

**KOMITMEN ORGANISASI SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH
GOOD GOVERNANCE DAN PENGALAMAN KERJA PADA
KUALITAS AUDIT**

**Desak Putu Kartika Rosiana Dewi¹
Ni Ketut Lely Aryani Merkusiwati²**

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: rosiana.kartika22@gmail.com telp: +62 85 737 046 540

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh pemahaman *good governance* dan pengalaman kerja pada kualitas audit serta kemampuan komitmen organisasi dalam memoderasi pengaruh pemahaman *good governance* dan pengalaman kerja pada kualitas audit. Penelitian ini dilakukan di BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali tahun 2015. Metode sampel jenuh digunakan dalam pengambilan sampel pada penelitian ini. Metode pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan metode survei. Teknik analisis data yang digunakan adalah Analisis Regresi Linear Berganda dan Uji MRA (*Moderating Regression Analysis*). Berdasarkan hasil analisis, ditemukan bahwa pemahaman *good governance* berpengaruh positif pada kualitas audit, sedangkan pengalaman kerja tidak berpengaruh pada kualitas audit auditor BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali. Penelitian ini juga menemukan bahwa *komitmen organisasi* memperkuat pengaruh pengalaman kerja pada kualitas audit namun tidak mampu memoderasi pemahaman *good governance* pada kualitas audit.

Kata kunci: pemahaman *good governance*, pengalaman kerja, komitmen organisasi, kualitas audit

ABSTRACT

This study aims to determine the effect of good governance's understanding and work experience in audit quality along to determine whether organizational commitment will moderate the influence of good governance's understanding and work experience in audit quality. This research was conducted in BPKP RI Representative Bali Province in 2015. Sampling of this study is method saturated sample. Methods of data collection is done by using survey methods. Data analysis techniques used are Multiple Linear Regression Analysis and Test MRA (Moderating Regression Analysis). Based on the analysis, it's known that good governance's understanding had positive effect on audit quality, while work experience had no effect on audit quality auditor of BPKP RI Representatives of Bali Province. The study also found that organizational commitment is able to strengthen the influence of work experience on the quality of audit but not able to moderate good governance's understanding on audit quality.

Keywords: *good governance's understanding, work experience, commitment organizational auditor, audit quality*

PENDAHULUAN

Tingginya kehidupan demokrasi, menuntut pemerintah sebagai perumus kebijakan berkewajiban untuk transparan dan bertanggungjawab terhadap pelaksanaan pemerintahan dan pengelolaan keuangan negara. Wati, dkk. (2010) mengatakan bahwa bentuk pertanggungjawaban pemerintah salah satunya dituangkan dalam informasi keuangan yang komprehensif. Tujuan dari informasi keuangan adalah untuk menjaga terjaminnya kesesuaian pelaksanaan kegiatan dengan kebijakan yang telah ditetapkan. Tujuan lainnya adalah untuk menjamin bahwa tujuan tercapai secara efisien, dan efektif. Pengawasan dan audit pada pengelolaan keuangan sangat dibutuhkan dalam menyusun informasi keuangan yang komprehensif. Tidak hanya dalam segi pengelolaan keuangan, pembangunan yang sedang dan sudah berjalan juga merupakan informasi yang komprehensif bagi masyarakat.

Tiga aspek utama yang mendukung terciptanya tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) adalah pengawasan, pengendalian dan pemeriksaan (Mardiasmo, 2005). Ketiga aspek ini sangat diperlukan pemerintah dalam merumuskan pertanggungjawaban keuangan maupun kinerja kepada masyarakat. Pertanggungjawaban pemerintah terhadap keuangan dan pembangunan tidak luput dari pengawasan internal yang baik. Menurut Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara (PERMENPAN) Nomor 19 Tahun 2009 tentang Pedoman Kendali Mutu Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah, pengawasan intern merupakan unsur yang penting demi terwujudnya pemerintahan yang baik. Adanya pengawasan oleh Aparat Pengawasan Intern

Pemerintah (APIP) yang berkualitas sangat diperlukan guna mewujudkan pemerintahan yang baik, bersih, bertanggungjawab, berdaya guna dan berhasil guna. Terwujudnya *good governance* dan *clean government* didorong pula dengan pengawasan intern atas penyelenggaraan pemerintahan. Selain itu, pengawasan intern juga mendukung penyelenggaraan pemerintahan yang efektif, efisien, transparan, bertanggungjawab, adil serta bersih dari praktik Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN).

Menurut Peraturan Pemerintah (PP) No. 60 Tahun 2008, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) merupakan bagian dari APIP. Tanggung jawab BPKP sebagai auditor internal pemerintah adalah menciptakan proses tata kelola pemerintahan yang baik, penerapan sistem pengendalian manajemen pemerintah yang baik dan pengelolaan pemerintah yang bebas KKN. Kegiatan yang digeluti BPKP yaitu sosialisasi, asistensi atau pendampingan, dan evaluasi. Menurut PERMENPAN No. 19 Tahun 2009 tentang Pedoman Kendali Mutu Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah, BPKP bertanggungjawab langsung kepada Presiden, melaksanakan tugas pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan yang meliputi: a) kegiatan kebhendahaan umum negara berdasarkan penetapan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara; b) kegiatan yang bersifat lintas sektoral; dan c) kegiatan lain berdasarkan penugasan dari Presiden.

Selain itu, BPKP juga melakukan audit eksternal seperti pemeriksaan khusus (audit investigasi) untuk mengungkapkan adanya indikasi praktik Tindak Pidana Korupsi (TPK), pemeriksaan terhadap proyek-proyek yang dibiayai

Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang dialokasikan untuk pelaksanaan desentralisasi, dekonsentrasi, pemeriksaan terhadap pemanfaatan pinjaman dan hibah luar negeri, serta tugas perbantuan. BPKP juga menyelenggarakan audit investigasi terhadap kasus-kasus yang sulit dalam penghitungan keuangan oleh aparat penegak hukum. Saat audit investigasi akan ditentukan besar kecilnya kerugian keuangan negara yang disebabkan oleh kasus-kasus tersebut.

Seiring dengan berkembangnya demokrasi di Indonesia, hasil kerja BPKP sering menjadi perhatian masyarakat karena akuntabilitas pemerintah daerah maupun pemerintah pusat terlihat dari hasil kerja badan tersebut. BPKP sebagai auditor berkewajiban menyajikan hasil audit yang dapat digunakan sebagai cerminan dari kinerja pemerintah. Menurut Kristanti (2014), hasil audit mengungkapkan informasi mengenai potensi ketidaksesuaian ataupun kerugian yang ditemukan dalam proses audit yang disebabkan oleh penyalahgunaan penggunaan APBN dan APBD.

Ketertarikan peneliti untuk melaksanakan penelitian mengenai kualitas audit pada BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali karena pemerintah daerah, baik pada pemerintah provinsi maupun yang ada di Bali memperoleh pendapatan yang cukup besar dalam pengelolaan keuangan dan pembangunan daerah. Hal tersebut menjadi salah satu pemicu semakin besarnya kemungkinan tindak pidana korupsi. Berdasarkan website *economy.okezone.com* pada tahun 2011 terdapat 21 kasus tindak pidana korupsi dengan nilai kerugian negara mencapai Rp17,02 miliar lebih. Semua temuan tersebut merupakan hasil audit atas dana dekonsentrasi di

sejumlah kementerian, lembaga dan dinas-dinas serta audit pengadaan barang dan jasa pemerintah. Hal tersebut juga merupakan hasil audit pelaksanaan Program Nasional Pemberdayaan Masyarakat (PNPM) Mandiri, audit Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) dan sebagainya. Menurut hasil wawancara dengan Bapak Doso Sukendro selaku Koordinator Pengawasan Bidang Investigasi, BPKP Perwakilan Bali telah menangani setidaknya lebih dari 10 kasus tindak pidana korupsi setiap tahunnya. Banyaknya kasus tindak pidana korupsi serta penyelewengan dana yang terjadi di pemerintah Provinsi Bali, sebagian besar disebabkan oleh buruknya pengelolaan keuangan dan sistem pengendalian internal pemerintah yang kurang baik.

Hal tersebut menyebabkan kinerja BPKP semakin menjadi sorotan masyarakat terutama dalam pengawasan pengelolaan keuangan dan pembangunan pemerintah daerah. Oleh karena itu, auditor BPKP dituntut untuk menghasilkan audit yang berkualitas. Kualitas audit yang baik dianggap penting sebagai pembuktian bahwa kinerja auditor BPKP dapat diperhitungkan terutama dalam pengawasan pengelolaan keuangan dan pembangunan pada pemerintah daerah maupun dalam audit investigasi.

Auditor menarik simpulan dan menyampaikan simpulan kepada pemangku kepentingan yang dituangkan dalam hasil audit. Adanya hasil audit laporan keuangan berkaitan dengan teori keagenan. Kemunculan teori keagenan (*agency theory*) disebabkan karena munculnya kepentingan yang berbeda sehingga menimbulkan konflik yang terjadi berkat hubungan antara prinsipal dan agen.

Prinsipal sebagai pihak pemberi wewenang sedangkan agen bertindak sebagai pihak penerima wewenang (Jensen dan Meckling, 1976).

Penelitian ini menyebutkan bahwa masyarakat bertindak sebagai prinsipal dan pemerintah sebagai agen. Peran agen yaitu memanfaatkan sumber daya yang diberikan oleh prinsipal. Agen berperan memberikan pertanggungjawaban berupa laporan atas pengelolaan sumber daya yang telah diberikan kepada prinsipal yang terdapat dalam laporan keuangan.

Adanya konflik keagenan salah satunya ialah asimetri informasi antara pemerintah dan rakyat. Rakyat menuntut laporan keuangan pemerintah untuk diaudit oleh pihak yang independen. BPKP sebagai salah satu lembaga yang bertanggung jawab untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara dituntut untuk menghasilkan kualitas audit yang baik.

Kualitas audit menurut Sari dan Ramantha (2015) adalah sebagai kemungkinan ditemukannya dan dilaporkannya pelanggaran sistem akuntansi klien oleh auditor. Kemungkinan auditor untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor. Sikap independen merupakan sikap yang harus dimiliki seorang auditor pemerintah dalam menilai kewajaran laporan keuangan pemerintah dan mempertanggungjawabkannya kepada presiden. Sikap independen tersebut harus dipertahankan agar kewajaran hasil audit laporan keuangan bersifat netral dan tidak memihak siapapun.

Peran auditor pemerintah khususnya BPKP dalam kaitannya dengan kualitas audit adalah bagaimana auditor BPKP menjaga kualitas auditnya dengan

berpatokan pada pemahaman auditor terhadap *good governance*. Jika seorang auditor pemerintah memahami *good governance* secara benar, maka akan memberikan pengaruh pada perilaku profesionalnya dalam bekerja. Sehingga orientasi pada kinerja akan tinggi dan hasil audit yang diharapkan oleh berbagai pihak akan tercapai (Trisnaningsih, 2007).

Tata kelola pemerintahan yang baik merupakan cerminan dari *good governance*. Dalam kehidupan bernegara yang semakin transparan, keingintahuan dan harapan masyarakat semakin tinggi terkait dengan kinerja pemerintah. Salah satunya adalah praktek *good governance* yang menjadi harapan masyarakat agar dapat diterapkan pada pelaksanaan pemerintahan. Pemerintah diharapkan dapat menyalurkan aspirasi dan keinginan masyarakat dalam tata kelola yang transparan, akuntabel, bertanggungjawab, independen, adil, jujur, dan tentunya terbebas dari KKN.

Auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan auditing dalam menyampaikan suatu pernyataan pendapat saat pelaksanaan audit. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya, yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit (IAI, 2011). Salah satu elemen penting dalam audit adalah pengalaman. Hal tersebut terkait dengan perbedaan cara pandang dan perbedaan implementasi informasi yang ditangkap selama melakukan pemeriksaan, dan pengambilan keputusan antara auditor pemula dengan auditor yang sudah memiliki banyak pengalaman

Badjuri (2012) menyatakan bahwa agar kualitas hasil audit terjaga, maka diperlukan pengalaman kerja sebagai auditor sektor publik. Hal tersebut sejalan dengan penelitian Nugraha (2013) yang mengungkapkan bahwa pengalaman auditor berpengaruh signifikan secara parsial terhadap kualitas audit. Rini (2014) menyebutkan bahwa pengalaman kerja memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap kualitas hasil audit. Hasil yang sama juga diungkapkan pada penelitian yang dilakukan oleh (Setyorini dan Dewanto, 2011; Wiratama dan Budiarta, 2015). Namun, pengalaman tidak berpengaruh terhadap kualitas audit dan kualitas hasil pemeriksaan (Badjuri, 2011, 2012).

Keyakinan dan dukungan yang kuat oleh anggota organisasi terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai organisasi ialah komitmen organisasi (Zeyn, 2011). Komitmen organisasi merupakan keadaan dimana seorang karyawan berniat memelihara dan bertanggungjawab atas keanggotaannya serta pemihakan pada suatu organisasi dan tujuan-tujuannya. Tingginya komitmen organisasi yang dimiliki oleh seorang akuntan akan menimbulkan rasa tanggungjawab yang tinggi pula. Auditor melakukan pekerjaannya dengan tidak hati-hati karena tidak dimilikinya komitmen terhadap organisasi yang berdampak pada komitmen terhadap kualitas pekerjaannya (Fatimah, 2012).

Komitmen organisasi dijadikan sebagai variabel moderasi karena adanya ketidakkonsistenan dalam penelitian sebelumnya. Wati, dkk (2010) menyatakan bahwa komitmen organisasi memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap kinerja auditor. Sedangkan menurut Widhi (2014), komitmen organisasi tidak memiliki pengaruh yang signifikan pada kinerja auditor. Selanjutnya hasil

penelitian Herlin (2010) menunjukkan komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap kinerja organisasi melalui akuntabilitas publik. Hasil penelitian dari Ratifah dan Ridwan (2012) menyatakan kepercayaan dari anggota atas nilai-nilai organisasi, dan kerelaan anggota untuk mendukung dalam merealisasikan tujuan organisasi serta kesetiaan untuk tetap menjadi anggota organisasi merupakan unsur-unsur yang merupakan dasar dari komitmen organisasi. Anggota organisasi akan merasa senang dalam bekerja jika merasa terikat dengan nilai dan tujuan organisasi yang ada. Hal tersebut akan berdampak pada tanggung jawab dan kesadaran yang dimiliki anggota dalam menjalankan organisasi. Selain itu, anggota juga termotivasi melaksanakan akuntabilitas kepada publik secara sukarela dengan melaporkan semua aktivitasnya.

Peneliti berpendapat, jika auditor sudah memiliki pemahaman terhadap *good governance*, maka kemungkinan dilaporkannya kesalahan maupun ketidaksesuaian dalam sistem akuntansi organisasi yang diperiksa akan meningkat. Penelitian mengenai pengaruh *good governance* dan komitmen organisasi pada kualitas audit masih sangat jarang ditemukan. Sedangkan, peneliti memilih melakukan penelitian ulang mengenai pengaruh pengalaman kerja karena masih ada ketidakkonsistenan hasil dari penelitian yang berkaitan dengan pengalaman kerja pada kualitas audit.

Rumusan masalah penelitian yang dapat diajukan berdasarkan latar belakang diatas yakni 1) apakah komitmen organisasi memoderasi pengaruh pemahaman *good governance* pada kualitas audit; 2) apakah pemahaman *good governance* berpengaruh pada kualitas audit; 3) apakah komitmen organisasi

memoderasi pengaruh pengalaman kerja pada kualitas audit; 4) apakah pengalaman kerja berpengaruh pada kualitas audit. Tujuan penelitian yang diharapkan peneliti adalah untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh pemahaman *good governance* dan pengalaman kerja pada kualitas audit yang dimoderasi oleh komitmen organisasi.

Peneliti berharap agar penelitian ini berguna baik secara teoritis dan praktis. Secara teoritis, peneliti berharap penelitian ini mampu memberikan referensi bagi auditor mengenai auditing sektor publik khususnya mengenai pentingnya komitmen organisasi, pemahaman *good governance*, dan pengalaman kerja dalam peningkatan kualitas audit. Secara praktis, peneliti berharap penelitian ini mampu memberikan kontribusi bagi BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali dalam ruang lingkup pentingnya kualitas audit dalam mengaudit laporan keuangan serta pengawasan terhadap kinerja.

Seseorang yang memiliki komitmen yang kuat terhadap organisasi akan menunjukkan kesediaan untuk mempertahankan keanggotannya dalam organisasi dan berusaha keras mencapai tujuan organisasi serta secara sukarela mengungkapkan aktivitasnya kepada publik sehingga berpengaruh pada pemahaman *good governance*. Pemahaman *good governance* yang baik dan dibarengi dengan komitmen organisasi akan meningkatkan kinerja seorang auditor. Kinerja yang baik akan menghasilkan kualitas audit yang baik pula. Sebaliknya, rendahnya komitmen organisasi yang dimiliki anggota organisasi akan berpengaruh pada pemahaman *good governance* dan memiliki indikasi menurunkan kualitas audit.

H₁: Komitmen organisasi memperkuat pengaruh pemahaman *good governance* pada kualitas audit.

Pemahaman *good governance* memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap kinerja auditor (Faisal, 2014; Wati dkk., 2010; dan Wibowo, 2009). Kinerja auditor pemerintah akan menjadi lebih baik jika seorang auditor pemerintah memahami *good governance* dengan baik karena dia akan bekerja sesuai dengan aturan yang ada. Kinerja yang baik akan menghasilkan kualitas pekerjaan yang baik pula yang dalam hal ini kualitas auditnya. Jika auditor sudah memiliki pemahaman terhadap *good governance*, maka kemungkinan untuk diungkapkannya suatu kesalahan dalam sistem akuntansi klien akan meningkat. Hal ini disebabkan karena auditor memahami bagaimana ia harus mengungkapkan temuannya terkait dengan pemahamannya terhadap *good governance*.

H₂: Pemahaman *good governance* berpengaruh positif signifikan pada kualitas audit.

Pengalaman kerja dan komitmen organisasi memiliki pengaruh yang positif terhadap kualitas hasil audit (Carolita, 2012). Pengetahuan yang tinggi dalam bidang audit harus dimiliki seorang auditor. Pengetahuan ini bisa didapat dari pendidikan formal yang diperluas dan ditambah melalui pelatihan dan pengalaman-pengalaman dalam praktek audit. Komitmen organisasi berhubungan erat dengan kesediaan individu untuk berusaha keras dalam mewujudkan tujuan organisasi. Adanya komitmen organisasi yang tinggi diperkirakan akan membuat auditor untuk mencoba hal-hal yang baru untuk menambah pengalamannya dalam mengaudit. Nantinya hal tersebut juga dapat menguatkan auditor untuk

memperoleh keyakinan yang cukup bahwa ia harus menghasilkan audit yang berkualitas.

H₃: Komitmen organisasi memperkuat pengaruh pengalaman kerja pada kualitas audit.

Auditor pemula menghasilkan kualitas audit yang tidak lebih baik dibandingkan dengan auditor yang berpengalaman (Singgih dan Bawono, 2010). Jika seorang auditor dihadapkan dengan pekerjaan yang sama secara terus menerus, maka pekerjaannya akan selesai lebih cepat dan hasilnya lebih baik. Hal tersebut disebabkan karena telah dikuasainya metode dalam penyelesaian pekerjaan dan telah banyak menghadapi hambatan serta mengetahui cara mengatasi hambatan yang ditemui. Penelitian dari Carolita (2012) dan Sukriah, dkk (2009) menyatakan bahwa pengalaman kerja memiliki pengaruh yang positif terhadap kualitas hasil audit.

H₄: Pengalaman kerja berpengaruh positif signifikan pada kualitas audit.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini berlokasi di Kantor BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali di Jl. Kapten Tantular, Denpasar. Penelitian ini menggunakan data kuantitatif yaitu jumlah skor dari masing-masing pernyataan kuesioner yang telah diisi responden yang dikuantitatifkan dengan skala *Likert* modifikasi. Data primer dalam penelitian ini berupa jawaban atas kuesioner kepada auditor BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali dan hasil wawancara singkat dengan korwas investigasi BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali. Variabel dalam penelitian ini terdiri dari tiga jenis diantaranya kualitas audit sebagai variabel terikat, pemahaman *good governance*

dan pengalaman kerja sebagai variabel bebas, dan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi.

Seluruh auditor BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali yang berjumlah 92 orang menjadi populasi dalam penelitian ini. Seluruh populasi merupakan auditor yang masih bekerja hingga tahun 2015 di BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali. Metode penentuan sampel yang digunakan adalah metode sampel jenuh yang berarti seluruh populasi yaitu 92 auditor akan menjadi sampel. Metode survei merupakan metode pengumpulan data pada penelitian ini. Teknik pengumpulan data yang digunakan adalah dengan menyebarkan kuesioner yang didistribusikan secara langsung ke BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali dan wawancara singkat dengan korwas investigasi BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali. Masing-masing pernyataan yang terkandung pada setiap variabel dalam kuesioner penelitian ini diukur menggunakan skala *Likert* modifikasi (nilai 4 = sangat setuju, nilai 3 = setuju, nilai 2 = tidak setuju, nilai 1 = sangat tidak setuju)

Penelitian ini menggunakan teknik analisis data dengan langkah awalnya adalah intervalisasi data. Intervalisasi data yang dimaksud adalah menggunakan *Method Succesive of Interval* (MSI) untuk mentransformasikan data ordinal (skor kuesioner) menjadi data interval (Ridwan, 2007). Tujuannya, agar data tersebut dapat diolah menjadi analisis regresi. Uji statistik deskriptif memberikan informasi tentang karakteristik variabel penelitian yaitu nilai rata-rata, varian, standar deviasi, nilai minimum, dan nilai maksimum.

Uji validitas dan uji reliabilitas merupakan uji instrumen yang digunakan dalam penelitian ini. Ketepatan pertanyaan/ Pernyataan pada kuesioner dalam

mengukur variabel yang akan diteliti diuji dengan uji validitas. Sedangkan uji reliabilitas menguji keandalan instrumen untuk menjelaskan suatu pengukuran apakah memberikan hasil yang konsisten atau tidak bila dilakukan pengukuran kembali dengan gejala yang sama (Sugiyono, 2009:183).

Uji normalitas, uji heteroskedastisitas dan uji multikolinearitas merupakan uji asumsi klasik yang dilakukan dalam penelitian ini. Pengujian terhadap model regresi, variabel terikat dan variabel bebas apakah mempunyai distribusi normal atau tidak diuji dengan uji normalitas. Uji *Kolmogorov-Smirnov* atau K-S digunakan untuk melakukan pengujian normalitas data pada penelitian ini. Terjadinya ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain pada model regresi diuji dengan uji heteroskedastisitas. Model regresi dikatakan baik apabila tidak terjadi gejala heteroskedastisitas. Model *Glejser* digunakan untuk mendeteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas. Sedangkan untuk menguji apakah model regresi ditemukan korelasi antara variabel bebas digunakan uji multikolinearitas Ghozali (2006:91). Model regresi dikatakan baik jika tidak adanya hubungan antar variabel independen (Apriyanti, 2010).

Pengujian hipotesis pada penelitian ini digunakan dengan dua jenis analisis regresi yaitu analisis regresi linear berganda dan analisis regresi moderasi atau uji *Moderating Regression Analysis* (MRA). Analisis regresi linear berganda digunakan dalam penelitian ini untuk mengetahui pengaruh pemahaman *good governance*, pengalaman kerja pada kualitas audit atau untuk menguji hipotesis pertama dan kedua. Model analisis regresi moderasi digunakan untuk mengetahui pengaruh moderasi dari komitmen organisasi apakah memperlemah atau

memperkuat pengaruh pemahaman *good governance* dan pengalaman kerja pada kualitas audit. Analisis dinyatakan dalam bentuk persamaan sebagai berikut :

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + e \dots \dots \dots (1)$$

$$Y = \alpha_1 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 X_3 + \beta_5 X_2 X_3 + e \dots \dots \dots (2)$$

HASIL DAN PEMBAHASAN

Data dalam penelitian ini dikumpulkan melalui kuesioner yang disebarakan secara langsung ke kantor BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali. Jumlah kuesioner yang disebarakan sebanyak 92 kuesioner. Kuesioner yang tidak kembali sebanyak 47 kuesioner dan kuesioner yang kembali sebanyak 45 kuesioner. 1 kuesioner tidak digunakan karena kuesioner tidak lengkap diisi, sehingga hanya 44 kuesioner yg digunakan dalam penelitian ini.

Statistik deskriptif memberikan gambaran mengenai pemahaman *good governance*, pengalaman kerja, komitmen organisasi dan kualitas audit terkait dengan nilai rata-rata, standar deviasi, varian, nilai minimum, dan nilai maksimum. Tabel 1 menunjukkan hasil statistik deskriptif.

Tabel 1.
Hasil Uji Statistik Deskriptif

Variabel	N	Min.	Max.	Mean	Std. Deviation
Kualitas Audit (Y)	44	13,27	44,04	33,38	10,789
Pemahaman <i>Good Governance</i> (X ₁)	44	7,43	22,63	17,80	5,114
Pengalaman Kerja (X ₂)	44	9,50	31,26	22,86	6,516
Komitmen Organisasi (X ₃)	44	12	48,18	31,90	9,607

Sumber: data diolah, 2015

Tabel 1 menunjukkan bahwa variabel kualitas audit (Y) memiliki nilai minimum sebesar 13,27, nilai maksimum sebesar 44,04, nilai rata-ratanya sebesar 33,38, dan

standar deviasi sebesar 10,789. Hal ini menunjukkan bahwa terjadi perbedaan nilai kualitas audit yang diteliti dengan nilai rata-ratanya sebesar 10,789.

Variabel pemahaman *good governance* (X_1) memiliki nilai minimum sebesar 7,43, nilai maksimum sebesar 22,63, nilai rata-ratanya sebesar 17,80, dan standar deviasi sebesar 5,114. Hal ini menunjukkan bahwa terjadi perbedaan nilai pemahaman *good governance* yang diteliti dengan nilai rata-ratanya sebesar 5,114. Variabel pengalaman kerja (X_2) memiliki nilai minimum sebesar 9,50, nilai maksimum sebesar 31,26, nilai rata-ratanya sebesar 22,86, dan standar deviasi sebesar 6,516. Hal ini menunjukkan bahwa terjadi perbedaan nilai pengalaman kerja yang diteliti dengan nilai rata-ratanya sebesar 6,516. Variabel komitmen organisasi (X_3) memiliki nilai minimum sebesar 12, nilai maksimum sebesar 48,18, nilai rata-ratanya sebesar 31,90, dan standar deviasi sebesar 9,607. Hal ini menunjukkan bahwa terjadi perbedaan nilai pengalaman kerja yang diteliti dengan nilai rata-ratanya sebesar 9,607.

Uji validitas digunakan untuk mengukur valid atau tidaknya suatu kuesioner (Ghozali, 2011:52). Suatu kuesioner dikatakan valid jika tiap pertanyaan/ Pernyataan dalam kuesioner tersebut dapat mengukur apa yang ingin diukur oleh peneliti. Uji validitas dilakukan dengan menghitung korelasi antara skor masing-masing butir pertanyaan/ pernyataan dengan total skor sehingga dihasilkan nilai *Pearson Correlation*. Suatu kuesioner dikatakan valid jika korelasi antara skor butir dengan skor total adalah positif dan nilainya lebih dari 0,30 (Sugiyono, 2015:115). Hasil uji validitas dapat dilihat pada Tabel 2 sebagai berikut.

Tabel 2.
Hasil Uji Validitas

No.	Variabel	Item pernyataan	Nilai Pearson Correlation	Keterangan
1	Pemahaman <i>Good Governance</i> (X ₁)	X1.1	0,851	Valid
		X1.2	0,748	Valid
		X1.3	0,907	Valid
		X1.4	0,857	Valid
		X1.5	0,799	Valid
		X1.6	0,931	Valid
2	Pengalaman Kerja (X ₂)	X2.1	0,694	Valid
		X2.2	0,863	Valid
		X2.3	0,868	Valid
		X2.4	0,838	Valid
		X2.5	0,784	Valid
		X2.6	0,754	Valid
		X2.7	0,826	Valid
3	Komitmen Organisasi (X ₃)	X2.8	0,874	Valid
		X3.1	0,723	Valid
		X3.2	0,821	Valid
		X3.3	0,832	Valid
		X3.4	0,828	Valid
		X3.5	0,763	Valid
		X3.6	0,841	Valid
		X3.7	0,918	Valid
		X3.8	0,842	Valid
		X3.9	0,884	Valid
		X3.10	0,866	Valid
4	Kualitas Audit (Y)	X3.11	0,826	Valid
		X3.12	0,763	Valid
		Y.1	0,771	Valid
		Y.2	0,896	Valid
		Y.3	0,905	Valid
		Y.4	0,935	Valid
		Y.5	0,962	Valid
		Y.6	0,940	Valid
		Y.7	0,901	Valid
		Y.8	0,950	Valid
		Y.9	0,911	Valid
		Y.10	0,849	Valid
Y.11	0,871	Valid		
Y.12	0,824	Valid		

Sumber: data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 2 dapat disimpulkan bahwa instrumen yang digunakan dalam penelitian ini adalah valid karena nilai *Pearson Correlation* positif dan besarnya diatas 0,30.

Pengujian reliabilitas atau keandalan instrumen menunjukkan sejauh mana suatu pengukuran dapat memberikan hasil yang konsisten bila dilakukan

pengukuran kembali dengan gejala yang sama. Uji ini dilakukan terhadap instrumen dengan koefisien *Cronbach's Alpha*. Apabila nilai koefisiennya lebih besar dari 0,60 maka instrumen yang digunakan reliabel. Tabel 3 dibawah ini menunjukkan hasil uji reliabilitas.

Tabel 3.
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>
Kualitas Audit (Y)	0,977
Pemahaman <i>Good Governance</i> (X ₁)	0,924
Pengalaman Kerja (X ₂)	0,927
Komitmen Organisasi (X ₃)	0,957

Sumber: data diolah, 2015

Tabel 3 menyajikan hasil uji reliabilitas instrumen penelitian yang menunjukkan bahwa nilai *Cronbach's Alpha* dari masing-masing variabel lebih besar dari *R alpha* yaitu 0,60. Ini berarti seluruh pernyataan dalam kuesioner penelitian ini reliabel dan dapat digunakan.

Sebelum dilakukan analisis melalui teknik regresi, model persamaan regresi harus melewati uji asumsi klasik yang terdiri dari uji normalitas, uji heteroskedastisitas dan uji multikolineartitas. Uji normalitas dilakukan untuk menguji apakah dalam sebuah model regresi memiliki distribusi normal atau tidak. Uji statistik yang digunakan untuk menguji normalitas dalam penelitian ini adalah uji statistik non-parametrik *Kolmogorov-Smirnov* (K-S). Data penelitian dikatakan berdistribusi normal apabila nilai *Asymp. Sig (2-tailed)* lebih besar daripada *level of significant* yang dipakai yaitu 0,05 (5 persen). Tabel 4 menunjukkan hasil uji normalitas pada penelitian ini.

Tabel 4.
Hasil Uji Normalitas

No	Persamaan	Z	Asymp. Sig.
1	$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + e$	0,637	0,811
2	$Y = \alpha_1 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 X_3 + \beta_5 X_2 X_3 + e$	0,779	0,578

Sumber: data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 4 di atas dapat dilihat nilai signifikansi persamaan 1 sebesar 0,811 ($0,811 > 0,05$) dan nilai signifikansi persamaan 2 sebesar 0,578 ($0,578 > 0,05$). Hal ini menunjukkan bahwa kedua model regresi pada penelitian ini berdistribusi normal.

Uji heteroskedastisitas dilakukan untuk mengetahui apakah di dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians pada residual dari satu pengamatan ke pengamatan lainnya. Uji heteroskedastisitas dapat dianalisis melalui metode *Glejser* dengan meregresikan nilai *absolute residual* sebagai variabel terikat dengan variabel bebas. Suatu model regresi akan dikatakan bebas dari heterokedastisitas apabila signifikansi t tiap variabel bebas diatas 0,05. Tabel 5 dibawah ini menyajikan hasil uji heteroskedastisitas.

Tabel 5.
Hasil Uji Heteroskedastisitas

No.	Persamaan	Variabel	t	Sig.
1		X_1	-0,568	0,573
		X_2	1,830	0,075
		X_3	0,233	0,817
2		X_2	1,054	0,298
		X_3	1,513	0,139
		$X_1 X_2$	-0,563	0,577
		$X_1 X_3$	1,059	0,297

Sumber: data diolah, 2015

Tabel 5 menunjukkan nilai signifikansi masing-masing variabel pada kedua model regresi melebihi 0,05. Hal ini menjelaskan bahwa kedua model regresi tersebut luput dari gejala heteroskedastisitas.

Uji multikolinearitas dilakukan dengan menghitung nilai *variance inflation factor* (VIF) dari tiap variabel bebas. Model regresi dikatakan bebas dari masalah multikolinearitas apabila nilai *tolerance* lebih besar dari 10 persen atau VIF kurang dari 10. Tabel 6 menyajikan hasil uji multikolinearitas.

Tabel 6.
Hasil Uji Multikolinearitas

No.	Persamaan	Variabel	Tolerance	VIF
1	$Y = a + b_1X_1 + e$	X_1	0,847	1,180
		X_2	0,847	1,180
		X_1	0,454	2,201
2	$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_1X_2 + b_5X_1X_3 + e$	X_2	0,318	3,148
		X_3	0,379	2,637
		X_1X_2	0,255	3,926
		X_1X_3	0,255	4,448

Sumber: data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 6 terlihat bahwa nilai *tolerance* pada masing-masing variabel lebih besar dari 10 persen (0,1), demikian pula dengan nilai VIF masing-masing variabel yang lebih kecil dari 10. Hal ini berarti model regresi bebas dari masalah multikolinearitas.

Teknik analisis regresi linear berganda digunakan untuk mengetahui pengaruh pemahaman *good governance* dan pengalaman kerja pada kualitas audit. Hasil ini menunjukkan seberapa besar nilai signifikan dari seluruh variabel bebas berpengaruh terhadap variabel terikat. Hasil analisis dinyatakan dalam bentuk persamaan regresi linear berganda pada Tabel 7 sebagai berikut.

Tabel 7.
Hasil Analisis Regresi Linear Berganda

Variabel	Unstandardized Coefficient		Standardized Coefficient	t	Sig
	B	Std. Error	Beta		
Constant	5,815	5,650		1,029	0,309
X ₁	1,050	0,279	0,498	3,766	0,001
X ₂	0,388	0,219	0,235	1,766	0,083
F hitung	:		13,313		
Signifikansi F	:		0,000		

Sumber: data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 7 dapat disusun persamaan regresi linear berganda sebagai berikut:

$$Y = 5,815 + 1,050X_1 + 0,388X_2 + e \dots \dots \dots (3)$$

Dari hasil pengolahan regresi linear berganda, didapatkan informasi yaitu konstanta regresi (α) sebesar 5,815 menunjukkan bahwa apabila nilai pemahaman *good governance* (X_{21}) dan pengalaman kerja (X_2) sama dengan nol, maka nilai kualitas audit (Y) meningkat sebesar 5,815 satuan. Koefisien regresi pemahaman *good governance* (β_1) sebesar 1,050 dan menunjukkan hubungan positif pada kualitas audit. Artinya, setiap kenaikan 1 satuan variabel pemahaman *good governance* dengan asumsi variabel pengalaman kerja konstan, maka akan meningkatkan kualitas audit sebesar 1,050 satuan.

Koefisien regresi pengalaman kerja (β_2) sebesar 0,388 dan menunjukkan hubungan positif pada kualitas audit. Artinya, setiap kenaikan 1 satuan variabel pengalaman kerja dengan asumsi variabel pemahaman *good governance* konstan, maka akan meningkatkan kualitas audit sebesar 0,388 satuan.

Analisis regresi moderasi digunakan untuk mengetahui pengaruh interaksi antar dua variabel atau lebih. Analisis regresi moderasi pada penelitian ini digunakan untuk mengetahui dampak pemahaman *good governance* dan

pengalaman kerja pada kualitas audit yang dimoderasi oleh variabel komitmen organisasi. Hasil analisis regresi moderasi disajikan pada Tabel 8 di bawah ini.

Tabel 8.
Hasil Analisis Regresi Moderasi

Variabel	Unstandardized Coefficient		Standardized Coefficient	t	Sig
	B	Std. Error	Beta		
Constant	16,664	15,583		1,069	0,292
X ₁	1,070	0,960	0,507	1,115	0,272
X ₂	-0,625	0,478	-0,377	-1,307	0,199
X ₃	-0,186	0,652	0,166	2,141	0,777
X ₁ _X ₂	-0,021	0,034	-0,524	1,100	0,543
X ₁ _X ₃	0,041	0,017	-1,134	-2,456	0,019
Adjusted R Square :			0,449		
F _{hitung} :			8,001		
Sig. F _{hitung} :			0,000		

Sumber: data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 8 diatas dapat disusun persamaan regresi sebagai berikut.

$$Y = 16,664 + 1,070X_1 - 0,625X_2 - 0,186X_3 - 0,021X_1X_3 + 0,041X_2X_3 + e \dots (4)$$

Dari hasil pengolahan regresi moderasi, didapatkan informasi yaitu konstanta regresi (α) sebesar 16,664 menunjukkan bahwa apabila nilai pemahaman *good governance* (X_{21}), pengalaman kerja (X_2) dan komitmen organisasi sama dengan nol, maka nilai kualitas audit (Y) meningkat sebesar 16,664 satuan. Koefisien regresi pemahaman *good governance* (β_1) sebesar 1,070 dan menunjukkan hubungan positif pada kualitas audit. Artinya, setiap kenaikan 1 satuan variabel pemahaman *good governance* dengan asumsi variabel pengalaman kerja (X_2) dan komitmen organisasi (X_3) konstan, maka akan meningkatkan kualitas audit sebesar 1,070 satuan.

Koefisien regresi pengalaman kerja (β_2) sebesar -0,625 dan menunjukkan hubungan negatif pada kualitas audit. Artinya, setiap kenaikan 1 satuan variabel pengalaman kerja dengan asumsi variabel pemahaman *good governance* (X_1) dan

komitmen organisasi (X_3) konstan, maka akan menurunkan kualitas audit sebesar 0,625 satuan. Koefisien regresi komitmen organisasi (β_3) sebesar -0,186 dan menunjukkan hubungan negatif pada kualitas audit. Artinya, setiap kenaikan 1 satuan variabel komitmen organisasi (X_3) dengan asumsi variabel pemahaman *good governance* (X_1) dan pengalaman kerja (X_2) konstan, maka akan menurunkan kualitas audit sebesar 0,186 satuan.

Koefisien regresi moderasi (β_4) sebesar -0,021 menunjukkan bahwa efek moderasi yang diberikan adalah negatif. Artinya semakin tinggi moderasi komitmen organisasi (X_3), maka pengaruh pemahaman *good governance* (X_1) pada kualitas audit (Y) menurun sebesar 0,021 satuan. Koefisien regresi moderasi (β_5) sebesar 0,041 menunjukkan bahwa efek moderasi yang diberikan adalah positif. Artinya semakin tinggi moderasi komitmen organisasi (X_3), maka pengaruh pengalaman kerja (X_2) pada kualitas audit (Y) meningkat sebesar 0,041 satuan.

Koefisien determinasi sebuah model regresi dapat dilihat dari nilai *adjusted R²*. Berdasarkan Tabel 4.10 nilai *adjusted R²* sebesar 0,449, hal ini berarti 44,90% variasi kualitas audit dipengaruhi oleh variasi pemahaman *good governance* (X_1), pengalaman kerja (X_2) dan komitmen organisasi (X_3) sisanya sebesar 55,10% dipengaruhi oleh faktor lain di luar model penelitian.

Tabel 7 dan Tabel 8 menunjukkan bahwa nilai F_{hitung} dari masing-masing persamaan yang diperoleh adalah sebesar 13,313 dan 8,001 dengan signifikansi 0,000. Signifikansi ini jelas lebih rendah dari Alpha ($\alpha = 0,05$) maka model regresi telah memenuhi prasyarat kelayakan model regresi.

Uji hipotesis dilakukan untuk mengetahui pengaruh dari masing-masing variabel bebas dan moderasi secara parsial terhadap variabel terikat. Apabila tingkat signifikansi t lebih kecil dari nilai $\alpha = 0,05$ maka hipotesis yang diajukan diterima dan begitu pula sebaliknya.

Berdasarkan hasil perhitungan pada Tabel 8 diketahui bahwa nilai (β_4) adalah negatif 0,021 dan nilai signifikansi yaitu 0,543 lebih besar dari $\alpha = 0,05$. Artinya hipotesis pertama yang menerangkan bahwa komitmen organisasi memperkuat pengaruh pemahaman *good governance* pada kualitas audit ditolak. Ini berarti komitmen organisasi tidak mampu memoderasi pengaruh pemahaman *good governance* pada kualitas audit. Fenomena yang dibuktikan pada penelitian ini mengindikasikan bahwa baik atau buruknya komitmen organisasi seorang auditor pemerintah tidak akan memengaruhi hubungan antara pemahaman *good governance* auditor dan kualitas audit yang dihasilkan. Pemahaman *good governance* mempunyai hubungan yang kuat dengan kualitas audit yang dihasilkan auditor pemerintah pada BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali. Sehingga tidak perlu lagi ada variabel pemoderasi antara pemahaman *good governance* dan kualitas audit. Penelitian ini mendukung penelitian dari Widhi (2014) yang menyebutkan bahwa komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap kinerja auditor yang menunjukkan kurangnya kualitas yang dihasilkan. Hal ini berarti juga komitmen organisasi tidak relevan dengan tinggi rendahnya kualitas audit yang akan dihasilkan seorang auditor pemerintah.

Berdasarkan hasil perhitungan pada Tabel 7 diketahui bahwa nilai (β_1) adalah positif 1,050 dan nilai signifikansi t sebesar 0,001 yang lebih kecil dari

nilai α yaitu 0,05. Artinya hipotesis kedua yang menerangkan bahwa pemahaman *good governance* berpengaruh positif signifikan pada kualitas audit diterima. Hal ini menyimpulkan bahwa auditor yang memiliki tingkat pemahaman *good governance* yang tinggi akan menghasilkan kualitas audit yang semakin baik begitu pula sebaliknya.

Seorang auditor pemerintah yang memahami *good governance* dengan baik akan bekerja sesuai dengan aturan yang ada. Hal inilah yang menjadi salah satu penyebab kinerja auditor pemerintah menjadi lebih baik. Kinerja yang baik akan cenderung menghasilkan kualitas audit yang baik begitu juga sebaliknya. Jika auditor pemerintah sudah memahami *good governance* dengan baik, maka tingkat pengungkapan suatu kesalahan dalam sistem akuntansi klien akan meningkat. Hal ini disebabkan karena auditor pemerintah memahami bagaimana seharusnya suatu temuan diungkapkan terkait dengan pemahamannya terhadap *good governance*.

Hasil penelitian ini merupakan temuan baru yang mengkaitkan kinerja auditor dengan kualitas audit yang dihasilkan. Temuan dalam penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Faisal (2014) yang menyatakan adanya pengaruh yang signifikan dari pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor. Wati, dkk. (2010) dan Wibowo (2009) juga membuktikan bahwa pemahaman *good governance* berpengaruh positif terhadap kinerja auditor.

Berdasarkan hasil perhitungan pada Tabel 8 diketahui bahwa nilai (β_5) adalah positif 0,041 dan nilai signifikansi t yaitu 0,019 lebih kecil dari $\alpha = 0,05$. Artinya hipotesis ketiga yang menerangkan bahwa komitmen organisasi memperkuat pengaruh pengalaman kerja pada kualitas audit diterima. Hasil uji

MRA juga menunjukkan nilai koefisien moderat positif 0,041. Positifnya koefisien moderat menunjukkan bahwa komitmen organisasi mampu memperkuat hubungan pengalaman kerja pada kualitas audit. Hal ini mengindikasikan bahwa komitmen organisasi yang dimiliki auditor pemerintah akan meningkatkan pengalaman kerja auditor sehingga kualitas audit dapat meningkat.

Seorang auditor pemerintah yang memiliki komitmen yang tinggi terhadap organisasi tempatnya bekerja menyebabkan timbulnya rasa memiliki terhadap organisasi tersebut. Auditor pemerintah akan merasa senang dalam bekerja dan berpacu untuk menambah pengalamannya. Adanya pengalaman kerja dan dibarengi dengan komitmen organisasi yang tinggi akan memperkuat kinerja auditor sekaligus kualitas auditnya. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Wati, dkk (2010), Trisnaningsih (2007) dan Wibowo (2009) yang menyatakan bahwa komitmen organisasi memengaruhi secara positif kinerja auditor yang secara tidak langsung akan memengaruhi kualitas audit.

Berdasarkan hasil perhitungan pada Tabel 7 diketahui bahwa nilai (β_2) adalah positif 0,388 dan nilai signifikansi t sebesar 0,083 yang lebih besar dari nilai α yaitu 0,05. Artinya hipotesis keempat yang menerangkan bahwa pengalaman kerja berpengaruh positif signifikan pada kualitas audit ditolak.

Hasil pengujian menunjukkan variabel pengalaman kerja tidak berpengaruh pada kualitas audit, hal ini disebabkan karena seluruh auditor pemerintah yang bekerja di BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali telah diberikan diklat (pendidikan dan pelatihan) mengenai Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dan pembinaan jabatan fungsional auditor. Diklat ini diadakan untuk menciptakan

auditor pemerintah yang ahli dan kompeten sehingga auditor pemerintah dituntut mampu menjaga kualitas audit yang baik. Tuntutan ini membuat seluruh auditor pemerintah harus mengikuti prosedur audit secara profesional sehingga mereka yang baru bekerja sebagai auditor pemerintah maupun yang sudah lama bekerja di BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali wajib menjaga kualitas auditnya.

Hasil tersebut sejalan dengan penelitian Singgih dan Bawono (2010) dan Ayuningtyas (2012) yang menyatakan bahwa pengalaman kerja tidak berpengaruh pada kualitas audit. Penelitian ini juga mendukung penelitian dari Badjuri (2012) yang menyimpulkan bahwa tidak berpengaruhnya pengalaman kerja terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan yang dapat dikemukakan dari penelitian ini adalah hasil analisis regresi linear berganda ditemukan bahwa pemahaman *good governance* berpengaruh positif dan signifikan pada kualitas audit. Hal ini disebabkan karena seorang auditor pemerintah yang memahami *good governance* dengan baik akan bekerja sesuai dengan aturan yang ada sehingga kinerja dan kualitas auditnya menjadi lebih baik. Selain itu, pengalaman kerja tidak berpengaruh pada kualitas audit. Hal ini disebabkan karena seluruh auditor pemerintah yang bekerja di BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali telah diberikan pendidikan dan pelatihan (diklat) dan Program Pelatihan Mandiri (PPM). Disamping itu juga, kualitas data yang diperoleh dari hasil penyebaran kuesioner yang kurang memadai sehingga diperoleh hasil penelitian yang bersifat kurang rasional.

Hasil analisis regresi moderasi ditemukan bahwa komitmen organisasi tidak memoderasi pengaruh pemahaman *good governance* pada kualitas audit. Hal ini disebabkan karena pemahaman *good governance* mempunyai hubungan yang kuat dengan kualitas audit yang dihasilkan auditor pemerintah pada BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali. Sehingga tidak perlu lagi ada variabel pemoderasi antara pemahaman *good governance* dan kualitas audit. Sedangkan, komitmen organisasi mampu memperkuat pengaruh pengalaman kerja pada kualitas audit. Auditor pemerintah akan merasa senang dalam bekerja dan berpacu untuk menambah pengalaman kerjanya. Adanya pengalaman kerja dan dibarengi dengan komitmen organisasi yang tinggi akan memperkuat kinerja auditor dan kualitas auditnya.

Peneliti mengajukan beberapa saran yaitu agar auditor di BPKP RI Perwakilan Provinsi Bali lebih membangun komitmen terhadap organisasi dimana ia bertugas untuk meningkatkan pemahaman *good governance* untuk dapat meningkatkan kualitas auditnya. Selain itu, penelitian ini diharapkan mampu menjadi referensi bagi peneliti selanjutnya yang tertarik meneliti kualitas audit untuk dapat menggunakan variabel independen dan variabel moderasi yang lain guna meningkatkan kualitas hasil penelitian yang dilakukan.

REFERENSI

- Apriyanti, Deva. 2010. Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Keahlian Professional terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi. *E-journal UIN Syarif Hidayatullah Jakarta*, 2(10), h: 212-231.
- Ayuningtyas, Harvita Yulian. 2012. Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas dan Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Audit (Studi Kasus Pada Auditor Inspektorat Kota/Kabupaten Di Jawa Tengah). *E-prints Universitas Diponegoro*, 7(2), h: 90-105.

- Badjuri, Achmad. 2011. Faktor-faktor yang berpengaruh terhadap Kualitas Audit Auditor Independen pada Kantor Akuntan Publik (KAP) Di Jawa Tengah. *Dinamika Keuangan dan Perbankan*, 3(2), h: 183-197.
- , 2012. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Pemeriksaan Audit Sektor Publik (Studi Empiris Pada BPKP Perwakilan Jawa Tengah). *Dinamika Akuntansi, Keuangan dan Perbankan*, 1(2), h: 120-135.
- Carolita, Metha Kartika. 2012. Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas, Kompetensi, dan Komitmen Organisasi terhadap Kualitas Hasil Audit. *E-prints Universitas Diponegoro*, 7(7), h: 190-205.
- Faisal, Muhammad. 2014. Pengaruh Pemahaman *Good Governance* dan Independensi Terhadap Kinerja Auditor Pemerintah (Studi Pada Auditor Di BPKP Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan). *E-Journal Universitas Hasanuddin*, 9(12), h: 23-39).
- Fatimah, Annisa. 2012. Karakteristik Personal Auditor sebagai Anteseden Perilaku Disfungsional Auditor dan Pengaruhnya terhadap Kualitas Hasil Audit. *Jurnal Manajemen dan Akuntansi*, 1(1), h: 1-12.
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Herlin, K.L. 2010. Pengaruh Komitmen Organisasi, Gaya Kepemimpinan dan Independensi pada Kinerja Organisasi dengan Akuntabilitas Publik sebagai Variabel Intervening. *E-journal Universitas Islam Indonesia*, 8(23), h: 224-240.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2011. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Jensen, M. and Meckling, W. 1976. Theory of Firm : Managerial Behavioral, Agency Costs, and Ownership Structure. *Journal of Economics*, 3 : 305-360.
- Lui, S., J. Ngo, and A. Tsang. 2001. Inter-Role Conflict as a Predictor of Job Satisfaction and Propensity to Leave: A Study of Professional Accountants. *Journal of Managerial Psychology*, 16(6), pp :469-484.
- Mardiasmo, 2005. *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi ke- 2. Yogyakarta: Penerbit Andi.

- Nugraha, A Basit Fauzi. 2013. Pengaruh Pengalaman, Due Professional Care, dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit (Survey pada Auditor Inspektorat dan BPK RI Perwakilan Provinsi Jawa Barat). *E-jurnal Jurusan Akuntansi Universitas Komputer Indonesia*.
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor. 19 Tahun 2009 tentang Pedoman Kendali Mutu Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.
- Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Ratifah, Ifa dan Mochammad Ridwan. 2012. Komitmen Organisasi Memoderasi Pengaruh Sistem Akuntansi Keuangan Daerah terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Jurnal Ekonomi Trikonomika*, 11(1), h: 29-39.
- Ridwan dan Ahmad Kuncoro. 2007. Transformasi Data Ordinal. Disertasi FP- IKIP Bandung.
- Rini, Listya. 2014. Pengaruh Independensi, Objektivitas, Pengalaman Kerja, Pengetahuan, dan Integritas terhadap Kualitas Hasil Audit. *E-prints Universitas Muhammadiyah Surakarta*, 8(12), h: 57-74.
- Sari, NPP Fortuna dan I.W. Ramantha. 2015. Pengaruh Sikap Skeptisme, Pengalaman Audit, Kompetensi, dan Independensi Auditor Pada Kualitas Audit. *E-jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 11(2), h: 470-482.
- Setyorini, Andini Ika dan Dewayanto, Totok. 2011. Pengaruh Kompleksitas Audit, Tekanan Anggaran Waktu, dan Pengalaman Auditor terhadap Kualitas Audit dengan Variabel Moderasi Pemahaman terhadap Sistem Informasi (Studir Empiris pada Auditor KAP di Semarang). *E-Journal UNDIP*, 27(3), h: 340-353.
- Singgih, Elisha Muliani dan Icuk Rangga Bawono. 2010. Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit. *Simposium Nasional Akuntansi XIII*. Universitas Jenderal Soedirman Purwokerto.
- Sugiyono, 2015. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung: CV. Alfabeta.
- Sukriah, Ika, Akram, Biana Adha Inapty. 2009. Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. *Simposium Nasional Akuntansi XII*. Palembang.

- Trisnaningsih, Sri. 2007. Independensi Auditor dan Komitmen Organisasi Sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman *Good Governance*, Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi terhadap Kinerja Auditor. *Simposium Nasional Akuntansi X*. Universitas Hassanudin Makassar.
- Undang-Undang No. 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Wati, Elya, Lismawati, dan Nila Aprilia. 2010. Pengaruh Independensi, Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi, dan Pemahaman *Good Governance* Terhadap Kinerja Auditor Pemerintah (Studi Pada Auditor Pemerintah di BPKP Perwakilan Bengkulu). *Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto*. Universitas Jenderal Sudirman Purwokerto.
- Watkins, Ann. L, William Hillison and Susan E. morecroft. 2004. Audit Quality : A Synthesis Of Theory And Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature*, 23(5), pp. 153-193.
- Wibowo. 2009. Pengaruh Independensi Auditor, Komitmen Organisasi, Gaya Kepemimpinan, Pemahaman *Good Governance* terhadap Kinerja Auditor (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Daerah Istimewa Yogyakarta). *E-jurnal Universitas Islam Indonesia*, 8(9), h: 118-134.
- Widhi, Saputro Nugroho. 2014. Pengaruh Independensi, Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi dan Pemahaman *Good Governance* terhadap Kinerja Auditor Pemerintah. *E-journal Universitas Muhammadiyah Surakarta*, 6(10), h: 89-106.
- Wiratama, William Jefferson dan Ketut Budiarta. 2015. Pengaruh Independensi, Pengalaman Kerja, Due Professional Care dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit. *E-jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 10(1), h: 91-106.
- Yuniarti, Rita. 2011. Audit Firm Size, Audit Fee and Audit Quality. *Journal Of Global Management*, 2(1), pp: 78-102.
- Zeyn, Elvira. 2011. Pengaruh *Good governance* dan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Akuntabilitas Keuangan dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi, *E-journal Universitas Muhammadiyah Malang*, 7(22), h: 124-136.
- Zimmerman, Jerold J. 1977. The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*, pp: 107-144.