

## **PENGARUH AMBIGUITAS PERAN, KONFLIK PERAN, DAN KEPATUHAN PADA KODE ETIK TERHADAP INDEPENDENSI APARAT PENGAWASAN INTERN PEMERINTAH**

**Sutaryo\***  
*Universitas Negeri Sebelas Maret*

---

**Keywords:**

*role ambiguity, conflict ambiguity, code of ethics compliance, state internal auditor independence*

---

---

**Abstract**

*This research is conducted to find out empirical evidence of the effect of role ambiguity, role conflict, and code of ethics compliance on the state internal auditor to state internal auditor independence in Jawa Timur. This research, which uses quantitative approach, uses data sources by taking sample of 170 state internal auditors in Jawa Timur. The collected data is then analysed by multiple linear regression analysis method. The result reveals that role ambiguity and role conflict have negative effect to the state internal auditor independence, however code of ethics compliance has positive effect to the state internal auditor independence. The higher the situation of ambiguity and role conflict perceived by APIP, it will further weaken its commitment to maintain independence in duty. But not so with compliance with the code of ethics, the higher the compliance of APIP to the code of ethics, it will further increase its commitment to maintain independence in the duty.*

---

**Abstrak**

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui bukti empiris pengaruh ambiguitas peran, konflik peran, dan kepatuhan kode etik pada auditor internal negara untuk menyatakan independensi auditor internal di Jawa Timur. Penelitian ini, yang menggunakan pendekatan kuantitatif, menggunakan sumber data dengan mengambil sampel dari 170 auditor internal negara di Jawa Timur. Data yang terkumpul kemudian dianalisis dengan analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa peran ambiguitas dan konflik peran berpengaruh negatif terhadap independensi auditor internal negara, namun kode etik kepatuhan berpengaruh positif terhadap independensi auditor internal negara. Semakin tinggi situasi ambiguitas dan konflik peran yang dirasakan oleh APIP, maka akan semakin melemahkan komitmennya untuk mempertahankan independensi dalam tugas. Namun tidak demikian dengan kepatuhan terhadap kode etik, semakin tinggi kepatuhan APIP terhadap kode etik, maka akan semakin meningkatkan komitmennya untuk menjaga independensi dalam menjalankan tugas.

---

**How to Cite:**

Sutaryo. 2017. *Pengaruh Ambiguitas Peran, Konflik Peran, dan Kepatuhan pada Kode Etik Terhadap Independensi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah*. Jurnal Wahana Akuntansi, 12(2), 105-121. <https://doi.org/10.21009/wahana.012.2.1>

---

\* *Corresponding Author:*  
Sutaryo (sutaryo@staff.uns.ac.id)

## PENDAHULUAN

Dalam konteks pemerintahan, auditor internal pemerintah dikenal dengan sebutan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang dibentuk di tingkat pemerintah pusat maupun daerah. Seiring dengan berkembangnya kondisi tata kelola pemerintahan menuju arah *Good Governance* dan *Clean Government*, peran APIP menjadi semakin strategis. APIP tidak lagi dipandang sebagai *'watchdog'* dalam sebuah organisasi pemerintah, namun lebih dari itu, APIP dituntut untuk menjadi konsultan intern yang mampu memberikan nasihat perbaikan atas kondisi operasional auditi. Paradigma baru tersebut menempatkan APIP sebagai mitra kerja bagi instansi-instansi pemerintah melalui aktivitas asurans dan konsultasi dalam rangka mengawal pengelolaan keuangan negara dan daerah agar lebih akuntabel.

Era baru APIP ini semakin tegas ditandai dengan lahirnya Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Sistem pengendalian intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008).

Tujuan SPIP tersebut dapat terwujud apabila peran APIP efektif. Perwujudan peran

APIP yang efektif sebagaimana tercantum dalam pasal 11 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 yaitu sekurang-kurangnya APIP harus memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektifitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah, memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah, dan memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.

Perwujudan peran APIP yang efektif tersebut seharusnya sudah dapat terlaksana mengingat implementasi SPIP sudah berlangsung hampir sepuluh tahun lamanya. Namun faktanya, hal tersebut belum sepenuhnya terwujud karena belum ada *outcome* yang bisa dirasakan secara nyata dan terukur atas implementasi SPIP di lingkungan pemerintahan terutama pemerintahan daerah.

Data yang dipublikasi oleh *Indonesian Corruption Watch* (ICW) mengungkapkan bahwa ada sebanyak 183 kepala daerah yang menjadi tersangka dikarenakan kasus korupsi sepanjang kurun waktu 2010 sampai dengan 2015. Kepala daerah yang paling banyak tersangkut kasus korupsi adalah Bupati sebanyak 110 orang. Artinya terdapat masalah pada ketaatan dan kepatuhan penyelenggara negara di daerah terhadap peraturan perundang-undangan yang membuatnya terjerat kasus korupsi. Hal tersebut mengindikasikan bahwa tujuan SPIP belum terwujud.

Selain itu, ICW juga mengungkapkan bahwa Provinsi Jawa Timur merupakan lokasi dengan jumlah kasus korupsi terbesar yang masuk dalam tahap penyidikan pada tahun 2016 di mana terdapat sebanyak 64 kasus. Bahkan akhir-akhir ini banyak pemberitaan mengenai korupsi di Jawa Timur, misalnya kasus korupsi proyek Pasar Besar Madiun yang menetapkan Walikota Madiun sebagai tersangkanya. Hal tersebut mengindikasikan bahwa peran APIP belum optimal dalam mengawal pengelolaan keuangan daerah di Jawa Timur.

Dari sisi pengamanan aset, efektivitas dan efisiensi, maraknya kasus korupsi yang terjadi mengakibatkan timbulnya kerugian negara. Data yang dipublikasi oleh ICW mengungkapkan bahwa jumlah kerugian negara akibat korupsi di Jawa Timur pada tahun 2016 mencapai 325 miliar. Artinya terdapat kebocoran asset sejumlah kerugian negara tersebut yang tentu saja berdampak buruk pada efektivitas dan efisiensi pengelolaan keuangan negara. Kondisi yang sangat ironis mengingat SPIP sudah disuarakan dengan sangat gencar.

Data dan fakta yang telah diuraikan tersebut memberikan bukti nyata bahwa tujuan SPIP berupa tercapainya efisiensi dan efektivitas, keandalan laporan keuangan, pengamanan aset, dan ketaatan terhadap peraturan belum sepenuhnya terwujud. Belum terwujudnya hal tersebut dikarenakan fungsi dan peran APIP saat ini dirasakan belum efektif dan optimal dalam mengawal pengelolaan keuangan negara maupun daerah.

Mantan Menpan-RB, Azwar Abubakar, mengatakan setidaknya ada tiga kelemahan APIP pada saat ini, yakni independensi,

profesionalitas, dan permasalahan sistem. Terkait dengan independensi, dikatakan bahwa pegawai APIP merupakan pegawai lembaga yang bersangkutan, yang dipilih oleh pimpinan lembaga yang akan diawasi. Selain ruang lingkup pengawasan APIP terbatas, pelaporan hanya dilakukan kepada pimpinan lembaganya (Kemenpan-RB, 2013).

Sebagai auditor intern pemerintah, APIP sudah pasti tidak memiliki independensi secara penampilan karena instansi yang menaungi APIP masih memiliki tanggung jawab vertikal terhadap Presiden, Menteri, ataupun Kepala Daerah. Hal ini selaras dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Santosa dan Suyunus (2016) yang menyimpulkan bahwa realita yang ada menunjukkan bahwa independensi APIP lebih tepat dikatakan sebagai “Independen samar-samar” karena dalam desain kelembagaannya APIP bertanggung jawab secara langsung kepada pimpinan tertinggi di masing-masing tingkat pemerintahan.

Selain permasalahan independensi, APIP juga dihadapkan pada permasalahan peran. Fungsi pengawasan yang dilakukan APIP sampai dengan saat ini dilaksanakan dengan peran asurans, peran konsultasi, dan peran katalisator (Suhartanto, 2013). Peran konsultasi yang dimainkan oleh APIP merupakan peran baru yang sebelumnya tidak ada. Sementara peran asurans mempunyai andil sangat besar dalam pemberantasan korupsi yang pada akhirnya membawa harapan dan risiko bagi auditor itu sendiri karena profesi auditor seperti pedang bermata dua (Wulandari dan Tjahjono, 2011).

Peran ganda yang dilakukan oleh APIP tentu melahirkan potensi terjadinya situasi konflik. Ahmad dan Taylor (2009) berpendapat bahwa ambiguitas peran dan konflik peran secara signifikan berhubungan negatif terhadap independensi auditor internal. Ambiguitas kewenangan yang dimiliki auditor internal dan konflik antara persyaratan profesional dengan nilai pribadi auditor internal berdampak pada berkurangnya kemampuan auditor internal untuk tetap bersikap independen.

Hal tersebut juga diperkuat oleh Khairin, Ginting, dan Oktavianti (2015) yang mengungkapkan bahwa adanya pergeseran peran auditor internal, yakni dari peran sebagai 'polisi' menjadi 'konsultan' yang lebih dominan. Kondisi tersebut dan berbagai kondisi lain yang dihadapi auditor internal dapat melemahkan independensinya. Terjadinya kesenjangan antara harapan dari peran yang dijalankan serta pihak yang menerima hasil dari peran tersebut menimbulkan terjadinya konflik dan ambiguitas peran. Dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya, auditor internal harus tunduk terhadap kode etik dan standar audit. Kode etik bertujuan untuk menjaga perilaku auditor sementara standar audit bertujuan untuk menjaga mutu pekerjaannya. Kedua hal inilah yang menjadi dasar sikap independensi seorang auditor (Khairin et al, 2015).

Hasil penelitian dan fenomena yang telah dijelaskan di atas memberikan gambaran mengenai kondisi riil yang terjadi saat ini mengenai independensi APIP. Kondisi riil independensi APIP tersebut menjadi landasan pentingnya dilakukan penelitian mengenai pengaruh ambiguitas peran, konflik peran, dan

kepatuhan pada kode etik terhadap independensi APIP.

## **TINJAUAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS**

### **Hubungan Keagenan dalam Pemerintahan di Indonesia**

Hubungan keagenan terjadi pada setiap entitas, termasuk entitas pemerintahan. Dari sisi aturan formal, entitas pemerintahan dijalankan dengan mengacu pada seperangkat aturan yang menspesifikasikan tugas, wewenang, dan tanggung jawab partisipan. Adanya ikatan formal tersebut menunjukkan adanya kontrak dalam organisasi pemerintahan. Hal ini memberikan justifikasi bahwa terdapat hubungan keagenan dalam organisasi pemerintahan di Indonesia. Hubungan keagenan yang terjadi dalam pemerintahan semakin jelas terlihat pada Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah. Dalam undang-undang tersebut dijelaskan bahwa bupati dan walikota bertanggungjawab atas perencanaan, pelaksanaan, dan pertanggungjawaban program pemerintah. Bupati dan walikota tersebut sejatinya dipilih langsung oleh rakyat. Pemilihan langsung bupati dan walikota oleh rakyat merupakan bentuk pelimpahan wewenang dari partisipan kepada agen (Sutaryo, 2017).

Sejalan dengan konsep hubungan keagenan, hubungan yang terjadi antara bupati dan walikota sebagai agen dengan rakyat sebagai prinsipal tentu berpotensi menimbulkan masalah keagenan. Upaya untuk mengantisipasi masalah keagenan tersebut yaitu dengan cara

memberikan insentif dan menganggarkan biaya pengawasan. Bentuk biaya pengawasan tersebut salah satunya adalah dengan memaksimalkan peran auditor internal.

### **Sistem Pengendalian Intern Pemerintah**

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) mengatur tentang penerapan sistem pengendalian intern pada instansi pemerintah. Secara umum, sistem pengendalian intern dapat diartikan sebagai rangkaian kegiatan, prosedur, proses, dan aspek lain yang berkaitan dengan pencapaian tujuan.

Wujud nyata implementasi SPIP yaitu dalam bentuk pengawasan intern. Pengawasan intern adalah seluruh proses kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk mewujudkan tata pemerintahan yang baik.

### **Independensi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah**

Dalam melaksanakan pengawasan intern, APIP harus menjaga independensi dan obyektivitasnya sebagaimana diatur dalam pasal 56 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008. Independensi yang dimaksud dalam Peraturan Pemerintah tersebut adalah APIP dalam pelaksanaan tugasnya harus bebas dari pengaruh pihak manapun.

Dalam pelaksanaannya, menerapkan

konsep independensi dalam aktivitas audit bukanlah hal yang mudah. Mempertahankan sikap mental untuk selalu bersikap netral dalam setiap tugas merupakan tantangan bagi auditor internal dikarenakan banyak sekali ancaman yang dapat melemahkan independensi auditor. Ancaman independensi yang dimaksud adalah setiap keadaan yang dapat mengganggu pertimbangan profesional auditor dalam melaksanakan audit.

Blann (2012) menggolongkan ancaman yang dapat melemahkan independensi auditor dalam melaksanakan audit kedalam tujuh kategori ancaman, yaitu ancaman dari diri sendiri (*Self-Interest Threat*), ancaman dari reviu sendiri (*Self-Review Threat*), ancaman bias (*Bias Threat*), ancaman karena keakraban (*Familiarity Threat*), ancaman dari pengaruh yang tidak semestinya (*Undue Influence Threat*), ancaman dari partisipasi manajemen (*Management Participation Threat*), dan ancaman dari struktural (*Structural Threat*). Ancaman-ancaman yang berpotensi melemahkan independensi auditor sudah selayaknya dikelola dengan baik pada tingkat individu auditor, penugasan audit, fungsional, dan organisasi agar peran APIP dalam mengawal jalannya penyelenggaraan pemerintahan dapat berjalan efektif dan optimal.

### **Ambiguitas Peran dan Independensi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah**

Ambiguitas peran dapat diartikan sebagai ketidakpastian tentang apa yang harus dilakukan oleh seorang karyawan. Tapi

juga ada ketidakpastian mengenai banyak aspek peran lainnya, termasuk keanggotaan dari peran, tujuan yang harus dilayani oleh peran, dan evaluasi perilaku peran yang berlaku saat ini (Katz dan Kahn, 1978).

Ambiguitas peran adalah konsep yang menjelaskan ketersediaan informasi terkait peran (Ahmad dan Taylor, 2009). Adanya perubahan lingkungan operasional auditor internal yang kompleks, perubahan peraturan, dan perubahan teknologi dapat memperkuat ambiguitas peran yang dirasakan oleh auditor internal. Ketika lingkungan operasional auditor internal berubah dari yang semula hanya menjalani tugas pengawasan menjadi tugas pengawasan dan konsultasi, maka hal tersebut dapat meningkatkan ambiguitas peran yang dirasakan oleh APIP yang berakibat pada melemahnya komitmen mereka untuk menjaga independensi. Berdasarkan ulasan tersebut maka hipotesis yang dikembangkan berdasarkan uraian tersebut adalah sebagai berikut:

**H<sub>1</sub>: Ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap independensi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.**

### **Konflik Peran dan Independensi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah**

Definisi tentang konflik peran dikemukakan oleh Katz dan Kahn (1978) sebagai kejadian yang simultan dari dua atau lebih ekspektasi peran sehingga kepatuhan terhadap peran yang satu akan membuat kepatuhan terhadap peran yang lainnya menjadi lebih sulit. Konflik peran terjadi ketika karyawan diminta untuk melakukan tugas yang bertentangan dengan nilai pribadinya (Luthans,

2011). Kondisi ekstrim konflik peran terjadi ketika kepatuhan satu persyaratan peran dihubungkan dengan persyaratan peran yang lain akan saling bertentangan (Robbins, 2013).

Persyaratan profesional audit internal mengharuskan auditor internal untuk senantiasa independen dalam menjalankan tugas konsultasi dan pengawasan. Persyaratan profesional tersebut membawa konsekuensi timbulnya potensi konflik peran. Ketika APIP merasa terdapat situasi konflik atas peran yang dijalankannya, maka hal tersebut dapat melemahkan komitmennya untuk senantiasa menjaga independensi dalam melaksanakan setiap tugas pengawasan pemerintahan. Berdasarkan ulasan tersebut maka hipotesis yang dikembangkan berdasarkan uraian tersebut adalah sebagai berikut:

**H<sub>2</sub>: Konflik peran berpengaruh negatif terhadap independensi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.**

### **Kode Etik dan Independensi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah**

Dalam Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia dijelaskan bahwa kode etik adalah pernyataan tentang prinsip moral dan nilai yang digunakan oleh auditor sebagai pedoman tingkah laku dalam melaksanakan tugas audit intern. Auditor internal wajib mematuhi kode etik dalam menjalankan tugas dan tanggung jawabnya dengan menerapkan dan menegakkan prinsip-prinsip etika. Prinsip-prinsip etika tersebut yaitu integritas, objektivitas, kerahasiaan, kompetensi, akuntabel, dan perilaku profesional.

Dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya, auditor internal harus tunduk terhadap kode etik dan standar audit. Kode etik bertujuan untuk menjaga perilaku auditor dalam menjalankan tugasnya sementara itu standar audit bertujuan untuk menjaga mutu hasil audit. Kedua hal inilah yang menjadi dasar sikap independensi seorang auditor (Khairin et al, 2015). Ketika APIP telah patuh terhadap kode etik profesinya, maka hal tersebut diharapkan dapat memperkuat komitmennya untuk senantiasa menjaga independensi. Berdasarkan ulasan tersebut maka hipotesis yang dikembangkan berdasarkan uraian tersebut adalah sebagai berikut:

**H3: Kepatuhan pada kode etik berpengaruh positif terhadap independensi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.**

## OBJEK DAN METODOLOGI PENELITIAN

### Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor pada Inspektorat di Jawa Timur. Berdasarkan data yang bersumber dari Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Timur diketahui populasi auditor pada Inspektorat di Jawa Timur sebanyak 378 auditor. teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah *non-probability sampling*, yaitu dengan *purposive sampling*. Kriteria pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu auditor inspektorat yang memiliki sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor (JFA).

Besaran sampel ditentukan dengan mendasari pada asumsi umum (*role of thumb*)

yang menyatakan bahwa penelitian dianggap memenuhi syarat apabila sampel yang digunakan lebih dari 30 dan kurang dari 500, serta jumlah sampel paling tidak lebih dari sepuluh kali jumlah variabel yang digunakan. Penelitian ini menggunakan tiga variabel independen dan satu variabel dependen sehingga jumlah sampel yang diperlukan minimal sebanyak 40 sampel. Berikut gambaran responden penelitian.

**Tabel 1**  
**Gambaran Responden**

No	Uraian	Kategori	Responden		
			n	Komposisi	Persentase
1.	Gender auditor	Laki-laki	170	128	75,29%
		Perempuan		42	24,71%
2.	Jabatan fungsional	Auditor terampil	170	1	0,59%
		Auditor terampil lanjutan		2	1,18%
		Auditor ahli pertama		126	74,12%
		Auditor ahli muda		26	15,29%
		Auditor ahli madya		15	8,82%
3.	Pendidikan terakhir	D3	170	4	2,45%
		D4/S1		143	84,12%
		S2		23	13,53%
4.	Pengalaman kerja	0 s.d. 5 tahun	170	7	4,12%
		6 s.d. 10 tahun		74	43,53%
		11 s.d. 15 tahun		60	35,29%
		16 s.d. 20 tahun		17	10,00%
		Di atas 20 tahun		12	7,06%

Sumber: Data Diolah Penulis, Tahun 2017

### Data dan Sumber Data

Data yang digunakan berupa data primer yang diperoleh melalui metode kuesioner. Kuesioner disusun dengan item pertanyaan yang mengacu pada artikel "*Commitment to Independence by Internal Auditors: The Effects of Role Ambiguity and Role Conflict*", oleh Ahmad dan Taylor (2009) dan "*An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence*", oleh Gendron, Suddaby, dan Lam (2006) dengan penyesuaian pada peraturan dan kondisi riil di Indonesia.

Kuesioner dalam penelitian ini diukur menggunakan skala likert dengan tingkat jawaban: sangat tidak setuju, tidak setuju, agak tidak setuju, agak setuju, setuju, dan sangat setuju. Kuesioner didistribusikan kepada responden sejumlah 200 eksemplar. Total kuesioner yang terkumpul sebanyak 172 eksemplar, namun sebanyak 2 eksemplar rusak atau pengisian tidak lengkap sehingga tidak dapat digunakan. Jadi kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 170 kuesioner atau 85% dari total kuesioner.

### Variabel dan Pengukuran Variabel

Penelitian ini menggunakan independensi APIP sebagai variabel dependen, dengan ambiguitas peran, konflik peran, dan kepatuhan pada kode etik sebagai variabel independen. Masing-masing variabel dependen dan independen mempunyai beberapa pertanyaan dalam kuesioner dan diberikan nilai skala likert 6-poin. Variabel-variabel tersebut, selanjutnya akan diuji secara sistematis menggunakan alat bantu statistik SPSS versi 23. Variabel dan pengukurannya secara lengkap disajikan dalam tabel berikut ini.

**Tabel 2**

#### Variabel dan Operasional Variabel

No	Urutan Variabel	Dimensi	Jumlah Pertanyaan	Referensi
1.	IND	Keyakinan kuat atas nilai	3	Ahmad dan Taylor (2009)
		Kemauan untuk berusaha	3	
		Keinginan individu yang kuat	4	
2.	AMB	Garis-garis pedoman	1	Ahmad dan Taylor (2009)
		Tugas	1	
		Wewenang	1	
		Tanggung jawab	1	
		Standar-standar	1	
		Waktu	1	
3.	KNE	<i>Inter-role conflict</i>	3	Ahmad dan Taylor (2009)
		<i>Intra-sender role conflict</i>	3	
		<i>Personal role conflict</i>	3	
4.	KDE	Auditor dengan rekan sekerjanya	1	Gendron et al. (2006)
		Auditor dengan atasan/nya	1	
		Auditor dengan objek pemeriksaannya	1	
		Auditor dengan masyarakat	1	

Sumber: Data Diolah Penulis, Tahun 2017

Independensi adalah kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan aktivitas audit intern untuk melaksanakan tanggung jawab audit intern secara objektif. Pada intinya independensi merupakan suatu sikap tidak memihak atau berpihak auditor kepada pihak manapun (AAIPI, 2013). Instrumen untuk mengukur variabel independensi APIP diadopsi dari item-item pertanyaan yang digunakan dalam penelitian Ahmad dan Taylor (2009) dengan indikator berupa dimensi dari komitmen independensi, yaitu keyakinan kuat atas nilai, kemauan untuk berusaha keras seperti yang diharapkan, dan keinginan individu yang kuat.

Ambiguitas peran menurut Katz dan Kahn (1978) dapat diartikan sebagai ketidakpastian tentang apa yang harus dilakukan oleh seorang karyawan. Ketidakpastian tersebut timbul karena informasi yang berkaitan dengan suatu peran dirasakan kurang atau tidak jelas. Instrumen untuk mengukur variabel ambiguitas peran diadopsi dari item-item pertanyaan yang digunakan dalam penelitian Ahmad dan Taylor (2009) dengan indikator berupa dimensi dari ambiguitas peran, yaitu garis-garis pedoman (*guidelines*), tugas (*task*), wewenang (*authorithy*), tanggung jawab (*responsibilities*), standar-standar (*standards*), dan waktu (*time*).

Definisi tentang konflik peran dikemukakan oleh Katz dan Kahn (1978) sebagai kejadian yang simultan dari dua atau lebih ekspektasi peran sehingga kepatuhan terhadap peran yang satu akan membuat kepatuhan terhadap peran yang lainnya menjadi lebih sulit. Instrumen untuk mengukur variabel konflik peran diadopsi dari item-item

yang digunakan dalam penelitian Ahmad dan Taylor (2009) dengan indikator berupa dimensi dari konflik peran, yaitu *inter-role conflict*, *intra-sender role conflict*, dan *personal role conflict*.

Kode etik adalah pernyataan tentang prinsip moral dan nilai yang digunakan oleh auditor sebagai pedoman tingkah laku dalam melaksanakan tugas audit intern (AAIPI, 2013). Instrumen untuk mengukur variabel kepatuhan pada kode etik diadopsi dari item-item pertanyaan yang digunakan dalam penelitian Gendron et al. (2006) yang disesuaikan pada Peraturan Mendagri Nomor 28 Tahun 2007 tentang Norma Pengawasan dan Kode Etik Pejabat Pengawas Pemerintah dengan indikator berupa dimensi dari kode etik, yaitu auditor dengan rekan sekerjanya, auditor dengan atasannya, auditor dengan objek pemeriksaannya, dan auditor dengan masyarakat.

### Model Penelitian

Metode pengujian yang dilakukan menggunakan uji regresi berganda dengan formula sebagai berikut.

$$IND = \alpha - \beta_1AMB - \beta_2KNF + \beta_3KDE + e$$

Keterangan:

IND = Independensi APIP

$\alpha$  = Konstanta

$\beta_1, \beta_2, \beta_3$  = Koefisien Regresi

AMB = Ambiguitas Peran

KNF = Konflik Peran

KDE = Kepatuhan pada Kode Etik

e = Error

## PEMBAHASAN

### Kualitas Data

Data penelitian dari kuesioner yang telah terkumpul kemudian diolah untuk dilakukan pengujian kualitas data berupa pengujian validitas dan pengujian reliabilitas. Kedua pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah kuesioner yang telah dikumpulkan layak digunakan lebih lanjut dalam penelitian.

Pengujian validitas dilakukan dengan bantuan program SPSS versi 23 menggunakan koefisien korelasi *Pearson Moment* untuk setiap item butir pertanyaan dihubungkan dengan skor total masing-masing variabel yaitu ambiguitas peran (AMB), konflik peran (KNF), kepatuhan pada kode etik (KDE), dan independensi APIP (IND) pada tingkat signifikansi 0,05. Hasil pengujian menunjukkan bahwa seluruh item pertanyaan masing-masing variabel memiliki nilai *sig.* kurang dari 0,05 sehingga dapat disimpulkan kuesioner valid untuk digunakan dalam penelitian.

**Tabel 3**  
**Hasil Pengujian Validitas**

No.	Item Pertanyaan	Sig.	No.	Item Pertanyaan	Sig.
1.	<b>Ambiguitas Peran</b>		3.	<b>Kepatuhan pada Kode Etik</b>	
	AMB1	Valid		KDE1	Valid
	AMB2	Valid		KDE2	Valid
	AMB3	Valid		KDE3	Valid
	AMB4	Valid		KDE4	Valid
	AMB5	Valid	4.	<b>Independensi APIP</b>	
	AMB6	Valid		IND1	Valid
2.	<b>Konflik Peran</b>			IND2	Valid
	KNF1	Valid		IND3	Valid
	KNF2	Valid		IND4	Valid
	KNF3	Valid		IND5	Valid
	KNF4	Valid		IND6	Valid
	KNF5	Valid		IND7	Valid
	KNF6	Valid		IND8	Valid
	KNF7	Valid		IND9	Valid
	KNF8	Valid		IND10	Valid
	KNF9	Valid			

Keterangan: AMB = Ambiguitas Peran, KNF = Konflik Peran, KDE = Kepatuhan pada Kode Etik, IND = Independensi APIP

Sumber: Data Diolah Penulis, Tahun 2017

**Tabel 4**  
**Hasil Pengujian Reliabilitas**

No.	Variabel	Cronbach's Alpha	N of Item
1.	AMB	0,859	6
2.	KNF	0,837	9
3.	KDE	0,826	4
4.	IND	0,826	10

Keterangan: AMB = Ambiguitas Peran, KNF = Konflik Peran, KDE = Kepatuhan pada Kode Etik, IND = Independensi APIP

Sumber: Data Diolah Penulis, Tahun 2017

Pengujian reliabilitas dalam penelitian ini dilakukan atas setiap item pertanyaan pada setiap variabel untuk mengukur korelasi antar jawaban pertanyaan. Apabila hasil uji reliabilitas menunjukkan bahwa nilai *Cronbach's Alpha* untuk variabel ambiguitas peran, konflik peran, kepatuhan pada kode etik, dan independensi APIP lebih besar 0,70, maka dapat disimpulkan variabel tersebut adalah reliabel (Ghozali, 2013). Hasil pengujian reliabilitas menunjukkan nilai *Cronbach's Alpha* pada setiap variabel lebih besar dari 0,60. Hal ini menunjukkan bahwa seluruh variabel dependen dan independen reliabel sehingga dapat digunakan lebih lanjut dalam penelitian ini.

### Statistik Deskriptif

Pengujian statistik deskriptif dilakukan untuk mengetahui gambaran umum mengenai data, sedangkan pengujian korelasi data digunakan untuk mengetahui hubungan antar variabel dependen dengan independen. Statistik deskriptif dan pengujian korelasi data disajikan dalam Tabel 5.

Pengujian korelasi dilakukan dengan *Pearson Correlation* sebagaimana tersaji pada Tabel 5 di mana nilai *sig* pada setiap variabel dependen dan independen kurang dari 0,01 yang

menunjukkan adanya hubungan yang signifikan antara variabel independen dan variabel dependen dalam penelitian.

**Tabel 5**  
**Deskripsi dan Korelasi Data**

	AMB	KNF	KDE	IND
Min	1,00	1,00	3,50	3,50
Max	4,50	4,89	6,00	6,00
Mean	1,945	2,357	3,083	4,962
Std.	0,649	0,797	0,561	0,442
AMB	1			
KNF	0,381*	1		
	0,000			
KDE	-0,282*	-0,204*	1	
	0,000	0,000		
IND	-0,335*	-0,333*	0,382*	1
	0,000	0,000	0,000	

Keterangan: AMB = Ambiguitas Peran, KNF = Konflik Peran, KDE = Kepatuhan pada Kode Etik, IND = Independensi APIP  
\* Korelasi signifikan pada level 0,01

Sumber: Data Diolah Penulis, Tahun 2017

### Asumsi Klasik

Hasil pengujian normalitas data menggunakan uji statistik non-parametrik Kolmogorov-Smirnov disajikan dalam tabel berikut ini.

**Tabel 6**  
**Hasil Uji Kolmogorov-Smirnov Sebelum  
Outlier**

	Unstandardized Residual
N	170
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean
	Std.
	Deviation
Most Extreme Differences	Absolute
	Positive
	Negative
Test Statistic	0,078
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,014

Sumber: Data Diolah Penulis, Tahun 2017

Berdasarkan Tabel 6 di atas, uji normalitas terhadap data residual menunjukkan bahwa besarnya *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar 0,014 atau di bawah tingkat signifikansi 0,05 yang artinya data tidak terdistribusi normal.

Terhadap data yang tidak terdistribusi normal tersebut maka dilakukan pendeteksian adanya data *oulier*. *Outlier* adalah kasus atau data yang memiliki karakteristik unik yang terlihat sangat berbeda jauh dari observasi-observasi lainnya dan muncul dalam bentuk nilai ekstrim baik untuk sebuah variabel tunggal atau variabel kombinasi (Ghozali, 2013). Pendeteksian data *oulier* dilakukan dengan menggunakan metode *casewise diagnostic*, hasilnya terdapat 8 data outlier yang harus dihilangkan dari sampel.

Setelah data *oulier* dihilangkan dari sampel, selanjutnya dilakukan pengujian normalitas kembali terhadap 162 data yang telah dihilangkan data *ouliernya*. Hasilnya disajikan dalam tabel berikut ini.

**Tabel 7**  
**Hasil Uji Kolmogorov-Smirnov Setelah Outlier**

		Unstandardized Residual
N		162
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	0,000
	Std. Deviation	0,385
Most Extreme Differences	Absolute	0,054
	Positive	0,037
	Negative	-0,054
Test Statistic		0,054
Asymp. Sig. (2-tailed)		0,200

Sumber: Data Diolah Penulis, Tahun 2017

Berdasarkan Tabel 7 di atas hasil uji normalitas terhadap data residual menunjukkan bahwa besarnya *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar 0,200 atau di atas tingkat signifikansi 0,05 yang artinya data terdistribusi normal sehingga model regresi memenuhi asumsi normalitas dan dapat digunakan lebih lanjut untuk analisis regresi linear.

Hasil pengujian multikolinieritas menggunakan besaran VIF (*Variance Inflation*

*Factor*) dan *Tolerance Value* disajikan dalam tabel berikut ini.

**Tabel 8**  
**Hasil Pengujian Multikolinieritas**

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
1 (Constant)		
AMB	0,811	1,232
KNF	0,845	1,184
KDE	0,909	1,100
Dependent Variable: IND		
<b>Keterangan:</b> AMB = Ambiguitas Peran, KNF = Koflik Peran, KDE = Kepatuhan pada Kode Etik, IND = Independensi APIP		

Sumber: Data Diolah Penulis, Tahun 2017

Berdasarkan Tabel 8 di atas dapat diketahui nilai *tolerance* masing-masing variabel lebih besar dari 0,10, artinya tidak ada korelasi antar variabel independen. Nilai VIF masing-masing variabel juga menunjukkan hal yang sama, tidak ada variabel independen yang memiliki nilai VIF lebih besar dari 10, artinya tidak ada korelasi antar variabel independen. Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada gejala multikolinieritas antar variabel independen sehingga model regresi memenuhi asumsi multikolinieritas dan dapat digunakan lebih lanjut untuk analisis regresi.

Hasil pengujian heteroskedastisitas menggunakan uji *glejser* disajikan dalam tabel berikut.

**Tabel 9**  
**Hasil Pengujian Heteroskedastisitas**

Model	t	Sig.
1 (Constant)	-0,337	0,737
AMB	0,315	0,753
KNF	0,709	0,480
KDE	1,739	0,084
Dependent Variable: AbsRes		
<b>Keterangan:</b> AMB = Ambiguitas Peran, KNF = Koflik Peran, KDE = Kepatuhan pada Kode Etik, IND = Independensi APIP		

Sumber: Data Diolah Penulis, Tahun 2017

Berdasarkan Tabel 9 di atas dapat diketahui bahwa tidak ada variabel independen yang signifikan secara statistik mempengaruhi variabel dependen. Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada gejala heteroskedastisitas antar variabel independen sehingga model regresi memenuhi asumsi heteroskedastisitas dan dapat digunakan lebih lanjut untuk analisis regresi linear.

### Pengujian Hipotesis

Koefisien determinasi menyatakan persentase total variasi dari variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen dalam model. Hasil pengujian koefisien determinasi menggunakan *adjusted R<sup>2</sup>* disajikan dalam tabel berikut ini.

**Tabel 10**

#### Hasil Pengujian Koefisien Determinasi (*Adjusted R<sup>2</sup>*)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0,488*	0,238	0,224	0,389

\* Predictors: (Constant), AMB, KNF, KDE

Keterangan: AMB = Ambiguitas Peran, KNF = Konflik Peran, KDE = Kepatuhan pada Kode Etik, IND = Independensi APIP

Sumber: Data Diolah Penulis, Tahun 2017

Berdasarkan Tabel 10 di atas dapat diketahui besarnya koefisien determinasi (*adjusted R<sup>2</sup>*) sebesar 0,224. Hal ini mengindikasikan bahwa 22,4% variasi independensi APIP dapat dijelaskan oleh variasi dari ketiga variabel independen yaitu ambiguitas peran, konflik peran, dan kepatuhan pada kode etik. Sedangkan sisanya sebesar 77,6% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain di luar model regresi dalam penelitian ini.

Pengujian statistik F digunakan untuk

menentukan *good of fittest* atau uji kelayakan model regresi untuk digunakan dalam melakukan analisis hipotesis dalam penelitian. Kriteria yang digunakan dalam pengujian ini adalah *probability value (sig.)*, apabila *sig.* dalam hasil pengujian lebih kecil dari 0,05, maka dapat dinyatakan bahwa model layak (*fit*) untuk digunakan sebagai model regresi dan sebaliknya jika *sig.* lebih besar dari 0,05, maka dapat dinyatakan bahwa model tidak layak untuk digunakan dalam pengujian hipotesis penelitian. Hasil uji statistik F disajikan dalam tabel berikut ini.

**Tabel 11**  
**Hasil Pengujian F**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	7,479	3	2,493	16,466	0,000*
Residual	23,923	158	0,151		
Total	31,403	161			

Dependent Variable: IND  
Predictors: (Constant), AMB, KNF, KDE

Keterangan: AMB = Ambiguitas Peran, KNF = Konflik Peran, KDE = Kepatuhan pada Kode Etik, IND = Independensi APIP

\* Korelasi signifikan pada level 0,01

Sumber: Data Diolah Penulis, Tahun 2017

Berdasarkan Tabel 11 di atas dapat diketahui nilai uji *F* sebesar 16,466 dengan signifikansi 0,000 lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05 yang artinya semua variabel independen secara simultan berpengaruh terhadap independensi APIP. Hasil ini mengindikasikan bahwa model regresi yang digunakan dalam penelitian ini layak (*fit*) untuk digunakan sebagai model regresi dalam pengujian hipotesis.

Uji signifikansi t bertujuan untuk menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen dalam penelitian sebagaimana dinyatakan dalam hipotesis penelitian ini.

Selain untuk menguji pengaruh tersebut, pengujian ini juga bertujuan untuk mengetahui tanda koefisien regresi masing-masing variabel independen sehingga dapat ditentukan arah pengaruh masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen. Kriteria pengambilan kesimpulan atas hasil pengujian ini adalah *sig.*, apabila *sig.* lebih kecil dari 0,05, maka dapat dinyatakan bahwa variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen sehingga hipotesis yang diajukan dalam penelitian dapat diterima atau didukung oleh data penelitian. Sebaliknya jika *sig.* lebih besar dari 0,05, maka variabel independen tidak berpengaruh terhadap variabel dependen. Hasil pengujian *t* disajikan dalam tabel berikut ini.

**Tabel 12**  
**Hasil Pengujian t**

Model	Expected Sign	$\beta$	t	Sig.
1 (Constant)		4.303	12.491	0,000 <sup>a</sup>
AMB	-	-0,119	-2,267	0,025 <sup>b</sup>
KNF	-	-0,115	-2,737	0,007 <sup>a</sup>
KDE	+	0,228	3,985	0,000 <sup>a</sup>

Dependent Variable: IND

Keterangan: AMB = Ambiguitas Peran, KNF = Konflik Peran, KDE = Kepatuhan pada Kode Etik, IND = Independensi APIP

<sup>a</sup> Korelasi signifikan pada level 0,01

<sup>b</sup> Korelasi signifikan pada level 0,05

Sumber: Data Diolah Penulis, Tahun 2017

Berdasarkan tabel diketahui nilai *sig.* dari masing-masing variabel lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05 yang artinya masing-masing variabel independen berpengaruh terhadap independensi APIP. Selain itu juga diketahui arah pengaruh masing-masing variabel independen, variabel ambiguitas peran dan konflik peran memiliki arah negatif yang artinya variabel tersebut berpengaruh negatif terhadap independensi APIP. Sedangkan variabel kepatuhan pada kode etik memiliki arah positif yang artinya variabel tersebut

berpengaruh positif terhadap independensi APIP.

Hasil analisis menunjukkan bahwa ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap independensi APIP. Hal ini mengindikasikan bahwa ambiguitas peran merupakan salah satu faktor yang berkontribusi dalam menentukan tingkat independensi APIP. Semakin kuat kondisi ambiguitas peran yang dirasakan oleh APIP maka semakin rendah komitmennya untuk senantiasa menjaga independensi dalam bertugas. Hasil ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Ahmad dan Taylor (2009), dan Hutami dan Chariri (2011) yang menyatakan bahwa ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap independensi auditor internal.

Perubahan peran APIP menghendaki APIP untuk bisa beradaptasi terhadap peran yang baru sebagai konsultan. Tentu tidak mudah bagi APIP untuk cepat beradaptasi terhadap perubahan peran tersebut mengingat peran pengawasan sudah dijalani lebih dulu selama bertahun-tahun. Namun persyaratan profesi tetap harus mewajibkan APIP untuk mampu melaksanakan dua peran sekaligus sebagai pengawas dan juga konsultan.

Hasil analisis menunjukkan bahwa ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap independensi APIP. Hal ini mengindikasikan bahwa ambiguitas peran merupakan salah satu faktor yang berkontribusi dalam menentukan tingkat independensi APIP. Semakin kuat kondisi ambiguitas peran yang dirasakan oleh APIP maka semakin rendah komitmennya untuk senantiasa menjaga independensi dalam

Hasil ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Ahmad dan Taylor (2009), dan Hutami dan Chariri (2011) yang menyatakan bahwa ambiguitas peran berpengaruh negatif terhadap independensi auditor internal.

Perubahan peran APIP menghendaki APIP untuk bisa beradaptasi terhadap peran yang baru sebagai konsultan. Tentu tidak mudah bagi APIP untuk cepat beradaptasi terhadap perubahan peran tersebut mengingat peran pengawasan sudah dijalani lebih dulu selama bertahun-tahun. Namun persyaratan profesi tetap harus mewajibkan APIP untuk mampu melaksanakan dua peran sekaligus sebagai pengawas dan juga konsultan.

Hal tersebut berpotensi menimbulkan situasi ambigu yang membuat APIP merasa perannya sebagai auditor internal menjadi tidak atau kurang jelas. APIP menjadi tidak menyadari tentang tugas, wewenang, serta tanggung jawabnya ketika bertugas. Ketidakjelasan peran yang dirasakan oleh APIP tersebut bisa berdampak pada melemahnya komitmen APIP untuk senantiasa menjaga independensi dalam melaksanakan tugas.

Hasil analisis menunjukkan bahwa konflik peran berpengaruh negatif terhadap independensi APIP. Hal ini mengindikasikan bahwa konflik peran merupakan salah satu faktor yang berkontribusi dalam menentukan tingkat independensi APIP. Semakin kuat situasi konflik peran yang dirasakan oleh APIP maka semakin rendah komitmennya untuk menjaga independensi dalam bertugas. Hasil ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Ahmad dan Taylor (2009),

Hutami dan Chariri (2011) yang menyatakan konflik peran berpengaruh negatif terhadap independensi auditor internal.

Paradigma baru APIP membawa konsekuensi bagi APIP untuk berperan sebagai konsultan setelah bertahun-tahun menjalani peran sebagai pengawas murni. Kondisi tersebut membawa harapan dan risiko bagi APIP karena profesi APIP menjadi seperti pedang bermata dua. Di satu sisi auditor harus tegas dan tanpa kompromi melakukan pengawasan, sementara di sisi lain APIP juga dituntut untuk secara halus melakukan pendekatan untuk bisa mengkonsultani auditan.

Peran ganda yang dilakukan oleh APIP dapat berpotensi melahirkan suatu situasi konflik. Ketika APIP dihadapkan pada situasi dimana mereka harus menjalankan dua peran sekaligus dan peran tersebut cenderung bersifat bertentangan maka akan berpotensi menimbulkan situasi konflik. APIP akan merasa terjadi kesenjangan antara harapan dari peran yang akan dijalankan dengan peran yang memang seharusnya dijalankan berdasarkan persyaratan profesinya. Hal tersebut dapat memengaruhi komitmen APIP untuk senantiasa menjaga independensi.

Hasil analisis menunjukkan bahwa kepatuhan pada kode etik berpengaruh positif terhadap independensi APIP. Hal ini mengindikasikan bahwa kepatuhan pada kode etik merupakan salah satu faktor yang berkontribusi dalam menentukan tingkat independensi APIP. Semakin tinggi kepatuhan APIP pada kode etik maka semakin tinggi pula komitmennya untuk senantiasa menjaga

independensi dalam bertugas. Hasil ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Khairin *et. al.* (2015) yang menyatakan kode etik yang selalu dipatuhi dapat meminimalisir kesenjangan harapan atas peran yang kemudian dapat membantu auditor internal mempertahankan independensinya.

Dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya, auditor internal harus patuh terhadap kode etik dan standar audit. Kepatuhan pada kode etik merupakan suatu komitmen APIP untuk patuh terhadap pedoman atau aturan yang menjadi dasar bagi APIP untuk berperilaku dan bertingkah laku dengan bertolak pada nilai-nilai prinsip etika. Adapun prinsip etika tersebut terdiri dari integritas, objektivitas, kerahasiaan, kompetensi, akuntabel, dan perilaku profesional.

Secara umum kode etik bertujuan untuk menjaga perilaku APIP agar tidak melakukan hal yang menyimpang dalam melaksanakan tugasnya. Kode etik tersebutlah yang membentengi APIP untuk bisa menjaga independensinya dalam setiap tugas, baik itu tugas konsultansi maupun tugas pengawasan. Ketika APIP telah dapat mematuhi kode etiknya, maka diharapkan independensinya akan ikut terpelihara.

## **KESIMPULAN DAN SARAN**

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris mengenai pengaruh ambiguitas peran, konflik peran, dan kepatuhan pada kode etik terhadap independensi APIP. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa semakin tinggi ambiguitas dan konflik peran yang dirasakan oleh APIP maka akan semakin

melemahkan komitmen APIP untuk menjaga independensi dalam bertugas. Namun tidak begitu dengan kepatuhan pada kode etik, semakin tinggi kepatuhan APIP pada kode etiknya, maka akan semakin meningkatkan komitmennya untuk menjaga nilai-nilai independensi dalam bertugas.

Beberapa keterbatasan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut: instrumen yang digunakan dalam penelitian ini adalah kuesioner, sehingga masih ada kelemahan-kelemahan dari penggunaan kuesioner itu sendiri seperti jawaban yang tidak cermat dan adanya kemungkinan bias pada pemahaman responden. Penelitian ini terbatas pada objek penelitian APIP Inspektorat yang pada kenyataannya tidak semua Inspektorat di Jawa Timur memiliki tenaga APIP sehingga hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisasikan terhadap seluruh inspektorat di Jawa Timur.

Paradigma baru APIP mengharuskan APIP untuk bisa menjalani dua peran sekaligus, yaitu sebagai pengawas dan konsultan intern. Dalam menjalani dua peran tersebut, sangat mungkin bagi APIP untuk terjebak dalam situasi ambigu dan situasi konflik. Ketika APIP merasakan situasi ambigu dan konflik atas peran yang dijalankannya begitu besar, maka seketika itu juga komitmennya untuk menjaga independensi dalam bertugas akan menurun. Untuk itu diperlukan adanya suatu aturan yang bisa membentengi APIP untuk tetap mempertahankan independensinya. Wujud aturan tersebut adalah kode etik auditor internal. Dengan kode etik yang mengikat

APIP dapat senantiasa menjaga independensinya dalam bertugas. Oleh karena itu kepada instansi yang menaungi APIP diharapkan untuk sebisa mungkin mempertegas aturan mengenai sanksi atas pelanggaran kode etik, agar kode etik dalam lingkungan APIP dapat senantiasa dipatuhi oleh APIP. Apabila APIP telah dapat mematuhi kode etiknya dalam menjalankan tugas, maka nilai-nilai independensi dapat terus terjaga.

Saran untuk penelitian selanjutnya dapat dilakukan dengan menambah variabel lain yang lebih relevan, misalnya hubungan kerja antara auditor internal dengan auditor eksternal. Penggunaan metode wawancara juga bisa digunakan untuk mendapatkan komunikasi dua arah sehingga data yang dihasilkan dapat lebih mencerminkan keadaan yang sebenarnya.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Ahmad, Zaini, & Taylor, Denis. (2009). Commitment to Independence by Internal Auditor: The Effects of Role Ambiguity and Role Conflict. *Managerial Auditing Journal*, 899-925.
- Arens, Alvin, Elder, Randal, & Beasley, Mark. (2012). *Auditing and Assurance Services an Integrated Approach*. New Jersey: Prentice Hall.
- Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI). (2013). *Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia*. Jakarta: AAIPI.
- Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia. (2013). *Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia*. Jakarta: AAIPI.
- Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). (2017). *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. Jakarta: BPK-RI.
- Blann, Stephen. (2012). Auditor Independence in the Pubic Sector. *Government Finance Review*, 36-42.
- Gendron, Yves, Suddaby, Roy, & Lam, Helen. (2006). An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence. *Journal of Business Ethics*, 169-193.
- Ghozali, Imam. (2013). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 23*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hutami, Gartiria, & Chariri, Anis. (2011). Pengaruh Konflik Peran dan Ambiguitas Peran Terhadap Komitmen Independensi Auditor Internal Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Inspektorat Kota Semarang). *Tesis Tidak Dipublikasikan*.
- Jensen, Michael, & Meckling, William. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 305-360.
- Kalbers, Lawrance, & Cenker, William. (2008). The Impact of Exercised Responsibility, Experience, Autonomy, and Role Ambiguity on Job Performance in Public Accounting. *Journal of Mnagerial Issues*, 327-347.
- Katz, Daniel, & Kahn, Robert. (1978). *The Social Psychology of Organization*. New York: John Wiley & Sons.
- Khairin, Fibriyani Nur, Ginting, Yoremia Lestari, & Oktavianti, Bramantika. (2015). Profesi Auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, Masihkah Independensi Diperlukan? (Kajian terhadap Sudut Pandang Teori Peran). *Symposium Nasional Akuntansi XVIII*.
- Luthans, Fred. (2011). *Organizational Behavior: An Evidence-Based Approach*. New York: McGraw-Hill.

Peraturan Mendagri Nomor 28 Tahun 2007 tentang Norma Pengawasan dan Kode Etik Pejabat Pengawas Pemerintah.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Robbins, Stephen, & Judge, Timothy. (2013). *Organizational Behavior*. Boston: Pearson.

Santosa, Joko, & Suyunus, Mohammad. (2016). Discourse Analysis Realitas Independensi APIP. *Simposium Nasional Akuntansi XIX*.

Sekaran, Uma, & Bougie, Roger. (2010). *Reserach Methods for Business: A Skill-Building Approach*. Haddington: John Wiley and Sons.

Suhartanto. (2013). *Strategi Pencegahan Tindak Pidana Korupsi: Mengoptimalkan Peran Aparat Pengawasan Internal dalam Upaya Pencegarah Tindak Pidana Korupsi*. Bogor: Pusdiklatwas BPKP.

Sutaryo. (2012). Hubungan Keagenan dalam Organisasi Pemerintahan Perspektif dari Agency Theory, <http://sutaryofe.staff.uns.ac.id/2012/07/30/hubungan-keagenan-dalam-organisasi-pemerintahan-perspektif-dari-agency-theory/>, diakses tanggal 3 Juni 2017.

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). *International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*. Florida: IIA.

Wulandari, Endah, & Tjahjono, Heru Kurnianto. (2011). Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan *Komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Auditor pada BPKP Perwakilan DIY. Jurnal Bisnis Teori dan Implementasi*.