

PERAN TEKANAN ANGGARAN WAKTU AUDITOR DALAM MEMODERASI *EFFORT* DAN KINERJA *AUDIT JUDGMENT*

Muhsin

Universitas Tanjungpura, Jl. Profesor Dokter H. Hadari Nawawi, Pontianak 78115

surel: muhsin@ekonomi.untan.ac.id

<http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2018.04.9013>



Jurnal Akuntansi Multiparadigma
JAMAL
Volume 9
Nomor 2
Halaman 205-222
Malang, Agustus 2018
ISSN 2086-7603
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:

29 Maret 2018

Tanggal Revisi:

28 Agustus 2018

Tanggal Diterima:

31 Agustus 2018

Abstrak: Peran Tekanan Anggaran Waktu Auditor dalam Memoderasi *Effort* dan Kinerja *Audit Judgment*. Riset ini bertujuan untuk melakukan uji dan analisis apakah ada peran tekanan anggaran waktu auditor dalam memoderasi upaya dan *audit judgment performance*. Metode yang digunakan adalah analisis *Structural Equation Modeling* (SEM) dengan sejumlah auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai objeknya. Riset ini menemukan bahwa adanya tekanan anggaran waktu auditor akan meningkatkan upaya auditor dalam melakukan proses dan prosedur audit. Selain itu, pelaksanaan audit yang terencana dan sesuai dengan penugasan pasti akan menghasilkan opini yang berkualitas.

Abstract: The Role of Budget Pressure Time for Auditors in Moderating Effort and Performance of Audit Judgment. This research aims to test and analyze whether there is a role for auditor time budget pressure in moderating efforts and audit judgment performance. The method used is *Structural Equation Modeling* (SEM) analysis with a number for the Audit Board of the Republic of Indonesia as its object. This research finds that the budgetary pressures of the auditor's time will increase the auditor's efforts in conducting audit processes and procedures. In addition, the implementation of a planned audit and in accordance with the assignment will certainly produce quality opinions.

Kata kunci: tekanan anggaran waktu auditor, *effort*, pertimbangan audit

Kinerja pertimbangan auditor menjadi sorotan publik karena menjadi salah satu parameter atas opini laporan keuangan. Salehi, Jafarzadeh, & Nourbakhshhosseiny (2017) berpendapat bahwa tema riset tentang pertimbangan/pertimbangan dalam membuat keputusan akan berdampak pada disiplin ilmu yaitu pertama bidang kedokteran (*medicine*), kedua bidang hukum (*law*), ketiga bidang kebijakan masyarakat (*public policy*), dan keempat bidang bisnis (*business*). Dunia praktisi tidak bisa dilepaskan dari suatu penelitian dikarenakan hasil penelitian akan dimanfaatkan oleh praktisi. Ilmu akuntansi merupakan bahasa bisnis karena dengan ilmu akuntansi proses akhir bisnis akan melahirkan informasi keuangan yang akan digunakan dalam mengambil keputusan bisnis. Informasi keuangan akan

tercermin dalam laporan keuangan. Sebelum digunakan oleh pengambil keputusan bisnis, laporan keuangan harus diaudit. Oleh karena itu, auditor dalam mengaudit laporan keuangan menggunakan pertimbangan/pertimbangan.

Pada dua dekade atau dua puluh tahun yang lalu riset tentang pertimbangan/pertimbangan dalam audit tumbuh dengan pesat dan ke depan akan terus diperlukan dalam proses audit. Proses terbentuknya pertimbangan/pertimbangan dalam audit memerlukan informasi masa lampau, informasi masa kini, dan juga diperlukan informasi masa depan. Selain itu, Brown & Knechel (2016) menyatakan bahwa pertimbangan audit terhadap kekuatan suatu entitas usaha (*entity*) dalam upaya mempertahankan kelangsungan hidupnya (*going concern*) yang

harus berlandaskan apakah ada kesangsi-an pada diri seorang auditor pada kekuatan suatu entitas usaha apakah masih bisa bertahan atau berlanjut hidupnya (*going concern*) pada satu periode laporan keuangan *client*. Ada dua aspek yang berpengaruh, yaitu pertama aspek teknis dan kedua aspek nonteknis yang diperlukan auditor/pemeriksa dalam membuat pertimbangan audit.

Kuruppu, Laswad, & Oyelere (2012) dan Lee (2012) menyatakan bahwa pertimbangan profesional/*professional judgment* diperlukan oleh seorang auditor/pemeriksa independen dalam proses audit laporan keuangan. Auditor/pemeriksa akan berhadapan dengan berbagai kondisi yang tidak sama dan tingkat kerumitan yang berbeda-beda pula pada saat proses pembuatan pertimbangan. Pemilihan prosedur audit laporan keuangan yang tepat, harus mempertimbangkan beraneka sumber informasi. Bahkan, pada kondisi tertentu sangat diperlukan pertimbangan auditor/pemeriksa (Svanberg & Öhman, 2013). Untuk meningkatkan kinerja pertimbangan audit diperlukan upaya (*effort*) dan kemampuan untuk mengendalikan lingkungan yang tidak sama atau berbeda-beda sehingga kemampuan seorang auditor tetap terjaga (Axelsen, Green, & Ridley, 2017). Aspek motivasi sangat diperlukan auditor untuk mendorong upaya agar menghasilkan atau mendapatkan serta menaikkan pertimbangan audit (Alzeban & Gwilliam, 2014). Espinosa-Pike & Barrainkua (2016) berargumentasi bahwa motivasi dibagi menjadi dua yaitu pertama motivasi internal, kemudian kedua motivasi eksternal. Motivasi internal (*internal motivation*) lahir dari dalam individu itu sendiri. Sebaliknya, motivasi eksternal (*external motivation*) berasal dari dalam diri seseorang dikarenakan faktor di luar individu seseorang termasuk juga lingkungan sekitar. Tugas audit selalu berkaitan dengan skedul waktu dan tingkat kerumitan tugas yang tinggi, sehingga waktu yang diperlukan dalam penyelesaian proses audit harus dialokasikan dengan tepat. Auditor akan merasa terbebani dengan alokasi waktu yang tidak tepat dan terbatas. Hurley (2017) berpendapat bahwa komitmen dan kemampuan dalam mengatur waktu audit dan adanya keketatan/*pressure* dalam menyelesaikan tugas-tugas audit mutlak harus dimiliki oleh seorang auditor. Yang, Brink, & Wier (2017) menyatakan tekanan waktu/*time pressure* merupakan sumber tekanan serta dapat

berdampak pada kecenderungan menurunkan kinerja auditor. Dengan demikian, jika kondisi tersebut terus menerus terjadi atau mendapatkan keterbatasan waktu akan berdampak pada proses perumusan pertimbangan audit juga akan menurun. Hal ini akan berdampak pada opini atas audit laporan keuangan.

Penelitian ini memiliki perbedaan dengan penelitian Iskandar, Sari, Mohd-Sanusi, & Anugerah (2012). Perbedaan dan kebaruan penelitian ini adalah ada penambahan variabel tekanan anggaran waktu auditor/*auditor time budget pressure* sebagai variabel *moderating*. Lambert, Jones, Brazel, & Showalter (2017) berargumentasi bahwa aspek yang bisa meningkatkan kinerja pertimbangan audit yaitu variabel lingkungan seperti tekanan waktu/*time pressure*. Hal ini didukung oleh penelitian Sonu, Ahn, & Choi (2017) yang menyatakan bahwa variabel karakteristik lingkungan/organisasi seperti anggaran waktu akan mempengaruhi variabel pertimbangan audit karena anggaran waktu auditor yang tertekan merupakan hambatan anggaran waktu yang ada, akan meningkat dalam membuat perikatan audit dan memiliki keterbatasan pada alokasi sumber daya sehingga mempengaruhi kinerja tugas/*perform tasks*. Hal ini sejalan dengan argumentasi Prabowo, Sriyana, & Syamsudin (2018) dan Syamsuddin (2017) yang menyatakan bahwa jadwal audit yang dimiliki oleh auditor/pemeriksa BPK RI Pusat sangat ketat dan menurut siaran pers BPK RI bahwa ketepatan waktu pemeriksaan dan penerbitan laporan keuangan setelah diaudit/diperiksa oleh auditor terhadap entitas laporan keuangan yaitu kementerian dan lembaga baru mencapai 96,76% dikarenakan keterbatasan jumlah auditor yang dimiliki oleh BPK. Hal ini sangat berdampak pada pengambilan keputusan bagi *stakeholder*, di mana laporan keuangan kementerian dan lembaga yang sudah diaudit bermakna bahwa laporan keuangan kementerian dan lembaga sudah bebas dari salah saji meterial atau tidak terdapat kesalahan dalam penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Keterbatasan penelitian terdahulu adalah belum menguji efek moderasi variabel tekanan anggaran waktu auditor terhadap *effort* dan kinerja pertimbangan audit, dengan tujuan menguji dan menganalisis apakah tekanan anggaran waktu auditor/*time budget pressure auditor* yang memperkuat/

memperlemah hubungan terhadap kinerja pertimbangan *audit performance*. Pertimbangan menurut penulis didasari teori U-terbalik (*inverted-U theory*). Budisusetyo & Subroto (2012) dan Yan & Xie (2016) menyatakan bahwa teori U terbalik yaitu tekanan/*pressure* jika suatu pertimbangan akal dan pikiran dibebani tekanan mulai pada tingkatan rendah dan sampai pada tingkatan sedang akan berdampak positif artinya manusia mampu meningkatkan aktivitas dan bersemangat pada tubuh dan fisik manusia dalam melakukan sesuatu tugas. Dalam lingkungan kerja di mana seseorang sedang mendapat tekanan sedang sampai dengan menengah dalam pekerjaannya, dalam hal ini adalah auditor BPK RI apakah masih dapat melaksanakan tugas-tugas audit secara cepat, tekun, dan lebih profesional. Berpijak pada latar belakang yang telah diuraikan tersebut, hal ini yang menyebabkan peneliti mendapatkan motivasi yang kuat dalam meneliti dengan kerangka judul bagaimana tekanan anggaran waktu auditor akan memperkuat atau memperlemah (*effort*) upaya ketika dihadapkan dengan kinerja pertimbangan audit.

METODE

Populasi penelitian ini diperoleh dari auditor yang bertugas di BPK RI Pusat. Responden yang digunakan adalah auditor yang bekerja sebagai auditor laporan keuangan kementerian dan lembaga yang terdiri atas auditorat utama satu sampai dengan auditorat utama tujuh. Penelitian ini menggunakan auditor sebagai sampel. Kuesioner yang didistribusikan sebanyak 285 eksemplar, setelah melalui tahapan *screening* yaitu pengecekan kelengkapan jawaban atas variabel riset tersisa 90 kuesioner yang layak dan memenuhi syarat dalam pengolahan data. Teknik analisis data menggunakan PLS-SEM dengan *software* Warp PLS 6.0, yang digunakan untuk memperoleh hasil uji validitas dan reliabilitas instrumen/*item* riset, menguji dan mengonfirmasi ketepatan model riset yang dibangun, dan juga sekaligus digunakan untuk menguji hubungan dan pengaruh satu dan/atau lebih variabel riset kepada variabel lainnya (Budisantoso, Rahmawati, Bandi, & Probohudono, 2017; Siddi, 2016).

Penelitian ini menggunakan metode survei dengan teknik nonprobabilitas atau secara tidak acak dengan jenis (*purposive sampling*). Dengan kata lain, penelitian ini

menggunakan yaitu metode pemilihan sampel yang tidak acak karena peneliti menargetkan seluruh auditor menjadi responden.

Variabel independen *effort* merupakan total usaha/upaya kognitif (potensi intelektual yang terdiri atas pengetahuan, pemahaman, penerapan analisis, sintesis, dan evaluasi) yang melibatkan kemampuan secara rasional dalam melaksanakan tugas-tugas yang akan diemban. Hal ini dapat direalisasikan dengan lamanya mengerjakan tugas yang dilakukan (waktu yang digunakan lebih banyak) kemudian bisa juga seringkali usaha yang dilakukan (seperti melakukan tugas-tugas yang lebih keras dan berhasil baik), dan bisa juga dilakukan kedua-duanya secara bersamaan dalam satu tugas baik secara bersamaan dalam satu tugas maupun disertai dengan lebih sering dilakukan dengan intensitas upaya yang lebih baik (Brown, Gissel, & Neely, 2016). Pengukuran variabel *effort* terdiri dari 5 butir pertanyaan yang diadaptasi dari hasil riset Iskandar, Sari, Mohd-Sanusi, & Anugerah (2012), Johansen & Pettersson (2013), dan Wang, Yuan, & Wu (2017).

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah kinerja pertimbangan audit. Variabel ini diidentifikasi sebagai pembentukan sebuah motivasi dan ide yang terjadi serta hal pokok (*subject matter*) yang akan digunakan untuk menentukan/membuat simpulan audit berupa pendapat/opini mengenai hasil audit atas laporan keuangan. Penggunaan variabel ini dilakukan atas dasar hasil riset dari Iskandar, Sari, Mohd-Sanusi, & Anugerah (2012) dan Loke, Ismail, & Hamid (2016). Pengukuran variabel kinerja pertimbangan audit terdiri dari beberapa butir pertanyaan yang menggunakan kasus-kasus audit atas laporan keuangan sektor publik dengan mengadopsi hasil riset dari Desmedt, Morin, Pattyn, & Brans (2017) dan Iskandar, Sari, Mohd-Sanusi, & Anugerah (2012).

Variabel moderasi dalam penelitian ini adalah tekanan anggaran waktu auditor. Sonu, Ahn, & Choi (2017) berargumentasi bahwa keterbatasan sumber daya yang dimiliki akan menjadi penyebab terjadinya suatu tekanan atau merasa tertekan dalam menyelesaikan tugas-tugas yang diberikan. Tekanan anggaran waktu auditor/*auditor's time budget pressure* didefinisikan oleh Ettredge, Fuerherm, Guo, & Li (2017) sebagai efisiensi waktu audit dan menyebabkan auditor merasa waktu yang tersedia terasa kaku dan terbatas. Kondisi *auditor's*

time budget pressure/tekanan anggaran waktu auditor ditentukan dengan mengukur kesulitan, frekuensi, dan seberapa sering mencapai anggaran. Variabel tekanan anggaran waktu auditor dilihat dari sisi keketatan anggaran (*budget tightness*), pencapaian anggaran (*budget attainability*), dan kemampuan mencapai anggaran. Tekanan anggaran waktu auditor diukur dengan skala interval yaitu skala likert. Variabel ini menggunakan dua butir pertanyaan yaitu pertama item pertanyaan untuk mengukur keketatan anggaran dengan mengadopsi instrumen yang pernah digunakan dalam riset Magrane & Malthus (2010), Scott & Gist (2013) dan Yuen, Law, Lu, & Guan (2013) yang menunjukkan skala 1 adalah anggaran waktu kemungkinan tidak bisa dicapai dengan baik dan sebaliknya skala 5 menyatakan bahwa anggaran waktu sangat mudah dicapai dalam audit.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Inverted-U theory/teori U-terbalik.

Lessmann (2014) mendefinisikan teori ini sebagai keterkaitan yang erat antara tekanan/stres terhadap kinerja. Keterkaitan/hubungan tersebut merupakan teori U-terbalik. Hal ini sangat sering dibahas dalam referensi atau rujukan tentang kaitan stres dengan hasil. Yan & Xie (2016) berargumentasi bahwa logika awal yang menjadi pondasi utama teori U-terbalik adalah stres pada tingkat rendah akan meningkatkan kemampuan seseorang untuk bereaksi atau bertindak serta merangsang tubuh untuk bekerja lebih baik, begitu juga stres/tekanan pada tingkat menengah. Dengan demikian, apabila auditor yang mengalami tingkat stres rendah sampai menengah akan dapat melaksanakan tugas-tugas secara cepat sesuai rencana, sesuai program audit, serta akan lebih memiliki ketekunan dalam audit atas laporan keuangan. Sebaliknya, jika auditor mendapatkan tekanan/stres yang lebih besar atau tinggi, tugas akan menjadi beban bagi auditor sehingga rencana program audit atas laporan keuangan tidak dapat tercapai dengan baik, serta akan menghasilkan kinerja yang lebih buruk. Seseorang yang mengalami tingkat stres/tekanan menengah dalam jangka waktu yang panjang juga akan dapat memiliki pengaruh pada kinerja. Hal ini dikarenakan intensitas dan frekuensi stres/tekanan terus menerus membebani-nya sehingga akan melemahkan auditor tersebut dan akan berdampak pada tergerus-

nya sumber daya dan energi auditor. Logika teori U-terbalik ini juga dapat menjelaskan reaksi dan respon atas tekanan yang berubah-ubah terhadap intensitas dan frekuensi tekanan. Tekanan menengah yang terus menerus dialami dalam periode yang panjang dapat mengakibatkan penurunan kinerja.

Yan & Xie (2016) menyatakan bahwa *stress/pressure* merupakan kondisi di mana auditor berhadapan dengan peluang (*opportunity*), tuntutan (*demands*), atau kendala (*constraints*) yang berhubungan dengan apa yang sangat diinginkan dan hasil yang akan diperoleh seseorang serta dapat dipersepsikan sebagai sesuatu yang belum pasti tetapi keberadaannya sangat penting. Model *inverted-U theory*/teori U-terbalik juga menjelaskan bahwa reaksi dan respon terhadap stres yang dialami dari awal sampai akhir juga terjadi kenaikan dan penurunan pada tekanan. Hubungan linier atau berbanding lurus tersebut menjadi dasar dan alasan yang kuat sehingga riset ini menghubungkan antara anggaran waktu auditor yang tertekan dan audit pertimbangan. Stres waktu audit adalah tekanan dalam bentuk *deadline* waktu dan anggaran waktu. Tekanan *deadline* waktu adalah kebutuhan untuk menyelesaikan tugas dengan titik-titik tertentu dalam waktu, sementara tekanan anggaran waktu merupakan kendala pada sumber daya yang dialokasikan pada tugas (Sonu, Ahn, & Choi, 2017).

Mao, Qi, & Xu (2017) menyatakan bahwa auditor harus memiliki kemampuan untuk mengantisipasi tekanan waktu terkait, kemampuan untuk memiliki kontrol yang berhubungan dengan tekanan waktu, dan kompetensi yang dirasakan untuk menanggapi tekanan waktu terkait mengurangi stres yang dirasakan terkait dengan salah satu dari sumber-sumber tekanan waktu. Mereka juga menyatakan bahwa auditor senior memiliki frekuensi yang lebih tinggi untuk tekanan tenggat waktu dan mengindikasikan bahwa mereka juga mengalami lebih banyak stres yang disebabkan oleh tekanan waktu. Staf auditor dilaporkan mengalami frekuensi yang sama untuk dua jenis tekanan. Auditor senior dan staf auditor merasakan tekanan anggaran waktu lebih terkait dengan pengurangan kualitas audit, mengurangi kepuasan kerja, dan peningkatan waktu yang tidak dilaporkan. Sementara itu, Svanström (2016) berpendapat bahwa sekarang tuntutan sangat besar dan akan mengakibatkan *pressure* waktu. Dengan de-

mikian, auditor/pemeriksa harus mejadikan fokus utama terhadap efektivitas waktu serta *fee* setiap pelaksanaan audit.

Brown, Gissel, & Neely (2016) berpendapat bahwa sejumlah usaha/upaya kognitif (perencanaan, pelaksanaan, dan evaluasi) yang diberikan dalam melaksanakan tugas dapat lebih ditingkatkan baik melalui lamanya upaya yang diberikan (contoh melaksanakan tugas lebih lama waktunya) atau intensitas dan frekuensi upaya/usaha (contoh: bekerja lebih keras, serius dan penuh konsentrasi), atau melalui keduanya yaitu baik durasi/lamanya dan intensitas frekuensi usaha. Riset dari Lambert, Jones, Brazel, & Showalter (2017) dan Cao, Li, & Zhang (2015) menemukan bahwa pemberian insentif dapat menaikkan kinerja pertimbangan audit, prosedur, dan sistem yang dapat direncanakan pada setiap auditor agar dapat mengerahkan upaya/usaha maksimal untuk mendapatkan hasil yang terbaik dalam melaksanakan tugas-tugas audit laporan keuangan. Hasil studi empiris yang dilakukan oleh Loke, Ismail, & Hamid (2016) menyimpulkan bahwa insentif yang diberikan atas kinerja dalam akuntansi akan menyebabkan auditor dapat meningkatkan usaha dalam melaksanakan tugas-tugas audit.

Diaz, Loraas, & Apostolou (2017) membenarkan bahwa pemberian *reward* selain dalam bentuk uang akan dapat menambah besarnya waktu usaha yang dilaksanakan. Maka, pada saat pemeriksa diberi *reward* akan dapat melaksanakan audit dengan baik, sehingga dapat bertambah besarnya usaha dalam penyelesaian audit. Romi (2017) memberikan bukti bahwa auditor yang memiliki tekanan akuntabilitas akan variabilitas pertimbangan kurang dan jumlah upaya (*effort*) yang tinggi. Motivasi yang tinggi akan menyebabkan perbaikan terus menerus kinerja individu tersebut. Auditor diharapkan mampu mengatasi jika lingkungan audit berbeda serta dapat menghasilkan kualitas pertimbangan audit, karena akan berdampak pada usaha auditor tersebut (Alzeban & Gwilliam, 2014). Upaya serta motivasi yang besar harus dilakukan pemeriksa dalam meningkatkan pertimbangan audit (Axelsen, Green, & Ridley, 2017). Variabel motivasi terbagi atas motivasi dari dalam auditor sendiri/internal dan motivasi yang bersumber dari luar diri pemeriksa (Espinoza-Pike & Barrainkua, 2016). Pengujian ini memberikan keyakinan bahwa upaya mem-

pengaruhi aspek kinerja pertimbangan audit dalam melakukan audit. Dengan demikian, upaya yang besar dapat menyebabkan peningkatan kinerja pertimbangan audit.

Svanström (2016) berpendapat bahwa tekanan waktu ada dua dimensi pertama tekanan anggaran waktu (kondisi pertama diminta melaksanakan penghematan skedul waktu sesuai rencana awal), selanjutnya tekanan batas waktu (pemeriksa mencapai ketepatanwaktuan audit. Sementara itu, Lee (2012) berargumentasi bahwa fungsi anggaran adalah sebagai dasar untuk mengestimasi biaya audit, pengalokasian staf pada tugas audit, serta evaluasi kinerja auditor. Tekanan anggaran waktu bertujuan untuk efisiensi biaya audit. Apabila pengerjaan audit secara tepat waktu, biaya audit akan semakin kecil. Pemberhentian prosedur audit kerap kali dilakukan auditor. Hal ini disebabkan tidak ditepatinya waktu sesuai yang ada sehingga terjadi anomali tahapan audit yang dilakukan.

Hasil penelitian Shariha (2014) menyatakan 48% orang menyetujui tekanan waktu berdampak buruk pada hasil audit, serta 31% auditor mengalami stres waktu yang terlalu lama dapat menjadikan auditor menghentikan prosedur audit. Riset sebelumnya menyatakan stres waktu yang diberikan menyebabkan pemeriksa cenderung menghentikan prosedur audit lebih awal. Riset Stefaniak (2016) menyimpulkan jumlah kesalahan audit lebih besar apabila ada stres waktu 32%, akan menjadi besar lagi apabila dalam waktu ideal yaitu 24,8%. Hasil riset Tsunogaya, Sugahara, & Chand (2017) bahwa di atas 51% pemeriksa sepakat alokasi waktu berpengaruh signifikan terhadap performa audit. Pearson (2014) menyimpulkan keketatan anggaran terus meningkat umumnya saat prosedur audit lebih dini dan hal ini akan sering terjadi. Bertentangan dengan hasil dari penemuan oleh Koch & Salterio (2016) yang menyatakan *time pressure* tidak berdampak terhadap terjadinya penghentian dini prosedur audit. Begitu juga terjadi kualitas audit yang di bawah standar. Dengan demikian, ada pengaruh penghentian tahapan audit dengan keterbatasan waktu (Kuo, Lin, & Lin, 2016; Setiawaty, 2013). Pengujian ini memberikan keyakinan bahwa tekanan anggaran waktu auditor dapat memperkuat atau memperlemah hubungan antara *effort* dan kinerja pertimbangan audit. Dengan demikian, tekanan anggaran waktu auditor dapat berperan sebagai pemoderasi hubung-

Tabel 1. Output Uji Reliabilitas Data

Keterangan	AJPE	EFFO	TAWA	TAWA*EFFO
(R ²)	0.183	-	-	-
(Adj.R ²)	0.164	-	-	-
Composite Reli.	0.815	0.921	0.931	0.965
Cronbach's @)	0.659	0.884	0.889	0.960
Average Variance Extrac (AVE)	0.595	0.747	0.819	0.698
Full Collinearity VIF (FVIF)	1.224	1.834	1.364	1.247
Q-Squared (QS)	0.190	-	-	-

an *effort* dan kinerja pertimbangan audit.

Tahapan evaluasi model pengukuran (outer model). Bagian ini akan menguraikan output dari uji yang telah dilakukan, yaitu hasil pengujian hubungan antarvariabel yang menggunakan alat analisis perangkat WarpPLS 6.0. Analisis (perangkat WarpPLS 6.0 PLS-SEM) terdiri dari dua langkah, meliputi pertama melakukan evaluasi atas suatu model pengukuran (*measurement model*) atau biasa dikenal dengan sebutan *outer model*, dan kedua dilakukan evaluasi atas *inner model*. Di bawah ini akan diuraikan benefit uji reliabilitas data untuk setiap tahapan pengujian.

Tahapan evaluasi model pengukuran bertujuan untuk mendapatkan dan menilai suatu reliabilitas dan validitas tiap-tiap variabel atau konstruk dalam riset. Pengujian reliabilitas dilakukan untuk mendapatkan hasil, di mana kuesioner penelitian yang digunakan dapat dipahami dan dimengerti oleh responden. Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa data primer yang diperoleh adalah layak serta andal (reliabel). Hasil uji reliabilitas dapat dilihat pada Tabel 1.

Tabel 1 menunjukkan koefisien dari masing-masing konstruk/variabel laten. Laily, Subroto, & Sudarma (2011) dan Siddi (2016) berargumentasi bahwa batas *rule of thumb* dan signifikansi untuk *R-Square* atau *Adjusted R2* adalah $\leq 0,70$, maka model dikategorikan kuat. Apabila menunjukkan nilai $\leq 0,45$, maka menghasilkan model moderat, dan apabila nilai $\leq 0,25$, maka masuk pada kategori model penelitian adalah lemah. Hal

ini berarti pengaruh variabel kinerja pertimbangan audit terhadap keseluruhan variabel lemah di mana nilai yang dihasilkan adalah (0,183, dan 0,164). *Composite reliability* $> 0,70$ untuk konfirmatori riset dan 0,60-0,70 untuk eksploratori riset. Output dari olah data untuk *Average Variance Extracted* (AVE) adalah sebesar $> 0,50$. kemudian nilai *Cronbach Alpha* (α) adalah $> 0,6 - 0,70$. *Full collinearity variance inflation factor* (VIF) < 3.3 dan Koefisien *Q-squared* yang akan digunakan sebagai dasar untuk menilai apakah relevansi blok variabel laten prediktor atau validitas prediktif terhadap variabel laten *kriterion* atau dependen. Berdasarkan Tabel 1 output uji reliabilitas data penelitian menggambarkan bahwa keseluruhan variabel riset terpenuhi syarat konsisten internal tingkat reliabilitas. Selanjutnya, menghasilkan nilai *full collinearity variance inflation factor* (FVIF) $< 3,3$, tiap variabel berkesimpulan baik, jadi model riset tanpa terjadi *lateral collinearity* maupun problem vertikal. Hair, Ringle, & Sarstedt, (2011) berpendapat bahwa nilai validitas prediktif standar/baik apabila menghasilkan nilai koefisien *Q-squared* di atas nol (> 0). Riset ini menghasilkan koefisien *Q-squared* di atas 0 yaitu diperoleh sebesar 0,190 untuk variabel dependen kinerja pertimbangan audit (AJPE). Adapun hasil pengujian mengenai masing-masing model dapat dilihat pada Tabel 2.

Berdasarkan Tabel 2 pengujian validitas seluruh variabel laten yaitu variabel sudah memenuhi syarat reliabilitas variabel. Untuk mendapatkan validitas konstruk dan

Tabel 2: Hasil Pengujian Validitas Diskriminan

	AJPE	EFFO	TAWA	TAWA*EFFO
AJPE	(0.772)	0.381	0.228	0.026
EFFO	0.381	(0.864)	0.512	-0.396
TAWA	0.228	0.512	(0.905)	-0.138
TAWA*E	0.026	-0.396	-0.138	(0.835)
FFO				

validitas konvergen data riset maka dilakukan pengujian validitas konstruk yang terdiri dari pertama uji validitas diskriminan dan uji *convergent validity*. Uji validitas diskriminan berkaitan erat di mana indikator suatu konstruk tidak sama, idealnya tidak terdapat korelasi yang tinggi. Hasil uji validitas diskriminan yang normal biasanya dapat dilihat dari akar kuadrat AVE pada tiap-tiap variabel bernilai besar daripada korelasi antar-konstruk sebuah model riset. Dari Tabel 2 dapat dilihat bahwa akar kuadrat *average variance extracted* (AVE) dari seluruh konstruk sudah terpenuhi kriteria-kriteria yang angkanya mesti lebih besar daripada korelasi antar-konstruk (kolom angka diagonal serta nilai yang bertanda kurung dan tebal mesti lebih besar dari angka korelasi antarvariabel laten dalam kolom angka). Uji validitas bermakna dan ada hubungan dengan prinsip di mana indikator yang digunakan dari suatu konstruk/variabel seharusnya atau idealnya harus memiliki korelasi yang tinggi. Nilai *loading factor* adalah hasil untuk setiap konstruk dari hasil uji validitas konvergen indikator refleksif. PLS-SEM mensyaratkan dua syarat untuk menilai model memenuhi syarat validitas konvergen untuk konstruk/variabel reflektif, yaitu pertama angka *loading factor* hasil uji di atas ($>0,70$), kemudian kedua hasil probabilitas signifikan/bermakna harus kurang ($<0,05$). Hasil uji dalam riset ini, di mana pengujian validitas konvergen menunjukkan seluruh konstruk reflektif sudah memenuhi kriteria validitas konvergen disebabkan pertama *loading factor* sudah di atas $0,70$ dan kedua nilai probabilitas signifikan kurang ($<0,05$). Maka, diambil kesimpulan, semua hasil pengujian model pengukuran (*outer model*) riset ini menghasilkan seluruh kriteria-kriteria reliabilitas, validitas diskriminan, dan validitas konvergen sudah memenuhi syarat.

Tahapan kritis model struktural (*inner model*). Tahapan ini merupakan uji *inner model* yang dilakukan setelah *cut-off*

kesesuaian antara model berdasarkan kajian teori dibandingkan dengan hasil model fit. Tabel 3 menunjukkan output dari setiap indikator model fit yaitu pertama APC, kedua ARS, ketiga AARS (*Average adjusted R-squared*), keempat AVIF, kelima AFVIF, dan keenam GoF (*Tenenhaus GoF*). Merujuk pada Tabel 3, semua kriteria atau *cut-off model fit* sudah dapat terpenuhi, di antaranya nilai probabilitas untuk APC sebesar $P < 0,001$, ARS sebesar $P < 0,001$, AARS sebesar $P < 0,001$, lebih kecil dari $0,05$, nilai AVIF, serta AFVIF lebih kecil dari angka 5 dan nilai *Tenenhaus GoF* (GoF) lebih besar dari 0.1 .

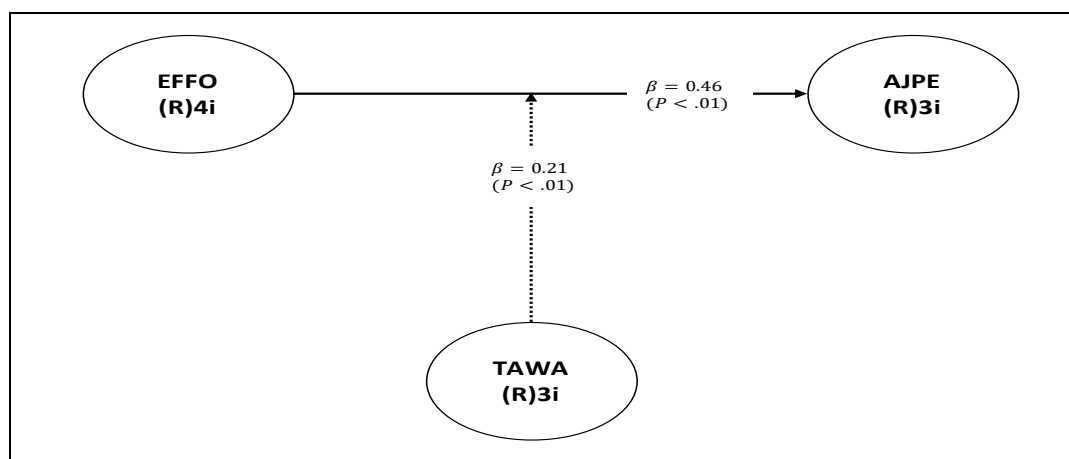
Dari Tabel 3, *output uji model fit* dapat dijelaskan bahwa *model fit indices and P value* sudah memenuhi kriteria yang ditentukan. Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa analisis model struktural sudah dapat dilakukan. Gambar 1, *output model struktural* di bawah ini menyajikan hasil uji signifikansi suatu model riset.

Berdasar Gambar 1, yang merupakan hasil estimasi model struktural, dapat dibuat suatu ringkasan dan simpulan hasil dari pengujian hubungan antarvariabel independen, moderasi, dan dependen. Hal ini dapat dilihat pada Tabel 4.

Hasil pengujian mengindikasikan bahwa *effort* memiliki pengaruh secara positif terhadap kinerja pertimbangan audit dan secara statistik signifikan pada $p < 0,01$. Ini bermakna upaya yang dilakukan oleh auditor tinggi akan menghasilkan kinerja pertimbangan audit yang lebih tinggi pula. Tabel 4 juga menunjukkan bahwa tekanan anggaran waktu auditor terbukti ada pengaruh yang positif serta menunjukkan nilai signifikan pada $p < 0,01$ terhadap hubungan antara variabel *effort* dan kinerja pertimbangan audit, artinya dapat diterima. Dengan demikian, bermakna bahwa tekanan anggaran waktu menjadi peran moderasi hubungan antara *effort* dan kinerja pertimbangan audit.

Tabel 3. Output Uji Model Fit

Indikator-Indikator	Nilai Uji	Hasil P-Value	Cut-off/Kriteria
Pertama (APC)	0.337	<0.001	$< 0,05$
Kedua (ARS)	0.183,	<0.001	$< 0,05$
Ketiga (AARS)	0.164	<0.001	$< 0,05$
Keempat (AVIF)	1.186	≤ 5	≤ 5
Kelima (AFVIF)	1.417	≤ 5	≤ 5
Dan keenam (GoF)	0.361	≥ 0.1	≥ 0.1



Gambar 1. Output Model Struktural

Berdasarkan Gambar 1, hasil pengujian *effort* berdampak positif pada kinerja pertimbangan audit, dengan bukti nilai beta estimasi 0,46 dan nilai probabilitas $<0,01$. Hasil pengujian pada tabel 1 diperoleh nilai probabilitas pada posisi batas normal. Dengan demikian, dapat tarik simpulan bahwa *effort* memiliki pengaruh yang positif serta bernilai material pada kinerja pertimbangan audit. Hasil ini mendukung dan sejalan hasil riset Loke, Ismail, & Hamid (2016). Dengan demikian, dapat diinterpretasikan bahwa makin banyak usaha pemeriksa yang dilakukan atas proses-prosedur audit laporan keuangan kementerian dan lembaga maka akan mendapatkan *audit judgment performance* yang makin baik pula. Oleh karena itu, hasil ini dapat meningkatkan kualitas audit atas laporan keuangan serta dapat menambah kepercayaan dan akuntabilitas publik terhadap laporan keuangan kementerian dan lembaga yang telah diaudit. Kepercayaan publik terhadap BPK RI Pusat juga meningkat karena auditor sudah melaksanakan tugas-tugas audit dengan baik dan sesuai standar pemeriksaan keuangan negara.

Hasil penelitian terdahulu menyatakan bahwa tekanan anggaran waktu dalam audit memiliki dampak pada auditor karena dengan adanya tekanan anggaran waktu pemeriksa kadang terjadi *premature sign-off* terhadap langkah dan rencana pemeriksaan

dari yang semestinya. Riset yang dilakukan oleh Lin, Lin, & Yen (2014) menemukan bahwa sebesar 48% auditor menyetujui bahwa tekanan waktu berdampak tidak baik pada prestasi pemeriksa. Selanjutnya sebanyak 31 % orang mengalami tekanan waktu yang terus menerus dan maksimal akan mengakibatkan auditor melakukan penghentian audit lebih dini. Stefaniak (2016) menyatakan sebesar 32%, auditor ada dalam tekanan waktu, sedangkan yang dalam kondisi ideal atau reguler sebesar 24,8%. Hasil riset Tsunogaya, Sugahara, & Chand (2017) menemukan ada 51% lebih pemeriksa mengatakan ya di mana tekanan waktu berdampak kuat dan berkorelasi signifikan dan positif pada hasil audit. Selanjutnya, hasil riset Pearson (2014) menyatakan peningkatan ketetapan waktu akan berdampak pada praktik penghentian lebih awal prosedur audit akan terus terjadi. Hasil riset terdahulu sejalan dengan hasil riset ini yaitu ada pengaruh tekanan anggaran waktu auditor/*auditor times budget pressure* terhadap hubungan antara *effort* dan kinerja pertimbangan audit dengan nilai estimasi 0,210 dan $p < 0,01$, sehingga dapat diterima.

Implikasi dari penelitian ini, pertama implikasi praktis atau kebijakan regulasi adalah BPK RI Pusat perlu mempertimbangkan peningkatan *effort* dalam melakukan tugas-tugas dan prosedur-prosedur audit yang mengacu pada standar. Pertama, stan-

Tabel. 4 Output Pengujian Efek Utama Dan Interaksi

Jalur	B	P
EFFO>AJPE	0.464	<0.001
TAWA>EFFO*AJPE	0.210	0.018

dar pemeriksaan keuangan negara baik pada tahapan standar umum yang berisi perencanaan audit dan meliputi jumlah waktu yang diperlukan dalam melakukan audit, jumlah personil auditor yang dibutuhkan dalam melakukan audit, kerentanan akun-akun yang akan diaudit, dan tingkat materialitas sebuah akun. Kedua, standar pelaksanaan/audit yang berisi akun-akun yang dipilih yang akan dijadikan sampel audit, dan *personil client* yang harus ditemui. Ketiga, standar pelaporan hasil audit yang mengacu pada standar pemeriksaan keuangan negara, dalam melaksanakan tugas audit laporan keuangan kementerian dan lembaga. Implikasi kedua tekanan anggaran waktu auditor dapat memperkuat hubungan *effort* dan kinerja pertimbangan audit bagi auditor eksternal (BPK RI Pusat). Badan Pemeriksa Keuangan RI sebagai auditor independen pemerintah harus mempertimbangkan atau hasil riset ini dapat menjadi dasar bagi BPK RI untuk mengalokasikan anggaran waktu pada saat melaksanakan audit laporan keuangan kementerian dan lembaga karena tekanan/*pressure* anggaran waktu memiliki pengaruh positif terhadap audit yang dilakukan. Dengan demikian, ketepatan waktu pemeriksa dalam mengaudit mencapai 100%. Ketiga, kinerja pertimbangan audit menjadi pertimbangan yang penting dalam upaya auditor merumuskan opini audit atas laporan keuangan kementerian dan lembaga yang sampai saat ini opini auditor merupakan target dan tujuan setiap kementerian dan lembaga sebagai pengguna dan pengelola Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) sehingga auditor BPK RI harus menerapkan prinsip kehati-hatian dalam melahirkan opini audit yang merupakan hasil akhir proses kinerja pertimbangan audit.

Penelitian ini berimplikasi pada sisi praktik dan regulasi yang berkaitan dengan auditor BPK RI. Temuan riset ini diharapkan menjadi salah satu masukan dan sebagai bahan evaluasi dan perbaikan kebijakan penerapan kinerja pertimbangan audit yang akan melahirkan opini auditor atas laporan keuangan kementerian dan lembaga. Hasil riset ini sebagai bukti empiris bahwa auditor BPK harus memiliki upaya yang kuat dalam melakukan prosedur-prosedur audit laporan keuangan kementerian dan lembaga. Upaya yang tinggi tersebut terwujud dalam proses pengumpulan seluruh informasi baik dari internal maupun eksternal yang sangat diperlukan dalam kinerja pertimbangan au-

dit yang hasil akhirnya adalah opini auditor atas laporan keuangan sektor publik. Opini laporan keuangan sektor publik akan menggambarkan bahwa sistem akuntansi pemerintah yang dijalankan oleh entitas yang diperiksa yaitu kementerian dan lembaga sudah sesuai dengan standar akuntansi pemerintah atau belum, dan apakah terdapat salah saji material atas laporan keuangan kementerian dan lembaga. Oleh karena itu, BPK diharapkan dapat membentuk panduan standar waktu dalam menyelesaikan audit atas laporan keuangan kementerian dan lembaga. Dengan adanya panduan standar waktu audit, publik berharap audit laporan keuangan yang dilakukan oleh BPK RI dapat lebih efektif dan bermanfaat bagi *stakeholders* serta tepat waktu dan berkualitas. Kemudian hasil penelitian ini juga berimplikasi pada kemungkinan ke depan BPK RI menetapkan besaran gaji atau *fee audit* bagi auditor yang dapat memenuhi anggaran waktu yang dialokasikan pada saat melakukan audit laporan keuangan kementerian dan lembaga, selain gaji yang diterima auditor sebagai aparatur sipil negara. Hal ini juga karena auditor sektor publik diatur oleh eselon kementerian aparatur negara dan kementerian keuangan yang mengatur tentang pegawai negeri sipil lebih spesifik terhadap auditor yang terikat kode etik sebagai auditor sektor publik. Hal ini perlu dirancang dan ditetapkan untuk meningkatkan kinerja pertimbangan audit. *Fee audit* sangat layak diberikan melihat fakta auditor pada sektor privat atau auditor pada Kantor Akuntan Publik (KAP), di mana ketika sukses menjalankan tugas audit dengan tepat waktu dan menghasilkan kualitas audit/*audit quality* yang tetap sesuai standar audit, maka auditor tersebut akan mendapatkan *fee audit* dan *reward*. Oleh karena itu, sangat layak auditor sektor publik diberikan insentif atau *fee* sehingga dapat meningkatkan produktivitas dalam pencapaian target waktu audit yang telah ditetapkan.

Hasil penelitian ini akan berimplikasi pada pengembangan akuntansi sektor publik, di mana sejak tahun 1998 terjadi perubahan tata kelola negara Indonesia yang mengacu pada *good and clean government* di segala bidang dengan mengusung prinsip-prinsip transparan, akuntabilitas, dan partisipasi publik. Reformasi tersebut merambah ke semua lini, termasuk reformasi di sektor akuntansi sektor publik. Istilah akuntansi sektor publik baru lahir setelah reformasi

sektor publik di Indonesia terjadi. Sebelum reformasi kita tidak mengenal istilah laporan keuangan yang dibuat pemerintah pusat (LKPP), laporan keuangan yang disusun kementerian dan lembaga (LK-K/L), dan laporan keuangan yang ada pada pemerintah daerah (LKPD). Di era reformasi akuntansi sektor publik di Indonesia, publik menuntut adanya perbaikan yang menyeluruh terhadap akuntansi sektor publik yang meliputi penganggaran sektor publik, akuntabilitas, transparansi, sistem dan prosedur akuntansi sektor publik, laporan posisi keuangan sektor publik, dan pada akhirnya sampai pada proses audit sektor publik. Hasil riset ini menjadi salah satu bukti bahwa auditor perlu upaya yang kuat untuk menghasilkan kinerja pertimbangan audit, dan tekanan anggaran waktu auditor juga berimbas pada kinerja pertimbangan audit, baik lamanya waktu audit yang diperlukan maupun berapa banyak audit yang bisa dilakukan. Hasil riset ini juga menambah besarnya peran dari BPK sebagai auditor eksternal dalam memberikan opini atas laporan keuangan kementerian dan lembaga karena saat ini negara Indonesia hanya memiliki satu lembaga yang mempunyai hak dan berwenang serta independen dalam memberikan opini atas laporan keuangan kementerian dan lembaga yaitu BPK.

Hasil penelitian ini juga mendukung perspektif teori U-terbalik di mana logika yang menjadi dasar teori U-terbalik menyatakan bahwa auditor sektor publik yang bertugas di BPK RI Pusat yang memiliki tingkat yang rendah sampai dengan tingkat stres/tekanan menengah akan merangsang tubuh dan akan dapat meningkatkan kemampuan auditor sektor publik untuk bereaksi lebih optimal dalam menjalankan tugas-tugas dan prosedur-prosedur audit yang lebih spesifik lagi yaitu kinerja pertimbangan audit. Auditor sektor publik tersebut akan sering melaksanakan tugas-tugas dan prosedur audit secara lebih teliti, termotivasi, lebih tekun, dan lebih kritis. Sebaliknya, auditor sektor publik yang terlalu banyak mengalami stres atau tekanan anggaran waktu dalam menyelesaikan tugas-tugas dan prosedur-prosedur audit laporan keuangan akan merasa membebani atau menghambat auditor dengan tuntutan, target, dan jadwal yang tidak dapat dipenuhinya, sehingga akan menghasilkan kinerja pertimbangan audit yang lebih rendah. Seorang auditor yang melakukan tugas dan prosedur audit

secara lebih baik, lebih tekun, lebih cepat, dan lebih kritis dalam pengerjaan proses dan prosedur audit termasuk juga di antaranya metode sampling, mencari, mengumpulkan mengevaluasi, memverifikasi, dan menguji bukti-bukti audit klien atau entitas yang diperiksa, maka akan semakin baik. Dengan demikian, biaya yang diperlukan dalam penugasan pemeriksaan laporan keuangan akan menjadi rendah. Dengan adanya tekanan jadwal waktu auditor ini berdampak positif bagi auditor karena akan memaksa auditor untuk menyelesaikan tugas-tugas dan prosedur-prosedur audit atas laporan keuangan kementerian dan lembaga sesegera mungkin berdasarkan atas jadwal alokasi waktu yang sudah ditetapkan dalam perencanaan audit (*audit planning*) yang telah disepakati. Dalam melaksanakan audit/pemeriksaan laporan keuangan kementerian dan lembaga yang terencana dengan baik, tersedia personil yang memadai dan kompeten di bidangnya serta terjadwal dengan baik sesuai dengan perencanaan audit (*audit planning*). Pasti akan menghasilkan audit yang berbeda jika tugas-tugas dan prosedur audit laporan keuangan kementerian dan lembaga apabila auditor dalam melakukan audit tidak merasa ada tekanan anggaran waktu auditor.

SIMPULAN

Pengujian ini menunjukkan adanya peranan variabel tekanan anggaran waktu auditor adalah sebagai variabel pemoderasi hubungan variabel *effort* dan kinerja pertimbangan audit. Adanya tekanan anggaran waktu auditor akan meningkatkan upaya dalam melakukan proses dan prosedur audit. Implikasinya, terjadi peningkatan *audit performance* dalam melakukan audit laporan keuangan kementerian dan lembaga.

Keterbatasan penelitian ini adalah hanya menggunakan sampel pada seluruh auditor pemerintah/sektor publik atau disebut juga auditor eksternal pemerintah/negara BPK RI Pusat, yang bernaung pada Direktorat Auditor Utama Keuangan Negara (Auditama) satu sampai dengan Auditama tujuh, sehingga sangat besar kemungkinan akan mendapatkan hasil yang berbeda apabila penelitian dilakukan pada setting (waktu, tempat, dan responden) yang berbeda di mana diambil seluruh sampel auditor/pemeriksa tiap Kantor Perwakilan BPK RI yang ada di setiap provinsi yang ada di Wilayah Kesatuan Republik Indonesia. Kemudian, peneli-

tian ini menggunakan kuesioner yang sangat mungkin responden dalam menjawab kuesioner karena peneliti tidak dapat memantau secara langsung proses pengisian kuesioner tersebut, diwakilkan kepada staf atau auditor yang tidak kompeten pada bidangnya. Jadwal auditor BPK RI sangat padat sehingga responden rate hanya 32%. Oleh karena itu, peneliti berikut sebaiknya menggunakan email langsung ke auditor BPK RI Pusat selain diantar langsung kepada auditor BPK RI Pusat dan berusaha memberikan *reward* kepada responden jika mengisi secara lengkap kuesioner yang disajikan.

Penelitian mendatang dapat dilakukan dengan semakin mendalami pengujian mengenai tekanan anggaran waktu auditor dan kaitannya dalam memoderasi hubungan antara *effort* dan kinerja pertimbangan audit. Lebih lanjut penelitian mendatang dapat memodifikasi model riset dari pengaruh tekanan anggaran waktu auditor dan kaitannya dalam memoderasi hubungan antara *effort* dan kinerja pertimbangan audit, dengan variasi variabel independen yang lain seperti tekanan ketaatan terhadap peraturan. Variabel independen lain yang layak untuk dipertimbangkan dalam membangun model riset mendatang yaitu *reward* dan *fee* audit untuk memotivasi dan meningkatkan kualitas auditor dalam melaksanakan tugas auditor sektor publik. Berikutnya bagi peneliti mendatang menggunakan *mix method* (metode kuantitatif dan metode kualitatif) untuk mendapatkan hasil riset yang lebih komprehensif, dan terakhir untuk mendapatkan hasil yang lebih komprehensif peneliti mendatang perlu mempertimbangkan menggunakan metode kualitatif.

DAFTAR RUJUKAN

- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Saudi Public Sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001>
- Axelsen, M., Green, P., & Ridley, G. (2017). Explaining the Information Systems Auditor Role in the Public Sector Financial Audit. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 15-31. <https://doi.org/10.1016/j.acinf.2016.12.003>
- Brown, S. V., & Knechel, W. R. (2016). Auditor-Client Compatibility and Audit Firm Selection. *Journal of Accounting Research*, 54(3), 725-775. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12105>
- Brown, V. L., Gissel, J. L., & Neely, D. G. (2016). Audit Quality Indicators: Perceptions of Junior-Level Auditors. *Managerial Auditing Journal*, 31(8/9), 949-980. <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2016-1300>
- Budisantoso, T., Rahmawati, R., Bandi, B., & Probohudono, A. (2017). Determinant of Downward Auditor Switching. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 8(3), 444-457. <http://doi.org/10.18202/jamal.2017.12.7065>
- Budisusetyo, S., & Subroto, B. (2012). "Teposliro" and "Semuci" among Public Accountants: Do We Know, and Do We Care? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 3(2), 210-218. <http://doi.org/10.18202/jamal.2012.08.7156>
- Cao, L., Li, W., & Zhang, L. (2015). Audit Mode Change, Corporate Governance and Audit Effort. *China Journal of Accounting Research*, 8(4), 315-335. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2015.05.002>
- Desmedt, E., Morin, D., Pattyn, V., & Brans, M. (2017). Impact of Performance Audit on the Administration: A Belgian Study (2005-2010). *Managerial Auditing Journal*, 32(3), 251-275. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2016-1368>
- Diaz, M. C., Loraas, T. M., & Apostolou, B. (2017). How do Mentoring Rewards Influence Experienced Auditors? *The British Accounting Review*, 49(6), 594-607. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.09.009>
- Ettredge, M., Fuerherm, E. E., Guo, F., & Li, C. (2017). Client Pressure and Auditor Independence: Evidence from the "Great Recession" of 2007-2009. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(4), 262-283. <https://doi.org/10.1016/j.jacpubpol.2017.05.004>
- Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I. (2016). An Exploratory Study of the Pressures and Ethical Dilemmas in the Audit Conflict. *Revista de Contabilidad*, 19(1), 10-20. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.10.001>
- Hair, J.F., Ringle, C.M., & Sarstedt, M. (2011). PLS-SEM: Indeed a Silver Bullet. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 19(2), 139-152. <https://doi.org/10.2753/MTP1069-6679190202>

- Hurley, P. J. (2017). Ego Depletion and Auditors' Busy Season. *Behavioral Research in Accounting*, 29(2), 25-35. <https://doi.org/10.2308/bria-51757>
- Iskandar, T. M., Sari, R. N., Mohd Sanusi, Z., & Anugerah, R. (2012). Enhancing Auditors' Performance: The Importance of Motivational Factors and the Mediation Effect of Effort. *Managerial Auditing Journal*, 27(5), 462-476. <https://doi.org/10.1108/02686901211227959>
- Johansen, T. R., & Pettersson, K. (2013). The Impact of Board Interlocks on Auditor Choice and Audit Fees. *Corporate Governance: An International Review*, 21(3), 287-310. <https://doi.org/10.1111/corg.12013>
- Kuo, L. C., Lin, C. J., & Lin, H. L. (2016). Auditor Switch Decisions under Forced Auditor Change: Evidence from China. *Asian Review of Accounting*, 24(1), 69-89. <https://doi.org/10.1108/ARA-03-2014-0035>
- Kuruppu, N., Laswad, F., & Oyelere, P. (2012). Assessing Going Concern: The Practical Value of Corporate Failure Models and Auditors' Perception. *Pacific Accounting Review*, 24(1), 33-50. <https://doi.org/10.1108/01140581211221542>
- Laily, N., Subroto, B., & Sudarma, M. (2011). Pengaruh Pengalaman Auditor terhadap Ethical Judgement. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 2(3), 430-438. <http://doi.org/10.18202/jamal.2011.12.7130>
- Lambert, T. A., Jones, K. L., Brazel, J. F., & Showalter, D. S. (2017). Audit Time Pressure and Earnings Quality: An Examination of Accelerated Filings. *Accounting, Organizations and Society*, 58, 50-66. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.03.003>
- Lee, H. (2012). Incentive Contracts and time Pressure on Audit Judgment Performance. *Managerial Auditing Journal*, 27(3), 263-283. <https://doi.org/10.1108/02686901211207492>
- Lessmann, C. (2014). Spatial Inequality and Development — Is There an Inverted-U Relationship? *Journal of Development Economics*, 106, 35-51. <https://doi.org/10.1016/j.jdeveco.2013.08.011>
- Lin, C. H., Lin, H. L., & Yen, A. R. (2014). Dual Audit, Audit Firm Independence, and Auditor Conservatism. *Review of Accounting and Finance*, 13(1), 65-87. <https://doi.org/10.1108/RAF-06-2012-0053>
- Loke, C. H., Ismail, S., & Hamid, F. A. (2016). The Perception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study. *Asian Review of Accounting*, 24(1), 90-104. <https://doi.org/10.1108/ARA-12-2013-0082>
- Magrane, J., & Malthus, S. (2010). Audit Committee Effectiveness: A Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, 25(5), 427-443. <https://doi.org/10.1108/02686901011041821>
- Mao, J., Qi, B., & Xu, Q. (2017). Does International Accounting Network Membership Affect Audit Fees and Audit Quality? Evidence From China. *The International Journal of Accounting*, 52(3), 262-278. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2017.07.004>
- Pearson, D. (2014). Significant Reforms in Public Sector Audit – Staying Relevant in Times of Change and Challenge. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(1), 150-161. <https://doi.org/10.1108/JAOC-06-2013-0054>
- Pietsch, C. P. R., & Messier, W. F. (2017). The Effects of Time Pressure on Belief Revision in Accounting: A Review of Relevant Literature within a Pressure-Arousal-Effort-Performance Framework. *Behavioral Research in Accounting*, 29(2), 1-71. <https://doi.org/10.2308/bria-51756>
- Prabowo, H. Y., Sriyana, J., & Syamsudin, M. (2018). Forgetting Corruption: Unlearning the Knowledge of Corruption in the Indonesian Public Sector. *Journal of Financial Crime*, 25(1), 28-56. <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2016-0048>
- Romi, A. M. (2017). Differences in Auditor's Materiality Assessments When Auditing Financial Statements and Sustainability Reports. *Social and Environmental Accountability Journal*, 37(2), 149-150. <https://doi.org/10.1080/0969160X.2017.1345799>
- Salehi, M., Jafarzadeh, A., & Nourbakhsh hosseiny, Z. (2017). The Effect of Audit Fees Pressure on Audit Quality During the Sanctions in Iran. *International Journal of Law and Management*, 59(1), 66-81. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-10-2015-0054>
- Scott, W. D., & Gist, W. E. (2013). Forced Auditor Change, Industry Specialization and Audit Fees. *Managerial Auditing Journal*, 28(8), 708-734. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2012-0053>

- doi.org/10.1108/MAJ-11-2012-0779
- Setiawaty, A. (2013). Audit Quality of Government Auditor. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 4(3), 350-360. <https://doi.org/10.18202/jamal.2013.12.7202>
- Shariha, J. (2014). The Role of Audit Bureau in Eradicating Financial Corruption in Libya. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 5(1), 18-28. <http://doi.org/10.18202/jamal.2014.04.5002>
- Siddi, P. (2016). Peran Karakteristik Keuangan dan Opini Audit dalam Meningkatkan Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 7(3), 419-436. <http://doi.org/10.18202/jamal.2016.12.7030>
- Sonu, C. H., Ahn, H., & Choi, A. (2017). Audit Fee Pressure and Audit Risk: Evidence from the Financial Crisis of 2008. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24(1-2), 127-144. <https://doi.org/10.1080/16081625.2016.1208574>
- Stefaniak, C. M. (2016). Using "The Wave" to Facilitate Participants' Understanding of the Implicit Pressures Associated With the Auditing Profession. *Current Issues in Auditing*, 10(1), 1-17. <https://doi.org/10.2308/cia-51370>
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2013). Auditors' Time Pressure: Does Ethical Culture Support Audit Quality? *Managerial Auditing Journal*, 28(7), 572-591. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2012-0761>
- Svanström, T. (2016). Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditor Behaviour: Evidence from Small Audit Firms. *International Journal of Auditing*, 20(1), 42-51. <https://doi.org/10.1111/ijau.12054>
- Syamsuddin. (2017). The Government Whistleblowers in Generating Audit Quality (A Survey on Provincial Audit Boards in South, Central, and West Sulawesi, Indonesia). *International Journal of Law and Management*, 59(6), 1046-1058. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-08-2016-0069>
- Tsunogaya, N., Sugahara, S., & Chand, P. (2017). The Impact of Social Influence Pressures, Commitment, and Personality on Judgments by Auditors: Evidence from Japan. *Journal of International Accounting Research*, 16(3), 17-34. <https://doi.org/10.2308/jiar-51761>
- Wang, P., Yuan, L. & Wu, J. (2017). The joint Effects of Social Identity and Institutional Pressures on Audit Quality: The Case of the Chinese Audit Industry. *International Business Review*, 26(4), 666-682. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2016.12.007>
- Yan, H., & Xie, S. (2016). How does Auditors' Work Stress Affect Audit Quality? Empirical Evidence from the Chinese Stock Market. *China Journal of Accounting Research*, 9(4), 305-319. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2016.09.001>
- Yang, L., Brink, A. G., & Wier, B. (2017). The Impact of Emotional Intelligence on Auditor Judgment. *International Journal of Auditing*, 22(1), 83-97. <https://doi.org/10.1111/ijau.12106>
- Yuen, D. C. Y., Law, P. K. F., Lu, C., & Guan, J. Q. (2013). Dysfunctional Auditing Behaviour: Empirical Evidence on Auditors' behaviour in Macau. *International Journal of Accounting & Information Management*, 21(3), 209-226. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-12-2012-0075>