

**INTEGRITAS SEBAGAI PEMODERASI
PENGARUH TEKANAN ANGGARAN WAKTU, KOMPLEKSITAS
TUGAS, DAN PENGALAMAN KERJA PADA KUALITAS AUDIT**

Affonsus Umar Woko Susilo

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
Email: affonsus_uw_susilo@yahoo.com

ABSTRAK

Kualitas audit Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) mencerminkan efektifitas pengawasan intern guna memberikan jaminan terhadap peningkatan akuntabilitas dan transparansi bagi tata kelola pemerintahan. Tujuan penelitian ini adalah untuk mendapatkan bukti empiris integritas sebagai pemoderasi pengaruh tekanan anggaran waktu, kompleksitas tugas, dan pengalaman kerja pada kualitas audit. Penelitian ini dilakukan pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Provinsi Bali. Jumlah responden adalah 47 auditor yang dipilih dengan metoda *Purposive Sampling*. Data yang dianalisis adalah data primer. Data tersebut diperoleh menggunakan instrumen kuesioner. Selanjutnya, hipotesis penelitian diuji dengan *Moderated Regression Analysis*. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa integritas bukan variabel moderasi dalam pengaruh tekanan anggaran waktu pada kualitas audit. Integritas bukan variabel moderasi dalam pengaruh kompleksitas tugas pada kualitas audit. Selain itu, integritas bukan variabel moderasi dalam pengaruh pengalaman kerja pada kualitas audit.

Kata kunci: tekanan anggaran waktu, kompleksitas tugas, pengalaman kerja, kualitas audit

ABSTRACT

Financial and Development Supervisory Board's audit quality reflects the effectiveness of internal controls in providing assurance to increase governance accountability and transparency. This study aims to obtain empirical evidence of integrity as a moderating in the influence of time budget pressure, task complexity, and work experience on audit quality. This research was conducted at the Financial and Development Supervisory Board Representative Bali Province. The number of respondents (47 auditors) were selected by purposive sampling method. The analyzed data is primary data. The data is obtained using a questionnaire. Furthermore, research hypotheses were tested with Moderated Regression Analysis. Hypothesis testing results show that integrity is not a moderating variable in the influence of time budget pressure on audit quality. Integrity is not a moderating variable in the influence of task complexity on audit quality. In addition, integrity is not a moderating variable in the influence of work experience on audit quality.

Keywords: time budget pressure, task complexity, work experience, audit quality

PENDAHULUAN

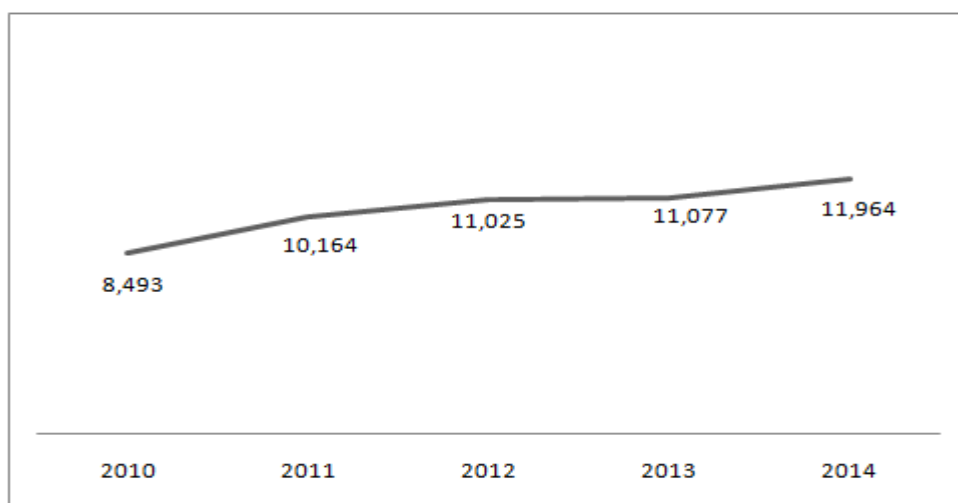
Selama rentang waktu dua dekade terakhir, lingkungan organisasional sektor publik telah mengalami banyak perubahan seiring reformasi untuk menuju tata kelola yang baik (*good governance*) (Prabowo dkk., 2013). Untuk itu, audit pada sektor publik diperlukan guna memberikan jaminan terhadap peningkatan akuntabilitas dan transparansi bagi tata kelola pemerintahan. Hasil audit akan memberikan umpan balik bagi semua pihak yang terkait dengan entitas sektor publik, baik internal maupun eksternal (Rai, 2008).

Sejalan dengan hal tersebut, penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh, baik di pusat maupun di daerah, menuntut peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), sebagai auditor internal pemerintah, agar menghasilkan audit yang berkualitas guna (a) memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah; (b) memberikan peringatan dini, dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah; serta (c) memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah (PP 60, 2008).

Sebagai auditor yang bertanggungjawab kepada Presiden, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) memiliki tugas, antara lain melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu, yang meliputi kegiatan yang bersifat lintas sektoral, kegiatan kebendaharaan umum negara, dan kegiatan lain berdasarkan penugasan dari

Presiden, serta melaksanakan fungsi *check and balances* terhadap hasil pemeriksaan ekstern yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

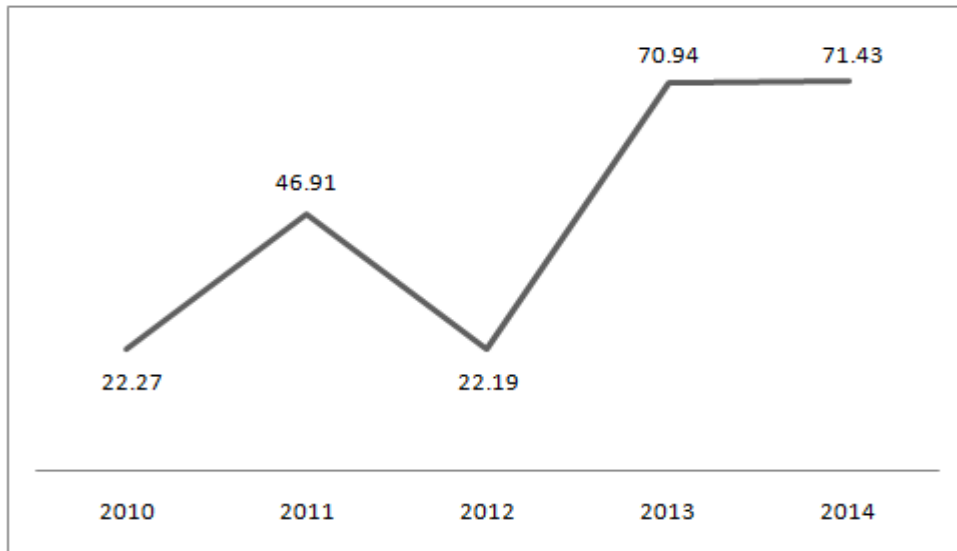
Namun, hasil pemeriksaan BPK pada Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Badan Usaha Milik Negara/Daerah (BUMN/D), dan Badan Lainnya selama tahun 2010 sampai dengan 2014 menunjukkan bahwa pengawasan intern belum efektif. Hal ini mengindikasikan bahwa kualitas audit BPKP masih belum memadai.



Gambar 1. Permasalahan yang Berdampak Finansial Hasil Pemeriksaan BPK-RI 2010-2014

Sumber: Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK-RI (2010-2014)

Gambar 1 mengilustrasikan adanya kecenderungan naiknya jumlah permasalahan yang berdampak finansial dari temuan hasil pemeriksaan BPK selama tahun 2010 sampai dengan 2014. Jumlah permasalahan yang berdampak finansial sebanyak 8.493 kasus di tahun 2010, naik menjadi 11.964 kasus di tahun 2014, atau sebesar 140,87%. Sedangkan Gambar 2 mengilustrasikan adanya kenaikan yang tajam pada nilai temuan pemeriksaan BPK selama tahun 2010 sampai dengan 2014. Nilai temuan sebesar Rp22,27 triliun di tahun 2010, naik menjadi Rp71,43 triliun di tahun 2014, atau sebesar 320,75%.



Gambar 2. Nilai Temuan Hasil Pemeriksaan BPK RI 2010-2014
Sumber: *Iktisar Hasil Pemeriksaan BPK-RI Tahun 2010-2014*

BPK menilai bahwa kegiatan audit oleh auditor pemerintah belum mencerminkan perencanaan yang cermat, pelaksanaan yang tepat, pelaporan yang andal, dan perbaikan kualitas audit yang berkelanjutan (BPK, 2014). Selain itu, penelitian Suseno (2010) menunjukkan bahwa sejumlah 524 atau 25,22% dari 2.078 pemberitaan di media massa mengindikasikan bahwa BPKP tidak menonjolkan peranan, eksistensi, dan prestasi. Sedangkan sejumlah 58 atau 2,79% dari 2.078 pemberitaan, mendiskreditkan BPKP secara kelembagaan. Salah satu contoh perkara juga mengindikasikan belum memadainya kualitas audit BPKP. Pada perkara dalam kasus perjanjian kerja sama penggunaan Jaringan Frekuensi Radio 2,1 GHZ/Generasi Tiga (3G) oleh PT Indosat Tbk dan PT Indosat Mega Media (IM2), hakim memutuskan bahwa hasil audit investigatif BPKP yang digunakan sebagai salah satu alat bukti untuk menuntut kerugian negara sebesar Rp1,3 triliun, dicabut dan tidak lagi digunakan. BPKP dianggap tidak melaksanakan prosedur dan standar audit investigasi yang benar.

Pengakuan kualitas audit oleh lingkungan organisasi bergantung pada penegasan dan legitimasi hasil audit dan nilai yang diperoleh dari metodologi audit yang dilakukan (Herrbach, 2001). Standar, kode etik, dan petunjuk teknis audit merupakan prasyarat dasar yang diperlukan sebagai jaminan kualitas (*quality assurance*) di dalam proses audit (Karapetrovic dan Willborn, 2010). Kualitas audit juga bergantung pada kinerja tim audit (Herrbach, 2001). Pada dasarnya, proses audit merupakan usaha bersama setiap jenjang penugasan audit untuk memastikan kualitas pada setiap tahapan dalam proses audit tersebut.

Beberapa penelitian terdahulu telah dilakukan untuk menguji faktor-faktor yang dapat memengaruhi kualitas audit, antara lain: tekanan anggaran waktu, kompleksitas tugas, pengalaman kerja, dan integritas (Srivastava, 2002; Willet dan Page, 1996; Bonner, 1994; Bonner dan Lewis, 1990). Namun, keandalan hasil pengaruh tekanan anggaran waktu, kompleksitas tugas, dan pengalaman kerja pada kualitas audit masih berbeda-beda (Wiratama dan Budiarta, 2015; Ningsih dan Yaniartha, 2013; Praditaningrum dan Januarti, 2012; Singgih dan Bawono, 2010; Mabruri dan Winarna, 2010; Sukriah dkk., 2009; Nugraheni, 2009; Prasita dan Adi, 2007; Engko dan Gudono, 2007; Jamilah dkk., 2007; Zulaikha, 2007; Sososutikno, 2003). Hal ini menimbulkan dugaan adanya faktor kontekstual lainnya yang mungkin akan berinteraksi dalam memengaruhi situasi tersebut. Dalam hal ini, fenomena kualitas audit tidak serta merta hanya dipengaruhi oleh faktor-faktor seperti tekanan anggaran waktu, kompleksitas tugas, dan pengalaman kerja. Integritas seorang auditor diduga dapat memperlemah dan

memperkuat pengaruh tekanan anggaran waktu, kompleksitas tugas, dan pengalaman kerja pada kualitas audit.

Beranjak dari latar belakang yang memberikan gambaran (1) kualitas audit dalam peran pengawasan intern oleh BPKP, (2) keandalan tekanan anggaran waktu, kompleksitas tugas, dan pengalaman kerja, yang menunjukkan hasil pengaruh berbeda-beda pada kualitas audit, dan (3) rerangka berpikir yang menempatkan bahwa integritas merupakan faktor kontekstual yang mampu memoderasi pengaruh variabel bebas pada kualitas audit, maka penelitian ini termotivasi untuk memperoleh bukti empiris mengenai integritas sebagai pemoderasi pengaruh tekanan anggaran waktu, kompleksitas tugas, dan pengalaman kerja pada kualitas audit di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Provinsi Bali.

Berdasarkan uraian tersebut, maka yang menjadi rumusan masalah adalah: (1) Apakah integritas memoderasi pengaruh tekanan anggaran waktu pada kualitas audit? (2) Apakah integritas memoderasi pengaruh kompleksitas tugas pada kualitas audit? dan (3) Apakah integritas memoderasi pengaruh pengalaman kerja pada kualitas audit? Sedangkan tujuan yang ingin dicapai dari penelitian ini adalah: (1) untuk mengetahui integritas sebagai pemoderasi pengaruh tekanan anggaran waktu pada kualitas audit; (2) untuk mengetahui integritas sebagai pemoderasi pengaruh kompleksitas tugas pada kualitas audit; dan (3) untuk mengetahui integritas sebagai pemoderasi pengaruh pengalaman kerja pada kualitas audit.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi pengembangan teori yang digunakan dalam penelitian ini. Integritas sebagai pemoderasi pengaruh tekanan anggaran waktu, kompleksitas tugas, dan pengalaman kerja pada kualitas audit, diharapkan dapat memberikan referensi bagi penelitian terkait di masa mendatang bahwa moral auditor yang berintegritas akan menghindarkan konflik keagenan dalam penugasan audit, seperti yang diasumsikan pada teori keagenan. Selain itu, hasil penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan sumbangan pemikiran bagi pemerintah pada umumnya, dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) pada khususnya, mengenai integritas sebagai pemoderasi pengaruh tekanan anggaran waktu, kompleksitas tugas, dan pengalaman kerja pada kualitas audit, sehingga diharapkan dapat lebih memahami faktor-faktor yang memengaruhi kualitas audit demi tercapainya peran dan fungsi pengawasan internal pemerintah yang efektif.

Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Hubungan keagenan merupakan suatu kontrak dimana satu orang atau lebih (prinsipal) meminta pihak lainnya (agen) untuk melaksanakan sejumlah pekerjaan atas nama prinsipal yang melibatkan pendelegasian beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen (Jensen dan Meckling (1976)). Jika kedua pihak yang terlibat dalam kontrak tersebut berusaha untuk memaksimalkan utilitas mereka, maka ada kemungkinan bahwa agen tidak akan selalu bertindak untuk kepentingan terbaik prinsipal.

Pada konteks ini, penugasan audit mencerminkan hubungan keagenan. Lembaga audit yang berperan sebagai prinsipal, meminta tim audit (agen) untuk

melaksanakan sejumlah pekerjaan atas nama prinsipal pada penugasan audit. Prinsipal mengatur komposisi tim audit dengan mempertimbangkan anggaran waktu, kompleksitas tugas, dan pengalaman auditor agar pelaksanaan audit dapat berjalan secara efektif dan efisien. Tahap pengumpulan bukti audit yang dilaksanakan oleh agen, sebagian besar terpisah dari pembuatan kesimpulan akhir yang menjadi tanggung jawab prinsipal. Prinsipal membangun kesimpulan berdasarkan kertas kerja audit yang disiapkan oleh agen, tanpa terlibat dalam penyusunan kertas kerja tersebut. Situasi ini dapat menimbulkan asimetri informasi di antara kepentingan prinsipal dan kepentingan agen. Agen yang memiliki informasi yang lebih banyak mengenai kondisi penugasan, dapat bertindak disfungsional demi penyelesaian penugasannya untuk kepentingannya sendiri, sehingga berdampak pada kualitas audit.

Teori Perkembangan Moral (*Moral Development Theory*)

Salah satu teori perkembangan moral dalam literatur psikologi dikemukakan oleh Kohlberg pada tahun 1958 (Agoes dan Ardana, 2009). Perkembangan moral (*moral development*) bergantung pada perkembangan intelektual seseorang dan berhubungan dengan tahapan perkembangan intelektual tersebut. Tatkala kemampuan persepsi meningkat, maka tahap perkembangan moral juga meningkat. Berkaitan dengan suatu profesi, etika profesional merupakan prinsip moral yang menunjukkan perilaku yang baik dan yang buruk, yang bersangkutan dengan suatu profesi itu. Kode etik atau prinsip-prinsip etika akan semakin mudah diimplementasikan dalam suatu masyarakat dengan kesadaran moral yang telah mencapai tingkat ketiga (*post-conventional*) (Agoes dan Ardana, 2009).

Teori *Resilience* (*Resilience Theory*)

Teori *resilience* dikemukakan oleh Grotberg pada tahun 1995 (Halim, 2014). *Resilience* merupakan kemampuan seseorang untuk menghadapi dan mengatasi suatu tekanan pekerjaan atau tekanan hidup. Pada tingkat maju pesat (*thriving*), individu yang *resilience* mampu menghadapi dan mengatasi kondisi yang menekan dan menantang, dengan mendatangkan kemampuan baru yang membuat individu menjadi lebih baik. Dalam hal ini, auditor yang berada pada tahapan maju pesat (*thriving*), mampu menghadapi dan mengatasi anggaran waktu audit yang ketat dan kompleksitas tugas, dengan mengoptimalkan pengetahuan dan pengalaman yang dimilikinya untuk praktik terbaik yang digunakan untuk membuat pertimbangan (*judgment*).

Pendekatan Kontinjensi (*Contingency Approach*)

Pendekatan kontinjensi dilandaskan pada konsep *fit* (kecocokan). Pendekatan interaksi memandang bahwa *fit* antara variabel kontekstual dengan variabel terikat diekspresikan dengan bentuk perkalian antara variabel kontekstual dengan variabel organisasional dalam model regresi (Drazin dan Van de Ven, 1985 dalam Suartana, 2010:134). Koefisien signifikansi dari order tertinggi interaksi dalam persamaan regresi menunjukkan adanya dukungan terhadap hipotesis yang dikembangkan.

Pada penugasan audit, penerapan prinsip dan prosedur audit merupakan hal yang sangat penting untuk mempertahankan kualitas audit. Namun, tim audit seringkali menghadapi beragam tekanan terkait dengan ketersediaan anggaran waktu, kompleksitas tugas, dan pengalaman, yang berisiko memengaruhi

kemahiran profesional dan perilaku etis auditor untuk mempertahankan kualitas audit. Pada sisi lain, Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia mengharuskan auditor intern pemerintah untuk menerapkan dan menegakkan prinsip etika, salah satunya integritas. Integritas diperlukan untuk membangun kepercayaan dan dasar kepercayaan atas pertimbangan (*judgment*) auditor. Dengan demikian, interaksi antara integritas dengan pengaruh tekanan anggaran waktu, kompleksitas tugas, dan pengalaman kerja dapat meminimalkan risiko timbulnya perilaku tidak etis yang memengaruhi kualitas audit.

Kualitas Audit

Kualitas audit menurut *Government Accountability Office* (GAO, 2003) adalah ketaatan pada standar profesi dan perikatan kontrak selama audit berlangsung (Lowenshon *et al.*, 2005). Namun, persepsi atas kualitas audit sangat bergantung pada sudut pandang pengguna, auditor, regulator, masyarakat dan semua pemangku kepentingan dalam proses pelaporan keuangan, yang memiliki kepentingan berbeda pada kualitas audit, sehingga memengaruhi jenis indikator yang digunakan untuk menilai kualitas audit (Knechel *et al.*, 2013).

Knechel *et al.* (2013) mengidentifikasi sejumlah karakteristik kualitas audit dari beragam sudut pandang, antara lain: (1) Perihal insentif, karena audit merupakan respon bermotif ekonomi atas risiko; (2) Perihal ketidakpastian, karena output dari audit adalah laporan, tetapi hasilnya tidak pasti dan tidak dapat diamati; (3) Perihal keunikan, karena sifat istimewa audit yang timbul dari variasi karakteristik klien, tim audit, waktu kerja, risiko yang dinilai, dan prosedur yang digunakan; (4) Perihal proses, karena audit merupakan kegiatan yang sistematis;

dan (5) Perihal Profesional, karena pelaksanaan proses audit bergantung pada ketepatan pemanfaatan pengetahuan dan keterampilan profesional.

Tekanan Anggaran Waktu

Tekanan anggaran waktu merupakan keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun, atau terdapat pembatasan waktu dan anggaran yang sangat ketat dan kaku (Sososutikno, 2003). Ketika menghadapi tekanan anggaran waktu, auditor akan memberikan respon dengan dua cara, yaitu: fungsional dan disfungsional (DeZoort and Lord, 1997 dalam McNamara dan Liyanarachchi, 2008). Beberapa perilaku fungsional, antara lain: permintaan tambahan anggaran waktu, bekerja lebih keras, dan menggunakan teknik audit secara efisien (Otley dan Pierce, 1996; Coram *et al.*, 2003). Sedangkan perilaku disfungsional, antara lain: *premature signing-off* (penghentian prosedur audit secara dini), *gathering of insufficient evidential materials* (pemerolehan bukti material yang kurang), *processing inaccuracy* (pemrosesan yang kurang akurat), *omission of audit steps* (kesalahan dari tahapan-tahapan audit), dan *underreporting of time* yang terjadi ketika auditor menyelesaikan pekerjaan yang dibebankan, namun tidak membebankan pekerjaan itu kepada klien yang bersangkutan (Donnelly *et al.*, 2003, Sososutikno, 2003).

Kompleksitas Tugas

Kompleksitas tugas didefinisikan sebagai tugas yang kompleks, terdiri atas bagian-bagian yang banyak, berbeda-beda dan saling terkait satu sama lain (Engko dan Gudono, 2007). Kompleksitas tugas juga diartikan sebagai persepsi individu tentang suatu tugas yang disebabkan terbatasnya kapabilitas dan daya

ingat, serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah yang dimiliki pembuat keputusan (Jamilah dkk., 2007).

Chung dan Monroe (2001) mengemukakan bahwa kompleksitas tugas dalam pengauditan dipengaruhi oleh beberapa faktor, antara lain: (1) Banyaknya informasi yang tidak relevan, dalam artian bahwa informasi tersebut tidak konsisten dengan kejadian yang akan diprediksikan; (2) Adanya ambiguitas yang tinggi, yaitu beragamnya *outcome* (hasil) yang diharapkan oleh klien dari kegiatan pengauditan.

Pengalaman Kerja

Pengalaman merupakan proses pembelajaran dan penambahan potensi tingkah laku yang diperoleh dari pendidikan formal maupun non formal (Knoers dan Haditono, 1999 dalam Jamilah dkk., 2007). Bonner dan Lewis (1990) menyebutkan bahwa peningkatan pengetahuan yang muncul dari penambahan pelatihan formal sama bagusnya dengan yang didapat dari pengalaman khusus dalam rangka memenuhi persyaratan sebagai seorang profesional.

Chi *et al.* (1982) menemukan bahwa struktur pengetahuan individu yang mendapatkan pengalaman yang relevan akan berubah dan berkembang. Pengetahuan yang tersimpan dalam memori dan informasi eksternal yang diperoleh auditor diperlukan untuk mengembangkan dugaan auditor agar efektif dalam penugasannya (Knapp dan Knapp, 2001). Sehingga, auditor yang berpengalaman akan memiliki lebih banyak pengetahuan dan struktur memori lebih baik dibandingkan auditor yang belum berpengalaman.

Integritas

Aturan Perilaku Pemeriksa BPKP (Ulum, 2009) menyebutkan bahwa integritas adalah kepribadian yang dilandasi unsur jujur, berani, bijaksana, dan bertanggungjawab. Jujur adalah perpaduan dari keteguhan watak dalam prinsip-prinsip moral (lurus hati), tabiat suka akan kebenaran (tidak curang), tulus hati (ikhlas) serta berperasaan halus mengenai etika keadilan dan kebenaran. Berani berarti tidak dapat diintimidasi oleh orang lain dan tidak tunduk karena tekanan yang dilakukan oleh orang lain guna memengaruhi sikap dan pendapatnya. Bijaksana diartikan sebagai sikap yang selalu menimbang permasalahan berikut akibat-akibatnya dengan seksama. Dalam hubungan dengan pelaksanaan audit, bijaksana diartikan sebagai sikap yang mempertimbangkan kepentingan negara. Bertanggungjawab adalah suatu sikap yang tidak mengelak, menyalahkan orang lain atau mengakibatkan kerugian/kemungkinan kerugian kepada orang lain.

Dari perspektif pengguna, integritas auditor haruslah yang terpenting sebagai upaya untuk mematuhi aturan independensi dan menghindari konflik kepentingan yang dilarang pada saat memberikan jasa audit (DeZoort *et al.*, 2012). Integritas auditor dikendalikan pada tingkat yang mungkin oleh budaya kantor audit, prosedur dan pelatihan, serta pembatasan keanggotaan suatu profesi (Srivastava, 2002).

Tekanan Ketaatan

Tekanan ketaatan (*obedience pressure*) merupakan salah satu tipe tekanan pengaruh sosial (*social influence pressure*) yang dapat mempengaruhi kinerja auditor. Brehm dan Kassin (1990) mengemukakan bahwa tekanan ketaatan

muncul dari perintah yang dibuat oleh individu yang berada pada posisi otoritas (Faisal, 2007). Instruksi atasan dalam suatu organisasi mempengaruhi perilaku bawahan karena atasan memiliki otoritas. Secara umum, perilaku ketaatan dihasilkan dari mekanisme normatif (seperti kemampuan superior untuk memberi *reward* dan *punishment*). Dalam hal ini, bawahan akan percaya bahwa superior/atasan bertanggung jawab atas perilaku profesional dalam organisasi (Otley dan Pierce, 1996), sehingga akan menyesuaikan diri mereka dengan situasi pengaruh normatif karena mereka takut terhadap konsekuensi negatif atas penampilan yang menyimpang dari rekan-rekannya (Brehm dan Kassin, 1990 dalam Faisal 2007).

Hipotesis Penelitian

Teori perkembangan moral oleh Kohlberg pada tahun 1958 menyebutkan bahwa pada tahap ketiga (*post-conventional*), individu mendasari tindakannya dengan memperhatikan kepentingan orang lain, dan berdasarkan tindakannya pada hukum-hukum universal. Jika auditor dapat melaksanakan pekerjaannya secara profesional, dalam hal ini menaati standar audit dan kode etik profesinya, maka laporan audit yang dihasilkan akan berkualitas (Sososutikno, 2003).

DeZoort dan Lord (1997) menyebutkan bahwa ketika menghadapi tekanan anggaran waktu, auditor dapat memberikan respon dengan dua tindakan, yaitu: fungsional dan disfungsional (McNamara dan Liyanarachchi, 2008). Hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan terdapat ancaman atas penurunan kualitas audit sebagai akibat tindakan audit disfungsional yang kadang-kadang dilakukan

auditor dalam menyelesaikan tugas audit (Otley dan Pierce, 1996; Herrbach, 2001; Coram *et al.*, 2003; Pierce dan Sweeney, 2004).

Kode etik mengatur integritas yang wajib ditaati auditor. Ponemon (1992) menyatakan bahwa perkembangan ke tahap pertimbangan etis yang lebih tinggi akan membantu sensitifitas seorang individu untuk lebih mengkritisi kejadian, masalah dan konflik. Dengan demikian, integritas diharapkan dapat menghindarkan auditor dari perilaku disfungsional ketika menghadapi tekanan anggaran waktu untuk melaksanakan audit yang berkualitas. Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa integritas berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit (Mabruri dan Winarna, 2010; Parasayu dan Rohman, 2014). Dari uraian tersebut, hipotesis yang diajukan, yaitu:

H₁: Integritas memperlemah pengaruh tekanan anggaran waktu pada kualitas audit.

Bonner (1994) menemukan bahwa peningkatan kompleksitas tugas audit berhubungan dengan penurunan kualitas *judgment* (pertimbangan) auditor dan peningkatan bias pada *judgment*. Hasil penelitian Sanusi dkk. (2007) menunjukkan bahwa ketika auditor memiliki tugas yang kompleks atau tidak terstruktur dengan baik, setinggi apapun usahanya, auditor akan sulit menyelesaikan pekerjaan dengan baik sehingga justru menurunkan kinerja auditor tersebut.

Integritas auditor memerlukan kepribadian yang memiliki rasa tanggung jawab apabila hasil audit yang dilakukannya ternyata masih memerlukan perbaikan dan penyempurnaan, dan mampu memformulasikan beberapa kemungkinan jalan keluar terhadap permasalahan yang timbul (Ulum, 2009:96).

Dengan demikian, auditor yang berintegritas diharapkan berinovasi dan produktif dalam menyelesaikan tugas yang kompleks. Dari uraian tersebut, hipotesis yang diajukan, yaitu:

H₂: Integritas memperlemah pengaruh kompleksitas tugas pada kualitas audit.

Bonner dan Lewis (1990) menyatakan bahwa peningkatan pengetahuan yang muncul dari pengalaman khusus, sama bagusnya dengan yang didapat dari penambahan pelatihan formal dalam rangka memenuhi persyaratan sebagai seorang profesional, sehingga struktur pengetahuan auditor yang berkenaan dengan kecurangan mungkin akan berkembang dengan bertambahnya pengalaman auditor.

Integritas auditor memerlukan kepribadian yang dapat memotivasi diri dengan menunjukkan antusiasme yang konsisten, mempunyai inisiatif dan kemauan yang keras untuk belajar, serta mampu mendayagunakan pengetahuan dan pengalamannya (Ulum, 2009:96). Dengan demikian, semakin banyak pengalaman kerja dan semakin tinggi integritas seorang auditor, maka semakin baik kualitas hasil audit yang dilakukannya. Dari uraian tersebut, hipotesis yang diajukan, yaitu:

H₃: Integritas memperkuat pengaruh pengalaman audit pada kualitas audit.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini termasuk jenis penelitian penjelasan (*explanatory research*) yang bermaksud menjelaskan hubungan kausal antara variabel-variabel melalui pengujian hipotesis yang telah dirumuskan sebelumnya. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini, meliputi: (1) data kuantitatif yang merupakan data

berbentuk angka, atau data kualitatif yang diangkakan, yaitu jumlah auditor; dan (2) data kualitatif yang merupakan data yang dinyatakan dalam bentuk kata, kalimat, dan gambar, yaitu data mengenai gambaran umum BPKP, dan karakteristik responden. Adapun pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan dua sumber, meliputi: (1) sumber primer yang dilakukan dengan teknik pengumpulan data menggunakan instrumen kuesioner; dan (2) sumber sekunder berupa dokumen mengenai data jumlah sumber daya manusia di BPKP Perwakilan Provinsi Bali Tahun 2015.

Populasi pada penelitian ini adalah seluruh auditor BPKP Perwakilan Provinsi Bali yang berjumlah 98 orang. Teknik pengambilan sampel menggunakan metoda *purposive sampling*, yaitu metoda pengambilan sampel anggota populasi yang dilakukan dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2001:78). Kriteria yang digunakan dalam penentuan sampel adalah auditor yang telah memiliki tanggung jawab untuk mengendalikan dan memimpin tim audit dalam penugasan. Berdasarkan kriteria penentuan sampel tersebut, dapat ditentukan ukuran sampel sebesar 47 responden, dengan rincian delapan orang Auditor Madya, 16 orang Auditor Muda, delapan orang Auditor Pertama, dan 15 orang Auditor Penyelia.

Penelitian ini menggunakan salah satu skala rating yang umum digunakan pada banyak penelitian, yaitu skala *Likert*. Skala ini digunakan untuk mengukur respon subyek ke dalam lima poin skala dengan interval yang sama, sehingga tipe data yang digunakan adalah tipe interval (Jogiyanto, 2007:66). Data non

parametrik seperti yang dihasilkan skala *Likert* dapat digunakan pada teknik statistik parametris (Pell, 2005; Norman, 2010).

Kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini sebelumnya diuji menggunakan pengujian validitas dan reliabilitas agar tepat untuk mengukur variabel-variabel dalam penelitian. Adapun analisis data dalam penelitian ini menggunakan teknik analisis regresi berganda dengan variabel moderasi, sehingga terlebih dahulu dilakukan pengujian asumsi klasik, meliputi: pengujian normalitas data, multikolonieritas, dan heteroskedastisitas. Pengujian normalitas data dilakukan dengan menggunakan uji *Kolmogorov-Smirnov* terhadap nilai residual hasil persamaan regresi. Jika nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* lebih besar daripada alpha (0,05), maka data berdistribusi normal (Ghozali, 2013). Uji multikolonieritas dapat dilihat berdasarkan nilai *Tolerance* dan *Varian Inflation Factor* (VIF). Adanya multikolonieritas ditunjukkan dengan nilai *Tolerance* kurang dari sama dengan 0,10 dan nilai VIF lebih dari sama dengan 10 (Ghozali, 2013). Uji heteroskedastisitas dilakukan dengan menggunakan model *Glesjer*, yaitu meregresi nilai absolut residual terhadap variabel bebas. Jika masing-masing variabel bebas signifikan lebih dari 0,05, maka tidak terjadi indikasi masalah heteroskedastisitas.

Sebelum dilakukan pengujian hipotesis, perlu diperhatikan kelayakan model penelitian (*model fit*), nilai koefisien determinasi (R^2), dan uji t. Adapun kelayakan model penelitian (*model fit*) pada penelitian ini diuji dengan menggunakan uji F (*F test*). Apabila nilai signifikansi kurang dari alpha (0,05), maka model regresi dianggap layak. Sedangkan koefisien determinasi (R^2) yang

mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel terikat menggunakan nilai *Adjusted R²* karena menggunakan dua atau lebih variabel bebas. Uji t digunakan untuk menguji hipotesis secara parsial signifikan tidaknya pengaruh masing-masing variabel bebas secara individual pada variabel terikat. Apabila signifikansinya di bawah atau sama dengan 0,05 maka hipotesis diterima sedangkan jika tingkat signifikansi lebih besar dari 0,05 berarti hipotesis ditolak (Ghozali, 2013).

Penelitian ini menggunakan metoda *Moderated Regression Analysis* untuk menguji hipotesisnya, dengan persamaan sebagai berikut:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_1.X_4 + b_6X_2.X_4 + b_7X_3.X_4 + e$$

Keterangan:

- Y = Variabel Kualitas Audit
- X₁ = Variabel Tekanan Anggaran Waktu
- X₂ = Variabel Kompleksitas Tugas
- X₃ = Variabel Pengalaman Kerja
- X₄ = Variabel Integritas
- X₁.X₄ = Interaksi antara variabel Tekanan Anggaran Waktu dengan Integritas
- X₂.X₄ = Interaksi antara variabel Kompleksitas Tugas dengan Integritas
- X₃.X₄ = Interaksi antara variabel Pengalaman Kerja dengan Integritas
- a = Konstanta
- b = Koefisien Regresi (nilai peningkatan ataupun penurunan)
- e = *error*

Variabel perkalian antara X₁, X₂, X₃ dengan X₄, atau X₁.X₄, X₂.X₄, X₃.X₄ merupakan variabel *moderating*, karena menggambarkan pengaruh moderasi variabel X₄ terhadap hubungan X₁, X₂, X₃ dan Y. Fokusnya adalah pada signifikansi interaksi dua variabel bebas pada variabel terikat yang ada dalam persamaan, sebagai berikut:

- 1) Jika uji regresi menunjukkan hasil b_5 signifikan ($p < 0,05$), maka hipotesis pertama (H_1) didukung, artinya integritas memperlemah pengaruh tekanan anggaran waktu pada kualitas audit.
- 2) Jika uji regresi menunjukkan hasil b_6 signifikan ($p < 0,05$), maka hipotesis kedua (H_2) didukung, artinya integritas memperlemah pengaruh kompleksitas tugas pada kualitas audit.
- 3) Jika uji regresi menunjukkan hasil b_7 signifikan ($p < 0,05$), maka hipotesis ketiga (H_3) didukung, artinya integritas memperkuat pengaruh pengalaman kerja pada kualitas audit.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini menggunakan teknik *purposive sampling* dengan responden penelitian yaitu Auditor Madya, Auditor Muda, Auditor Pertama, dan Auditor Penyelia di Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Bali. Terdapat 47 responden dalam penelitian ini, dan data diperoleh dengan metode *pick up survey*. Ringkasan penyebaran dan pengembalian kuesioner penelitian ditunjukkan dalam Tabel 1.

Tabel 1.
Penyebaran dan Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah	Prosentase
Kuesioner yang disebar	47	100%
Kuesioner yang kembali	47	100%
Kuesioner yang digunakan	47	100%

Sumber: data diolah, 2015.

Berdasarkan Tabel 1 dapat diketahui bahwa keseluruhan kuesioner yang disebar, yang kembali, dan yang digunakan telah mencapai 100% sampel yang telah ditentukan.

Responden juga diminta untuk mengisi identitas pribadi yang meliputi usia, tingkat pendidikan, pengalaman kerja, dan pelatihan formal. Rincian mengenai profil responden disajikan pada Tabel 2.

Tabel 5.2
Profil Responden

Uraian	Jabatan Fungsional Auditor				Jumlah	%
	Madya	Muda	Pertama	Penyelia		
Usia						
29 - 35 Tahun			2		2	4,26
36 - 41 Tahun		3	1	2	6	12,77
42 - 46 Tahun		6	3	5	14	29,79
47 - 52 Tahun	3	6	2	2	13	27,66
53 - 58 Tahun	5	1		6	12	25,53
					47	100,00
Pendidikan						
Strata I/Diploma IV	8	16	8	2	34	72,34
Diploma III				13	13	27,66
					47	100,00
Pengalaman Kerja						
7 - 13 Tahun			2		2	4,26
14 - 19 Tahun		5	2	4	11	23,4
20 - 24 Tahun	1	3	4	2	10	21,28
25 - 30 Tahun	4	6		4	14	29,79
31 - 36 Tahun	3	2		5	10	21,28
					47	100,00
Pelatihan Formal						
Pengendali Teknis	8	4			12	25,53
Ketua Tim		11	5		16	34,04
Ahli Anggota Tim		1	3	2	6	12,77
Anggota Tim				13	13	27,66
					47	100,00

Sumber: data diolah, 2015.

Berdasarkan Tabel 2 terlihat bahwa dari 47 responden, mayoritas responden berada pada kelompok usia 42-46 Tahun sebanyak 14 responden atau 29,79%. Untuk tingkat pendidikan, mayoritas responden memiliki jenjang Strata I/Diploma IV sebanyak 34 responden atau 72,34%. Untuk kelompok Jabatan Fungsional, mayoritas responden telah diangkat sebagai Auditor Muda sebanyak 16 responden atau 34,04%. Untuk kelompok pengalaman kerja, mayoritas responden berpengalaman 24-30 Tahun sebanyak 14 responden atau 29,79. Untuk

kelompok pelatihan formal, mayoritas responden telah mengikuti Diklat Ketua Tim sebanyak 16 responden atau 34,04%.

Tabel 3
Hasil Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Mean	Standar Deviasi
Tekanan Anggaran Waktu (X ₁)	47	8	36	25,55	5,618
Kompleksitas Tugas (X ₂)	47	13	25	19,57	2,717
Pengalaman Kerja (X ₃)	47	7	36	24,32	6,383
Integritas (X ₄)	47	44	75	63,89	6,841
Kualitas Audit (Y)	47	35	50	43,32	3,868
Valid N (listwise)	47				

Sumber: data diolah, 2015.

Ringkasan statistik deskriptif pada tabel 3 menunjukkan bahwa responden cenderung merasakan tekanan anggaran waktu yang tinggi, menghadapi kompleksitas tugas yang tinggi, memiliki pengalaman kerja yang tinggi, memiliki tingkat integritas yang tinggi dan dapat menghasilkan kualitas audit yang tinggi.

Berdasarkan perhitungan statistik dapat diketahui bahwa nilai koefisien korelasi untuk hasil uji validitas seluruh variabel besarnya $\geq 0,3$ dengan signifikansi lebih kecil dari 0,05. Hasil uji reliabilitas menunjukkan bahwa nilai *Cronbach's Coefficient Alpha* seluruh variabel lebih besar dari 0,70. Dengan demikian, instrumen kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini telah memenuhi syarat validitas dan reliabilitas.

Hasil uji *Kolmogorov-Smirnov* menunjukkan nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar 0,972, atau lebih besar dari kriterianya sebesar 0,05, sehingga data yang digunakan untuk penelitian ini telah berdistribusi normal. Seluruh variabel dalam penelitian ini memiliki nilai *Tolerance* lebih dari 0,10 dan nilai VIF kurang dari 10. Hasil uji ini menunjukkan bahwa pada model regresi tidak ditemukan multikolonieritas. Hasil uji *Glesjer* menunjukkan bahwa tidak ada variabel bebas

yang berpengaruh signifikan terhadap nilai absolut residual. Signifikansi setiap variabel bebas lebih besar dari 0,05. Hasil uji ini menunjukkan bahwa pada model regresi tidak ditemukan gejala heteroskedastisitas.

Uji F menghasilkan F_{hitung} sebesar 6,944 dengan signifikansi sebesar 0,000 atau kurang dari 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model mampu memprediksi nilai observasinya, atau model dapat diterima karena cocok dengan data observasinya. Besarnya nilai koefisien determinasi pada model regresi ditunjukkan dengan nilai *Adjusted R Square*. Berdasarkan hasil pengujian, nilai *Adjusted R Square* adalah sebesar 0,475. Hal ini berarti bahwa 47,5 persen variasi variabel terikat kualitas audit dapat dijelaskan oleh variasi variabel bebas tekanan anggaran waktu, kompleksitas tugas, pengalaman kerja yang dimoderasi oleh variabel integritas, sedangkan sisanya sebesar 52,5 persen dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model penelitian.

Tabel 4.
Hasil Analisis Moderasi

Variabel	Unstandardized Coefficients			
	B	Std. Error	t	Sig.
Konstanta	51,831	43,382	1,218	0,231
Tekanan Anggaran Waktu (X_1)	0,467	0,766	0,678	0,546
Kompleksitas Tugas (X_2)	-2,253	1,679	-1,342	0,187
Pengalaman Kerja (X_3)	-0,091	0,638	-0,142	0,888
Integritas (X_4)	-0,215	0,704	-0,305	0,762
Interaksi X_1, X_4	-0,007	0,012	-0,560	0,579
Interaksi X_2, X_4	0,037	0,026	1,420	0,164
Interaksi X_3, X_4	0,002	0,010	0,158	0,875

Sumber: data diolah, 2015.

Hasil pengujian menunjukkan tingkat signifikansi interaksi tekanan anggaran waktu dan integritas sebesar 0,579 yang lebih besar dari 0,05, sehingga H_1 ditolak. Berdasarkan hal tersebut dapat disimpulkan bahwa integritas bukan

variabel yang memoderasi hubungan tekanan anggaran waktu dengan kualitas audit.

Hasil pengujian menunjukkan tingkat signifikansi interaksi kompleksitas tugas dan integritas sebesar 0,164 yang lebih besar dari 0,05, sehingga H_2 ditolak. Berdasarkan hal tersebut dapat disimpulkan bahwa integritas bukan variabel yang memoderasi hubungan kompleksitas tugas dengan kualitas audit.

Hasil pengujian menunjukkan tingkat signifikansi interaksi pengalaman kerja dan integritas sebesar 0,875 yang lebih besar dari 0,05, sehingga H_3 ditolak. Berdasarkan hal tersebut dapat disimpulkan bahwa integritas bukan variabel yang memoderasi hubungan pengalaman kerja dengan kualitas audit.

Pengujian hipotesis juga dilakukan dengan terlebih dahulu melakukan transformasi data ordinal yang diperoleh dari hasil kuesioner menjadi data interval menggunakan teknik transformasi yang paling sederhana, yaitu *Method of Succesive Interval* (MSI). Menggunakan metoda ini, hasil pengujian juga menunjukkan bahwa ketiga hipotesis penelitian ditolak.

Pembahasan

Peran integritas dalam memperlemah pengaruh tekanan anggaran waktu pada kualitas audit

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa integritas tidak terbukti memperlemah pengaruh tekanan anggaran waktu pada kualitas audit. Integritas bukan variabel moderasi dalam pengaruh tekanan anggaran waktu pada kualitas audit. Meskipun demikian, kualitas audit tetap dapat dipertahankan, walaupun sebagian besar responden merasakan adanya tekanan anggaran waktu yang tinggi.

Hal ini dapat disebabkan adanya tekanan ketaatan (*obedience pressure*) yang mewajibkan auditor untuk berkomitmen melaksanakan integritas.

Teori perkembangan moral Kohlberg tahun 1958 (Agoes dan Ardana, 2009) mengasumsikan bahwa perkembangan moral berhubungan dengan penambahan usia. Pada penelitian ini, data profil responden menunjukkan bahwa 82,98% responden memiliki rentang usia 42-58 tahun. Data tersebut mengindikasikan bahwa sebagian besar reponden mencapai tahapan ketiga (*post-conventional*) perkembangan moral. Pada tahapan ketiga (*post-conventional*) perkembangan moral, tindakan dilaksanakan atas dasar prinsip yang disepakati bersama demi kehormatan diri, dan didasarkan atas prinsip etika yang diyakini diri sendiri untuk menghindari penghukuman diri.

Berdasarkan teori dan temuan penelitian yang ada, perkembangan moral akan memengaruhi keinginan auditor untuk menyetujui tekanan pengaruh sosial yang dihasilkan dari dalam organisasi, antara lain tekanan ketaatan (*obedience pressure*) (Faisal, 2007). Setiap tahun, seluruh auditor BPKP wajib menandatangani pernyataan berupa pakta (pernyataan tertulis) yang berisikan komitmen untuk melaksanakan integritas dan nilai etika. Dengan demikian, apabila ketersediaan anggaran waktu diragukan akan mencukupi penyelesaian tugas audit, maka tim audit akan melakukan tindakan fungsional, seperti bekerja lebih keras (Coram *et al.*, 2003).

Peran integritas dalam memperlemah pengaruh kompleksitas tugas pada kualitas audit

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa integritas tidak terbukti memperlemah pengaruh kompleksitas tugas pada kualitas audit. Integritas bukan

variabel moderasi dalam pengaruh kompleksitas tugas pada kualitas audit. Meskipun demikian, kualitas audit tetap dapat dipertahankan, walaupun sebagian besar responden menyatakan setuju adanya kompleksitas tugas yang tinggi. Hal ini dapat disebabkan karena pengetahuan yang dimiliki auditor cukup memadai untuk mendukung kemahiran profesional dalam menghadapi kompleksitas tugas audit.

Teori *resilience* Grotberg tahun 1995 (Halim, 2014) mengasumsikan bahwa setiap individu memiliki kemampuan untuk menghadapi dan mengatasi suatu tekanan pekerjaan (*resilience*). Pada *level* maju pesat (*thriving*), individu yang *resilience* mampu menghadapi dan mengatasi kondisi yang menekan dan menantang, dengan mendatangkan kemampuan baru yang membuat individu menjadi lebih baik. Salah satu karakteristiknya, yaitu memiliki pengetahuan yang memadai. Libby dan Frederick (1990) mengemukakan bahwa pengetahuan sangat penting bagi auditor. Ketika lingkungan audit berubah, auditor perlu meningkatkan pengetahuan untuk praktik terbaik yang digunakan untuk membuat pertimbangan (*judgment*).

Pada penelitian ini, data profil responden menunjukkan bahwa 72,34% responden telah memiliki tingkat pendidikan Strata I/Diploma IV dan telah menerima sertifikasi dalam jenjang auditor ahli (diklat pengendali teknis, ketua tim dan ahli anggota tim). Dengan demikian, tim audit telah memiliki pengetahuan yang memadai sehingga mampu menggunakan kemahiran profesionalnya untuk mengatasi kompleksitas tugas dalam penugasan dan mempertahankan kualitas audit.

Peran integritas dalam memperkuat pengaruh pengalaman kerja pada kualitas audit

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa integritas tidak terbukti memperkuat pengaruh pengalaman kerja pada kualitas audit. Integritas bukan variabel moderasi dalam pengaruh pengalaman kerja pada kualitas audit. Hal ini dapat disebabkan karena integritas tidak mendukung auditor untuk mendayagunakan pengalaman yang dimilikinya dalam penugasan, sehingga tidak memengaruhi kualitas audit.

Berdasarkan data profil responden, mayoritas responden telah memiliki pengalaman kerja di atas 20 tahun. Namun, BPKP menerapkan kebijakan rotasi auditor antar bidang pengawasan, yang rutin dilakukan dalam perioda tertentu. Hal ini dapat mengakibatkan pengalaman yang tinggi pada bidang pengawasan sebelumnya tidak efektif untuk penugasan pada bidang pengawasan yang baru ditempati. Selain itu, penunjukkan peran dalam penugasan juga tidak mendukung auditor untuk mendayagunakan pengalaman yang dimilikinya. Sebagai contoh, seorang auditor yang telah memperoleh sertifikasi pengendali teknis, meskipun masih berada pada jenjang auditor muda, dapat diperankan sebagai pengendali teknis. Sebaliknya, seorang auditor penyelia, meskipun belum memperoleh sertifikasi ahli anggota, dapat dipertimbangkan untuk berperan sebagai ketua tim. Hal tersebut akan memunculkan pengalaman baru untuk peran yang baru diembannya.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan, maka dapat disimpulkan hal-hal, sebagai berikut: (1) Integritas tidak terbukti memperlemah pengaruh tekanan anggaran waktu pada kualitas audit. Integritas bukan variabel moderasi dalam pengaruh tekanan anggaran waktu pada kualitas audit. Hal ini dapat disebabkan karena adanya tekanan ketaatan (*obedience pressure*) yang mewajibkan auditor untuk berkomitmen melaksanakan integritas; (2) Integritas tidak terbukti memperlemah pengaruh kompleksitas tugas pada kualitas audit. Integritas bukan variabel moderasi dalam pengaruh kompleksitas tugas pada kualitas audit. Hal ini dapat disebabkan karena pengetahuan yang dimiliki auditor, atau sebanyak 72,34% responden telah memiliki tingkat pendidikan Strata I/Diploma IV untuk mendukung kemahiran profesional dalam menghadapi kompleksitas tugas audit; (3) Integritas tidak terbukti memperkuat pengaruh pengalaman kerja pada kualitas audit. Integritas bukan variabel moderasi dalam pengaruh pengalaman kerja pada kualitas audit. Hal ini dapat disebabkan karena integritas tidak mendukung auditor untuk mendayagunakan pengalaman yang dimilikinya akibat rotasi dan peran yang baru.

Berdasarkan simpulan dan keterbatasan dalam penelitian ini, beberapa saran yang dapat disampaikan, sebagai berikut: (1) Penelitian ini menggunakan responden auditor BPKP Perwakilan Provinsi Bali, sehingga hasil penelitian belum dapat digeneralisasikan untuk lembaga audit pemerintah, seperti di BPKP Perwakilan lainnya, Inspektorat, dan BPK. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan penelitian ini sebagai salah satu referensi mengenai topik yang

serupa pada kualitas audit di lembaga audit pemerintah; (2) Hasil *Adjusted R Square* sebesar 0,475 mengindikasikan masih terdapat 52,5 persen variabilitas kualitas audit dijelaskan oleh variabel di luar model. Hal ini membuka peluang bagi peneliti selanjutnya untuk menguji variabel lain yang diduga memengaruhi kualitas audit, seperti tingkat ketaatan, tingkat pendidikan, dan pelatihan formal. Selain itu, hasil penelitian menunjukkan bahwa integritas bukan variabel moderasi. Hal ini membuka peluang bagi peneliti selanjutnya untuk menguji integritas sebagai variabel bebas yang memengaruhi kualitas audit; (3) Penelitian ini menunjukkan adanya tekanan anggaran waktu dan kompleksitas tugas yang tinggi. Sedangkan data profil responden menunjukkan tingkat pendidikan yang belum memadai untuk jenjang auditor madya dan muda. Untuk itu, BPKP Perwakilan Provinsi Bali diharapkan dapat (1) mempertahankan dan mengoptimalkan pengaturan penugasan antara anggaran waktu dan kompleksitas tugas agar kualitas audit tetap optimal; (2) meningkatkan kegiatan-kegiatan yang dapat mendorong peningkatan integritas; (3) mendorong motivasi auditor untuk senantiasa meningkatkan tingkat pendidikannya.

REFERENSI

- Agoes, Sukrisno dan Ardana, I Cenik. 2009. *Etika Bisnis dan Profesi: Tantangan Membangun Manusia Seutuhnya*. Jakarta: Salemba Empat.
- Bonner, Sarah E. 1994. A Model of The Effects of Audit Task Complexity. *Accounting, Organizations and Society*, 19 (3): 213–234.
- Bonner, Sarah E. dan Lewis, Barry L. 1990. Determinants of Auditor Expertise. *Journal of Accounting Research*, 28: 1–20.
- BPK- RI. 2015. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2014*. Jakarta.
- . 2014. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2014*. Jakarta.

- . 2014. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2013*. Jakarta.
- . 2013. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2013*. Jakarta.
- . 2013. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2012*. Jakarta.
- . 2012. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2012*. Jakarta.
- . 2012. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2011*. Jakarta.
- . 2011. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2011*. Jakarta.
- . 2011. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2010*. Jakarta.
- . 2010. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2010*. Jakarta.

Chi, Michelene T. H., Robert Glaser, dan Ernest Rees. 1982. Expertise in Problem Solving. *Learning Research and Development Center*. University of Pittsburgh.

Chung, Janne dan Gary S. Monroe. 2001. A Research Note on The Effect of Gender and Task Complexity on Audit Judgment. *Journal of Behavioral Research*, 13: 111–125.

Coram, P., Juliana, Ng, J., dan Woodliff, D. 2003. A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australian Auditors. *Australian Accounting Review*, 13 (1): 38–45.

DeZoort, F. Todd, Travis Holt dan Mark H. Taylor. 2012. A Test of The Auditor Reliability Framework Using Lenders' Judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 37: 519–533.

Donnelly, David P., Jeffrey J. Quirin, dan David O'Bryan. 2003. Auditor Acceptance of Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics. *Behavioral Research In Accounting*, 15.

Engko, Cecilia dan Gudono. 2007. Pengaruh Kompleksitas Tugas dan *Locus Of Control* terhadap Hubungan antara Gaya Kepemimpinan dan Kepuasan Kerja Auditor. *Simposium Nasional Akuntansi X*.

Faisal. 2007. Investigasi Tekanan Pengaruh Sosial dalam menjelaskan hubungan Komitmen dan Moral Reasoning terhadap Keputusan Auditor. *Simposium Nasional Akuntansi X*.

- Ghozali, Imam. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbitan Universitas Diponegoro.
- Halim, Abdul. 2014. Anggaran Waktu Audit dan Komitmen Profesional sebagai Variabel Moderasi Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas. *Simposium Nasional Akuntansi 17*.
- Herrbach, Olivier. 2001. Audit Quality, Auditor Behaviour and The Psychological Contract. *European Accounting Review*, 10 (4): 787–802.
- Jamilah, Siti., Zaenal Fanani dan Grahita Chandrarin. 2007. Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, dan Kompleksitas Tugas terhadap Audit Judgment. *Simposium Nasional Akuntansi X*.
- Jensen, Michael C. dan Meckling, W. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3: 305–360.
- Jogiyanto. 2007. *Metodologi Penelitian Bisnis Salah Kaprah dan Pengalaman-pengalaman*. Edisi 2007. Yogyakarta: BPFE.
- Knapp, Carol A. dan Knapp, Michael C. 2001. The Effects of Experience and Explicit Fraud Risk Assessment in Detecting Fraud with Analytical Procedures. *Accounting, Organizations and Society*, 26: 25–37.
- Karapetrovic, S. dan Willborn, W. 2010. Quality Assurance and Effectiveness of Audit Systems. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 17 (6): 679–703.
- Knechel, W. Robert., Gopal V. Krishnan, Mikhail Pevzner, Lori B. Shefchik, dan Uma K. Velury. 2013. Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (Supplement 1): 385–421.
- Libby, Robert dan D. M. Fredrick. 1990. Experience and The Ability to Explain Audit Findings. *Journal of Accounting Research*, 28 (2): 348–367.
- Lowensohn, S., Laurence E. Johnson, dan Randal J. Elder. 2005. Auditor Specialization and Perceived Audit Quality, Auditee Satisfaction and Audit Fees in The Local Government Audit Market. *Paper*.
- Mabruri, Havidz. dan Winarna, Jaka. 2010. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit di Lingkungan Pemerintah Daerah. *Simposium Nasional Akuntansi XIII*.

- McNamara, Shaun M. dan Liyanarachchi, Gregory A. 2008. Time Budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behaviour within An Occupational Stress Model. *Accountancy Business and the Public Interest*, 7 (1): 1–43.
- Ningsih, A. A. P. R. C. dan Yaniartha, P. D. 2013. Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Time Budget Pressure terhadap Kualitas Audit. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 4(1): 92–109.
- Norman, Geoff. 2010. Likert Scales, Level of Measurement and The “Laws” of Statistics. *Health Sci Educ*.
- Nugraheni, Oktina. 2019. “Pengaruh Faktor-Faktor Personal Auditor Internal terhadap Kualitas Audit” (*tesis*). Jakarta: Universitas Indonesia.
- Otley, D. T., and Pierce, B. J. 1996. Audit Time Budget Pressure: Consequence and Antecedents. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 9 (1): 31–58.
- Parasayu, Annisa dan Rohman, Abdul. 2014. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit Internal. *Diponegoro Journal Of Accounting*, 3 (2): 1–10.
- Pell, Godfrey. 2005. Use and Misuse of Likert Scales. *Medical Education*, 39: 970.
- Pemerintah Republik Indonesia. 2008. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*.
- Pierce, B., dan Sweeney, B. 2004. Cost-Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation. *Europe Accounting Review*. 13 (1): 415–441.
- Ponemon, Lawrence A. 1992. Ethical Reasoning and Selection-Socialization In Accounting. *Accounting Organizations and Society*. 17 (¾): 239–258.
- Prabowo, Tri Jatmiko Wahyu., Philomena Leung dan James Guthrie. 2013. New Public Financial Management in Indonesia (1999-2012): Confusion in Implementation. *The Seventh Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference*.
- Praditaningrum, Anugerah S. dan Januarti, Indira. 2012. Analisis faktor-faktor yang berpengaruh terhadap Audit Judgment. *Simposium Nasional Akuntansi XV*.
- Prasita, A. dan Adi, Priyo H. 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*, September.

- Rai, I Gusti Agung. 2008. *Audit Kinerja pada Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ramsay, R. J. 1994. Senior/Manager Differences in Audit Workpaper Review Performance. *Journal of Accounting Research*, 32 (1): 127–135.
- Sanusi, Z. Mohd, Takiah Mohd Iskandar dan June M.L. Poon. 2007. Effects of Goal Orientation and Task Complexity on Audit Judgment Performance. *Malaysian Accounting Review*, 6 (2).
- Singgih, Elisha M. dan Bawono, Icut R. 2010. Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit. *Simposium Nasional Akuntansi XIII*.
- Sososutikno, Christina. 2003. Hubungan Tekanan Anggaran Waktu dengan Perilaku Disfungsional Serta Pengaruhnya Terhadap Kualitas Audit. *Simposium Nasional Akuntansi VI*.
- Srivastava, Rajendra. 2002. A Formal Framework of Auditor Independence Risk. *Australian Accounting Review*, 12: 31–38.
- Suartana, I Wayan. 2010. *Akuntansi Keperilakuan: Teori dan Implementasi*. Ed. I. Yogyakarta: CV Andi Offset.
- Sugiyono. 2001. *Metode Penelitian Bisnis*. Cetakan Ketiga. Bandung : Alfabeta.
- Sukriah, Ika., Akram dan Biana Adha Inapty. 2009. Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektifitas, Integritas dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. *Simposium Nasional Akuntansi XII*.
- Suseno, Agung. 2010. Eksistensi BPKP dalam Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. *Bisnis & Birokrasi, Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*, 17 (1): 15–30.
- Ulum MD., Ihyaul. 2009. *Audit Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Ed. 1, Cet. 1. Jakarta: PT Bumi Aksara.
- Willett, Caroline dan Page, Michael. 1996. A Survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices among Newly Qualified UK Chartered Accountants. *British Accounting Review* 28: 101–120.

Wiratama, William J. dan Budiarta, Ketut. 2015. Pengaruh Independensi, Pengalaman Kerja, Due Professional Care dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit. *E-jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 10 (1): 91–106.

Zulaikha. 2006. Pengaruh Interaksi Gender, Kompleksitas Tugas dan Pengalaman Auditor terhadap Audit Judgment. *Simposium Nasional Akuntansi IX*.