and Parameter Estimates

Dependent Variable: Y1						Parameter Estimates			
Equation	Model Summary					Constant	b1	b2	b3
	R Square	F	df1	df2	Sig.				
Linear	,038	7,833	1	200	,005	9,834	-,092		
Logarithmic	,040	8,234	1	200	,005	13,055	-1,693		
Inverse	,041	8,471	1	200	,004	6,494	29,734		
Quadratic	,041	4,224	2	199	,016	12,229	-,357		
Cubic	,041	4,229	2	199	,016	11,494	-,230	,007	,000
Compound	,038	7,897	1	200	,005	10,035	,588		
Power	,039	8,172	1	200	,004	15,091	-,215		
S	,040	8,290	1	200	,005	1,881	3,758		
Growth	,038	7,897	1	200	,005	2,308	-,012		
Exponential	,038	7,897	1	200	,005	10,035	-,012		
Logistic	,038	7,897	1	200	,005	,100	1,012		

The independent variable is X1.

Model Summary and Parameter Estimates

Dependent Variable: Y1

Equation	Model Summary					Parameter Estimates			
	R Square	F	df1	df2	Sig.	Constant	b1	b2	b3
Linear	,036	7,461	1	200	,007	8,922	-,104		
Logarithmic	,036	7,440	1	200	,007	8,661	-,768		
Inverse	,034	6,998	1	200	,009	7,438	4,865		
Quadratic	,036	3,722	2	199	,028	8,946	-,111	,000	
Cubic	,038	2,581	3	198	,055	10,340	-,706	,060	-,003
Compound	,036	7,451	1	200	,007	8,921	,967		
Power	,035	7,312	1	200	,007	8,921	,967		
S	,033	6,770	1	200	,010	2,001	-,097		
Growth	,036	7,451	1	200	,007	2,188	-,013		
Exponential	,036	7,451	1	200	,007	8,921	-,013		
Logistic	,036	7,451	1	200	,007	,112	1,013		

The independent variable is X2.

Model Summary and Parameter Estimates

Dependent Variable: Y1

Equation	Model Summary					Parameter Estimates			
	R Square	F	df1	df2	Sig.	Constant	b1	b2	b3
Linear	,109	24,499	1	200	,000	4,473	,293		
Logarithmic	,108	24,282	1	200	,000	-,849	3,514		
Inverse	,104	23,240	1	200	,000	11,389	-39,474		
Quadratic	,109	12,228	2	199	,000	3,484	,465	-,007	
Cubic	,110	12,262	2	199	,000	3,547	,415	,000	,000
Compound	,110	24,836	1	200	,000	5,043	1,039		
Power	,110	24,781	1	200	,000	2,602	,453		
S	,107	23,863	1	200	,000	2,509	-5,102		
Growth	,110	24,836	1	200	,000	1,618	,038		
Exponential	,110	24,836	1	200	,000	5,043	,038		
Logistic	,110	24,836	1	200	,000	,188	,962		

The independent variable is X3.

Model Summary and Parameter Estimates

Dependent Variable: Y2

Equation	Model Summary					Parameter Estimates			
	R Square	F	df1	df2	Sig.	Constant	b1	b2	b3
Linear	,113	25,498	1	200	,000	9,062	,496		
Logarithmic	,119	27,018	1	200	,000	,130	6,002		
Inverse	,123	28,091	1	200	,000	20,900	-68,935		
Quadratic	,123	13,898	2	199	,000	,237	1,974	-,061	
Cubic	,123	13,898	2	199	,000	,237	1,974	-,061	,000
Compound	,117	26,421	1	200	,000	5,138	,430		
Power	,126	28,796	1	200	,000	3,129	-5,075		
S	,134	30,892	1	200	,000	2,281	,035		
Growth	,117	26,421	1	200	,000	9,791	,035		
Exponential	,117	26,421	1	200	,000	,102	,995		
Logistic	,117	26,421	1	200	,000				

The independent variable is X3.

Model Summary and Parameter Estimates

Dependent Variable: Z

Equation	Model Summary					Parameter Estimates			
	R Square	F	df1	df2	Sig.	Constant	b1	b2	b3
Linear	,029	5,965	1	200	,015	31,915	-.199		
Logarithmic	,032	6,617	1	200	,011	39,107	-3,730		
Inverse	,034	7,085	1	200	,008	24,588	66,772		
Quadratic	,039	4,057	2	199	,019	42,673	-1,388	,032	
Cubic	,040	4,131	2	199	,017	39,555	-.030	,000	,001
Compound	,027	5,531	1	200	,020	31,923	,993		
Power	,030	6,093	1	200	,014	40,839	-.128		
S	,031	6,492	1	200	,012	3,212	2,288		
Growth	,027	5,531	1	200	,020	3,463	-.007		
Exponential	,027	5,531	1	200	,020	31,923	-.007		
Logistic	,027	5,531	1	200	,020	,031	1,007		

The independent variable is X1.

Model Summary and Parameter Estimates

Dependent Variable: Z

Equation	Model Summary					Parameter Estimates			
	R Square	F	df1	df2	Sig.	Constant	b1	b2	b3
Linear	,033	6,810	1	200	,010	30,116	-.244		
Logarithmic	,027	5,641	1	200	,016	31,536	-1,643		
Inverse	,020	4,168	1	200	,042	26,937	9,309		
Quadratic	,039	4,044	2	199	,019	27,613	,421	-.042	
Cubic	,039	2,703	3	198	,047	29,073	-.202	,042	-.004
Compound	,035	7,321	1	200	,007	30,153	,991		
Power	,030	6,089	1	200	,014	31,787	-.061		
S	,022	4,622	1	200	,035	3,288	,346		
Growth	,035	7,321	1	200	,007	3,406	-.009		
Exponential	,035	7,321	1	200	,007	30,153	-.009		
Logistic	,035	7,321	1	200	,007	,033	1,009		

The independent variable is X2.

Model Summary and Parameter Estimates

Dependent Variable: Z

Equation	Model Summary					Parameter Estimates			
	R Square	F	df1	df2	Sig.	Constant	b1	b2	b3
Linear	,244	64,550	1	200	,000	14,923	1,095		
Logarithmic	,247	65,572	1	200	,000	-4,148	12,988		
Inverse	,244	64,649	1	200	,000	40,519	-147,881		
Quadratic	,247	32,679	2	199	,000	7,180	2,392	-.054	
Cubic	,247	32,707	2	199	,000	9,461	1,779	,000	-.002
Compound	,253	67,583	1	200	,000	8,624	,474		
Power	,258	69,553	1	200	,000	3,787	-5,429		
S	,258	69,502	1	200	,000	2,853	,040		
Growth	,253	67,583	1	200	,000	17,341	,040		
Exponential	,253	67,583	1	200	,000	,058	,961		
Logistic	,253	67,583	1	200	,000				

The independent variable is X3.

Model Summary and Parameter Estimates

Dependent Variable: Z

Equation	Model Summary					Parameter Estimates			
	R Square	F	df1	df2	Sig.	Constant	b1	b2	b3
Linear	,211	53,627	1	200	,000	19,063	1,125		
Logarithmic	,212	53,780	1	200	,000	9,815	6,623		
Inverse	,209	52,776	1	200	,000	36,525	-86,324		
Quadratic	,212	26,718	2	199	,000	17,536	1,517	-.024	
Cubic	,212	26,718	2	199	,000	17,536	1,517	-.024	,000
Compound	,212	53,771	1	200	,000	20,278	1,041		
Power	,215	54,661	1	200	,000	14,508	,317		
S	,214	54,426	1	200	,000	3,636	-2,397		
Growth	,212	53,771	1	200	,000	3,010	,040		
Exponential	,212	53,771	1	200	,000	20,278	,040		
Logistic	,212	53,771	1	200	,000	,049	,961		

The independent variable is Y1.

Model Summary and Parameter Estimates

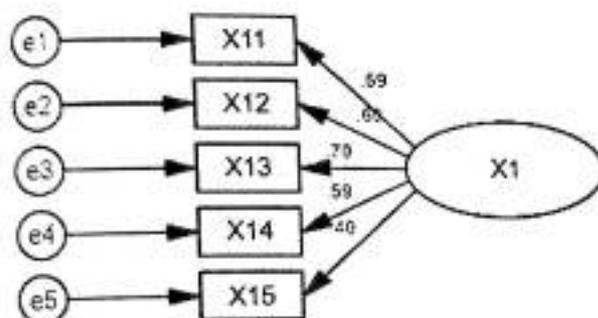
Dependent Variable: Z

Equation	Model Summary					Parameter Estimates			
	R Square	F	df1	df2	Sig.	Constant	b1	b2	b3
Linear	,189	46,716	1	200	,000	18,344	,634		
Logarithmic	,191	47,254	1	200	,000	2,665	9,434		
Inverse	,189	46,486	1	200	,000	36,863	-128,873		
Quadratic	,190	23,323	2	199	,000	15,872	,993	-.011	
Cubic	,190	23,323	2	199	,000	15,872	,993	-.011	,000
Compound	,201	50,200	1	200	,000	19,554	1,024		
Power	,206	51,775	1	200	,000	10,909	,349		
S	,206	52,032	1	200	,000	3,659	-4,815		
Growth	,201	50,200	1	200	,000	2,973	,024		
Exponential	,201	50,200	1	200	,000	19,554	,024		
Logistic	,201	50,200	1	200	,000	,651	,976		

The independent variable is Y2.

## Lampiran 7. Confirmatori Factor Analysis

### a. Variabel Ambiguitas Peran (X1)



MEASURES OF FIT  
 RMSEA=.066  
 GFI= .962  
 AGFI= .947  
 CFI= .974  
 TLI= .947  
 Khi kuadrat=9.315  
 Khi Kuadrat/DF=1.953  
 p\_value= .097

### Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
X15 ← X1	1.000				
X14 ← X1	1.000	.228	4.380	***	
X13 ← X1	.838	.183	4.589	***	
X12 ← X1	.965	.219	4.407	***	
X11 ← X1	1.047	.239	4.391	***	

### Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate
X15 ← X1	.398
X14 ← X1	.587
X13 ← X1	.704
X12 ← X1	.598
X11 ← X1	.592

### Variances: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
X1	.119	.047	2.515	.012	
e5	.630	.067	9.339	***	
e4	.226	.028	8.059	***	
e3	.085	.013	6.340	***	
e2	.199	.025	7.940	***	
e1	.242	.030	8.011	***	

**Model Fit Summary****CMIN**

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	10	9,315	5	,097	1,863
Saturated model	15	,000	0		
Independence model	5	174,294	10	,000	17,429

**RMR, GFI**

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,016	,982	,947	,327
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,091	,684	,526	,456

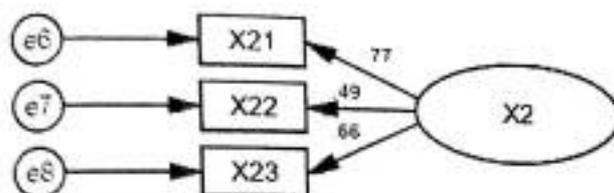
**Baseline Comparisons**

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	,947	,893	,975	,947	,974
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

**RMSEA**

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,066	,000	,130	,288
Independence model	,286	,250	,324	,0

## b. Variabel Konflik Peran (X2)



MEASURES OF FIT  
 RMSEA= .000  
 GFI=1.000  
 AGFI=.999  
 CFI=1.000  
 TLI=1.030  
 Khi kuadrat=.067  
 Khi Kuadrat/DF=.067  
 p\_value=.796

## Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
X23 <--- X2	1.000				
X22 <--- X2	1.034	.181	5.727	***	
X21 <--- X2	1.000				

## Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate
X23 <--- X2	.656
X22 <--- X2	.488
X21 <--- X2	.773

## Variances: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
X2	.205	.032	6.440	***	
e8	.271	.035	7.716	***	
e7	.699	.081	8.686	***	
e6	.138	.026	5.246	***	

## Model Fit Summary

## CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	5	.067	1	.796	.067
Saturated model	6	.000	0		
Independence model	3	95,412	3	.000	31,804

**RMR, GFI**

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,004	1,000	,999	,167
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,147	,751	,502	,375

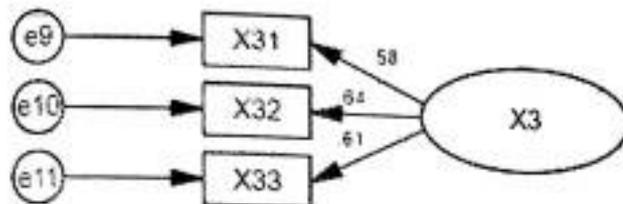
**Baseline Comparisons**

Model	NFI	RFI	IFI	TLI	CFI
	Delta1	rho1	Delta2	rho2	
Default model	,999	,998	1,010	1,030	1,000
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

**RMSEA**

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,000	,000	,120	,841
Independence model	,391	,326	,461	,000

c. Variabel Kompetensi Auditor (X3)



MEASURES OF FIT  
 RMSEA=.000  
 GFI=.999  
 AGFI=.992  
 CFI=1.000  
 TLI=1.024  
 Khi kuadrat=.425  
 Khi Kuadrat/DF=.425  
 p\_value=.515

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
X33 ← X3	1.000				
X32 ← X3	.814	.153	5.319	***	
X31 ← X3	1.000				

Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate
X33 ← X3	.606
X32 ← X3	.638
X31 ← X3	.581

Variances: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
X3	.100	.021	4.709	***	
e11	.172	.024	7.201	***	
e10	.097	.017	5.732	***	
e9	.196	.026	7.639	***	

Model Fit Summary

CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	5	.067	1	.796	.067
Saturated model	6	.000	0		
Independence model	3	95.412	3	.000	31.804

**RMR, GFI**

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,004	1,000	,999	,167
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,147	,751	,502	,375

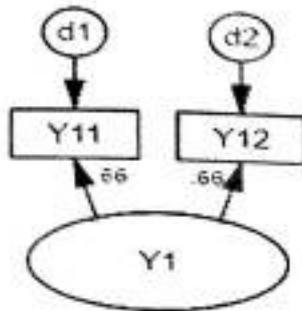
**Baseline Comparisons**

Model	NFI	RFI	IFI	TLI	CFI
	Delta1	rho1	Delta2	rho2	
Default model	,999	,998	1,010	1,030	1,000
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

**RMSEA**

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,000	,000	,120	,841
Independence model	,391	,326	,461	,000

## d. Variabel Independensi (Y1)



MEASURES OF FIT  
 RMSEA=\rmsea  
 GFI=1.000  
 AGFI=\agfi  
 CFI=\cfi  
 TLI=\tli  
 Khi kuadrat=\cmin  
 Khi Kuadrat/DF=\cmindf  
 p\_value=\p

## Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Y11 ← Y1	1.000				
Y12 ← Y1	1.000				

## Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate
Y11 ← Y1	.660
Y12 ← Y1	.663

## Variances: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Y1	.129	.023	5.689	***	
d1	.166	.025	6.667	***	
d2	.164	.025	6.612	***	

## CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	3	.000	0		
Saturated model	3	.000	0		
Independence model	2	42.831	1	.000	42.831

**RMR, GFI**

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	.000	1.000		
Saturated model	.000	1.000		
Independence model	.074	.839	.517	.280

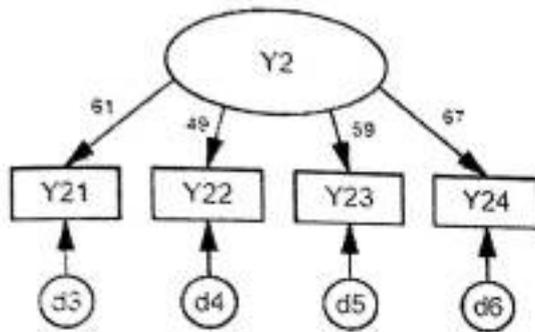
**Baseline Comparisons**

Model	NFI	RFI	IFI	TLI	CFI
	Delta1	rho1	Delta2	rho2	
Default model	1.000		1.000	1.000	1.000
Saturated model	1.000		1.000	1.000	1.000
Independence model	.000	.000	.000	.000	.000

**RMSEA**

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Independence model	.456	.346	.578	.000

e. Variabel Perencanaan Audit (Y2)



MEASURES OF FIT  
 RMSEA= .049  
 GFI= .993  
 AGFI= .963  
 CFI= .992  
 TLI= .975  
 Khi kuadrat=2.971  
 Khi Kuadrat/DF=1.486  
 p\_value=.226

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Y24 ← Y2	1.000				
Y23 ← Y2	.890	.158	5.619	***	
Y22 ← Y2	1.064	.212	5.027	***	
Y21 ← Y2	.713	.126	5.676	***	

Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate
Y24 ← Y2	.671
Y23 ← Y2	.594
Y22 ← Y2	.490
Y21 ← Y2	.611

Variances: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Y2	.121	.029	4.142	***	
d6	.148	.024	6.192	***	
d5	.176	.024	7.478	***	
d4	.434	.051	8.585	***	
d3	.103	.014	7.223	***	

**Model Fit Summary****CMIN**

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	5	,067	1	,796	,067
Saturated model	6	,000	0		
Independence model	3	95,412	3	,000	31,804

**RMR, GFI**

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,004	1,000	,999	,167
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,147	,751	,502	,375

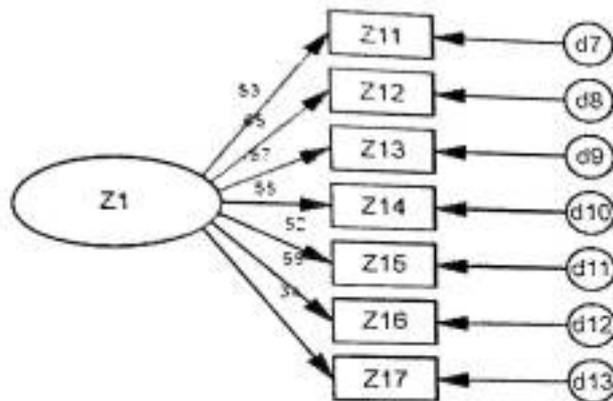
**Baseline Comparisons**

Model	NFI	RFI	IFI	TLI	CFI
	Delta1	rho1	Delta2	rho2	
Default model	,999	,998	1,010	1,030	1,000
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

**RMSEA**

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,000	,000	,120	,841
Independence model	,391	,326	,461	,000

## f. Kualitas Audit Internal (Z)



MEASURES OF FIT  
 RMSEA=.082  
 GFI=.954  
 AGFI=.907  
 CFI=.914  
 TLI=.871  
 Khi kuadrat=32.946  
 Khi Kuadrat/DF=2.353  
 p\_value=.003

## Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Z11 ← Z1	1.000				
Z12 ← Z1	1.210	.210	5.769	***	
Z13 ← Z1	1.307	.242	5.394	***	
Z14 ← Z1	1.001	.190	5.276	***	
Z15 ← Z1	.815	.160	5.105	***	
Z16 ← Z1	1.184	.224	5.279	***	
Z17 ← Z1	.846	.227	3.723	***	

## Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate
Z11 ← Z1	.531
Z12 ← Z1	.647
Z13 ← Z1	.567
Z14 ← Z1	.546
Z15 ← Z1	.518
Z16 ← Z1	.547
Z17 ← Z1	.336

## Variances: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Z1	.085	.024	3.478	***	
d7	.217	.025	8.665	***	
d8	.172	.023	7.510	***	
d9	.305	.036	8.374	***	
d10	.200	.023	8.548	***	
d11	.154	.018	8.756	***	

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
d12	.279	.033	8.544	***	
d13	.476	.050	9.587	***	

**Model Fit Summary****CMIN**

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	14	32,946	14	,003	2,353
Saturated model	28	,000	0		
Independence model	7	240,761	21	,000	11,465

**RMR, GFI**

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,019	,954	,907	,477
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,084	,664	,552	,498

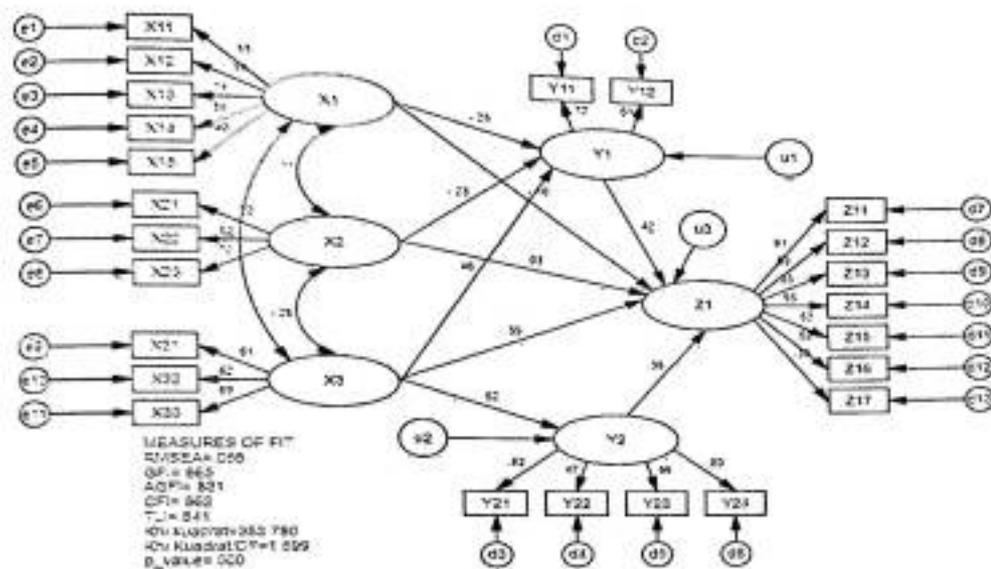
**Baseline Comparisons**

Model	NFI	RFI	IFI	TLI	CFI
	Delta1	rho1	Delta2	rho2	
Default model	,863	,795	,916	,871	,914
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

**RMSEA**

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,082	,046	,119	,070
Independence model	,228	,203	,255	,0

## Lampiran 8. Hasil Analisis SEM



Estimates (Group number 1 - Default model)

Scalar Estimates (Group number 1 - Default model)

Maximum Likelihood Estimates

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Y1 ← X1	-.309	.124	-2.494	.013	
Y1 ← X2	-.188	.087	-2.163	.031	
Y1 ← X3	.572	.155	3.699	***	
Y2 ← X3	.519	.126	4.108	***	
Z1 ← X1	-.100	.083	-1.211	.226	
Z1 ← X2	.019	.059	.317	.751	
Z1 ← X3	.381	.152	2.502	.012	
Z1 ← Y1	.361	.130	2.769	.006	
Z1 ← Y2	.388	.115	3.375	***	
X15 ← X1	1.000				
X14 ← X1	1.001	.223	4.493	***	
X13 ← X1	.833	.177	4.712	***	
X12 ← X1	.945	.211	4.485	***	
X11 ← X1	1.018	.228	4.457	***	
X23 ← X2	1.000				
X22 ← X2	.996	.190	5.233	***	
X21 ← X2	.881	.156	5.654	***	
X33 ← X3	1.000				
X32 ← X3	.803	.134	6.005	***	
X31 ← X3	1.050	.177	5.940	***	

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Y11 ← Y1	1.000				
Y12 ← Y1	.843	.135	6.252	***	
Y24 ← Y2	1.000				
Y23 ← Y2	1.101	.176	6.253	***	
Y22 ← Y2	1.144	.226	5.056	***	
Y21 ← Y2	.813	.133	6.097	***	
Z11 ← Z1	1.000				
Z12 ← Z1	.955	.141	6.770	***	
Z13 ← Z1	1.049	.170	6.183	***	
Z14 ← Z1	.894	.137	6.532	***	
Z15 ← Z1	.721	.116	6.212	***	
Z16 ← Z1	.974	.159	6.122	***	
Z17 ← Z1	.724	.175	4.147	***	

**Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)**

	Estimate
Y1 ← X1	-.275
Y1 ← X2	-.231
Y1 ← X3	.456
Y2 ← X3	.520
Z1 ← X1	-.103
Z1 ← X2	.027
Z1 ← X3	.352
Z1 ← Y1	.418
Z1 ← Y2	.358
X15 ← X1	.403
X14 ← X1	.595
X13 ← X1	.709
X12 ← X1	.592
X11 ← X1	.582
X23 ← X2	.697
X22 ← X2	.498
X21 ← X2	.719
X33 ← X3	.592
X32 ← X3	.621
X31 ← X3	.608
Y11 ← Y1	.720
Y12 ← Y1	.609
Y24 ← Y2	.600
Y23 ← Y2	.657
Y22 ← Y2	.472
Y21 ← Y2	.624

	Estimate
Z11 ← Z1	.614
Z12 ← Z1	.591
Z13 ← Z1	.527
Z14 ← Z1	.565
Z15 ← Z1	.530
Z16 ← Z1	.521
Z17 ← Z1	.333

**Covariances: (Group number 1 - Default model)**

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
X2 ↔ X3	-.044	.017	-2.595	.009	
X1 ↔ X2	.018	.017	1.057	.291	
X1 ↔ X3	-.023	.012	-1.921	.055	

**Correlations: (Group number 1 - Default model)**

	Estimate
X2 ↔ X3	-.294
X1 ↔ X2	.107
X1 ↔ X3	-.214

**Variances: (Group number 1 - Default model)**

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
X1	.122	.047	2.569	.010	
X2	.230	.055	4.180	***	
X3	.097	.025	3.886	***	
u1	.081	.026	3.169	.002	
u2	.071	.019	3.642	***	
u3	.014	.009	1.639	.101	
e5	.627	.067	9.362	***	
e4	.223	.027	8.106	***	
e3	.084	.013	6.494	***	
e2	.201	.025	8.138	***	
e1	.246	.030	8.236	***	
e8	.243	.044	5.480	***	
e7	.691	.080	8.622	***	
e6	.167	.033	5.020	***	

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
e11	.180	.023	7.999	***	
e10	.100	.013	7.660	***	
e9	.183	.023	7.815	***	
d1	.142	.026	5.470	***	
d2	.184	.024	7.666	***	
d6	.172	.022	7.959	***	
d5	.154	.021	7.219	***	
d4	.444	.049	8.990	***	
d3	.101	.013	7.678	***	
d7	.188	.021	8.801	***	
d8	.193	.022	8.945	***	
d9	.325	.035	9.260	***	
d10	.194	.021	9.089	***	
d11	.151	.016	9.247	***	
d12	.290	.031	9.286	***	
d13	.477	.049	9.780	***	

#### Model Fit Summary

##### CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	60	383.780	240	.000	1.599
Saturated model	300	.000	0		
Independence model	24	1315.481	276	.000	4.766

##### RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	.027	.865	.831	.692
Saturated model	.000	1.000		
Independence model	.068	.501	.458	.461

**Baseline Comparisons**

Model	NFI	RFI	IFI	TLI	CFI
	Delta1	rho1	Delta2	rho2	
Default model	.708	.664	.866	.841	.862
Saturated model	1.000		1.000		1.000
Independence model	.000	.000	.000	.000	.000

**RMSEA**

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	.055	.044	.065	.224
Independence model	.137	.129	.144	.000

**Baseline Comparisons**

Model	NFI	RFI	IFI	TLI	CFI
	Delta1	rho1	Delta2	rho2	
Default model	.708	.664	.866	.841	.862
Saturated model	1.000		1.000		1.000
Independence model	.000	.000	.000	.000	.000

**RMSEA**

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	.055	.044	.065	.224
Independence model	.137	.129	.144	.000