

PENGARUH TEKANAN WAKTU TERHADAP KINERJA AUDITOR: WHISTLEBLOWING INTENTION SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI

Putu Sita Crusyta Dewi¹
Ni Ketut Lely Aryani Merkusiwati²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: crusyta@gmail.com/ telp: +6283114126363

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Kinerja auditor adalah komponen penting yang berperan dalam menghasilkan kualitas audit yang baik. Tujuan penelitian yaitu untuk menganalisis pengaruh tekanan waktu terhadap kinerja auditor dengan *whistleblowing intention* sebagai pemoderasi. Penelitian dilakukan pada Kantor Akuntan Publik di Provinsi Bali. Sampel penelitian sebanyak 35 orang auditor eksternal yang bekerja di Kantor Akuntan Publik di Provinsi Bali menggunakan metode *nonprobability sampling* dan teknik sampling jenuh. Metode pengumpulan data yang digunakan adalah kuesioner. Teknik analisis data penelitian menggunakan *moderated regression analysis*. Hasil analisis penelitian menunjukkan bahwa tekanan waktu memiliki pengaruh secara negatif terhadap kinerja auditor. *Whistleblowing intention* memperlemah pengaruh negatif tekanan waktu terhadap kinerja auditor.

Kata kunci: tekanan waktu, *whistleblowing intention*, kinerja auditor

ABSTRACT

The performance of auditors is a critical component in generating good audit quality. The purpose of this study are determine the effect of time pressure on the auditor performance with whistleblowing intention as moderating variabel. The study was conducted on the public accounting firm in the province of Bali. Research samples were obtained by 35 external auditors who work on the public accounting firm in the province of Bali with nonprobability sampling methods and saturated sampling technique. Technique of data analysis is moderated regression analysis. The results showed that time pressure has negative effect to auditor performance. Whistleblowing intention to weaken the negative effect of time pressure on the performance of auditors.

Keywords: time pressure, *whistleblowing intention*, auditor performance

PENDAHULUAN

Audit merupakan proses sistematis yang secara objektif untuk memperoleh serta mengevaluasi bukti mengenai asersi tentang aktivitas ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara kriteria yang ditetapkan dengan pernyataan serta mengkomunikasikan hasil audit atas laporan keuangan kepada pihak yang berkepentingan. Pihak ketiga yang independen sangat dibutuhkan dalam penilaian dan memastikan bahwa laporan keuangan yang disajikan pihak internal organisasi

telah wajar dan sesuai dengan kriteria atau peraturan yang telah ditetapkan. Pihak tersebut yaitu seorang Akuntan Publik yang berdasarkan UU RI Nomor 5 tahun 2011 menyatakan bahwa akuntan publik memperoleh izin dari Menteri Keuangan Republik Indonesia untuk memberikan jasa Akuntan Publik. Akuntan publik dalam menjalankan tugas dan kewajiban sebagai akuntan publik wajib berpedoman pada SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) dan Kode Etik Profesi Akuntan Publik sebagai panduan utama yang wajib dipatuhi dan dipahami oleh auditor.

Kenyataan dilapangan menunjukkan masih terdapat kasus pelanggaran SPAP yang dilakukan oleh akuntan publik dalam menjalankan tugas dan kewajibannya. Hukum online, dan detik finance mempublikasikan kasus pembekuan izin praktek akuntan publik yang dilakukan oleh Menteri Keuangan pada tahun 2007. Akuntan publik yang telah dibekukan izin praktek diantaranya akuntan publik Drs. Petrus Mitra W., akuntan publik Djoko S., akuntan publik Drs Ketut G. di provinsi Bali karena telah melakukan pelanggaran terhadap SPAP dalam melakukan audit atas laporan keuangan kliennya. Selain itu, kasus Enron sangat menguncang dan mencoreng profesi akuntan dimata masyarakat, akibat manipulasi besar-besaran yang dilakukan oleh KAP Arthur Andersen pada laporan keuangan perusahaan Enron.

Kinerja auditor merupakan suatu pencapaian auditor dalam melaksanakan tanggung jawab dan penugasan yang diberikan kepadanya yang menjadi salah satu tolok ukur untuk menentukan apakah suatu pekerjaan auditor dilakukan dengan baik atau sebaliknya (Kalbers dan Forgarty, dalam Fembriani dan

Budhiarta, 2016). Widodo (2008) dalam Gautama (2016) menyatakan bahwa kinerja organisasi (*organizational performance*) dan individu perorangan (*individual performance*) memiliki hubungan yang erat. Tujuan organisasi tercapai berkat peranan sumber daya yang dimiliki oleh organisasi tersebut. Kinerja auditor sangat berperan penting pada kinerja KAP karena dikatakan bahwa sumber daya manusia (SDM) pada KAP merupakan aspek penting dalam mencapai tujuan organisasi.

Kinerja auditor dapat diukur dengan menggunakan tiga indikator penilaian yaitu: pertama, kualitas adalah berhubungan dengan mutu kerja yang dihasilkan oleh auditor; kedua, kuantitas adalah banyaknya hasil kerja yang telah dicapai dalam kurun waktu tertentu dan ketiga, ketepatan waktu adalah kesesuaian waktu yang telah direncanakan dengan kenyataannya (Trisnaningsih, 2007). Faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kinerja auditor seperti pemanfaatan informasi yang efisien, dan kompleksitas tugas (Triany, dkk, 2016), struktur audit, konflik peran, gaya kepemimpinan, budaya organisasi, komitmen organisasi, dan ketidakjelasan peran, (Arianti, 2015; Prajitno, 2012), independensi auditor (Arifah, 2012), pemahaman *good governance* (Fembriani, 2016), etika profesi dan profesionalisme auditor (Arumsari, 2014), integritas auditor dan etos kerja (Sekarsari, 2014), disiplin kerja (Gayatri dan Suputra, 2016), motivasi (Pratama, dkk, 2013) dan tekanan waktu (Mustikayani, 2016).

Auditor dalam menjalankan tugas dan kewajiban sering mengalami kesulitan akibat kondisi lingkungan dalam pengauditan yang tidak kondusif yaitu terdapat tekanan waktu. Tekanan waktu adalah suatu kendala yang muncul akibat

waktu yang dibatasi kepada auditor dalam menjalankan penugasan audit (Liyanarachchi dan McNamara, 2007). Tekanan waktu dapat terjadi disebabkan oleh adanya penugasan yang mendadak, penugasan yang relatif banyak dengan *fee* yang kurang, iklim persaingan KAP (Mustikayani, 2016), kemampuan laba perusahaan, dan keterbatasan personil (Gayatri dan Suputra, 2016).

Sikap masing-masing auditor dalam menyikapi adanya tekanan waktu berbeda-beda. Tekanan waktu yang dialami seorang auditor dapat memberikan dua dampak yang berbeda bagi kinerja auditor, yaitu berdampak positif dan berdampak negatif. Dampak positif tekanan waktu dalam proses pengauditan, dimana auditor terpacu untuk melakukan efisiensi penggunaan waktu dalam proses pengauditannya sehingga menimbulkan kinerja auditor yang lebih baik (Marganingsih dan Martani, 2009). Dampak negatif yang ditimbulkan tekanan waktu akibat terbatasnya waktu yang diberikan klien cenderung akan mendorong auditor untuk berperilaku disfungsional seperti menghentikan prosedur audit, keterlambatan atau tidak tepat waktu, mengganti proses audit dan mengumpulkan bukti yang tidak cukup, akan berdampak terhadap penurunan kualitas audit.

Berdasarkan hasil peneliti sebelumnya mengenai pengaruh tekanan waktu terhadap kinerja auditor yang dilakukan Marganingsih dan Martani (2009) serta Arisinta (2013) memberikan bukti empiris bahwa tekanan waktu berpengaruh positif signifikan pada kinerja auditor. Hal ini berarti dengan adanya tekanan waktu klien merasa terpacu untuk melakukan efisiensi penggunaan waktu dalam proses pengauditannya sehingga menimbulkan kinerja auditor yang lebih baik. Perbedaan hasil ditemukan oleh penelitian Lautania (2011) dan Muhshyi (2013)

yang menyatakan bahwa tekanan waktu berpengaruh negatif terhadap kinerja auditor. Hal ini mengindikasikan bahwa auditor merasa tertekan dengan adanya tekanan waktu, dapat mengakibatkan stress pada auditor dan akan mendorong auditor untuk melakukan pelanggaran standar audit atau disfungsi audit yang akan menghasilkan kinerja auditor yang buruk. Sedangkan, penelitian Gayatri dan Suputra (2016) menyatakan bahwa tekanan waktu tidak berpengaruh pada kinerja auditor. Hal ini dikarenakan auditor telah memiliki alokasi waktu yang sesuai dengan kompleksitas dari penugasan audit sehingga pekerjaan audit dapat diselesaikan dengan efisien dan tepat waktu.

Ketidak konsistenan hasil penelitian mengenai pengaruh tekanan waktu pada kinerja auditor tersebut mendorong peneliti menduga adanya faktor lain yang memengaruhi hubungan antara variabel bebas dengan variabel terikat dengan menggunakan pendekatan kontingensi (Murray, 1990; Govindarajan, 1986). Hal inilah yang mendasari peneliti untuk memasukkan variabel *whistleblowing intention* sebagai variabel kontingensi, agar dapat menjelaskan hasil yang tidak konsisten di atas. Penelitian yang membahas mengenai *whistleblowing intention* pada kinerja auditor masih jarang diteliti, sehingga penelitian tentang *whistleblowing intention* dan kinerja auditor ini perlu dilakukan untuk memperkaya khazanah keilmuan dalam bidang akuntansi.

Penulis menggunakan *whistleblowing intention* sebagai variabel pemoderasi karena minat/intensi (*intention*) adalah keinginan untuk melakukan perilaku (Jogiyanto, 2007:25). Minat erat hubungannya dengan motivasi seseorang untuk melakukan suatu tindakan (Sofia dkk, 2013). Sedangkan,

Whistleblowing menurut Komite Nasional Kebijakan *Governance* (KNKG) tahun 2008 dalam pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran – SPP (*Whistleblowing System* - WBS) adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis atau tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. *Whistleblowing intention* dapat disimpulkan keinginan atau motivasi dari dalam diri seseorang untuk melakukan pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis atau tidak bermoral yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan kepada pemimpin atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut.

Beberapa pakar yang telah menulis mengenai faktor yang dapat memengaruhi motivasi seseorang, salah satu faktor yang memengaruhi adalah karakteristik individu yaitu minat (Ardana dkk., 2008). Adanya minat dari auditor untuk melaporkan pelanggaran akan berimplikasi bahwa auditor akan termotivasi untuk bekerja lebih keras pada saat terdapat pembatasan waktu yang bisa digunakan untuk melakukan audit, sehingga secara tidak langsung dapat memengaruhi kinerja auditor. Penelitian Trisnaningsih (2007) menyatakan bahwa motivasi yang dimiliki oleh seorang auditor dapat mendorong keinginan individu auditor tersebut untuk melakukan kegiatan tertentu untuk mencapai tujuan.

Teori atribusi dikembangkan oleh Fritz Heider yang menyatakan bahwa suatu perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal (*internal forces*) yaitu kekuatan yang berasal dari diri seseorang seperti kemampuan dan usaha, dan kekuatan eksternal (*eksternal force*) yaitu kekuatan yang berasal dari luar seperti kesulitan dalam pekerjaan dan keberuntungan (Lubis, 2014:90). Teori ini diterapkan dalam penelitian ini menggunakan variabel *whistleblowing intention* sebagai kekuatan internal (*internal forces*) yang berasal dari dalam diri atau keinginan seseorang untuk melakukan tindakan pengungkapan perilaku tidak etis atau perilaku tidak bermoral dalam hal ini auditor akan melakukan proses audit yang telah ditetapkan dalam SPAP untuk mendeteksi adanya kecurangan dalam penyajian laporan dan mengungkapkan kecurangan tersebut.

Penulis mencoba mengadopsi *whistleblowing intention* menjadi variabel pemoderasi antara variabel tekanan waktu dengan kinerja auditor karena diperkirakan dengan adanya *whistleblowing intention* membuat auditor yang memiliki minat untuk melakukan perbuatan etis dan tidak melanggar hukum atau tidak melakukan disfungsi audit akan tetap menerapkan prosedur audit yang semestinya untuk mendeteksi dan mengungkapkan adanya penyimpangan dalam laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen, sehingga berpengaruh pada kinerja auditor pada situasi dimana auditor menerima tekanan waktu dalam proses pengauditan.

Adanya tekanan waktu yaitu keadaan dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun mengakibatkan

auditor mengalami stres akibat pembatasan waktu audit. Dampak dari adanya tekanan waktu tersebut dapat dimoderasi (diperkuat atau diperlemah) pengaruhnya terhadap kinerja auditor, jika di dalam diri auditor telah tertanam minat atau motivasi untuk tetap melakukan pengungkapan kecurangan dengan asumsi bahwa auditor akan berkeja lebih keras dalam mengefisienkan waktu dalam proses audit sehingga segala prosedur audit yang semestinya dapat dilaksanakan. Tindakan penghentian prematur atas prosedur audit tidak akan terjadi. Penghentian prematur atas prosedur audit menjadi peluang tidak terdeteksinya suatu kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan dan berdampak pada kinerja dan opini auditor akibat dari adanya prosedur yang dilewatkan oleh auditor dalam pelaksanaan proses audit.

Motivasi dilakukannya penelitian ini yaitu pertama, auditor seringkali mengalami tekanan dalam membenahi produktivitasnya sehingga solusinya adalah dengan membenahi kinerja auditor (Sari dan Suryanawa, 2016). Kedua, demi mendapatkan generalisasi hasil penelitian karena terdapat ketidak konsistenan pada beberapa hasil penelitian terdahulu.

Rumusan masalah pada penelitian ini adalah bagaimana pengaruh tekanan waktu terhadap kinerja auditor dan bagaimana *whistleblowing intention* memoderasi pengaruh tekanan waktu terhadap kinerja auditor. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh tekanan waktu terhadap kinerja auditor dan untuk mengetahui *whistleblowing intention* dalam memoderasi pengaruh tekanan waktu terhadap kinerja auditor.

Kegunaan penelitian diharapkan dapat memberikan kegunaan dari segi teoritis serta kegunaan praktis. Kegunaan dari segi teoritis diharapkan dapat memberikan kontribusi tambahan ilmu pengetahuan bagi pihak yang melakukan kajian lebih luas mengenai teori keagenan dan teori atribusi yang digunakan dalam penelitian ini dan membantu memberikan bukti empiris bagi akademisi dan peneliti lain mengenai faktor-faktor yang memengaruhi kinerja auditor. Kegunaan praktis difokuskan bagi auditor, diharapkan dapat memberikan sumbangan saran dan pemikiran serta bahan pertimbangan dalam melakukan analisis untuk meningkatkan kinerja auditor. Kegunaan praktis bagi peneliti selanjutnya diharapkan hasil penelitian ini dapat menambah referensi berkaitan dengan faktor-faktor dalam perilaku auditor dan kondisi kerja yang dapat memengaruhi kinerja auditor.

Teori dasar yang digunakan yaitu teori keagenan yang menjelaskan hubungan antara manajemen perusahaan (*agent*) dan pemegang saham (*principal*) (Jensen dan Meckling, 1976). Adanya hubungan keagenan (*agency relationship*) menggambarkan terdapat suatu kontrak satu orang atau lebih (*principal*) yang memerintahkan orang lain (*agent*) untuk melakukan suatu jasa atas nama *principal* dan memberi wewenang kepada *agent* untuk membuat keputusan yang terbaik bagi *principal*. Konflik kepentingan akan muncul dari pendelegasian tugas yang diberikan kepada *agent*. Asimetri informasi merupakan salah satu penyebab timbulnya konflik kepentingan, dimana terdapat ketidakseimbangan informasi akibat distribusi informasi yang tidak sama antara *agent* dan *principal*. Upaya yang dilakukan untuk mengatasi dan mengurangi konflik kepentingan ini

menimbulkan biaya keagenan (*agency cost*) yaitu *monitoring cost* yaitu uang yang digunakan untuk membiayai pengauditan laporan keuangan oleh auditor eksternal untuk mencegah terjadinya konflik kepentingan.

Teori atribusi dikembangkan oleh Fritz Heider yang menyatakan bahwa suatu perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal (*internal forces*) yaitu kekuatan yang berasal dari diri seseorang atau sesuatu yang telah melekat dalam diri seseorang seperti sifat pribadi, kemampuan dan usaha atau motivasi, dan kekuatan eksternal (*eksternal force*) yaitu kekuatan yang berasal dari luar diri seseorang seperti kondisi sosial, nilai sosial, pandangan masyarakat, kesulitan dalam pekerjaan dan keberuntungan (Lubis, 2014:90; Mindarti, 2015).

Teori ini diterapkan dalam penelitian ini menggunakan variabel *whistleblowing intention* sebagai kekuatan internal (*internal forces*) dan variabel tekanan waktu sebagai kekuatan eksternal (*eksternal force*). *Whistleblowing intention* merupakan keinginan untuk melakukan perilaku pengungkapan kecurangan. Tekanan waktu merupakan kendala yang dirasakan auditor sebagai akibat keterbatasan sumber daya dan pengalokasian waktu dalam tugas auditor melaksanakan penugasan audit. Berdasarkan teori tersebut, keberhasilan atau kegagalan atas kinerja auditor dapat dipengaruhi oleh faktor internal dan eksternal dari auditor itu sendiri.

Tekanan waktu didefinisikan sebagai kendala yang timbul karena keterbatasan waktu atau keterbatasan sumber daya yang dialokasikan dalam melaksanakan penugasan (De Zoort dan Lord, 1997). Sososutikno (2003)

menyatakan bahwa tekanan waktu adalah keadaan yang menunjukkan bahwa auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun atau terdapat pembatasan waktu dan anggaran yang sangat ketat dan kaku.

Minat atau Intensi (*Intention*) diartikan dalam KBBI (Kamus Besar Bahasa Indonesia) sebagai suatu kehendak dalam hati untuk melakukan sesuatu. Teori Perilaku Terencana (*Teory of Planned Behavior*) menyebutkan bahwa minat timbul dikarenakan tiga hal yaitu: 1) sikap terhadap perilaku (*attitude toward the behavior*) 2) norma subjektif (*subjective norm*) dan 3) persepsi kontrol perilaku (*perceived behavioral control*).

KNKG menerbitkan Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran – SPP (*Whistleblowing System - WBS*) tahun 2008 yang menyatakan bahwa pelaporan pelanggaran (*whistleblowing*) adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. *Whistleblower* adalah orang yang melakukan tindakan *whistleblowing*.

Kinerja auditor merupakan hasil kerja yang dicapai oleh auditor dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya, dan menjadi salah satu tolok ukur yang digunakan untuk menentukan apakah suatu pekerjaan yang dilakukan akan baik atau sebaliknya (Kalbers dan Forgarty, dalam Fembriani dan Budhiarta, 2016). Arianti (2015), menyatakan bahwa kinerja

merupakan suatu hasil yang dicapai oleh seseorang dalam melaksanakan tugas yang dibebankan kepadanya yang didasarkan atas kecakapan, pengalaman, dan kesungguhan waktu yang diukur dengan mempertimbangkan kuantitas, kualitas, dan ketepatan waktu. Faktor yang memengaruhi kinerja auditor dapat digambarkan melalui pendekatan teori atribusi yang menyatakan bahwa terdapat dua faktor dasar yang digunakan oleh seorang karyawan untuk memengaruhi kinerjanya yaitu atribusi yang bersifat internal (*dispositional*) dan bersifat eksternal (*situasional*) (Mustikayani, 2016).

Auditor sering kali dihadapkan pada keterbatasan anggaran dan waktu audit. Waktu menjadi komponen yang sangat penting dalam pelaksanaan proses audit karena akan memengaruhi efisiensi terlebih biaya yang dikeluarkan (Mustikayani, 2016). Adanya tekanan waktu dapat memengaruhi kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor. Semakin tinggi tekanan waktu dalam melakukan audit, menuntut auditor semakin meningkatkan efisiensi dalam proses audit sehingga seringkali pelaksanaan audit yang dilakukan oleh auditor tidak dapat dipastikan selalu berdasarkan prosedur dan perencanaan yang sesuai dengan ketentuan yang berlaku sebelumnya. Auditor dalam proses peningkatan kinerja dituntut untuk dapat menyelesaikan pekerjaannya tepat waktu sesuai dengan waktu yang telah disepakati dengan klien.

Keberadaan anggaran waktu yang ketat telah dianggap suatu hal yang lazim dan merupakan cara untuk mendorong auditor bekerja lebih keras dan efisien (Basuki dan Mahardani, 2006). Namun, menurut Paul, dkk. (2003) tingginya tingkat tekanan waktu anggaran pada auditor, membuat auditor melakukan

praktek mengurangi kualitas audit. Penelitian Lautania (2011) dan Muhshyi (2013) menyatakan bahwa tekanan waktu berpengaruh negatif terhadap kinerja auditor. Hal ini mengindikasikan bahwa auditor merasa tertekan dengan adanya tekanan waktu, dapat mengakibatkan stress pada auditor dan pada akhirnya akan mendorong auditor untuk melakukan pelanggaran standar audit atau disfungsi audit yang akan menghasilkan kinerja auditor yang buruk. Berdasarkan penjelasan di atas tentang hasil penelitian terdahulu, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₁: Tekanan waktu berpengaruh negatif terhadap kinerja auditor.

Berdasarkan teori atribusi Fritz Heider menyebutkan bahwa perilaku seseorang disebabkan oleh kekuatan-kekuatan internal yang merupakan hasil dari kemampuan (*ability*), *power* dan usaha yang ditunjukkan oleh seseorang. Minat atau intensi (*intention*) adalah keinginan untuk melakukan suatu perilaku (Jogiyanto, 2007:25). Minat merupakan cikal bakal suatu perilaku tersebut terjadi sehingga hasil perilaku tersebut mencerminkan kinerja seseorang. *Whistleblowing intention* adalah minat yang dimiliki seseorang untuk melakukan tindakan pengungkapan pelanggaran yang terjadi di suatu organisasi. Minat erat hubungannya dengan motivasi seseorang untuk melakukan suatu tindakan (Sofia dkk, 2013).

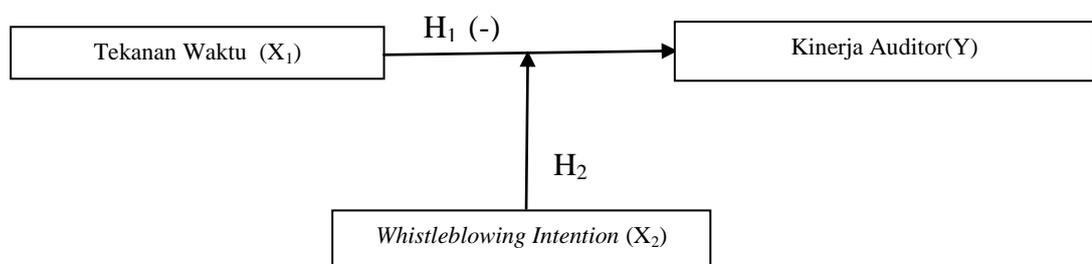
Adanya motivasi atau minat auditor melakukan *whistleblowing* akan mendorong auditor melakukan berbagai tindakan untuk mewujudkan minat tersebut yaitu salah satunya dengan melakukan peningkatan kinerja auditor walaupun terdapat tekanan waktu yang membatasi lamanya waktu yang bisa

digunakan auditor untuk mengaudit laporan keuangan klien. Level tinggi rendahnya tekanan waktu yang dimiliki oleh auditor, membuat auditor seringkali melakukan audit tidak sesuai dengan perencanaan yang sudah ditetapkan sehingga kualitas hasil audit yang dihasilkan akan menurun (Mustikayani, 2016). Adanya minat atau motivasi melakukan *whistleblowing intention* dapat mendorong auditor untuk melakukan efisiensi penggunaan waktu dalam proses pengauditan sehingga menimbulkan kinerja auditor yang lebih baik ketika terdapat tekanan waktu yang dirasakan auditor. Sejalan dengan penelitian Ashandi (2012) yang menyatakan bahwa motivasi dapat memoderasi pengaruh pelatihan teknis dan tekanan waktu terhadap kualitas audit. Berdasarkan penjelasan di atas tentang hasil penelitian terdahulu, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₂: *Whistleblowing intention* memoderasi pengaruh tekanan waktu terhadap kinerja auditor.

METODE PENELITIAN

Pendekatan kuantitatif berbentuk asosiatif digunakan dalam penelitian ini. Penelitian ini membahas tentang pengaruh tekanan waktu terhadap kinerja auditor dimana *whistleblowing intention* sebagai variabel pemoderasi. Gambar 1 menunjukkan desain penelitian ini.



Gambar 1. Desain Penelitian

Sumber: Data diolah 2016

Penelitian ini dilakukan berlokasi pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Provinsi Bali yang terdaftar di Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) pada tahun 2016 diperoleh melalui situs *www.iapi.or.id*. Objek penelitian ini adalah tekanan waktu, kinerja auditor dan *whistleblowing intention* pada KAP di Provinsi Bali. Variabel terikat (dependen) pada penelitian ini yaitu kinerja auditor yang diukur dengan 8 item pernyataan dengan menggunakan indikator yang digunakan oleh Mustikayani (2016) dan Basudewa dan Lely (2015) antara lain kuantitas pekerjaan, kualitas pekerjaan, berpartisipasi dalam usulan konstruktif, meningkatkan prosedur audit, penilaian kinerja diri sendiri, penghargaan dari pihak lain dan hubungan dengan klien. Semakin tinggi skor skala *likert* yang dipilih responden saat menjawab kuesioner mencerminkan semakin tinggi kinerja auditor.

Variabel bebas (independen) pada penelitian ini adalah tekanan waktu yang diukur dengan menggunakan indikator pada penelitian Prasita dan Adi (2007) dengan 7 item pernyataan yang telah dimodifikasi oleh peneliti antara lain ketepatan waktu, pencapaian anggaran waktu, tingkat efektivitas serta efisiensi kegiatan pengauditan, dan kinerja. Semakin tinggi skor skala *likert* yang dipilih responden saat menjawab kuesioner mencerminkan semakin tinggi tekanan waktu yang dirasakan.

Variabel moderasi pada penelitian ini adalah *whistleblowing intention*. Variabel *whistleblowing intention* pada penelitian ini diukur dengan mengadopsi kuesioner dari Rodiyah (2015) dan Pratiwi (2015) dengan 7 item pernyataan yang telah dimodifikasi. Indikator-indikator variabel ini yaitu minat auditor untuk

menjadi *whistleblower*, rencana auditor untuk melakukan *whistleblowing*, dan usaha auditor untuk melakukan tindak *whistleblowing*. Semakin tinggi skor skala *likert* yang dipilih responden saat menjawab kuesioner mencerminkan semakin tinggi *whistleblowing intention* yang dimiliki auditor.

Penelitian ini menggunakan jenis data kuantitatif dengan sumber data primer dan sekunder. Akuntan publik yang bekerja pada KAP di Provinsi Bali yang terdaftar di IAPI tahun 2016 sebanyak 64 merupakan populasi penelitian ini. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 35 orang akuntan publik dengan metode penentuan sampel menggunakan metode *non probability sampling* dengan teknik sampling jenuh atau sensus. Data dikumpulkan dengan menggunakan metode *survey* menggunakan kuesioner berskala *likert* 1-7, karena lebih mengaktualisasikan perasaan responden dalam menjawab pernyataan yang terdapat pada kuesioner, sehingga jawaban lebih mencerminkan keadaan yang sebenarnya dirasakan oleh responden.

Teknik analisis data pada penelitian ini yaitu *Moderated Regression Analysis* (MRA) yang diolah dengan bantuan program SPSS versi 23. Tahap yang dilakukan adalah uji instrumen penelitian yaitu uji validitas dan uji reliabilitas, analisis statistik deskriptif, uji asumsi klasik yaitu uji normalitas dan uji heteroskedastisitas, model *Moderated Regression Analysis* (MRA), koefisien determinasi, uji kelayakan model (Uji F) dan, uji statistik t. Adapun model persamaan yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \epsilon_i \dots\dots\dots(1)$$

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1 X_2 + \epsilon_i \dots\dots\dots(2)$$

Keterangan:

- Y : Kinerja Auditor
 α : Konstanta
 $\beta_1 - \beta_3$: Koefisien regresi masing-masing faktor
 X_1 : Tekanan Waktu
 X_2 : *Whistleblowing Intention*
 $X_1.X_2$: interaksi Tekanan Waktu dengan *Whistleblowing Intention*
 ϵ_i : *Error term*

HASIL DAN PEMBAHASAN

Data yang diperoleh dari mengirimkan kuesioner ke 9 KAP, namun kenyataannya 3 KAP tidak bersedia menerima kuesioner karena KAP telah tutup dan auditor yang bekerja di KAP memiliki kegiatan pengauditan yang sangat padat di lapangan. Ringkasan pengiriman dan pengembalian kuesioner ditunjukkan pada Tabel 1 berikut.

Tabel 1.
Data Pengiriman dan Pengembalian Kuesioner

Kuesioner	Jumlah
Kuesioner yang disebar	64
Kuesioner ditolak dan tidak kembali	16
Kuesioner yang kembali	48
Tingkat pengembalian (<i>response rate</i>)	75%
$\frac{\text{Kuesioner yang kembali}}{\text{Kuesioner yang disebar}} \times 100\% = \frac{48}{64} \times 100\%$	
Kuesioner yang gugur (tidak lengkap dan tidak masuk kriteria)	13
Kuesioner yang digunakan	35
Tingkat pengembalian yang digunakan (<i>usable response rate</i>)	54,7%
$\frac{\text{Kuesioner yang diolah}}{\text{Kuesioner yang disebar}} \times 100\% = \frac{35}{64} \times 100\%$	
Kuesioner yang disebar	64

Sumber: Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 1 menunjukkan bahwa dari 64 kuesioner yang disebar dan sebesar 48 kuesioner yang kembali. Namun 13 kuesioner dinyatakan tidak lengkap dan tidak masuk kriteria, sehingga kuesioner yang digunakan sebanyak 35 kuesioner. Berdasarkan Tabel 1 menunjukkan tingkat pengembalian responden yang dapat dianalisis (*usable response rate*) sebesar 54,7%.

Sebelum analisis data diperlukan uji instrumen penelitian meliputi uji validitas dan uji reliabilitas seperti yang ditunjukkan pada Tabel 2.

Tabel 2.
Hasil Uji Validitas dan Uji Reliabilitas

No	Variabel	Kode Instrumen	Nilai Pearson Correlation	Keterangan	Cronbach's Alpha	Keterangan
1	Tekanan Waktu (X ₁)	X _{1.1}	0,897	Valid	0,923	Reliabel
		X _{1.2}	0,802	Valid		
		X _{1.3}	0,895	Valid		
		X _{1.4}	0,714	Valid		
		X _{1.5}	0,901	Valid		
		X _{1.6}	0,774	Valid		
		X _{1.7}	0,813	Valid		
2	Whistleblowing Intention (X ₂)	X _{2.1}	0,524	Valid	0,923	Reliabel
		X _{2.2}	0,946	Valid		
		X _{2.3}	0,968	Valid		
		X _{2.4}	0,825	Valid		
		X _{2.5}	0,942	Valid		
		X _{2.6}	0,932	Valid		
		X _{2.7}	0,651	Valid		
3	Kinerja Auditor (Y)	Y.1	0,484	Valid	0,873	Reliabel
		Y.2	0,730	Valid		
		Y.3	0,546	Valid		
		Y.4	0,766	Valid		
		Y.5	0,599	Valid		
		Y.6	0,712	Valid		
		Y.7	0,655	Valid		
		Y.8	0,682	Valid		

Sumber : Data diolah, 2016

Tabel 2 menunjukkan bahwa masing-masing item pernyataan pada kuesioner memiliki nilai *pearson correlation* di atas 0,30 atau valid ini mengindikasikan bahwa pernyataan pada penelitian ini tepat digunakan sebagai alat ukur. Berdasarkan Tabel 2 memberikan hasil bahwa semua pernyataan yang digunakan dalam penelitian ini adalah reliabel dan dapat digunakan, karena nilai *cronbach's alpha* masing-masing variabel memiliki nilai lebih besar dari 0,70.

Analisis statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran dari suatu data yang dilihat dari jumlah sampel, nilai minimum, nilai maksimum, nilai

rata - rata, dan standar deviasi dari masing-masing variabel penelitian. Hasil analisis statistic deskriptif ditunjukkan oleh Tabel 3.

Tabel 3.
Hasil Analisis Statistik Deskriptif

Variabel	N	Min.	Max.	Mean	Std. Deviation
Tekanan Waktu (X_1)	35	19,00	40,00	29,06	5,886
<i>Whistleblowing Intention</i> (X_2)	35	21,00	37,00	32,83	4,362
Kinerja Auditor (Y)	35	29,00	45,00	39,46	3,958

Sumber: Data diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 3 dapat disimpulkan bahwa jumlah pengamatan (N) penelitian ini berjumlah 35. Variabel tekanan waktu memiliki nilai minimum sebesar 19,00 dan nilai maksimum sebesar 40,00 dengan nilai rata – rata sebesar 29,06. Nilai rata-rata sebesar 29,06 menunjukkan bahwa respon responden dalam menjawab pernyataan pada kuesioner cenderung merasa tertekan akibat adanya pengalokasian waktu yang ketat. Standar deviasi pada variabel tekanan waktu adalah sebesar 5,886. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata – ratanya adalah 5,886.

Variabel *whistleblowing intention* memiliki nilai minimum sebesar 21,00 dan nilai maksimum sebesar 37,00 dengan nilai rata – rata sebesar 32,83. Nilai rata-rata sebesar 32,83 menunjukkan bahwa respon responden dalam menjawab pernyataan pada kuesioner cenderung merasa setuju pada masing-masing item pernyataan artinya *whistleblowing intention* cenderung tinggi. Standar deviasi pada variabel *whistleblowing intention* adalah sebesar 4,362. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata – ratanya adalah 4,362.

Variabel kinerja auditor memiliki nilai minimum sebesar 29,00 dan nilai maksimum sebesar 45,00 dengan nilai rata – rata sebesar 39,46. Nilai rata-rata sebesar 39,46 menunjukkan bahwa respon responden dalam menjawab pernyataan

pada kuesioner cenderung merasa setuju pada masing-masing item pernyataan artinya kinerja auditor cenderung tinggi. Standar deviasi pada variabel kinerja auditor adalah sebesar 3,958. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata – ratanya adalah 3,958.

Tabel 4.
Hasil Analisis Regresi Linier Sederhana

Variabel	Unstandardized Coefficient		Standardized Coefficient	Sig	Hasil Uji Hipotesis
	B	Std. Error	Beta		
Constant	46,239	3,253		0,000	
X ₁	-0,233	0,110	-0,347	0,041	Diterima
R	:	0,347			

Sumber: Data diolah 2016

Berdasarkan Tabel 4 dapat dibuat persamaan regresi sebagai berikut :

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + e \dots\dots\dots (3)$$

$$Y = 46,239 - 0,233X_1 + e$$

Koefisien determinasi yang digunakan pada analisis regresi linear berganda adalah nilai R. Hasil analisis menunjukkan nilai sebesar 0,347. Ini berarti perubahan yang terjadi pada kinerja auditor dapat dijelaskan oleh tekanan waktu sebesar 34,7 %, sedangkan 65,3% sisanya dijelaskan oleh variabel lain di luar model.

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 4 pengaruh tekanan waktu (X₁) pada kinerja auditor (Y). Berdasarkan tingkat signifikansi t_{hitung} sebesar 0,041 lebih kecil dari $\alpha = 0,05$, maka H₀ ditolak dan H₁ diterima. Hal ini membuktikan bahwa tekanan waktu berpengaruh negatif pada kinerja auditor Jadi dapat disimpulkan apabila semakin tinggi tekanan waktu maka semakin rendah kinerja auditor.

Tabel 5.
Hasil Moderated Regression Analysis (MRA)

Variabel	Unstandardized Coefficient		Standardized Coefficient	Sig	Hasil Uji Hipotesis
	B	Std. Error	Beta		
Constant	112,085	28,650		0,000	
X ₁	-3,392	1,157	-5,044	0,006	Diterima
X ₂	-1,864	,858	-2,054	0,038	Diterima
X ₁ X ₂	0,090	,034	5,989	0,013	Diterima
R ^{square}	:	0,397			
Sig. F _{hitung}	:	0,001			

Sumber: Data diolah 2016

Adapun persamaan regresi yang dihasilkan dari model regresi moderasi dalam penelitian ini adalah:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1 X_2 + e \dots \dots \dots (4)$$

$$Y = 112,085 - 3,392X_1 - 1,864X_2 + 0,090 X_1X_2 + e$$

Hasil pengujian pada Tabel 5 menunjukkan bahwa koefisien determinasi yaitu nilai R² pada analisis regresi moderasi menunjukkan nilai sebesar 0,397. Ini berarti sebesar 39,7% variabel tekanan waktu dan *whistleblowing intention* dapat menjelaskan variasi dari kinerja auditor, sedangkan 60,3% sisanya dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Tabel 5 menunjukkan bahwa nilai signifikansi F_{hitung} yang diperoleh adalah sebesar 0,001. Signifikansi ini jelas lebih kecil dari $\alpha = 0,05$ maka model regresi telah memenuhi prasyarat kelayakan model regresi.

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 5 pengaruh variabel interaksi antara variabel *whistleblowing intention* dengan tekanan waktu (X₁.X₂) terhadap kinerja auditor (Y) menunjukkan tingkat signifikansi t_{hitung} sebesar 0,013 lebih kecil dari $\alpha = 0,05$, maka H₀ ditolak dan H₁ diterima. Koefisien regresi bernilai positif sebesar 0,090 bermakna bahwa efek moderasi yang diberikan adalah positif. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa *whistleblowing intention* mampu

memoderasi pengaruh tekanan waktu terhadap kinerja auditor dan memperlemah pengaruh negatif tekanan waktu terhadap kinerja auditor.

Berdasarkan hasil analisis regresi linier sederhana pada Tabel 4 diketahui bahwa nilai koefisien (β_1) sebesar -0,233 dan tingkat signifikansi t_{hitung} sebesar 0,041 lebih kecil dari nilai $\alpha = 0,05$, maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Hal ini menunjukkan bahwa tekanan waktu berpengaruh negatif terhadap kinerja auditor. Semakin tinggi tekanan waktu maka kinerja auditor akan semakin menurun. Penurunan kinerja auditor menandakan bahwa auditor tidak melakukan efisiensi penggunaan waktu yang baik dalam proses pengauditannya. Semakin tinggi tekanan waktu dalam melakukan audit, menuntut auditor semakin meningkatkan efisiensi dalam proses audit sehingga seringkali pelaksanaan audit yang dilakukan oleh auditor tidak dapat dipastikan selalu berdasarkan prosedur dan perencanaan yang sesuai dengan ketentuan yang berlaku sebelumnya.

Hasil ini konsisten dengan penelitian Lautania (2011), Muhshyi (2013), dan Prasita dan Adi (2007) yang menyatakan bahwa tekanan waktu memberikan dampak negatif terhadap kinerja auditor dan kualitas audit. Hal ini mengindikasikan bahwa adanya tekanan waktu yang dirasakan auditor dalam proses auditing dapat mengakibatkan stress pada auditor dan pada akhirnya akan mendorong auditor untuk melakukan pelanggaran standar audit atau disfungsi audit yang akan menghasilkan kinerja auditor yang buruk dan berimplikasi pada kualitas audit yang dihasilkan.

Berdasarkan hasil perhitungan dengan menggunakan uji *Moderated Regression Analysis* (MRA) yang ditunjukkan pada Tabel 5 dapat dilihat nilai koefisien (β_3) interaksi antara tekanan waktu dengan *whistleblowing intention* adalah sebesar 0,090 dan signifikan t_{hitung} sebesar 0,013 lebih kecil dari $\alpha = 0,05$, maka H_0 ditolak dan H_2 diterima. Artinya bahwa hipotesis kedua diterima yang menyatakan bahwa *whistleblowing intention* memoderasi pengaruh tekanan waktu terhadap kinerja auditor. Nilai koefisien moderasi bernilai positif menunjukkan bahwa efek moderasi yang diberikan adalah memperlemah hubungan negatif tekanan waktu terhadap kinerja auditor.

Adanya tekanan waktu dapat memberikan dampak negatif bagi auditor untuk melakukan audit yang tidak sesuai dengan perencanaan yang sudah ditetapkan sehingga kualitas hasil audit yang dihasilkan akan menurun. Adanya motivasi atau minat auditor melakukan *whistleblowing* akan mendorong auditor melakukan berbagai tindakan untuk mewujudkan minat tersebut yaitu salah satunya dengan melakukan efisiensi penggunaan waktu dengan mencari strategi lain dalam proses pengauditan sehingga menghasilkan kinerja auditor yang lebih baik ketika terdapat tekanan waktu yang dirasakan auditor. Sejalan dengan penelitian Ashandi (2012) yang menyatakan bahwa motivasi dapat memoderasi pengaruh pelatihan teknis dan tekanan waktu terhadap kualitas audit.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil pengolahan data menggunakan SPSS versi 23 dapat disimpulkan bahwa tekanan waktu memiliki pengaruh negatif terhadap kinerja auditor. *Whistleblowing intention* memoderasi pengaruh tekanan waktu terhadap kinerja auditor. Koefisien moderasi yang bernilai positif dapat diartikan bahwa *whistleblowing intention* memperlemah hubungan negatif tekanan waktu terhadap kinerja auditor.

Saran yang diusulkan peneliti berdasarkan simpulan hasil penelitian di atas yaitu auditor dituntut agar selalu meningkatkan dan menggunakan kemampuan yang dimiliki melalui pelatihan teknis untuk menghasilkan kualitas audit yang baik serta meningkatkan kinerja auditor dimata masyarakat, sehingga dalam situasi apapun auditor dengan kemampuannya dapat menyelesaikan proses pengauditan dengan baik dan tepat waktu. Bagi peneliti selanjutnya disarankan untuk meningkatkan kualitas data yang akan dianalisis dan menggunakan variabel bebas yang lebih relevan karena penelitian ini mengandung beberapa kelemahan terkait dengan variabel bebas maupun data kualitatif melalui persepsi kuesioner yang mungkin saja tidak sesuai dengan realitas yang dialami auditor.

REFERENSI

- Arianti, Heny. 2015. Faktor-Faktor yang Memengaruhi Kinerja Auditor. *Skripsi* Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Arifah, Nurul. 2012 Pengaruh Independensi Auditor, Komitmen Organisasi Dan Gaya Kepemimpinan Terhadap Kinerja Auditor. *Skripsi* Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

- Arisinta, Octaviana. 2013. Pengaruh Kompetensi, Independensi, *Time Budget Pressure*, dan *Audit Fee* Terhadap Kualitas Audit pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 23(3), 266-278.
- Arumsari, Adelia Lukyta. 2014. Pengaruh Profesionalisme Auditor, Independensi Auditor, Etika Profesi, Budaya Organisasi, dan Gaya Kepemimpinan Terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali. *Tesis Program Magister Program Studi Akuntansi Program Pascasarjana Universitas Udayana*.
- Basudewa, Dewa Gede Agung dan Lely Aryani, Ni Kt. 2015. Pengaruh *Locus of Control*, Komitmen Organisasi, Kinerja Auditor, dan *Turnover Intention* pada Perilaku Menyimpang dalam Audit. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 13(3), 944-972.
- Detik, Finance. 2007. Depkeu Bekukan Izin Akuntan Publik Ketut Gunarsa. <http://finance.detik.com/berita-ekonomi-bisnis/d-795012/depkeu-bekukan-izin-akuntan-publik-ketut-gunarsa> (diunduh 10 Oktober 2016).
- De Zoort, F.T., & Lord, A.T. (1997). A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting. *Journal of Accounting Literature*, 16, 28-85.
- De Zoort, T. (2002). Time Pressure Research in Auditing Implication for Practice. *The Auditor's Report*, 22, 1-5.
- Erkmen, Turhan et al. 2014. Empirical Research About Whistleblowing Behavior in Accounting Context. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(2), 229-243.
- Fembriani, Astrid dan Budiarta. 2016. Faktor-Faktor yang Memengaruhi Kinerja Auditor BPK RI Perwakilan Provinsi Bali. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 5(3), 601-628.
- Gautama, Putu Krisna. 2016. *Locus Of Control* sebagai Pemoderasi Pengaruh Profesionalisme dan Kompleksitas Tugas pada Kinerja Auditor di Kantor Akuntan Publik di Bali. *Skripsi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Denpasar*.
- Govindarajan, Vijay. 1986. Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitude and Performance, Universalistic and Contingency Perspective. *Decisions Sciences*. 496-516.
- Gayatri, Komang Dyah Putri dan I.D.G. Dharma Suputra, 2016. Pengaruh Struktur Audit, Tekanan Waktu, Disiplin Kerja dan Komitmen Organisasi pada Kinerja Auditor. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 15(2), 1366-1391.

- Jogiyanto. 2007. *Sistem Informasi Keperilakuan*. Yogyakarta: ANDI.
- Judge, Timothy A., Joyce E. Bono., Carl J. Theresen., and Gregory K. Patton. (2001). The Job Satisfaction-Job Performance Relationship: A Qualitative and Quantitative Review. *Psychological Bulletin*, 127(3), 376-407.
- Kalbers, L and P.T. Fogarty. 1995. Professionalism and Its Consequences: A Study of Internal Auditor. *Journal of Auditing*,14(1).
- Lautania, Maya Febrianty. 2011. Pengaruh *Time Budget Pressure, Locus Of Control dan Perilaku Disfungsional Audit Terhadap Kinerja Auditor (Studi Pada Kantor Akuntan Publik Indonesia)*. *Jurnal Telaah & Riset Akuntansi*, 4(1),92-113.
- Liyanarachchi, Gregory, and Chris Newdick. 2009. The Impact of Moral Reasoning and Retaliation on Whistle-Blowing: New Zealand Evidence. *Journal of Business Ethics*. 89, 37–57.
- Liyanarachchi, Gregory A., dan Shaun M. McNamara., 2007. Time Budget Pressure in New Zealand Audits. *Business Review*, 9(2), 61–68.
- Lubis, Arfan Ikhsan. 2014. *Akuntansi Keperilakuan Edisi 2*. Jakarta: Selemba Empat.
- Marganingsih, Arywanti dan Martani, Dwi. 2009. Analisis Variabel Anteseden Perilaku Auditor Internal Dan Konsekuensinya Terhadap Kinerja: Studi Empiris Pada Auditor Di Lingkungan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah – Lembaga Pemerintah Non Departemen. Simposium Nasional Akuntansi XII Padang 2009.
- Margheim, Loren *et all*. 2005. An Empirical Analysis Of The Effects of Auditor Time Budget Pressure and Time Deadline Pressure. *The Journal of Applied Business Research*. 21(1), 23-36.
- Mindarti, Ceacilia Sri. 2015. Pengaruh Karakteristik Individu Terhadap Kinerja Auditor. *Jurnal ekonomi dan Bisnis*, 28(3), 59-74.
- Muhshyi, Abdul. 2013. Pengaruh *Time Budget Pressure*, Resiko Kesalahan, dan Kompleksitas terhadap Kualitas Audit. *Skripsi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah*.
- Murray, D. 1990. The Performance Effect of Participative Budgeting an Interpretation of Intervening and Moderating Variabels, *Behavioral Reseach in Accounting*, 2, 104-123.

- Mustikayani, Ni Luh Putu Desy dan A.A.N.B.Dwirandra. 2016. Budaya *Tri Hita Karana* sebagai Pemoderasi Kompleksitas Tugas dan Tekanan Waktu Terhadap Kinerja Auditor. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 16(2), 1544-1573.
- Nor, Mohd Nazli Mohd, et all. 2010. Auditors' Perception of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Practices: A Preliminary Study From Malaysian Context. *Edith Cowan University*.
- Paul Coram, Juliana Ng and David Woodliff. 2000. The Effect of Time Budget Pressure and Risk of Error on Auditor Performance. *Departement of Accounting and Finance, The University of Western Australia*.
- Rodiyah, Syaifa. 2015. Pengaruh Sifat *Machiavellian*, Lingkungan Etika dan *Personal Cost* terhadap Intensi Melakukan *Whistleblowing*. *Skripsi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah, Jakarta*.
- Prajitno, Sugiarto. 2012. Faktor-Faktor yang Memengaruhi Kinerja Akuntan Publik di Jakarta. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, 14(3),181-192. Prasita, Andin dan Priyo Hari Adi. 2007. Pengaruh Kompleksitas Audit dan Tekanan Anggaran Waktu terhadap Kualitas Audit dengan moderasi Pemahaman Terhadap Sistem Informasi. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Satya Wacana*, Edisi September.
- Pratama, dkk. 2013. Faktor-Faktor yang Memengaruhi Kinerja Auditor pada Inspektorat Kabupaten Bungo. *E-Jurnal Universitas Bung Hatta*, 2(1).
- Sari, Ni Putu Eka Ratna dan I Ketut Suryanawa. 2016. Konflik Peran, Ketidakjelasan Peran, dan Kelebihan Peran Terhadap Kinerja Auditor dengan Tekanan Waktu Sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 15(2), 1392-1421.
- Sekarsari, Nilla. 2014. Pengaruh Independensi Auditor, Komitmen Organisasi, Pemahaman *Good Governance*, Integritas Auditor, Budaya Organisasi, dan Etos Kerja Terhadap Kinerja Auditor (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di Surakarta). *Skripsi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Surakarta*.
- Siddhartha Dasgupta and Ankit Kesharwani. 2010. Whistleblowing: A Survey of Literature. *The IUP Journal of Corporate Governance*, 9(4), 57-70.
- Sofia, Ana dkk. 2013. Kajian Empiris Tentang Minat *Whistleblowing* Pegawai Pajak. *Jurnal JAFFA*, 1(1), 23-38.

- Soobaroyen, Teerooven and Chengabroyan, Chelven. 2006. Auditors' Perceptions of Time Budget Pressure, Premature Sign Offs and Under-Reporting of Chargeable Time: Evidence from a Developing Country. *International Journal of Auditing*, 10, 201-218.
- Sososutikno, Christina. 2003. Hubungan Tekanan Anggaran Waktu dengan Perilaku Disfungsional serta Pengaruhnya terhadap Kualitas audit. *Simposium Nasional Akuntansi VI*. Surabaya.
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Bisnis*. Cetakan Ketujuh Belas. Bandung: CV Alfabeta.
- Triany, Deby dkk. 2016. Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Kompleksitas Tugas terhadap Kinerja Auditor (Survei pada Kantor Akuntan Publik di Kota Bandung). *Prosiding Akuntansi*, 2(2), 2460-6561.
- 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 Pembangunan Nasional Veteran Jawa Timur.