



PENGARUH KEDUDUKAN KELEMBAGAAN, AMBIGUITAS PERAN DAN KONFLIK PERAN TERHADAP INDEPENDENSI APARAT PENGAWASAN INTERN PEMERINTAH (APIP) DENGAN BUDAYA LOKAL SEBAGAI VARIABEL MODERATING

The Influence of Institutional Position, Role Ambiguity and Conflict Role to Independence of Government Internal Supervisory Apparatus with Local Culture as Moderating Variables

Ilham Surono Arief

Auditor Madya Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Selatan

Email: ilhamsurono@gmail.com

Muhammad Su'un

Universitas Muslim Indonesia

Email : su-un@umi.ac.id

Asriani Djunaid

Universitas Muslim Indonesia

Email : asriani@umi.ac.id

ABSTRAK

Penulisan ini bertujuan untuk : (1) Menguji dan menganalisis pengaruh kedudukan kelembagaan terhadap independensi Aparat Pengawas Intern Pemerintah (2) Menguji dan menganalisis pengaruh ambiguitas peran terhadap independensi Aparat Pengawas Intern Pemerintah (3) Menguji dan menganalisis pengaruh konflik peran terhadap independensi Aparat Pengawas Intern Pemerintah (4) Menguji budaya lokal dalam memperkuat atau memperlemah pengaruh kedudukan kelembagaan, ambiguitas peran, dan konflik peran terhadap independensi Aparat Pengawas Intern Pemerintah.

Jenis penelitian ini adalah penelitian kuantitatif. Objek penelitian ini adalah Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Selatan. Teknik pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Pengumpulan data dilakukan melalui metode survey dengan menggunakan kuesioner yang disebarakan secara langsung kepada pegawai Inspektorat Provinsi Sulawesi Selatan.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa (1) kedudukan kelembagaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi APIP. (2) ambiguitas peran berpengaruh tidak signifikan terhadap Independensi APIP. (3) konflik peran berpengaruh tidak signifikan terhadap Independensi APIP. (4) Budaya lokal memoderasi kedudukan kelembagaan mempengaruhi Independensi APIP. (5) Budaya lokal tidak memoderasi hubungan antara ambiguitas peran terhadap independensi APIP. (6) Budaya lokal tidak dapat memoderasi hubungan antara konflik peran terhadap independensi APIP.

Kata Kunci: kedudukan kelembagaan, ambiguitas peran, konflik peran, budaya lokal, independensi.

ABSTRACT

This writing aims to: (1) Test and analyze the influence of institutional standing on the independence of the Government Internal Supervisor (2) Examine and analyze the influence of role ambiguity on the independence of the Government Internal Supervisor (3) Test and analyze the effect of role conflict on the independence of the Government Internal Supervisor (4) Testing local culture in strengthening or weakening the influence of institutional standing, role ambiguity, and role conflict on the independence of the Government Internal Supervisory Apparatus.

This type of research is quantitative one. The object of this study is the institution of Inspectorate of South Sulawesi Province. The sampling technique used purposive sampling method. The data was collected through survey method by using questionnaires distributed directly to the staff of Inspectorate of South Sulawesi Province.

The results of this study indicate that (1) the institutional position has a positive and significant influence on the independence of APIP. (2) the role ambiguity has no effect on the independence of APIP. (3) role conflict has no effect on the independence of APIP. (4) Local culture moderates the institutional position affecting the independence of APIP. (5) Local culture does not moderate the relationship between role ambiguity to the independence of APIP. (6) Local culture can not moderate the relationship between role conflict on the independence of APIP.

Keywords: *institutional position, role ambiguity, role conflict, local culture, independency.*

PENDAHULUAN

Untuk mewujudkan sistem pengelolaan keuangan negara yang lebih akuntabel, Pemerintah telah mengamankan di dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 agar seluruh tingkat pimpinan Kementerian Lembaga/Pemerintah Daerah menyelenggarakan kegiatan pengendalian atas

keseluruhan kegiatan di instansi masing-masing. Penyelenggaraan kegiatan pada suatu instansi pemerintah, mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, sampai dengan pertanggungjawaban, harus dilaksanakan secara tertib, terkendali, serta efisien dan efektif. Salah satu unsur yang diperlukan untuk mendapatkan sistem pengendalian yang memadai adalah memperkuat peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang efektif.

Auditor internal pemerintah, atau lebih tepatnya di Indonesia disebut Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, memiliki peran yang semakin strategis seiring berkembangnya kondisi tata kelola pemerintahan Republik Indonesia. APIP diharapkan dapat menjadi agen perubahan yang dapat memberikan nilai tambah bagi setiap instansi pemerintah.

Keberadaan Inspektorat khususnya di lingkungan pemerintah daerah hingga kini dinilai masih belum optimal untuk mencegah terjadinya tindak pidana korupsi. Hal ini terbukti dengan masih tingginya kasus hukum yang melibatkan sejumlah pejabat daerah, sebagaimana dilaporkan masyarakat kepada Komisi Pemberantasan Korupsi, sehingga mereka harus berurusan di pengadilan.

Prasojo (2012) berpendapat bahwa secara struktur tingkat ketergantungan APIP dengan pimpinan pada beberapa K/L dan pemerintah daerah sangat tinggi. Independensi APIP sangat bergantung pada sejauh mana *leader* menempatkan APIP. Terlebih jika persoalan yang menyangkut kepentingan pribadi atau kelompok pimpinan pada K/L dan pemda maka dapat dipastikan fungsi APIP menjadi tidak tajam lagi.

Pandangan *stakeholder* tersebut tidaklah salah. Santosa dan Suyunus (2016:19) dalam hasil risetnya yang berjudul *Discourse Analysis Realitas Independensi APIP* menyimpulkan bahwa realitas yang ada menunjukkan independensi APIP lebih tepat dikatakan sebagai "independen samar-samar".

Belum efektifnya Inspektorat Pemerintah Daerah mengemuka dalam pertemuan KPK dengan Kementerian Dalam Negeri di Gedung KPK pada tanggal 26 Mei 2017. Permasalahan yang terjadi menurut Mendagri Tjahjo Kumolo selama ini Inspektorat masih belum berani untuk bersikap disebabkan Inspektorat Daerah berada di bawah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Pada jalur birokrasi tersebut, menghalangi independensi pihak-pihak yang duduk di inspektorat untuk menangani perkara tanpa ada intervensi. Akibatnya, inspektorat tidak proaktif dalam melaporkan penyimpangan yang terjadi di jajaran pemerintah daerah. Selama ini, hasil audit inspektorat daerah wajib dilaporkan ke Kepala Daerah di wilayah kerjanya.

Penilaian independensi auditor Inspektorat bukan pada diri auditor itu sendiri tetapi Inspektorat secara keseluruhan. Oleh karenanya apabila seorang auditor Inspektorat lalai atau gagal mempertahankan sikap independensinya, maka kemungkinan besar anggapan masyarakat bahwa semua auditor

Inspektorat tidak independen. Kecurigaan tersebut dapat berakibat berkurang atau hilangnya kredibilitas masyarakat terhadap kedudukan Inspektorat dalam pemerintahan (Tinangon, 2012).

Definisi independensi sesuai Standar Audit Internal Pemerintah Indonesia adalah kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan aktivitas audit intern untuk melaksanakan tanggung jawab audit intern secara objektif. Independensi dalam pelaksanaan audit menjadi penting karena independensi berpengaruh langsung terhadap kualitas audit (De Angelo, 1981; Schneider, 1985).

Independensi memungkinkan auditor internal untuk membuat penilaian tidak memihak dan tidak bias untuk pelaksanaan audit yang tepat. Hal ini dicapai melalui status organisasi dan objektivitas. Independensi menyebabkan auditor internal mampu mengambil sikap dan melaporkan isu-isu materialitas, tak terpengaruh oleh kebaikan atau paksaan atau pengaruh yang tidak semestinya agar penilaian yang dihasilkan memiliki manfaat yang optimal bagi seluruh stakeholder.

Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia juga menegaskan bahwa dalam semua hal yang berkaitan dengan audit intern APIP harus independen. Hal senada juga diungkapkan dalam Kode Etik dan Standar IIA yang menegaskan pentingnya mempertahankan independensi dan objektivitas dalam melaksanakan pekerjaan. Apapun bentuk pemerintahan, kebutuhan akan independensi dan objektivitas dalam audit sangat penting (ISSAI 200/2.3). Independensi dan objektivitas penting dalam memastikan bahwa para pemangku kepentingan memandang pekerjaan audit yang dilakukan memiliki hasil yang kredibel, faktual, dan obyektif. Bagi Auditor internal pemerintah mempertahankan independensi menjadi lebih sulit dibandingkan dengan auditor eksternal karena status organisasi, hubungan sosial, fungsi auditor internal dan faktor politik kurang memungkinkan bagi auditor untuk tidak mempunyai hubungan dan kepentingan dengan organisasi/instansi yang diaudit (auditi).

Fenomena saat ini terjadi pergeseran paradigma peran APIP yang tidak lagi bertindak sebagai *watchdog* melainkan sebagai *Quality Assurance* dan *Consulting*. *Assurance* adalah kegiatan penilaian bukti obyektif oleh auditor internal untuk memberikan pendapat atau simpulan mengenai suatu entitas, operasi, fungsi, proses, sistem, atau permasalahan lainnya. Sedangkan *Consulting* adalah jasa yang bersifat pemberian nasihat, yang pada umumnya diselenggarakan berdasarkan permintaan spesifik dari klien (*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, 2012:26).

Hal ini juga ditegaskan dalam Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia dan PermenPAN dan RB Nomor 20 Tahun 2010 tentang *Roadmap* Reformasi Birokrasi 2010-2014 Program Penguatan Pengawasan (tingkat mikro) tentang peningkatan peran bagi APIP sebagai *Quality Assurance dan Consulting* dengan hasil yang diharapkan adalah peningkatan kualitas pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara. Menurut Paape (2007) dengan berkembang dan

meluasnya peran audit intern sebagai mekanisme *corporate governance* serta layanan konsultasi internal, auditor internal berada dalam situasi yang unik sebagai penjamin mutu (*quality assurance*) baik dalam layanan organisasi dan konsultasi kepada manajer. Peran ganda ini telah menimbulkan perdebatan yang signifikan karena memiliki potensi untuk menempatkan auditor internal dalam situasi konflik.

Pengaruh ini dapat berasal dari instansi/Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang diperiksa (auditi), instansi auditor, atau dari kepentingan pribadi internal auditor itu sendiri, misalnya adanya pembatasan terhadap auditor internal untuk tidak mengakses data atau melakukan pemeriksaan terhadap area tertentu, apabila hal tersebut tidak dipatuhi maka auditor akan menghadapi sejumlah konsekuensi.

Kondisi lain yang sangat berpotensi memengaruhi independensi auditor internal adalah banyaknya pihak yang berkepentingan didalam sebuah kegiatan yang dilakukan oleh suatu instansi. Kepentingan pihak-pihak eksternal serta kepentingan pihak-pihak internal instansi seringkali berbeda. Kondisi ini akan sangat menyulitkan auditor internal karena harus berhadapan dengan kepentingan manajemen internal. Independensi, integritas serta tanggung jawab auditor internal terhadap profesi dan masyarakat akan dipertaruhkan, akibatnya akan timbul konflik pada diri auditor dalam menjalankan fungsi dan perannya.

Teori peran (Kahn *et.al.*, 1964) menyatakan bahwa, ketika perilaku yang diharapkan dari seorang individu tidak konsisten (merupakan salah satu peran konflik), dia akan mengalami stres, menjadi tidak puas, dan melakukan tindakan yang kurang efektif. Karena itu konflik peran menyebabkan penurunan kepuasan individu dan efektivitas organisasi.

Menurut teori klasik (*the principle of chain of command*) setiap posisi dalam struktur organisasi formal harus memiliki satu set tugas tertentu atau tanggung jawab posisi. Spesifikasi seperti tugas, atau definisi formal dari peran yang persyaratkan, dimaksudkan untuk memungkinkan manajemen untuk menjaga bawahan dapat berkinerja sesuai tuntutan dan untuk memberikan bimbingan dan arahan terhadap bawahan. Jika seorang karyawan tidak tahu apa kewenangan yang dia miliki, apa yang diharapkan padanya untuk dicapai, dan bagaimana ia akan dinilai, ia akan ragu-ragu untuk membuat keputusan dan harus bergantung pada pendekatan trial and error dalam memenuhi harapan atasannya (Rizzo, 1970).

Teori peran (Kahn *et.al.*, 1964) juga menyatakan bahwa masalah juga muncul ketika pesan yang diharapkan dari suatu peran tidak jelas, tidak secara langsung, tidak dapat diinterpretasikan dengan mudah, akibatnya pesan tersebut dinilai ambigu. Ketika hal itu terjadi, individu akan merespon pesan tersebut dalam cara yang tidak diharapkan oleh si pengirim pesan. Ambiguitas peran ini dapat meningkatkan kemungkinan seseorang menjadi merasa tidak puas dengan perannya, mengalami kecemasan, dan kinerjanya menjadi kurang efektif. Hasil

penelitianpun mendukung bahwa konflik peran dan ambiguitas *peran* berpengaruh terhadap kepuasan kerja, perilaku dan komitmen profesional (Anto'n, 2009., Wu dan Norrnan, 2006., dan Tsai MH *et al*, 2012).

Penelitian yang dilakukan sebelumnya terkait konflik peran dan ambiguitas peran lebih banyak dihubungkan dengan *job satisfaction* dan *turnover intension*, namun Ahmad dan Taylor (2009) mengembangkan pengukuran konflik peran dan ambiguitas peran terhadap komitmen independensi dalam lingkup pekerjaan auditor internal pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Saham Malaysia. Hasil penelitian mereka menunjukkan terdapat pengaruh yang negatif signifikan konflik peran dan ambiguitas peran terhadap independensi auditor internal.

Berdasarkan beberapa kondisi diatas, serta hasil penelitian yang terkait, maka penelitian ini ingin menguji kembali independensi auditor internal akibat pengaruh faktor konflik peran dan ambiguitas peran sebagaimana yang telah dilakukan oleh Ahmad dan Taylor (2009), khususnya dalam lingkup Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) pada Inspektorat Daerah dengan menambahkan variabel independen Kedudukan Kelembagaan dan variabel moderasi budaya lokal.

Penelitian ini menggunakan tiga faktor sebagai variabel bebas, yaitu kedudukan kelembagaan APIP, ambiguitas peran, dan konflik peran. Penggunaan faktor-faktor tersebut didasarkan atas tiga pertimbangan. Pertama, belum banyak penelitian sebelumnya yang menguji pengaruh kedudukan kelembagaan APIP terhadap independensinya. Penelitian ini akan menguji bagaimana pengaruh kedudukan kelembagaan APIP yang menjadi bagian instansi pemerintah terhadap independensi APIP itu sendiri, khususnya independensi dalam kenyataan (*independence in fact*).

Kedua, beberapa penelitian terdahulu masih menunjukkan hasil tidak sama mengenai pengaruh ambiguitas terhadap independensi auditor. Teori peran (Kahn *et.al.*, 1964) menyatakan bahwa, masalah juga muncul ketika pesan yang diharapkan dari suatu peran tidak jelas, tidak secara langsung, tidak dapat diinterpretasikan dengan mudah, akibatnya pesan tersebut dinilai ambigu. Ketika hal itu terjadi, individu akan merespon pesan tersebut dalam cara yang tidak diharapkan oleh si pengirim pesan. Ambiguitas peran ini dapat meningkatkan kemungkinan seseorang menjadi merasa tidak puas dengan perannya, mengalami kecemasan, dan kinerjanya menjadi kurang efektif.

Ketiga, peran APIP dengan dua kegiatan *assurance* dan *Consulting* bersifat unik. Stewart dan Subramaniam (2009:4) berpendapat bahwa auditor internal berada pada situasi yang unik karena berperan sebagai penyedia kegiatan *assurance* sekaligus *Consulting*. Peran ganda tersebut menciptakan perdebatan yang panjang karena berpotensi menempatkan auditor internal dalam situasi konflik. Oleh karena itu penelitian ini akan menguji bagaimana pengaruh konflik peran yang dialami oleh APIP terhadap independensinya.

Menurut Poerhadiyanto dan Sawarjuwono (2002) pengaruh budaya masyarakat atau organisasi terhadap pribadi akuntan publik akan memengaruhi sikap independensinya meskipun pengaruh ini bisa berupa pengaruh positif atau pengaruh negatif. Melalui penelitian yang mereka lakukan terhadap beberapa auditor di satu kantor akuntan publik yang berlatar belakang budaya Jawa, menyatakan bahwa nilai-nilai budaya Jawa bukanlah ancaman terhadap independensi, atau dapat memperlemah independensi, tetapi justru memperkuat.

Hal berbeda disampaikan oleh Niah (2016) yang menyatakan bahwa moderasi budaya mempunyai pengaruh tidak signifikan terhadap hubungan konflik peran terhadap independensi. Begitupun dengan ambiguitas peran yang dinilai tidak menunjukkan moderasi kaitannya dengan budaya lokal terhadap independensi.

Adanya perbedaan beberapa hasil penelitian di atas yang belum seluruhnya sejalan dengan teori budaya bahwa nilai-nilai budaya suatu bangsa memiliki kontribusi terhadap perilaku yang menjadi dasar oleh penulis untuk kembali menguji variabel budaya lokal menjadi variabel moderating dalam penelitian ini.

TINJAUAN PUSTAKA

a. Teori Peran (*Role Theory*)

Dalam teori peran Kahn *et.al.* (1964) mendefinisikan peran sebagai himpunan perilaku dan kegiatan yang diharapkan dari seorang individu dalam posisi tertentu dengan orang-orang yang mengandalkan dan berinteraksi dengan orang dalam posisi tersebut. Individu yang berinteraksi dengan seseorang dalam peran tertentu disebut sebagai pengirim peran. Pengirim peran tersebut membentuk keyakinan dan sikap tentang apa yang harus dan apa yang tidak boleh dilakukan dalam peran tersebut, yang membentuk harapan mereka. Karena beberapa pemegang peran dituntut berbagai harapan atas perannya maka sangat potensial terjadi konflik dalam harapan peran mereka.

Keller (1975) berpendapat bahwa sebelum memahami lebih lanjut tentang konflik peran dan ambiguitas, seseorang terlebih dahulu harus memahami harapan dari peran yang harus dimiliki seseorang dalam suatu organisasi.

b. Teori Harapan

Snyder (2000) dalam Carr (2004 : 90-100) menyatakan harapan adalah keseluruhan dari kemampuan yang dimiliki individu untuk menghasilkan jalur mencapai tujuan yang diinginkan (*pathways thinking*), bersamaan dengan motivasi yang dimiliki untuk menggunakan jalur-jalur tersebut (*agency thinking*). Harapan didasarkan pada harapan positif dalam pencapaian tujuan. Snyder mengkonsepkan harapan ke dalam dua komponen, yaitu kemampuan untuk merencanakan jalur untuk mencapai tujuan yang diinginkan dan *agency* atau motivasi untuk menggunakan jalur tersebut. Harapan merupakan keseluruhan dari

c. *Theory of Planned Behavior*

Theory of planned behavior merupakan teori yang dikembangkan oleh Ajzen yang merupakan penyempurnaan dari *reason action theory* yang dikemukakan oleh Fishbein dan Ajzen pada tahun 1975. *Reason action theory* mengatakan bahwa perilaku manusia ditentukan oleh *intention* (niat). Faktor penentu *intention* ada dua, *attitude toward the behavior* dan *subjectif norm*. Namun Ajzen (1991) berpendapat bahwa *reason action theory* belum dapat menjelaskan perilaku yang tidak sepenuhnya berada dibawah kontrol seseorang. Karena itu dalam *Theory of planned behavior* Ajzen menambahkan faktor *perceived behavioral control*.

d. Independensi

Definisi ataupun makna independensi telah banyak diungkapkan oleh para ahli dari berbagai literatur maupun standar audit yang berlaku. Arens dan Loebbecke (1991:82) misalnya, mendefinisikan independensi sebagai suatu cara pandang yang tidak memihak di dalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit perusahaan. Sikap tidak memihak ini dapat dilihat dari dua sudut pandang, yaitu independensi dalam sikap mental (*independence of minde*) dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*). Sementara itu Mulyadi (2002:26) juga mendefinisikan bahwa independensi merupakan suatu sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Definisi kedua pakar ini intinya mengungkapkan bahwa independensi merupakan kondisi yang bebas dari pengaruh apapun dan tidak memihak kepada siapapun.

Auditor internal harus independen agar dapat memberikan pendapat dan kesimpulan yang apa adanya, tanpa ada pengaruh dari pihak-pihak yang berkepentingan. Dalam melaksanakan pemeriksaan, auditor internal harus menjaga independensi baik *independence in fact* dan *independence in appearance* (IIA, 2011).

Independen dalam fakta (*independence in fact*) ada ketika auditor secara nyata menjaga sikap objektif selama melakukan audit. Independen dalam penampilan (*independence in appearance*) merupakan interpretasi orang lain terhadap independensi auditor, sehingga ketika auditor menjaga sikap mental independennya, ia akan dapat memberikan pendapat atau kesimpulan apa adanya tanpa dipengaruhi oleh pihak manapun yang berkepentingan.

Menurut Pickett (2010), dalam melaksanakan aktivitasnya auditor *internal* harus memiliki : (1) Independensi dalam program audit, (2) Independensi dalam verifikasi/investigasi, (3) Independensi dalam pelaporan. Independensi menjadi penting karena Auditor yang memiliki tingkat independensi yang tinggi kemungkinan akan mampu untuk mendeteksi dan melaporkan kesalahan dan salah saji laporan keuangan yang pada akhirnya menghasilkan audit yang berkualitas (DeAngelo,1981).

e. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)

Aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) adalah instansi-instansi

pemerintah yang melaksanakan fungsi pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah baik pusat maupun daerah. Peran APIP merupakan bagian dari sistem pengendalian intern pemerintah. Oleh karena itu ketentuan mengenai APIP diatur melalui Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

APIP menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terdiri atas:

1. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP).
2. Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern.
3. Inspektorat Provinsi.
4. Inspektorat Kabupaten/Kota.

f. Independensi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)

Independensi dan objektivitas merupakan syarat mutlak yang harus dimiliki oleh auditor dalam melaksanakan tugasnya dalam konteks etika profesi auditor. Independensi merupakan suatu konsep yang paling mendasar dalam profesi akuntansi dibandingkan profesi lainnya. Dengan kata lain, independensi seolah harus menyatu dalam jiwa seorang auditor. Bahkan karena pentingnya independensi, AICPA pun memosisikan independensi sebagai peraturan pertama (Peraturan 101 - Independensi) dari Kode Etik Perilaku AICPA. Oleh karena itu sangatlah beralasan jika dikatakan bahwa independensi merupakan mahkota auditor. Singkatnya, auditor jika tidak independen maka dia bukan auditor.

Konsep independensi dalam konteks audit sektor publik di Indonesia telah diatur dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (2007) yang berlaku untuk BPK dan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (2013) yang berlaku untuk APIP. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (2007) mendefinisikan independensi sebagai keadaan yang harus bebas dalam sikap mental dan penampilan bagi organisasi pemeriksa dan pemeriksa dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan.

Definisi independensi yang disajikan sebagai Standar Atribut dalam International Standards for the Professional Practise of Internal Auditing (IIA, 2010) adalah *"Independence is the freedom from conditions that threaten the ability of the internal audit activity to carry out internal audit responsibilities in an unbiased manner. To achieve the degree of independence necessary to effectively carry out the responsibilities of the internal audit activity, the chief audit executive has direct and unrestricted access to senior management and the board. This can be achieved through a dual-reporting relationship. Threats to independence must be managed at the individual auditor, engagement, functional, and organizational levels"*.

Mengacu IIA, menurut Standar Audit Internal Pemerintah Indonesia

Independensi adalah kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan aktivitas audit intern untuk melaksanakan tanggung jawab audit intern secara objektif. Untuk mencapai tingkat independensi yang diperlukan dalam melaksanakan tanggung jawab aktivitas audit intern secara efektif, pimpinan APIP memiliki akses langsung dan tak terbatas kepada atasan pimpinan APIP. Ancaman terhadap independensi harus dikelola pada tingkat individu auditor, penugasan audit intern, fungsional, dan organisasi.

g. Kedudukan Kelembagaan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)

Kedudukan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) tidak berbeda dengan kedudukan auditor internal di sektor privat. Kedudukan APIP secara umum berada di bawah pimpinan instansi pemerintah secara organisatoris. Oleh karena itu auditor APIP yang melaksanakan fungsi pengawasan intern adalah aparatur sipil negara (ASN) yang berada di instansinya masing-masing.

Kedudukan kelembagaan APIP tercermin dari seberapa tinggi rentang pertanggungjawaban APIP, dalam hal ini kepada siapa APIP bertanggung jawab. Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (2013:11) menyebutkan bahwa pimpinan APIP harus melaporkan ke tingkat pimpinan kementerian/lembaga/pemerintah daerah yang memungkinkan kegiatan audit intern dapat memenuhi tanggung jawabnya.

Kedudukan kelembagaan APIP juga tercermin dari seberapa tepat posisi APIP dalam instansi pemerintah. Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (2013:11) mengharuskan posisi APIP untuk ditempatkan secara tepat. Walaupun tidak ada definisi yang tegas seperti apa posisi APIP yang tepat, Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (2013:11) mengindikasikan posisi yang tepat adalah ketika APIP bebas dari intervensi dan memperoleh dukungan yang memadai dari pimpinan kementerian/lembaga/pemerintah daerah sehingga dapat bekerja sama dengan *auditee* dan melaksanakan pekerjaan dengan leluasa.

Kedudukan kelembagaan APIP juga tercermin dari seberapa luas hak akses APIP atas dokumen dan sumber daya. Ramesh (2003:4) menyebutkan sebagai berikut.

“The head of the internal auditing department should be responsible to the management/board in the organisation with sufficient authority to promote independence and to ensure broad audit coverage, adequate consideration of audit reports, and appropriate action on audit recommendations”.

Dengan kata lain, auditor internal harus memiliki hak akses yang memadai terhadap seluruh dokumen dan sumber daya dalam melaksanakan tugasnya.

Hal ini pun selaras dengan *Standards for The Professional Practice of Internal Auditing* (2012:3) yang menyebutkan bahwa kepala audit internal harus memiliki akses langsung dan tak terbatas kepada manajemen senior dan dewan.

Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (2013:10) juga menyebutkan hal senada bahwa APIP harus memiliki akses langsung dan tak terbatas kepada atasan pimpinan APIP. Penegasan hak akses ini pun harus dinyatakan secara

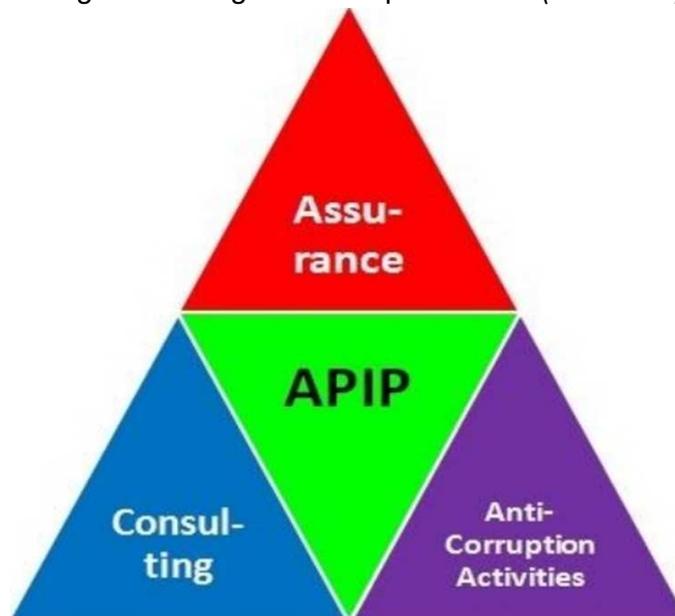
tertulis dalam suatu piagam audit (*audit charter*).

h. Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)

Peran auditor internal diwujudkan dengan dua jenis kegiatan, yaitu jasa asuransi (*assurance*) dan konsultasi (*Consulting*). Jasa *assurance* merupakan kegiatan penilaian bukti objektif oleh auditor internal untuk memberikan pendapat atau simpulan mengenai suatu entitas, operasi, fungsi, proses, sistem, atau permasalahan lainnya. Sifat dan ruang lingkup penugasan ditentukan oleh auditor. Sedangkan Jasa *Consulting* adalah jasa yang bersifat pemberian nasihat, yang pada umumnya diselenggarakan berdasarkan permintaan spesifik dari klien. Sifat dan ruang lingkup jasa konsultasi didasarkan atas kesepakatan dengan klien (*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, 2012:26*).

- 1) Memberikan keyakinan yang memadai
- 2) Memberikan nasihat kepada manajemen

Peran aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) di Indonesia merupakan bagian dari implementasi sistem pengendalian intern pemerintah, khususnya dalam rangka menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang positif dan kondusif. Oleh karena itu, APIP dalam mewujudkan perannya tidak hanya dengan memberikan jasa *assurance* dan *consulting* tetapi juga memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah (*anti-corruption activities*).



Gambar . Perwujudan peran APIP Sumber: Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (2013:1)

Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (2013:1) menyebutkan bahwa perwujudan peran APIP adalah sebagai berikut.

1. Memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah (*assurance activities*).
2. Memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah (*anti-corruption activities*).
3. Memberi masukan yang dapat memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah (*consulting activities*).

i. Ambiguitas Peran

Kahn *et.al.* (1964) mendefinisikan ambiguitas peran sebagai kurangnya informasi yang jelas mengenai tanggungjawab dan harapan dari suatu jabatan yang dibutuhkan pemegang peran untuk dapat menjalankan tugasnya secara memadai sesuai dengan perannya. Definisi yang sama juga dinyatakan oleh Schuler *et al.*, (1977) yang menyatakan bahwa ambiguitas peran adalah suatu kesenjangan antara jumlah informasi yang dimiliki seseorang *dengan yang* dibutuhkannya untuk dapat melaksanakan perannya dengan tepat.

Ambiguitas peran menurut Luthans (2001) terjadi ketika individu tidak memperoleh kejelasan mengenai tugas-tugas dari pekerjaannya atau lebih umum dikatakan “tidak tahu apa yang seharusnya dilakukan. *Job description* yang tidak jelas, perintah-perintah yang tidak lengkap dari atasan, dan tidak adanya pengalaman memberikan kontribusi terhadap ambiguitas peran. Sedangkan Robbins (2001) menyatakan bahwa ambiguitas peran muncul ketika peran yang diharapkan (*role expectation*) tidak secara jelas dimengerti dan seseorang tidak yakin pada apa yang dia lakukan.

j. Konflik Peran

Adanya ketidakcocokan antara harapan-harapan yang berkaitan dengan suatu peran dimana dalam kondisi yang cukup ekstrim, kehadiran dua atau lebih harapan peran atau tekanan yang sangat bertolak belakang sehingga peran yang lain tidak dapat dilaksanakan disebut sebagai konflik peran oleh Kahn *et.al.* (1964). Menurut Stryker dan Macke (1978), Istilah konflik peran telah digunakan untuk merujuk kepada sejumlah konsep berbeda, misalnya, (1) persaingan tuntutan yang timbul dari berbagai peran, (2) reaksi bertentangan dari individu- individu yang sama untuk jenis perilaku yang sama, (3) perbedaan harapan dari orang lain, dan (4) perbedaan antara harapan peran dan konsep diri tiap individu.

Konflik peran terjadi ketika tuntutan terkait dengan satu peran mengganggu secara langsung dengan kemampuan seseorang untuk memenuhi tuntutan peran lain. Definisi konflik peran menyiratkan bahwa tuntutan persaingan timbul selama satu waktu tertentu atau tumpang tindih titik dalam satu waktu. Ketika konflik peran terjadi, individu sering harus memilih tuntutan yang harus dipenuhi sehingga pada dasarnya mengistimewakan salah satu peran dibanding yang lain, setidaknya untuk saat itu (Hecht, 2001). Konflik peran mengacu pada

munculnya ketidaksesuaian tekanan peran (Bamber *et al.* ,1989).

k. Konflik peran APIP

Peran APIP diwujudkan dengan memberikan tiga jenis kegiatan yaitu *assurance activities*, *anti-corruption activities*, dan *consulting activities*. APIP dalam mewujudkan perannya juga berhubungan dengan para *stakeholder*. Situasi seperti ini tentunya berpotensi menimbulkan konflik peran bagi APIP.

Hal ini selaras dengan pendapat Stewart dan Subramaniam (2009:4) yang mengatakan bahwa auditor internal berada pada situasi yang unik karena berperan sebagai penjamin tercapainya tujuan organisasi (*assurance activities*) namun juga memberikan layanan konsultasi bagi manajer (*consulting activities*). Peran ganda tersebut menciptakan perdebatan yang panjang karena berpotensi menempatkan auditor internal dalam situasi konflik.

Konflik peran APIP bukan hanya terjadi karena peran ganda sebagaimana telah diuraikan di atas, tetapi juga bisa terjadi karena faktor lainnya seperti adanya perbedaan antara standar/kondisi/etika organisasi dengan profesinya dan/atau yang berkaitan dengan nilai-nilai individu auditor.

I. Teori Budaya

Menurut Hofstede *et al.* (2010), budaya (*culture*) merupakan keseluruhan pola pemikiran, perasaan dan tindakan yang disebut sebagai *mental programming* atau *Software of mind*. Budaya merupakan hasil dari pembelajaran, bukan bawaan. Budaya berasal dari lingkungan sosial seseorang bukan dari keturunan atau gen. Budaya harus dibedakan dari sifat manusia di satu sisi dan dari kepribadian seorang individu di sisi lain. Setiap orang membawa dalam dirinya sendiri pola pemikiran, perasaan, dan tindakan yang dimulai pada usia dini, karena pada saat itu seseorang rentan untuk belajar dan asimilasi. Pola tertentu untuk berpikir, merasa, dan bertindak telah membentuk diri dalam pikiran seseorang.

J. Penelitian Terdahulu

Ahmad dan Taylor (2009) yang mencoba mengembangkan pengukuran untuk konsep konflik peran dan ambiguitas peran, dan sub dimensinya dalam konteks lingkungan internal auditor dengan tujuan untuk memberikan bukti pengaruh dari konflik peran dan ambiguitas peran terhadap independensi auditor internal. Hasil penelitian mereka menyatakan bahwa konflik peran dan ambiguitas peran berhubungan negatif signifikan dengan independensi auditor internal.

Temuan Koo dan Sim (1999) mengindikasikan bahwa konflik peran dan kompetisi yang ketat antara auditor cenderung untuk berkompromi untuk motif ekonomi dengan sedikit mengurangi etika profesi. Penelitian lain pada lingkungan auditor internal dilakukan oleh Fogarty dan Kalbers (2000) menyatakan bahwa ambiguitas peran akan menyebabkan rendahnya tingkat dimensi profesionalisme internal auditor, dan Mutchler (2003) berkesimpulan bahwa auditor internal cenderung akan mengabaikan, melunak, atau menunda pelaporan temuan audit yang berdampak negatif supaya tidak mempermalukan rekan mereka.

Hasil penelitian Anton (2009) menunjukkan bahwa konflik peran dan

ambiguitas memberikan pengaruh penting pada perilaku pekerja, baik secara langsung atau melalui sikap mereka. Dalam penelitiannya, ambiguitas peran merupakan prediktor utama tingkat kinerja pekerja dan kepuasan kerja, ketika karyawan mengalami ambiguitas peran, kinerja mereka akan mengalami masalah.

Idris (2011) yang melakukan penelitian cross-sectional terhadap akademisi pada Malaysian Public University menunjukkan bahwa para akademisi kurang mentolerir ambiguitas peran dibandingkan dengan peran yang berlebihan (*role overload*) dan konflik peran.

Penelitian Hutami (2011) bertujuan untuk menguji dan memperoleh bukti empiris mengenai pengaruh konflik peran dan ambiguitas peran beserta dimensinya terhadap komitmen independensi aparat inspektorat. Hasil penelitiannya yang terkait dengan penelitian ini menunjukkan bahwa konflik peran berpengaruh negatif yang signifikan terhadap komitmen untuk independensi.

Penelitian Jamaluddin (2015) bertujuan untuk 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. Hasilnya yang terkait dengan penelitian ini menyimpulkan bahwa konflik peran berpengaruh negatif terhadap independensi auditor.

Penelitian Niah (2016) yang bertujuan untuk menguji dan menganalisis pengaruh konflik peran, ambiguitas peran, dan rotasi auditor, terhadap independensi auditor internal pemerintah, serta menguji pengaruh budaya lokal terhadap independensi dan pengaruh moderasi budaya lokal terhadap hubungan konflik peran terhadap independensi, dan rotasi auditor terhadap independensi. Hasil penelitiannya yang terkait dengan penelitian ini menyimpulkan bahwa konflik peran dan ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap independensi auditor.

Penelitian tentang budaya nasional diantaranya dilakukan oleh Sim (2009) melakukan penelitian budaya lintas negara (*cross national culture*) dengan objek penelitian auditor Taiwan (mewakili budaya kolektivis) dan Australia (mewakili budaya individualis). Melalui regresi multivariat menunjukkan bahwa auditor dari negara budaya kolektivis dapat berperilaku berbeda sebagai hasil dari nilai-nilai budaya nasional mereka termasuk dengan "memberikan gambaran yang baik" untuk menyenangkan klien ketika pengendalian internal klien terlihat buruk. Auditor dari budaya kolektivis lebih bersemangat untuk merevisi tingkat keyakinan mereka daripada auditor dengan budaya individualis.

Himmah (2013) menyimpulkan bahwa secara parsial dan simultan dimensi budaya nasional *power distance*, *collectivism/individualism*, *masculinity/femininity* tidak memiliki pengaruh terhadap munculnya *deviant workplace behavior* sedangkan *Uncertainty avoidance* berpengaruh baik secara parsial maupun simultan.

METODE PENELITIAN

a. Pendekatan Penelitian

Pendekatan penelitian yang digunakan adalah pendekatan kuantitatif. Penelitian ini disajikan dengan angka-angka dengan tujuan untuk menguji atau memverifikasi teori, menguji hubungan antar variabel, menentukan kausalitas dari variabel, dan mencari generalisasi yang mempunyai nilai prediktif (untuk meramalkan suatu gejala). Pendekatan ini digunakan untuk memperoleh data yang objektif, valid, dan reliable dengan menggunakan data yang terbentuk angka atau data kualitatif yang diangkakan (Sugiyono, 2002).

Desain penelitian ini adalah desain kausal (Umar, 2010) yang berguna untuk mengukur hubungan-hubungan antara variabel penelitian atau berguna untuk menganalisis bagaimana suatu variabel independen memengaruhi variabel dependen.

b. Lokasi dan Waktu Penelitian

Penelitian ini dilaksanakan pada Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Selatan. Unit analisis dalam penelitian ini adalah individu yaitu Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) pada Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Selatan. Penelitian dilaksanakan selama kurun waktu 3 (tiga) bulan mulai Februari sampai dengan April 2018.

HASIL PENELITIAN

a. Hasil Uji statistik deskriptif

Setelah melakukan penelitian, telah diperoleh data yang diperlukan sebagai informasi yang akurat. Selanjutnya, akan dilakukan deskripsi penelitian untuk memberikan penjelasan mengenai hasil jawaban dari masing-masing responden atas pertanyaan yang diajukan pada saat penelitian. Deskripsi data hasil penelitian untuk memberikan gambaran umum mengenai penyebaran/distribusi data baik berupa ukuran gejala pusat, ukuran letak maupun distribusi frekuensi. Nilai-nilai yang akan disajikan setelah diolah dari data mentah dengan menggunakan metode statistik deskriptif. Berdasarkan banyaknya variabel di kelompokkan menjadi 5 variabel diantaranya, Kedudukan Kelembagaan (X1), Ambiguitas Peran (X2), Konflik Peran (X3), Budaya Lokal (Z) dan Independensi (Y). Hasil deskriptif dari masing-masing variabel dapat dilihat pada lampiran dan uraian singkat hasil perhitungan sebagai berikut :

b. Kedudukan Kelembagaan

Kedudukan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) tidak berbeda dengan kedudukan auditor internal di sektor privat. Kedudukan APIP secara umum berada di bawah pimpinan instansi pemerintah secara organisatoris. Adapun auditor APIP yang melaksanakan fungsi

pengawasan intern di maksud adalah Aparatur Sipil Negara (ASN) yang menduduki jabatan fungsional pengawasan yang berada di Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Selatan. Hasil deskriptif dari variabel Kedudukan Kelembagaan dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 7. Hasil deskriptif dari variabel Kedudukan Kelembagaan

		Statistics								
		KK1	KK 2	KK 3	KK 4	KK 5	KK 6	KK 7	KK 8	KK 9
N Valid		76	76	76	76	76	76	76	76	76
Missing		0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4.37	4.43	4.43	4.28	4.49	4.33	4.14	4.30	4.33
Median		4.00	4.00	4.00	4.00	5.00	4.00	4.00	4.00	4.00
Std. Deviation		.585	.499	.499	.741	.577	.619	.743	.619	.577

c. Ambiguitas Peran

Hasil deskriptif dari variabel ini dapat dilihat pada tabel Hasil deskriptif dari variabel ambiguitas peran

		Statistics														
		A P 1	AP 2	AP 3	A P 4	A P 5	A P 6	AP 7	A P 8	AP 9	AP 10	A P 11	A P 12	A P 13	A P 14	A P 15
N Valid		76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76
Missing		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4.05	3.92	4.03	3.99	3.99	4.08	4.00	4.01	4.01	4.02	4.03	4.02	3.97	3.97	3.96
Median		4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00
Std. Deviation		.728	.906	.765	.733	.772	.606	.754	.640	.856	.585	.637	.741	.844	.916	.907

PEMBAHASAN

a. Pengaruh kedudukan kelembagaan Terhadap Independensi APIP

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kedudukan kelembagaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi APIP. Semakin tinggi kedudukan kelembagaan maka semakin baik independensi dari aparat pengawas intern pemerintah, sebaliknya semakin rendah kedudukan kelembagaannya maka semakin rendah pula independensi APIP.

Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Selatan adalah aparat pengawasan yang kedudukannya dibawah Gubernur sebagai Kepala Daerah seringkali dikatakan tidak dapat bersikap independen karena mudah di intervensi oleh berbagai pihak sebab masih merupakan bagian internal dari organisasi. Hal ini berbeda dengan aktivitas audit eksternal yang pelaksanaannya hanya boleh dilakukan oleh auditor yang bukan pegawai perusahaan tersebut, misalnya audit atas laporan keuangan pemerintah provinsi yang dilaksanakan oleh auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Agoes (2013:209) menyebutkan bahwa dibandingkan dengan KAP, auditor internal seringkali dianggap tidak independen, karena merupakan orang dalam/pegawai perusahaan yang menerima gaji dari perusahaan. Jadi, walaupun "*in fact*" auditor internal bisa independen, namun "*in appearance*" tetap terlihat tidak independen.

b. Pengaruh Ambiguitas Peran Terhadap Independensi APIP

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ambiguitas peran berpengaruh tidak secara signifikan terhadap Independensi APIP. Kurangnya informasi yang jelas mengenai tanggungjawab dan harapan yang dibutuhkan oleh APIP untuk dapat menjalankan tugasnya secara memadai sesuai dengan perannya ternyata berdasarkan hasil penelitian tidak lagi berhubungan langsung dengan independensi. Hal ini dimungkinkan karena kegiatan pengawasan yang dilakukan telah menjadi kegiatan yang rutin dilakukan oleh APIP sehingga masing-masing telah mengetahui peran dan fungsinya pada saat penugasan.

Peran dan tanggungjawab yang telah diketahui oleh masing-masing APIP dapat terlihat dari instrumen yang paling tinggi rata-rata penilaiannya yaitu indikator "Dalam melaksanakan fungsi audit, saya memperoleh kebijakan yang jelas yang menggambarkan tindakan yang diperlukan setiap kali menemukan adanya pelanggaran". Hal ini menunjukkan bahwa masing-masing APIP telah memiliki pengalaman dalam menghadapi berbagai permasalahan atau pelanggaran yang terjadi pada OPD yang diawasi. Dengan demikian kriteria atau aturan yang terkait telah banyak yang diketahui sehingga dalam pengambilan tindakan sebagai solusi dalam mengatasi pelanggaran tidak lagi menjadi suatu kebingungan dalam perannya sehingga tidak secara signifikan memengaruhi independensinya. Pengalaman atau "jam terbang" APIP ini juga dapat terlihat dari tabel 4 terkait

masa kerja APIP yang pada umumnya berkisar antara 21 s.d. 30 tahun.

Hal yang masih menjadi "pekerjaan rumah" atau kelemahan yang paling banyak dipermasalahkan dalam variabel ini adalah terkait dengan pemeriksaan yang berisiko tinggi, yang masih menjadi ambigu bagi APIP untuk mencari solusinya. Panduan (*guidelines*) yang terkait dengan solusinya kadang masih berbenturan dengan kebijakan pimpinan sehingga masih menjadi ambigu dalam peran APIP yang dapat mempengaruhi independensinya dalam pengambilan keputusan. Dalam menjalankan pemeriksaan APIP sangat membutuhkan garis pedoman yang jelas, mengetahui apa yang harus dilakukan jika ditemukan adanya kesalahan atau penyimpangan, memiliki dan mengetahui tingkat wewenang yang dimilikinya, mengetahui tanggungjawab pekerjaannya, telah ada standar praktik yang jelas, dan diberikan waktu yang memadai. Jika hal hal tersebut terganggu maka akan menurunkan tingkat independensi auditor.

Ambiguitas peran menurut Luthans (2001) terjadi ketika individu tidak memperoleh kejelasan mengenai tugas-tugas dari pekerjaannya atau lebih umum dikatakan "tidak tahu apa yang seharusnya dilakukan". *Job description* yang tidak jelas, perintah-perintah yang tidak lengkap dari atasan, dan tidak adanya pengalaman memberikan kontribusi terhadap ambiguitas peran. Hal ini telah sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Robbins (2001) menyatakan bahwa ambiguitas peran muncul ketika peran yang diharapkan (*role expectation*) tidak secara jelas dimengerti dan seseorang tidak yakin pada apa yang dia lakukan.

Namun permasalahan ambiguitas peran ini dapat teratasi jika APIP telah memahami tujuan dari pelaksanaan pengawasan. Dengan pengalaman melaksanakan kegiatan pemeriksaan, maka pengalaman tersebut menjadikan APIP telah memahami tujuan yang akan dicapai tanpa menunggu perintah terkait dengan peran yang akan dijalankan. Hal ini sejalan dengan pendapat Snyder (2000) dalam Carr (2004 : 90-100) menyatakan harapan adalah keseluruhan dari kemampuan yang dimiliki individu untuk menghasilkan jalur mencapai tujuan yang diinginkan (*pathways thinking*). Hal ini senada dengan Lopez, Snyder & Pedrotti, 2003 (dalam Lopez dan Snyder, 2004:94) menyatakan bahwa tujuan dapat berupa *approach-oriented in nature* (misalnya sesuatu yang positif yang diharapkan untuk terjadi) atau *preventative in nature* (misalnya sesuatu yang negatif yang ingin dihentikan agar tidak terjadi lagi).

Penelitian tentang pengaruh ambiguitas peran terhadap independensi sejalan dengan penelitian Anton (2009) menunjukkan bahwa ambiguitas memberikan pengaruh penting pada perilaku pekerja, baik secara langsung atau melalui sikap mereka. Ketika karyawan mengalami ambiguitas peran, kinerja mereka akan mengalami masalah. Sebaliknya ketika pelaksanaan peran tidak menjadi ambigu buat individu, maka pengaruh yang diberikan tidak lagi mempengaruhi sikap dan kinerja mereka.

c. Pengaruh Konflik Peran Terhadap Independensi APIP

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa konflik peran berpengaruh tidak secara signifikan terhadap independensi APIP. Hal ini mengindikasikan bahwa konflik peran APIP tidak lagi menjadi faktor yang berkontribusi penting dalam menentukan tingkat independensi APIP. Jika dikaitkan dengan karakteristik berdasarkan jenjang jabatan responden yang digambarkan pada tabel 5, pada umumnya APIP di Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Selatan telah berada pada tingkatan Madya. Sehingga konflik peran dimungkinkan tidak lagi menjadi hal yang mengganggu independensi, disebabkan karena APIP telah memahami perannya masing-masing, walaupun ditempatkan pada situasi dengan peran yang berbeda.

Instrumen yang dominan diperoleh yaitu "Saya merasa dapat saja melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan kode etik saat melaksanakan audit". Sebagian besar responden sangat tidak setuju dengan pernyataan ini sehingga menggambarkan bahwa APIP senantiasa menjaga tindakan-tindakan yang dilakukan agar tidak bertentangan dengan kode etik. Namun instrumen lainnya memperoleh jawaban yang tidak hanya pada satu pendapat, namun bervariasi. Hal ini menunjukkan masih banyak hal yang dapat dipengaruhi oleh konflik peran terhadap kondisi yang dihadapi oleh APIP.

Berdasarkan penilaian terhadap dimensi *inter-role conflict* yang tergambar pada tabel 12, terlihat berbagai persepsi dari masing-masing indikator, yang ditunjukkan dengan penilaian responden yang secara umum tidak mengarah pada satu pendapat terhadap konflik yang dialami oleh APIP, diantaranya yang disebabkan adanya pengabaian terhadap standar etika profesi dan kode etik, serta pertentangan dari kondisi praktik dengan prosedur. Pertentangan-pertentangan yang terjadi pada peran yang dapat menimbulkan konflik pada APIP, sebagian tidak lagi menjadi masalah, dalam arti hampir tidak menjadi gangguan-gangguan terhadap independensinya.

d. Pengaruh Kedudukan kelembagaan Terhadap Independensi APIP dimoderasi oleh budaya lokal

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa budaya lokal memperkuat pengaruh kedudukan kelembagaan secara signifikan terhadap Independensi. Hal ini mengindikasikan bahwa faktor budaya lokal dapat memperkuat kedudukan kelembagaan sebagai salah satu faktor yang berkontribusi penting dalam menentukan tingkat independensi APIP. Hasil penelitian ini sejalan dengan teori budaya Hofstede. Hofstede menjelaskan bahwa budaya sebagai pemrograman pikiran (*mental programming*) yang diwujudkan dalam nilai-nilai dan keyakinan dari masyarakat. Nilai-nilai tercermin dalam preferensi individu yang mempunyai kontribusi terhadap prediksi suatu perilaku. *Hofstede* selanjutnya mengklasifikasikan budaya ke dalam berbagai tingkatan, antara lain: nasional, daerah, gender, generasi, kelas sosial, organisasional perusahaan.

Hal ini senada dengan pendapat Koentjaraningrat (2009:153) yang menyatakan bahwa nilai budaya adalah konsep-konsep mengenai sesuatu yang

ada dalam alam pikiran masyarakat yang mereka anggap bernilai, berharga, dan penting dalam hidup sehingga dapat berfungsi sebagai pedoman. Hal ini juga sesuai dengan Adamopoulos dan Lonner (1997) dalam Matsumoto (2001) bahwa budaya ditafsirkan sebagai variabel independen (atau set variabel) yang memberikan pengaruh langsung terhadap perilaku selain dapat diberlakukan sebagai mediator dalam hubungan nyata antara variabel lain.

Hasil ini telah sejalan dengan penelitian Kusumawati (2014) menunjukkan bahwa dimensi budaya nasional *collectivism* dan kewajiban moral berpengaruh langsung terhadap *planned behavior* yang terdiri atas sikap, norma subjektif, dan *perceived behavior control* yang selanjutnya berpengaruh terhadap intention wajib pajak hotel. Hasil penelitian lain dari Poerhadiyanto dan Sawarjuwono (2002) yang dilakukan terhadap beberapa auditor di satu kantor akuntan publik yang berlatar belakang budaya Jawa, menyatakan bahwa nilai-nilai budaya Jawa bukanlah ancaman terhadap independensi, atau dapat memperlemah independensi, tetapi justru memperkuatnya dengan cara yang khas. Telah sejalan juga dengan Tamar (2007) yang membuktikan bahwa Sistem Nilai Budaya Bugis berpengaruh terhadap keberhasilan pengusaha Bugis melalui tipe nilai motivasional dan sifat kewirausahaan, yang berarti bahwa nilai budaya lokal berfungsi sebagai dinamisator dalam keberhasilan pengusaha Bugis.

e. Pengaruh Ambiguitas peran Terhadap Independensi APIP dimoderasi oleh budaya lokal

Hasil penelitian menunjukkan bahwa budaya lokal tidak memoderasi pengaruh ambiguitas peran terhadap independensi APIP. Moderasi nilai budaya lokal yang tidak memperkuat atau memperlemah hubungan antara ambiguitas peran terhadap independensi kemungkinan disebabkan karena ambiguitas peran lebih mendominasi dalam hubungan ini.

Moderasi nilai budaya lokal yang tidak signifikan memperkuat hubungan antara ambiguitas peran terhadap independensi bisa disebabkan karena pada saat menghadapi auditi pertama kali, auditor cenderung untuk lebih mengedepankan menjalin hubungan komunikasi yang baik, baru ingin mendapatkan informasi dari auditi tentang operasional organisasi, dan lain-lain sehingga nilai budaya belum terlalu dimunculkan. Kemungkinan lain dari moderasi nilai budaya lokal yang tidak signifikan memperkuat hubungan dalam model ini juga karena masih ada instrumen nilai budaya Bugis yang belum dilibatkan dalam penelitian yaitu nilai kepatutan (*assitinajang*), keteguhan (*agettengeng*), dan usaha (*reso*).

Penelitian ini sejalan dengan penelitian Sim (2009) bahwa auditor dari negara budaya kolektif dapat berperilaku berbeda sebagai hasil dari nilai-nilai budaya nasional mereka termasuk dengan "memberikan gambaran yang baik" untuk menyenangkan klien ketika pengendalian internal klien terlihat buruk. Himmah (2013) menyimpulkan bahwa secara parsial dan simultan dimensi budaya nasional *power distance*, *collectivism/individualism*, *masculinity/femininity* tidak

memiliki pengaruh terhadap munculnya *deviant workplace behavior* sedangkan *Uncertainty avoidance* berpengaruh baik secara parsial maupun simultan.

f. Pengaruh Konflik Peran terhadap Independensi APIP dimoderasi oleh budaya lokal

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa budaya lokal tidak memoderasi pengaruh konflik peran terhadap Independensi APIP. Moderasi nilai budaya lokal yang tidak signifikan memperkuat hubungan antara konflik peran dan independensi dalam model ini kemungkinan juga disebabkan karena masih ada instrumen nilai budaya bugis yang belum dilibatkan dalam penelitian yaitu nilai kepatutan (*assitinajang*), keteguhan (*agettengeng*), dan usaha (*reso*).

Menurut Rahim (1992) setiap kebudayaan mengandung sejumlah nilai. Ada nilai yang dapat dijeniskan sebagai nilai utama di samping yang tidak utama. Kata mutlak yang melekat pada pengertian nilai utama ditandai dengan hal berlakunya suatu kebenaran yang tidak dibatasi oleh faktor faktor yang umumnya memengaruhi sifat sesuatu yang dianggap benar atau baik menurut waktu dan tempat. Nilai yang tidak utama bersifat nisbi (relatif) yang dibatasi oleh waktu dan tempat. Meskipun dalam pengujian dalam penelitian lain nilai budaya lokal mempunyai pengaruh positif signifikan terhadap independensi auditor yang berarti bahwa sejalan dengan teori budaya, tetapi dalam penelitian ini nilai budaya lokal tidak signifikan memperkuat pengaruh konflik peran terhadap independensi APIP. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa konflik peran dan nilai budaya lokal belum memberikan peran yang sangat penting dalam meningkatkan independensi.

SIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh kedudukan kelembagaan, ambiguitas peran, dan konflik peran terhadap independensi Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) di Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Selatan dengan moderasi budaya lokal.

Berdasarkan hasil penelitian dengan disandingkan dengan teori peran, teori harapan dan *Theory of planned behavior* serta teori budaya, dapat di ambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Kedudukan kelembagaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi APIP. Semakin tinggi kedudukan kelembagaan maka semakin baik independensi dari APIP, sebaliknya semakin rendah kedudukan kelembagaannya maka semakin rendah pula independensi APIP. Dukungan dari kepala daerah adalah faktor yang paling memengaruhi independensi APIP, karena dengan dukungan tersebut maka APIP dapat dengan maksimal menjalankan tugas-tugasnya tanpa khawatir mendapatkan intervensi dari pihak lain. Hasil ini sejalan dengan pandangan Agoes (2013:209) yang menyatakan bahwa independensi internal auditor tergantung pada kedudukan internal auditor dalam organisasi.

2. Ambiguitas peran berpengaruh tidak signifikan terhadap Independensi APIP. Hal ini dimungkinkan karena kegiatan pengawasan yang dilakukan telah menjadi kegiatan yang rutin dilakukan oleh APIP sehingga masing-masing telah mengetahui peran dan fungsinya pada saat penugasan sehingga tidak lagi menjadi hal mengganggu independensi dalam pengambilan keputusan. Hasil ini sejalan dengan pendapat Snyder (2000) dalam Carr (2004 : 90-100) menyatakan harapan adalah keseluruhan dari kemampuan yang dimiliki individu untuk menghasilkan jalur mencapai tujuan yang diinginkan (*pathways thinking*).
3. Hasil penelitian menunjukkan bahwa konflik peran berpengaruh tidak signifikan terhadap Independensi APIP. Hal ini mengindikasikan bahwa pertentangan-pertentangan yang terjadi pada peran yang dapat menimbulkan konflik pada APIP, tidak lagi menjadi masalah atau tidak ada lagi menjadi gangguan-gangguan terhadap independensi. Hasil ini sejalan dengan *theory of planned behavior, intention* dan *perceived behavioral control* yang menyatakan *intention* sebagai indikasi kesiapan seseorang untuk melakukan perilaku tertentu, dan dianggap sebagai *anteseden* langsung dari perilaku.
4. Hasil penelitian menunjukkan bahwa budaya lokal mampu memoderasi kedudukan kelembagaan mempengaruhi Independensi APIP walaupun tidak secara signifikan, tetapi budaya lokal tidak dapat memoderasi hubungan antara ambiguitas peran terhadap independensi, serta hubungan antara konflik peran terhadap independensi. Nilai budaya yang tidak sanggup memoderasi bisa disebabkan adanya faktor lain yang dominan atau masih perlunya penambahan instrumen nilai budaya lainnya yang tidak digunakan dalam penelitian ini. Hasil ini mengkonfirmasi teori budaya Hoffstede yang menyatakan bahwa nilai nilai dari suatu masyarakat mempunyai kontribusi terhadap prediksi suatu perilaku.

DAFTAR PUSTAKA

- Adiputra, Pradana. 2014. *Budaya Tri Hita Karana Sebagai Pemoderasi Pengaruh Kompleksitas Tugas Terhadap Kinerja Internal Auditor. Seminar Nasional Akuntansi 17*. Mataram, Lombok
- Ahmad, Zaini., dan Taylor, Dannis. 2009. *Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict*, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 Iss 9, 899 - 925
- Ajzen, leek. (1991). *The Theory of Planned Behavior. Organizational Behavior and Human Decision Process* . 50,179-211.
- Al-Thuneibat, Ali Abedalqader., Al Issa, Ream Tawfiq Ibrahim., dan Ata Baker, Rana Ahmad. 2011. *Do audit tenure and firm size contribute to audit quality?*, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 Iss 4, 317 - 334

- Anis, Ahmed. 2014. *Auditors' Perceptions Of Audit Firm Rotation Impact On Audit Quality In Egypt Accounting & Taxation* Vol. 6 No.1,105-120
- Anton, Concha. 2009. *The Impact of Role stress in Workers behavior Through Job Satisfaction and organizational commitment*. International Journal Of Psychology, Vol. 44 No.3, 187-194
- Aranya, Nissim., Pollock, J., dan Amemic, J. 1981. *An examination of professional commitment in public accounting*, Accounting. Organizations and Society. Vol. 6 No. 4, 271-80.
- Aranya, Nissim., dan Ferris, Kenneth R. 1983. *Organizational-Professional Conflict among US and Israeli Professional Accountants*. The Journal of Social Psychology, 1983,119,153-161
- Aranya, Nissim., dan Ferris, Kenneth R. 1984. *A Reexamination of Accountants Organizational-Professional Conflict*. The Accounting Review Vol. LIX.No.1.
- Azis, Nur Alimin., Mangoting, Yenni., dan Lutfillah, Novrida Qudsi. (2015). *Memaknai Independensi Auditor Dengan Keindahan Nilai-Nilai Kearifan Lokal “Siri’ Na Pacce”* Jumal Akuntansi Multi Paradigma, Vol 6 No 1.
- Bamber, E.Micheál., Snowball, Doug dan Tubbs, Richard M. 1989. *Audit Structure and Its Relation to Role Conflict and Role Ambiguity: An Empirical Investigation*. The Accounting Review. Vol.LXIV No.2, 285-298.
- Beattie, Vivian., Brandt R. dan Feamley S. 1999. *Perceptions of auditor independence: U.K. evidence*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol 8, No 1, 67-107.
- Brody Richard G., Haynes, Christine M., dan White Craig G. 2014. *The impact of audit reforms on objectivity during the performance of non-audit services*, Managerial Auditing Journal, Vol. 29 Iss 3, 222 - 236
- Carr, Alan., 2004. *Positive Psychology : The science of happiness and human strengths*. Brunner-Routledge. New York
- Dahlan, Ahmad, Pagalung Gagaring, dan Tawakkal. 2013. *Faktor faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor*. Universitas Hasanuddin. Makassar. Tesis.
- Davis, L.R., Soo, B. dan Trompeter, G. (2009), *Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts*, Contemporary Accounting Journal, Vol.26, No.2, 517-554.
- DeAngelo, Linda Elizabeth. 1981. *Auditor Independence “Low Balling” and*

Disclosure Regulation. Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, issue 3,113-127.

Diener, Ed., dan Diener, Marissa. 1995. *Cross-Cultural Correlates of Life Satisfaction and Self-Esteem*. Journal of Personality and Social Psychology. Vol. 68 No. 4, 653-663.

Fogarty, Timothy J., dan Kalbers, Lawrence P. 2000. *An empirical evaluation of the interpersonal and organizational correlates of professionalism in internal auditing*. Accounting and business research Vol 30 No.2,125-136.

Gaffar. Syamsul Bakhri. 2012. *Pengaruh Perilaku Kepemimpinan Tradisional Orang Bugis dan Motif Berprestasi Terhadap Kinerja Pengelola Koperasi Di Sulawesi Selatan*. Jumal Al-Fikr, Volume 16, No. 2. Fakultas Usluhuddin dan Filsafat. UIN Makassar.

Gregson, Terry. 1994. *Role Conflict, Role Ambiguity, Job Satisfaction and the Moderating Effect of Job-Related Self-Esteem: A Latent Variabel Analysis*. Journal of Applied Business Research. Volume 10. No 2.

Griffin, R.W. dan Moorhead, G. 2007. *Organizational Behavior Managing People and Organizations*, Houghton Mifflin, Boston, MA.

Gunz, Sally., dan Laan, Sandra Van der. 2011. *Actuaries, Conflicts of Interest and Professional Independence: The Case of James Hardie Industries Limited*. Jumal of Business Ethic Vol 98, 583-596

Harrell, Adrian., Chewing, Eugene., dan Taylor, Martin. 1986. *Organizational-Professional Conflict and The Job Satisfaction and Turnover Intensions of Internal Auditor*. Auditing : A Journal of Practice and Theory, Vol.5 No. 2, 109-121.

Hartley, R. V. dan T. L. Ross. 1972. *MAS and audit independence: An image problem*. Journal of Accountancy, 42-52.

Hecht, Laura M. 2001. *Role Conflict and Role Overload: Different Concepts, Different Consequences*. Sociological Inquiry, Vol. 71, No.1, 11-121.

Himmah, Dewi Faikhotul. 2013. *Pengaruh Dimensi Budaya Hofstede Terhadap Deviant Workplace Behavior*. Studi Pada Karyawan Kantor Pelayanan Pajak Pratama Singosari.

Hofstede, Geert., Hofstede, J. Gert., dan Minkov, Michael. 2010. *Cultures dan Organization Software of Mind ",Intercultural Cooperation and Its Importance for Survival*. Revised and Expanded Third Edition. MacGraw-Hill.

- Idris, Mohd Kamel. 2011. *Over Time Effects of Role Stress on Psychological Strain among Malaysian Public University Academics*. International Journal of Business and Social Science Vol. 2 No. 9 [Special Issue]:154-161
- IAI. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)*. Ikatan Akuntan Indonesia (IAI)
- IIA. 2011. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- INTOSAI GOV 9140 : *Internal Audit Independence in The Public Sector*.
- INTOSAI, ISSAI 200 : *General standards in Government Auditing and standards with ethical significance*.
- 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*, John Wiley & Sons, New York, NY.
- Karaibrahimoglu, Y. Zengin dan Cangarli, B. Guneri. 2015. *Do Auditing and Reporting Standards Affect Firms' Ethical Behaviours? The Moderating Role of National Culture*. Jurnal Business Ethics. DOI 10.1007/s 10551-015-2571-y. www.Springerlink.com
- Katz, Daniel., dan Kahn, Robert L. 1978. *The Social Psychology Of Organizations: The Taking of Organizational roles*, Sec. Edition. John Wiley & Sons, New York, NY
- Keller, Robert T. 1975. *Role conflict and ambiguity : Correlates with Job Satisfaction and Values*. Personnel Psychology, 28,57-64.
- Koentjaraningrat. 2009. *Pengantar Ilmu Antropologi*. Edisi Revisi. Rineka Cipta, Jakarta.
- Koo, Chi Mo dan Sim, Ho Seog. 1999. *On the role conflict of auditors in Korea*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol.12 Iss 2, 206 -219
- Kusumawati, Andi. 2014. *Pengaruh Budaya Kolektivisme, Kewajiban Moral, dan Planned Behavior terhadap Kepatuhan Wajib Pajak*. Universitas Hasanuddin. Makassar. Disertasi.
- Leiwakabessy, Audry. 2009. *Pengaruh Orientasi Etis dan Budaya Jawa terhadap Perilaku Etis Auditor*. Universitas Diponegoro, Semarang. Tesis.
- Lopez, J. Shane dan Snyder, C.R. 2004. *Positive Psychologi Assesment : A Handbook of Models and Measures*. American Psychological Association. Washington, DC, US
- Luthans, Fred. 2001. *Organizational Behavior*. Ninth edition. New York: McGraw-

- Hill, Mondy, R.W., A.Sharplin, Shane. R. Premeaux. 1990. *Management and Organizational Behavior*. USA.
- Luthans dan Doh, Jonathan. 2012. *International Management : Culture, Strategy, and Bahavior*. Eighth Edition. McGraw-Hill Companies. New York.
- Marzuki, M. Laica, 1995. *Siri': Bagian Kesadaran Hukum Rakyat Bugis Makassar*, Disertasi. Universitas Padjadjaran. Bandung
- Matsumoto, David 2001. *The Handbook of Culture and Psychology*.Oxford University Press. New York.
- Modul Pelatihan PLS 3.0, PT. Intermedia Personalia Utama.
- Mohamed, Diana Mostafa., dan Habib, Magda Hussien. 2013. *Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt*. Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues Vol.6, No.2, 116-144
- Mutchler, J.F. 2003. *Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Niah, Helda. 2016. *Faktor-faktor yang Memengaruhi Independensi Auditor Internal Pemerintah Daerah*. Tesis tidak dipublikasikan. Makassar: Program Pascasarjana Fakultas Ekonomi dan bisnis Universitas Hasanuddin.
- Nirwana. 2015. Analisis Kondisi Keuangan Pemerintah Daerah di *Sulawesi Selatan*. Universitas Hasanuddin. Disertasi.
- Pei, B.K.W. dan Davis, F.G. 1989. *The impact of organizational structure on internal auditor organizational-professional conflict and role stress: an exploration of linkages*, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.2,101-115.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intem Pemerintah
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 20 Tahun 2010 tentang Roadmap Reformasi Birokrasi 2010-2014
- Peurseem, K.A. Van. 2004. *Internal auditors' role and authority*, Managerial Auditing Journal. Vol.19, No.3, 378-393.
- Peurseem, K.A. Van. 2005. *Conversations with internal auditors*, Managerial Auditing Journal, Vol.20, No.5, 489 - 512
- Pickett, K H Spencer. 2003. *The internal auditing handbook*. Second Ed. John Wiley & Sons Inc.
- Poerhadiyanto, Deny dan Sawarjuwono, Tjiptohadi. 2002. “Menegakkan

Independensi dari Pengaruh Budaya Jawa: *Tata Krama, Suba Sita, Gelagat Pasemorf*. Makalah *Simposium Nasional Akuntansi 5*, Semarang.

Porter, L.W., Steers, R.M., Mowday, R.T. dan Boulian, P.V. 1974. *Organizational commitment, job satisfaction and turnover among psychiatric technicians*, *Journal of Applied Psychology*, Vol. 59, 603-9.

Purnamawati, IGA., Nova, IKE Pardina., dan Atmadja, A. Tungga. 2015. *Pengaruh peran auditor internal terhadap efektivitas pengendalian internal dengan budaya organisasi sebagai variabel moderating*. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi S1*. Vol 3, No 1

Putri, Ike Nurkusuma dan Kamayanti, Ari. 2013. *Etika Akuntan Indonesia Berbasis Budaya Jawa, Batak, Dan Bali: Pendekatan Antropologis*. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB*. Vol 2 No. 1.

Rahim, A.Rahman. 1992. *Nilai Nilai Utama Kebudayaan Bugis*. Hasanuddin University Press.

Raibom, Cecily., Schorg, Chandra A., dan Massoud, Morcos. 2006. *Should Auditor Rotation be Mandatory?*. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol 17. Iss4. 37-49

Reynolds, M.A. 2000. *Professionalism, Ethical Codes and The Internal Auditor: A Moral Argument*, *Journal of Business Ethics*, Vol. 24 No. 2,115-124. Universitas Diponegoro, Semarang. Tesis

Ritzer, George dan Goodman, J. Douglas. 2010. *Teori Sosiologi Modern*. Edisi ke-6 McGraw Hill. Dialihbahasakan oleh Alimandan. Jakarta, Kencana 2010.

Rizzo, J.R., House, R.J. dan Lirtzman, S.I. 1970. *Role conflict and ambiguity in complex organizations*, *Administrative Science Quarterly*. Vol.15 No.2, ISO- 163.

Robbins, Stephen P. 1996. *Organizational Behavior : Concepts Controversies Applications*. Seventh Ed.

Rocco R. Vanasco Clifford R. Skousen L. Roger Santagato. 1997. *Auditor independence: an international perspective*, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 12 Iss 9, 498-505

Roussy, Mélanie. 2013. *Internal auditors' roles: From Watchdogs to Helpers and Protectors of The Top Manager*. *Critical Perspectives on Accounting*. November, Vol. 24 Issue 7/8, 550-571.

Schuler, S. Randall., Aldag, J. Ramon., dan Brief, P. Arthur. 1977. *Role Conflict and Ambiguity : A Scale Analysis*. *Organizational Behavior and Human Performance* : 20,111-128

Sabil, H. Ananda. 2015. *Penelitian Bisnis dan Manajemen Menggunakan Smart*

PLS, Universitas Brawijaya

- Schneider, A. 1985. *The reliance of external auditors on the internal audit function*. Journal of Accounting Research, A/o.23 (2), 911-919.
- Shockley R. 1981, *Perceptions of Auditor's Independence: An Empirical Analysis*. The Accounting Review,785-800.
- Sekaran.Uma. 2003. *Research Methods For Business : A Skill Building Approach*. 4th Ed., Jhon Wiley & Sons Inc.
- Snyder, C.R., dan Lopez, Shane J. 2002. *Handbook of Positive Psychology*. Oxford University Press. New York.
- Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) 2014, Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia*.
- Stewart, Jenny., dan Subramaniam, Nava. 2010. *Internal audit and objectivity: Emerging Research Opportunities*
- Stryker, Sheldon., dan Macke, A. Statham. 1978. *Status Inconsistency and Role Conflict*. Annual Review of Sociology 4, 57-90.
- Sugiyono. 2011. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif R&A*, Bandung : Penerbit Alfabeta.
- Supriyono, R.A. 1988. *Pemeriksaan Akuntan (Auditing) Faktor faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik*. Yogyakarta : BPFE.
- Tamar, Muhammad. 2007. *Pengaruh Sistem Nilai Budaya Lokal terhadap Tipe Nilai Motivasional dan Sifat-sifat Kewirausahaan dalam Keberhasilan Pengusaha Bugis*. Universitas Indonesia. Disertasi.
- Tsai, Ming-Hsiu., Liu, Meng-Fen., Chen, Yu-Ju., Liu, Cheng-Ching. 2012. Hu Li Za Zhi. *The journal of Nursing*, Juni Vol.59(3), 61-69
- Undang Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara Bebas Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme*.
- Vanasco, Rocco R., Skousen, Clifford R., dan Santagato, Roger. 1997. *Auditor independence: An International Perspective*, Managerial Auditing Journal, Vol. 12 Iss 9, 498-505
- Wu, L., dan Norman, I.J. 2006. *An investigation of job satisfaction,organizational commitment and role conflict and ambiguity in a sample of Chinese undergraduate nursing students*. Nurse Education Today. Vol.26, 304-314