

INDEPENDENSI AUDITOR SEBAGAI MEDIASI PENGARUH PEMAHAMAN GOOD GOVERNANCE TERHADAP KINERJA AUDITOR PADA KANTOR AKUNTAN PUBLIK DI SURAKARTA

Reza Raditya ¹⁾

Aris Eddy Sarwono ²⁾

Dewi Saptantinah Puji Astuti ³⁾

1, 2, 3) Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Slamet Riyadi Surakarta

e-mail: ¹⁾ rachezia@yahoo.com

²⁾ aris_sarnur@yahoo.co.id

³⁾ dewi.astutie@gmail.com

ABSTRACT

The objective of the research are to analyses (1) effect understanding of good governance to auditor performance, (2) effect understanding of good governance to auditor independence, (3) effect auditor independence to auditor performance, (4) effect understanding of good governance to auditor performance, through auditor independence as the mediating variable. Population on this research are all auditors at public accountant Office in Surakarta consist of 33 respondent. Data collecting with questionnaire technique. To test the hypothesis, the researcher using the path analysis. The result reveals that (1) understanding of good governance have not significance effect to auditor performance, H1 rejected; (2) understanding of good governance have significance effect to auditor independence, H2 supported; (3) auditor independence have significance effect to auditor performance, H3 supported; (4) auditor independence is able to mediate the effect of understanding of good governance to auditor performance, H4 supported.

Keywords: *understanding of good governance, auditor independence, auditor performance*

PENDAHULUAN

Kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik (KAP) sampai saat ini masih menjadi isu strategis, terutama skandal perusahaan yang telah menurunkan kepercayaan publik terhadap kinerja auditor. Beberapa skandal perusahaan telah menurunkan kepercayaan para pengguna terhadap kualitas auditor dari kantor akuntan publik, misalnya skandal yang terjadi di *Enron Corporation* dan *Firman Com* di Amerika Serikat sekitar tahun 2001 dan 2002; dan di Indonesia dicontohkan dari kasus Kimia Farma, Indo Farma, Agis, dan Bank Century yang terjadi tahun 2001 sampai 2008 (Eko Suyono, 2012: 42).

Sri Trisaningsih (2007) dan Halim et al. (2014) dalam penelitiannya sepakat bahwa pemahaman *good governance* yang benar, akan mendorong auditor untuk menegakkan independensi, sehingga terbentuk perilaku profesi yang mengarah pada orientasi kinerja yang semakin baik. Pemahaman *good governance*, independensi dan kinerja auditor akan menjadi fokus penelitian ini terkait dengan kinerja Kantor Akuntan Publik di Surakarta.

Kantor akuntan publik merupakan sebuah organisasi yang bergerak di bidang jasa. Jasa yang diberikan berupa jasa audit operasional, audit kepatuhan (*compliance audit*) dan audit laporan keuangan (Arens dan Loebbecke, 2003: 4). Hal ini dapat diartikan, akuntan publik memperoleh kepercayaan dari klien dan para pemakai laporan keuangan untuk membuktikan kewajaran laporan keuangan. Klien dapat mempunyai kepentingan yang berbeda, bahkan mungkin bertentangan dengan kepentingan para pemakai laporan keuangan, oleh karena itu

dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa, akuntan publik harus bersikap independen terhadap kepentingan klien, pemakai laporan keuangan, maupun kepentingan akuntan publik itu sendiri.

Permasalahan tentang kasus pelanggaran kode etik profesi akuntan publik sampai saat ini masih menjadi isu strategis. Berkaitan dengan permasalahan tersebut, etika profesi diperlukan agar auditor dalam menjalankan profesinya dapat membawa perusahaan ke arah yang lebih baik, hal ini sering disebut sebagai *Good Corporate Governance* (GCG), atau tata kelola perusahaan menuju ke arah yang lebih baik. Auditor eksternal, dalam hal ini akuntan publik yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik dituntut profesional dengan bersikap independen, dengan tujuan agar hasil pekerjaannya tidak memihak salah satu pihak. Dengan demikian, dapat diperoleh gambaran bahwa kinerja Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berkualitas sangat ditentukan oleh kinerja auditor, dan dalam menjalankan profesinya seorang auditor hendaknya memiliki pemahaman *good governance* dengan benar. Pemahaman *good governance* dengan benar akan mendorong auditor untuk menegakkan independensi, sehingga para auditor akan menghasilkan kinerja yang semakin baik.

Temuan empiris tentang pengaruh *good governance* terhadap kinerja auditor telah banyak dilakukan. Hasil penelitian Elya Wati dkk. (2010) dan Rina Ani Sapariyah (2011) menunjukkan bahwa pemahaman *good governance* berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Namun, temuan penelitian tersebut tidak konsisten dengan hasil penelitian Sugiarto Prajitno (2012) bahwa pemahaman *good governance* tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor di Jakarta. Temuan yang tidak konsisten juga ditemukan pada penelitian Elizabeth Hanna dan Friska Firnanti (2013) bahwa pemahaman *good governance* tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja para auditor yang bekerja di DKI Jakarta.

Berdasarkan hasil penelitian di atas menunjukkan bahwa pengaruh langsung pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor belum diperoleh hasil yang konsisten atau terjadi *research gap*. Temuan penelitian dalam bidang Akuntansi Keperilakuan (*behavior*) seringkali tidak hadir dalam bentuk pengaruh langsung karena terkadang hubungan dua variabel tersebut dimediasi (diperantarai) oleh fenomena lain. Sebagai contoh penelitian Sri Trisnaningsih (2007) menghasilkan temuan bahwa pemahaman *good governance* tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor pada KAP di Jawa Timur tetapi pemahaman *good governance* dapat mempengaruhi kinerja auditor melalui independensi auditor sebagai variabel mediasi. Dengan kata lain, kinerja auditor yang tinggi terjadi karena para auditor menegakkan independensi, dan independensi auditor terbentuk dari adanya pemahaman yang benar mengenai *good governance*.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya, yaitu memprediksi kinerja auditor berdasarkan pemahaman *good governance* dan independensi auditor. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya, penelitian ini menggunakan sampel auditor pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Surakarta. Penelitian sebelumnya menggunakan sampel auditor pada KAP di Jawa Timur, KAP di Jakarta, KAP Makasar, KAP di Jawa Tengah dan DIY, dan auditor pemerintah di BPKP Perwakilan Bengkulu.

Sampai saat ini peran independensi auditor sebagai variabel mediasi dalam penelitian di bidang Akuntansi Keperilakuan masih jarang dilakukan. Penelitian ini akan dilakukan pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta sebagai kelanjutan dari penelitian empiris yang dilakukan Sri Trisnaningsih (2007), bertujuan untuk menganalisis independensi auditor sebagai variabel mediasi pada pengaruh pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta.

Kantor Akuntan Publik di Surakarta senantiasa berusaha menjadi kantor akuntan publik yang profesional, kompeten dan independen, sehingga memberikan kepuasan kepada masyarakat dengan menyajikan hasil kerja yang objektif dan berkualitas. Kasus menurunnya kepercayaan publik di Indonesia menjadi sinyal bagi penyelenggaraan profesi akuntansi publik di berbagai daerah untuk mengembalikan kepercayaan publik. Hal ini juga dirasakan para

auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta untuk terus berusaha meningkatkan kinerja. Sebagai bagian dari citra Kantor Akuntan Publik di Indonesia, Kantor Akuntan Publik di Surakarta turut berperan meningkatkan kepercayaan publik dalam bentuk memberikan jasa audit yang berkualitas kepada perusahaan kliennya. Untuk menentukan baik tidaknya kinerja auditor yang diberikan kepada klien, diperlukan pemahaman yang benar mengenai *good governance* sehingga dapat mendorong auditor untuk menegakkan independensi, selanjutnya melalui independensi para auditor diharapkan akan menghasilkan kinerja yang semakin baik. Penelitian ini diharapkan dapat memperkaya bukti empirik tentang peran independensi auditor sebagai variabel mediasi pada pengaruh pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta.

Tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

1. Menganalisis signifikansi pengaruh pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta.
2. Menganalisis signifikansi pengaruh pemahaman *good governance* terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta.
3. Menganalisis signifikansi pengaruh independensi auditor terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta.
4. Menganalisis pengaruh pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor yang dimediasi oleh independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta.

TINJAUAN PUSTAKA

Pemahaman *Good Governance*

Menurut Ari Dwipayana (2003: 47) *good governance* didefinisikan sebagai penyelenggaraan pemerintah yang solid dan bertanggung jawab, serta efektif dan efisien dengan menjaga kesinergian interaksi yang konstruktif di antara domain-domain negara, sektor swasta dan masyarakat. *Good governance* merupakan tata kelola yang baik pada suatu usaha yang dilandasi oleh etika profesional dalam berusaha/berkarya (Sri Trisnaningsih, 2007: 11). Pemahaman *good governance* merupakan wujud penerimaan akan pentingnya suatu perangkat peraturan atau tata kelola yang baik untuk mengatur hubungan, fungsi dan kepentingan berbagai pihak dalam urusan bisnis maupun pelayanan publik. Pemahaman atas *good governance* adalah untuk menciptakan keunggulan manajemen kinerja baik pada perusahaan bisnis manufaktur ataupun perusahaan jasa, serta lembaga pelayanan publik/pemerintahan (*good government governance*).

Menurut Sri Trisnaningsih (2007: 11) prinsip dasar konsep *good governance* pada organisasi KAP meliputi :

1. *Fairness* (keadilan): akuntan publik dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa, harus bersikap independen dan menegakkan keadilan terhadap kepentingan klien, pemakai laporan keuangan, maupun terhadap kepentingan akuntan publik itu sendiri.
2. *Transparency* (transparansi): hendaknya berusaha untuk selalu transparansi terhadap informasi laporan keuangan klien yang diaudit.
3. *Accountability*: menjelaskan peran dan tanggung jawabnya dalam melaksanakan pemeriksaan dan kedisiplinan dalam melengkapi pekerjaan, juga pelaporan.
4. *Responsibility* (pertanggungjawaban): memastikan dipatuhinya prinsip akuntansi yang berlaku umum dan standar profesional akuntan publik selama menjalankan profesinya.

Independensi Auditor

Menurut Yulius Jogi Christiawan (2000: 83) independensi auditor merupakan suatu tindakan baik sikap perbuatan atau mental auditor dalam sepanjang pelaksanaan audit di mana auditor dapat memposisikan dirinya dengan *auditee*-nya secara tidak memihak dan dipandang

tidak memihak oleh pihak-pihak yang berkepentingan terhadap hasil auditnya. Menurut Trisnaningsih (2007: 28) independensi auditor dapat diukur dari tiga dimensi yaitu independensi penyusunan program, independensi investigatif, dan independensi pelaporan. Auditor yang menegakkan independensinya, tidak akan terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan. Dengan adanya kode etik, masyarakat akan dapat menilai sejauh mana seorang auditor telah bekerja sesuai dengan standar-standar etika yang telah ditetapkan oleh profesinya.

Kinerja Auditor

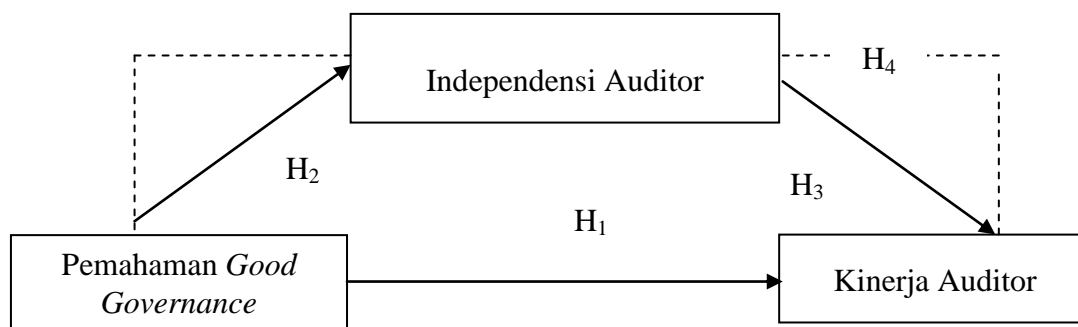
Pengertian kinerja auditor menurut Mulyadi dan Kanaka Puradiredja (2001: 116) adalah auditor yang melaksanakan penugasan pemeriksaan obyektif atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan. Menurut Sri Trisnaningsih (2007: 28) untuk mengukur kinerja auditor dapat dinilai empat dimensi yaitu kemampuan, komitmen profesi, motivasi, dan kepuasan kerja.

Penelitian Terdahulu

Hasil penelitian Elya Wati dkk. (2010) dan Rina Ani Sapariyah (2011) menunjukkan bahwa pemahaman *good governance* berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Hasil penelitian Sugiarto Prajitno (2012) menunjukkan bahwa pemahaman *good governance* tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor di Jakarta. Hasil penelitian Elizabeth Hanna dan Friska Firnanti (2013) menunjukkan bahwa pemahaman *good governance* tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja para auditor yang bekerja di DKI Jakarta. Hasil penelitian Sri Trisnaningsih (2007) menunjukkan bahwa pemahaman *good governance* tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor pada KAP di Jawa Timur tetapi pemahaman *good governance* dapat mempengaruhi kinerja auditor melalui independensi auditor sebagai variabel mediasi. Dengan kata lain, kinerja auditor yang tinggi terjadi karena para auditor menegakkan independensi, dan independensi auditor terbentuk dari adanya pemahaman yang benar mengenai *good governance*.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya, yaitu memprediksi kinerja auditor berdasarkan pemahaman *good governance* dan independensi auditor. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya, penelitian ini menggunakan sampel auditor pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Surakarta. Penelitian sebelumnya menggunakan sampel auditor pada KAP di Jawa Timur, KAP di Jakarta, KAP Makasar, KAP di Jawa Tengah dan DIY, dan auditor pemerintah di BPKP Perwakilan Bengkulu.

Kerangka Pemikiran dan Hipotesis



Gambar: Kerangka Pemikiran

Keterangan :

Variabel independen/bebas : Pemahaman *Good Governance*

Variabel mediasi : Independensi auditor

Variabel dependen/terikat : Kinerja auditor

Hipotesis

H₁ : Pemahaman *good governance* berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta.

H₂ : Pemahaman *good governance* berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta.

H₃ : Independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta.

H₄ : Independensi auditor memediasi pengaruh pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta.

METODE PENELITIAN

Lokasi Penelitian

Penelitian ini dilakukan dengan mengambil lokasi di Kantor Akuntan Publik Surakarta

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor independen yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Surakarta, yang terdaftar di Direktori IAI Kompartemen Akuntan Publik tahun 2015 berjumlah 65 orang. Penelitian ini menggunakan penelitian populasi (sensus), yaitu mengambil seluruh subjek penelitian untuk dijadikan responden. Menurut Suharsimi Arikunto (2006: 130) populasi adalah keseluruhan subjek penelitian, apabila seseorang ingin meneliti semua elemen yang ada dalam wilayah penelitian maka penelitiannya merupakan penelitian populasi (sensus).

Definisi Operasional Variabel yang Digunakan

1. Pemahaman *good governance* adalah seberapa jauh pemahaman atas konsep tata kelola perusahaan yang baik oleh para auditor. Instrumen pemahaman atas *good governance* diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh *Indonesian Institute of Corporate Governance* dan telah direplikasi oleh Trisnaningsih (2007) diukur dengan empat indikator yaitu:
 - a. Prinsip keadilan
 - b. Transparansi
 - c. Akuntabilitas
 - d. Pertanggungjawaban
2. Independensi auditor adalah dasar utama kepercayaan masyarakat pada profesi akuntan publik dan merupakan salah satu faktor yang sangat penting untuk menilai mutu jasa audit. Variabel independensi auditor dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan Mautz dan Sharaf (1961: 206) dan telah direplikasi oleh Trisnaningsih (2007) yaitu :
 - a. Independensi penyusunan program
 - b. Independensi investigatif
 - c. Independensi pelaporan.
3. Kinerja auditor adalah tindakan atau pelaksanaan tugas pemeriksaan yang telah diselesaikan oleh auditor dalam kurun waktu tertentu. Variabel kinerja auditor dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Larkin (1990), dan telah direplikasi oleh Trisnaningsih (2007) yaitu :

- a. Kemampuan
- b. Komitmen profesi
- c. Motivasi
- d. Kepuasan Kerja

Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data menggunakan kuesioner yang diukur dengan skala *Likert 5* poin yaitu Sangat Setuju (5), Setuju (4), Netral (3), Tidak Setuju (2). Sangat Tidak Setuju (1).

Pengujian Data

Untuk menguji kualitas data dilakukan uji validitas dan reliabilitas instrumen menggunakan rumus Korelasi Pearson dan *Cronbach Alpha*.

Teknik Analisis Data

1. Uji Asumsi Klasik

Uji Asumsi Klasik dilakukan melalui empat uji yaitu uji multikolinearitas, uji autokorelasi, uji heteroskedastisitas, dan uji normalitas.

2. Teknik analisis data

Teknik analisis data menggunakan analisis jalur bertujuan untuk mengetahui pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung pemahaman *good governance* (X) terhadap kinerja auditor (Y) melalui independensi auditor (M). Dalam analisis jalur ini ada dua persamaan sebagai berikut (Imam Ghazali, 2005: 223).

$$M = \alpha + p_1X + e_1 \dots\dots\dots (1)$$

$$Y = \alpha + p_2X + p_3M + e_2 \dots\dots\dots (2)$$

3. Pengujian Hipotesis

a. Untuk menguji hipotesis 1, 2, dan 3 menggunakan uji t yang dihasilkan dari persamaan regresi 2. Kriteria pengujian dilakukan dengan melihat *p value* yang dihasilkan dari perhitungan *t-test*. Apabila *p value* < 0,05 maka *H₀* ditolak yang berarti pengaruh sebaliknya apabila nilai probabilitas ≥ 0,05 maka *H₀* diterima.

b. Untuk menguji hipotesis 4 dengan membandingkan antara koefisien pengaruh langsung (*p₂*) dengan koefisien pengaruh tidak langsung atau (*p₂ + (p₁x p₃)*) sebagai berikut :

- Apabila besarnya koefisien pengaruh tidak langsung (*p₂ + (p₁x p₃)*) > pengaruh langsung (*p₂*) maka *H₀* ditolak, artinya independensi auditor memediasi pengaruh pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor.

- Apabila besarnya koefisien pengaruh tidak langsung (*p₂ + (p₁x p₃)*) < pengaruh langsung (*p₂*) maka *H₀* diterima, artinya independensi auditor tidak memediasi pengaruh pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor.

HASIL PENELITIAN

Hasil Pengumpulan Data

Populasi dalam penelitian ini adalah 65 auditor pada yang bekerja di empat Kantor Akuntan Publik (KAP) di Surakarta yaitu Kantor Akuntan Publik (KAP) Wartono, Kantor Akuntan Publik (KAP) Rachmat Wahyudi, Kantor Akuntan Publik (KAP) Payamta, CPA dan Kantor Akuntan Publik (KAP) Hanung Triatmoko. Dalam pelaksanaannya tidak semua kuesioner kembali ke tangan peneliti. Dari 65 kuesioner yang disebarkan, kuesioner yang kembali sebanyak 43 eksemplar, kuesioner yang tidak dapat diolah sebanyak 10 eksemplar disebabkan karena pengisiannya kurang lengkap, sehingga jumlah kuesioner yang dapat diolah sebanyak 33 eksemplar. Berdasarkan hasil persebaran kuesioner dapat diketahui bahwa jumlah auditor yang akan dijadikan responden seluruhnya adalah 33 orang.

Karakteristik Responden

Tabel 1: Analisis Karakteristik Responden

Karakteristik	Keterangan	Jumlah (orang)	Persentase(%)
Jenis kelamin	Pria	16	48,48
	Wanita	17	51,52
	Total	33	100
Tingkat Pendidikan	SMA/SMK	4	12,12
	Diploma (D1,D2,D3)	10	30,30
	S1	17	51,52
	S2	2	6,06
	Total	33	100
Tingkat Usia	< 5 Tahun	10	30,30
	5 - 10 Tahun	16	48,48
	> 10 Tahun	7	21,22
Total	33	100	

Sumber: Data primer diolah, 2016

Hasil Uji Validitas Instrumen

Pengujian validitas butir instrumen pemahaman *good governance*, independensi auditor, dan kinerja auditor melalui uji Korelasi *Pearson* menunjukkan semua butir valid, di mana masing-masing butir menghasilkan *p value* < 0,05.

Tabel 2: Hasil Uji Validitas Instrumen

Butir pernyataan Pemahaman <i>Good Governance</i>	<i>p value</i>	α	Kesimpulan
PGG1	0,000	0,05	Valid
PGG2	0,000	0,05	Valid
PGG3	0,001	0,05	Valid
PGG4	0,000	0,05	Valid
PGG5	0,000	0,05	Valid
PGG6	0,002	0,05	Valid
PGG7	0,000	0,05	Valid
PGG8	0,000	0,05	Valid
Butir pernyataan Independensi Auditor	<i>p value</i>	α	Kesimpulan
IA1	0,000	0,05	Valid
IA2	0,000	0,05	Valid
IA3	0,000	0,05	Valid
IA4	0,000	0,05	Valid
IA5	0,000	0,05	Valid
IA6	0,000	0,05	Valid
IA7	0,000	0,05	Valid
IA8	0,000	0,05	Valid

Butir pernyataan Kinerja Auditot	<i>p value</i>	α	Kesimpulan
KA1	0,000	0,05	Valid
KA2	0,001	0,05	Valid
KA3	0,000	0,05	Valid
KA4	0,002	0,05	Valid
KA5	0,000	0,05	Valid
KA6	0,000	0,05	Valid
KA7	0,002	0,05	Valid
KA8	0,000	0,05	Valid

Sumber: Data primer diolah, 2016

Hasil Uji Reliabilitas Instrumen

Berdasarkan uji reliabilitas instrumen diperoleh hasil bahwa instrumen pemahaman *good governance*, independensi auditor, dan kinerja auditor dinyatakan reliabel (handal) di mana instrumen pemahaman *good governance*, independensi auditor, dan kinerja auditor karena menghasilkan *cronbach alpha* (0,756; 0,865; 0,828) > 0,60.

Hasil Uji Asumsi Klasik

Hasil uji asumsi klasik menunjukkan bahwa model regresi linear berganda tidak terjadi masalah multikolinearitas, tidak terjadi masalah heteroskedastisitas, tidak terjadi masalah autokorelasi, dan residual normal.

Tabel 3: Hasil Uji Asumsi Klasik

Uji Asumsi Klasik	Hasil Uji	Kesimpulan
Uji Multikolinearitas	Tolerance (0,589) > 0,1 VIF (1,698) < 10	Tidak ada multikolinearitas
Uji Autokorelasi	p (0,719) > 0,05	Tidak ada Autokorelasi
Uji Heteroskedastisitas	p (0,429; 0,798) > 0,05	Tidak ada Heteroskedastisitas
Uji Normalitas	p (0,790) > 0,05	Residual normal

Sumber: Data primer diolah, 2016

Analisis Jalur

1. Hasil Uji Regresi Model 1

Uji regresi model 1, pengaruh pemahaman *good governance* terhadap independensi auditor diperoleh hasil sebagai berikut.

Tabel 4: Hasil Analisis Regresi Sederhana

Variabel Independen	<i>Unstandardized Coefficients</i>	<i>Standardized Coefficients</i>	t hitung	Sig.
Konstanta	3,868			
Pemahaman <i>good governance</i>	0,946	0,641	4,653	0,000

Variabel dependen: Independensi auditor

Sumber: Data primer diolah, 2016

2. Hasil Uji Regresi Linear Berganda Model 2

Uji regresi linear berganda model 2, pengaruh pemahaman *good governance* dan independensi auditor terhadap kinerja auditor diperoleh hasil sebagai berikut.

Tabel 5: Hasil Analisis Regresi Linear Berganda

Variabel Independen	<i>Unstandardized Coefficients</i>	<i>Standardized Coefficients</i>	t hitung	Sig.
Konstanta	3,327			
Pemahaman <i>good governance</i>	0,394	0,275	1,891	0,068
Independensi Auditor	0,570	0,586	4,023	0,000

Variabel dependen: Kinerja auditor

Sumber: Data primer diolah, 2016

Pengujian Hipotesis

1. Uji Hipotesis 1

Hasil uji t pengaruh pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor, diperoleh nilai t hitung sebesar 1,891 dengan *p value* (0,068) > 0,05 yang berarti pemahaman *good governance* tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja auditor. Dengan demikian hipotesis 1 yang berbunyi “Pemahaman *good governance* berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta” ditolak atau tidak terbukti kebenarannya.

2. Uji hipotesis 2

Hasil uji t pengaruh pemahaman *good governance* terhadap independensi auditor, diperoleh nilai t hitung adalah 4,653 dengan *p value* (0,000) < 0,05 yang berarti pemahaman *good governance* mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap independensi auditor. Dengan demikian hipotesis 2 yang berbunyi “Pemahaman *good governance* berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta” diterima atau terbukti kebenarannya.

3. Uji hipotesis 3

Hasil uji t pengaruh independensi auditor terhadap kinerja auditor, diperoleh nilai t hitung sebesar 4,026 dengan *p value* (0,000) < 0,05 yang berarti independensi auditor mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja auditor. Dengan demikian hipotesis 3 yang berbunyi “Independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta” diterima atau terbukti kebenarannya.

4. Uji Hipotesis 4

Uji pengaruh tidak langsung pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor melalui independensi auditor dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut.

a. Menghitung koefisien jalur p_1 , p_2 , dan p_3

- 1) $p_1 = 0,641$
- 2) $p_2 = 0,275$
- 3) $p_3 = 0,586$

b. Menghitung koefisien pengaruh tidak langsung pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor:

- 1) Koefisien pengaruh langsung pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor (p_2) yaitu sebesar 0,275
- 2) Besarnya total pengaruh tidak langsung pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor melalui independensi auditor yaitu :

Pengaruh langsung $X \rightarrow Y_2$	$= p_2$	$= 0,275$	$= 0,275$
Pengaruh tidak langsung $X \rightarrow M \rightarrow Y$	$= p_1 \times p_3$	$= 0,641 \times 0,586$	$= 0,376$
Total pengaruh (korelasi pemahaman <i>good governance</i> ke kinerja auditor)			
	$= p_2 + (p_1 \times p_3)$	$= 0,651$	

c. Dengan demikian dapat dibandingkan :

Koefisien pengaruh tidak langsung (0,651) > koefisien pengaruh langsung (0,275). Dengan demikian hipotesis 4 yang menyatakan “Independensi auditor memediasi pengaruh pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta” diterima atau terbukti kebenarannya.

PEMBAHASAN

1. Pengaruh Pemahaman *Good Governance* terhadap Kinerja Auditor

Hasil pengujian hipotesis 1 menunjukkan bahwa pemahaman *good governance* tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Sri Trisnaningsih (2007) bahwa pemahaman *good governance* tidak berpengaruh langsung terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Jawa Timur. Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Rina Ani Sapariyah (2011); Elya Wati dkk. (2010) dan Darwati dkk. (2004) bahwa pemahaman *good governance* berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor.

Berdasarkan hasil temuan ini pemahaman *good governance* tetap dipertimbangkan sebagai faktor penting dalam meningkatkan kinerja auditor, hal ini didasarkan pada tanda positif koefisien regresi. Dalam praktik, pemahaman yang benar mengenai *good governance* amat diperlukan oleh akuntan publik dalam melaksanakan tugas-tugas *auditing*, dengan tujuan agar para auditor di KAP Surakarta benar-benar memahami prinsip-prinsip *good governance* dengan baik dan mampu menerapkannya sesuai dengan etika profesional akuntan publik. Pemahaman *good governance* dengan benar akan mendukung terciptanya tata kelola perusahaan yang baik, sehingga berkontribusi positif pada peningkatan kinerja auditor.

2. Pengaruh Pemahaman *Good Governance* terhadap Independensi Auditor

Hasil pengujian hipotesis 2 menunjukkan bahwa pemahaman *good governance* berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Sri Trisnaningsih (2007) bahwa pemahaman *good governance* berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Jawa Timur. Hasil penelitian ini juga mendukung penelitian yang dilakukan oleh Ardi Ikhlas (2014) bahwa pemahaman *good governance* berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik dan BPK di Makasar.

Implikasi dari hasil penelitian ini, bahwa independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta dapat ditingkatkan melalui peningkatan pemahaman *good governance*. Peningkatan pemahaman *good governance* dapat dicapai apabila para auditor memahami dengan benar prinsip-prinsip *good governance* yang mencakup empat prinsip: keadilan, transparansi, akuntabilitas, dan pertanggungjawaban. Pemahaman terhadap empat prinsip *good governance* merupakan landasan etika profesi yang harus dimiliki dalam diri akuntan publik, sehingga apabila pemahaman *good governance* semakin tinggi akan mendukung terbentuknya independensi yang semakin tinggi.

3. Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kinerja Auditor

Hasil pengujian hipotesis 3 menunjukkan bahwa independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Sri Trisnaningsih (2007); Elya Wati dkk (2010); Eko Suyono (2012); dan Josina Lawalata dkk. (2013) bahwa independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Implikasi dari hasil penelitian ini, bahwa kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta dapat ditingkatkan melalui peningkatan independensi auditor. Dalam praktik, independensi adalah bagian integritas profesional yang harus dimiliki oleh akuntan publik. Peningkatan independensi auditor dalam melaksanakan tugas sangat diperlukan karena turut menentukan kualitas audit. Untuk menegakkan independensi, auditor harus benar-benar tidak terpengaruh oleh kliennya. Independensi auditor yang semakin tinggi, mendorong terbentuknya perilaku profesional akuntan dalam berkarya dengan orientasi pada kinerja yang semakin tinggi.

4. Pengaruh Tidak Langsung Pemahaman *Good Governance* terhadap Kinerja Auditor melalui Independensi Auditor

Hasil pengujian hipotesis 4 menunjukkan bahwa independensi auditor memediasi pengaruh pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Sri Trisnaningsih (2007) bahwa pemahaman *good governance* berpengaruh tidak langsung terhadap kinerja auditor pada KAP di Jawa Timur melalui independensi auditor. Temuan ini menunjukkan bahwa variabel independensi auditor terbukti sebagai variabel mediasi pada pengaruh *good governance* terhadap kinerja auditor. Hasil penelitian ini juga mendukung penelitian yang dilakukan oleh Ardi Ikhlas (2014) bahwa independensi auditor terbukti sebagai variabel yang memediasi pengaruh pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor yang bekerja pada KAP dan BPK di Makasar. Implikasi dari hasil penelitian ini bahwa, kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta akan semakin tinggi, apabila para auditor menegakkan independensi, dan independensi auditor terbentuk dari adanya pemahaman yang benar mengenai *good governance*.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil pengujian setiap hipotesis, diperoleh kesimpulan sebagai berikut (1) Pemahaman *good governance* tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta, dengan demikian hipotesis 1 ditolak. (2) Pemahaman *good governance* berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta., dengan demikian hipotesis 2 diterima. (3) Independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta, dengan demikian hipotesis 3 diterima. (4) Independensi auditor memediasi pengaruh pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta, dengan demikian hipotesis 4 diterima.

Implikasi dari hasil penelitian ini, ini bahwa tingkat pemahaman *good governance* yang tinggi tidak dapat mempengaruhi secara langsung pada peningkatan kinerja auditor di Kantor Akuntan Publik Surakarta, tetapi pemahaman *good governance* dapat meningkatkan kinerja auditor melalui independensi terlebih dahulu. Dengan kata lain pemahaman yang tinggi mengenai *good governance*, dapat mendorong terbentuknya sikap auditor untuk menegakkan independensi, selanjutnya dengan independensi tersebut akan mendukung peningkatan kinerja auditor. Temuan penelitian ini sekaligus dapat mengkonfirmasi hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Sri Trisnaningsih (2007) dan Ardi Ikhlas (2014) bahwa independensi auditor terbukti sebagai variabel yang memediasi pengaruh pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor.

DAFTAR PUSTAKA

- Ardi Ikhlās, 2014, "Independensi Auditor dan Komitmen Organisasi sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman Good Governance, Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi terhadap Kinerja Auditor", *Naskah Publikasi*, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Hasanuddin Makassar.
- Ari Dwipayana, 2003, *Membangun Good Governance*, Raja Grafindo Pustaka, Jakarta.
- Arens dan Loebbecke, 2003, *Auditing Pendekatan Terpadu*, Edisi Indonesia, Salemba Empat, Jakarta.
- Darwati, Khomsiyah, dan Rahayu, 2004, "Hubungan Corporate Governance dan Kinerja Perusahaan", *Simposium Nasional Akuntansi VII*. Denpasar-Bali.
- Eko Suyono, 2012, "Determinant Factors Affecting The Audit Quality : An Indonesian Perspective", *Global Review of Accounting and Finance*, Vol. 3 (2), pp. 42–57.
- Elizabeth Hanna dan Friska Firnanti, 2013, "Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kinerja Auditor", *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol. 15 (1), Hal. 13-28.
- Elya Wati, Lismawati, dan Nila Aprilla, 2010, "Independensi, Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi, dan Pemahaman Good Governance terhadap Kinerja Auditor Pemerintah (Studi Pada Auditor Pemerintah di BPKP Perwakilan Bengkulu)", *Simposium Nasional Akuntansi, SNA XIII*, Purwokerto, Hal. 1-25.
- Halim, A., Sutrisno T., Rosidi, Achsin, M., 2014, "Effect of Competence and Auditor Independence on Audit Quality with Audit Time Budget and Professional Commitment as a Moderation Variable", *International Journal of Business and Management Invention*, Vol. 3 Issue 6, June, pp. 64-67.
- Herwidiyatmo, 2000, "Peran dan Fungsi Komisaris Independen dan Komite Audit ". a paper presented in the *Accountant Nasional Convention IV*, 6-7 September.
- Imam Ghozali, 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Josina Lawalata, Darwis Said dan Mediaty, 2013, "Pengaruh Independensi Auditor, Komitmen Organisasi, Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi terhadap Kinerja Auditor (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Makasar)", *Jurnal Online*, Hal. 1-10.
- Larkin, Joseph M., 1990, *Does Gender Affect Internal Auditors' Performance ? The Women CPA*, Spring, pp. 20–24.
- Mautz, R.K. dan Sharaf, H.A, 1961, *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association.
- Mulyadi dan Kanaka Puradiredja, 2001, *Auditing Pendekatan Terpadu*, Salemba Empat, Jakarta.
- Rina Ani Sapariyah, 2011, "Pengaruh Good Governance dan Independensi Auditor Terhadap Kinerja Auditor dan Komitmen Organisasi (Survey pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta)", *Jurnal Ekonomi Bisnis dan Perbankan*, Vol. 19 (16), Hal. 15-29.
- Sedarmayati, 2003, *Good Governance: Kepemerintahan yang Baik dalam Rangka Otonomi Daerah Upaya Membangun Organisasi Efektif dan Efisien Melalui Restrukturisasi dan Pemberdayaan*, Mandar Maju, Bandung.
- Sri Trisnangsih, 2007, "Independensi Auditor Dan Komitmen Organisasi sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman Good Governance, Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi terhadap Kinerja Auditor", *Simposium Nasional Akuntansi X Makasar*, Hal. 1-56.
- Sugiarto Prajitno, 2012, "Faktor Faktor yang Mempengaruhi Kinerja Akuntan Publik di Jakarta", *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol. 14 (3), Hal. 181-192.
- Suharsimi Arikunto, 2006, *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktik*, Edisi Revisi IV, Rineka Cipta. Jakarta.
- Yulius Jogi Christiawan, 2000, *Aktivitas Pengendalian Mutu Jasa Audit Laporan Keuangan Historis (Studi Kasus pada beberapa Kantor Akuntan Publik di Surabaya)*, *Jurnal Akuntansi & Keuangan*, Vol. 7 (1), Hal. 61-88.