

**PENGARUH ANGGARAN WAKTU AUDIT, KOMPLEKSITAS DOKUMEN AUDIT
DAN PENGALAMAN AUDITOR TERHADAP PERTIMBANGAN AUDIT
SAMPLING PADA BADAN PEMERIKSAAN KEUANGAN (BPK) REPUBLIK
INDONESIA PERWAKILAN PROVINSI ACEH**

Nadirsyah

Fakultas Ekonomi Universitas Syiah Kuala

Mirna Indriani

Fakultas Ekonomi Universitas Syiah Kuala

Iskandar Usman

Badan Pemeriksaan Keuangan Perwakilan Provinsi Aceh

ABSTRACT

This research is done at BPK branch office Aceh Province which aim to know the influence of time budget audit, complexsity of audit document and audit experience toward judgement audit sampling either simultaneously or partially.

Responden of this research is auditors at BPK branch office Aceh Province. The objective of this research is to be able to seek the causality between the time budget audit, complexsity of audit document and audit experience toward judgement audit sampling with 56 auditors samples of populations 99 auditors who is taken at stratified random sapling. Technics of data analysis used is multiple linears regression.

Result of this research indicate that the time budget audit, complexsity of audit document and auditor experience by simultaneously have signifikan influence toward judgement audit sampling. By partially just time budget audit have signifikan influence toward judgement audit sampling, but complexsity of audit document and auditor experience do not have signifikan influence toward judgement audit sampling.

Keyword : time budget audit, complexsity of audit document, auditor experience and judgement audit sampling.

1. PENDAHULUAN

Badan Pemeriksa keuangan Repuplik Indonesia-BPK-RI (2007:16) dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) menyebutkan bahwa auditor dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya, mungkin menghadapi tekanan dan atau konflik dari entitas yang diperiksa, berbagai tingkat jabatan pemerintah, dan pihak lainnya yang dapat mempengaruhi obyektivitas dan independensi auditor. Untuk melaksanakan tugas dan sikap profesional tersebut, auditor sering menggunakan pertimbangan (*judgment*) dalam melaksanakan tugas audit.

Salah satu pertimbangan yang digunakan dalam audit adalah pertimbangan audit sampling. Ikatan Akuntan Indonesia-IAI (2001: 350.1) menyebutkan bahwa auditor

seringkali mengetahui mana saldo-saldo akun dan transaksi yang mungkin sekali mengandung salah saji. Auditor harus mempertimbangkan pengetahuan ini dalam perencanaan auditnya, termasuk *sampling* audit. Auditor biasanya tidak memiliki pengetahuan khusus tentang saldo akun atau transaksi lainnya yang menurut pertimbangannya, perlu diuji secara sampling untuk tujuan audit. Resiko sampling akan bervariasi secara berlawanan dengan ukuran sampelnya. Semakin kecil ukuran sampel semakin tinggi resiko samplingnya. Demikian juga sebaliknya, semakin besar ukuran sampel, semakin rendah resiko samplingnya, hal yang akan membuat prosedur audit menjadi tidak efisien walaupun auditor telah memeriksa semua bukti.

Standar pekerjaan lapangan ketiga mengindikasikan pengakuan adanya suatu ketidakpastian dalam audit (IAI, 2001). Salah satu ketidakpastian tersebut adalah adanya faktor biaya dan waktu yang diperlukan untuk melakukan pemeriksaan baik dengan menggunakan sampel maupun seluruh data. Semakin banyak sampel yang diambil semakin banyak pula waktu dan biaya yang diperlukan. Suatu sampel akan lebih efisien dari pada yang lain jika sampel tersebut dapat mencapai tujuan yang sama dengan ukuran yang lebih kecil (IAI, 2001:350.2). Menurut Raharja (2005) pertimbangan efisiensi mempengaruhi pemilihan teknik dan evaluasi sampling. Oleh karena itu, apabila auditor didesak waktu untuk segera menyelesaikan penugasan, maka auditor lebih memilih metode sampling yang relatif cepat dan murah. IAI (2001:326,6) mengatakan auditor bekerja dalam batas-batas pertimbangan ekonomi, agar secara ekonomis bermanfaat, pendapatnya harus dapat dirumuskan dalam jangka waktu yang pantas dengan biaya yang masuk akal. Auditor harus memutuskan dengan menggunakan pertimbangan profesionalnya, apakah bukti yang tersedia dengan batas waktu dan biaya, cukup memadai untuk memberikan pernyataan pendapat. Dalam pertimbangan waktu dan biaya membuat auditor sulit untuk menggunakan semua informasi yang diperolehnya sebagai dasar yang memadai untuk memberikan pendapat. Batasan waktu dan biaya berpotensi menimbulkan masalah yang serius bagi auditor dalam penggunaan bukti, selain itu semua bukti audit bercampur baik yang relevan maupun tidak relevan sehingga auditor akan kesulitan dalam memberikan pertimbangan.

Auditor dalam melaksanakan auditnya selalu dihadapkan dengan tugas-tugas yang kompleks, banyak, berbeda-beda dan saling terkait satu dengan lainnya. Untuk melaksanakan anggaran waktu dan kompleksitas dokumen audit dibutuhkan auditor yang berpengalaman. Pengalaman seorang auditor akan sangat menentukan dalam membuat audit judgment. Pendapat ini didukung oleh Abdolmohammdi dalam Wright (1987) yang menunjukkan bahwa auditor yang tidak berpengalaman mempunyai tingkat kesalahan yang lebih signifikan dibandingkan dengan auditor yang lebih berpengalaman. Hal ini dipertegas oleh Haynes et al (1998) yang menemukan bahwa pengalaman audit yang dipunyai auditor ikut berperan dalam menentukan pertimbangan yang diambil. Adanya bukti audit tidak relevan mengenai target mengurangi similitas antara target dan pencapaian.

Dalam pelaksanaan pemeriksaan auditor hampir tidak mungkin melakukan audit terhadap seluruh bukti transaksi karena terbatasnya waktu dan biaya audit serta kompleksitasnya dokumen audit, sebagai gantinya auditor mempertimbangkan audit secara sampling yaitu, dengan pengujian atau tes terhadap karakteristik sebagian bukti untuk membuat kesimpulan mengenai karakteristik seluruh bukti.

Tujuan makalah ini adalah untuk mengetahui apakah anggaran waktu audit, kompleksitas dokumen audit dan pengalaman auditor berpengaruh terhadap pertimbangan audit sampling.

2. TINJAUAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

Pertimbangan Audit Sampling

Menurut IAI (2001:350,1) audit sampling adalah penerapan prosedur audit kurang dari seratus persen unsur dalam suatu saldo akun atau kelompok transaksi dengan tujuan untuk menilai beberapa karakteristik saldo akun atau kelompok transaksi tersebut. BPK-RI (2007:14), menyatakan penentuan sampling merupakan elemen uji yang diambil dari pemeriksa untuk memberikan keyakinan tentang kualitas informasi yang disajikan dan diungkapkan dalam laporan keuangan. Auditor menentukan metode sampling berdasarkan pertimbangan *profesionalnya*. Metode sampling yang dilakukan dapat menggunakan metode statistik atau non-statistik. Penentuan sampling dengan metode non statistik ditentukan berdasarkan pertimbangan profesional pemeriksa dengan memperhatikan antara lain cakupan dan lingkup pemeriksaan, resiko dan tingkat materialitas, sistem akuntansi yang diselenggarakan oleh entitas yang diperiksa, serta dengan memperhatikan asas manfaat (*costs and benefits*).

Dalam perencanaan sampel tertentu, auditor wajib mempertimbangkan tujuan audit tertentu yang harus dicapai dan wajib menentukan apakah prosedur audit atau kombinasi prosedur audit yang akan diterapkan akan mencapai tujuan tersebut (IAI, 2001:350.5). Dalam perencanaan sampel untuk pengujian substantif atas rincian, auditor menggunakan pertimbangannya untuk menentukan unsur, jika ada yang harus diuji tersendiri, dan unsur yang harus disampling (IAI,2001:350.6). Selanjutnya, menurut IAI (2001:350.8) auditor harus mengaitkan penilaian atas sampel dengan bukti audit lain yang relevan dalam penarikan kesimpulan atas saldo-saldo akun atau kelompok transaksi yang berkaitan. Auditor harus mempertimbangkan secara total, bersama-sama bukti lain yang relevan dalam rangka penilaian terhadap apakah laporan keuangan secara keseluruhan telah salah saji secara material.

Anggaran Waktu Audit

Menurut Dezoort (2002), anggaran waktu adalah suatu keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap waktu yang telah ditetapkan. Anggaran waktu yang dihadapi oleh profesional dalam bidang pemeriksaan dapat menimbulkan tingkat stress yang tinggi dan mempengaruhi sikap, niat dan perilaku auditor. Lebih lanjut Braun (2000) menyatakan anggaran waktu audit muncul karena berbagai faktor diantaranya tidak realistisnya perencanaan anggaran dan estimasi waktu terhadap program audit. Anggaran waktu audit yang dihadapi oleh profesional dalam bidang pemeriksaan dapat menurunkan kualitas audit dan dapat mengurangi perhatian terhadap aspek kualitatif dari indikasi salah saji yang menunjukkan potensi kecurangan atas laporan keuangan. IAI (2001:326,6) menyatakan auditor bekerja dalam batas-batas pertimbangan ekonomi, agar secara ekonomis bermanfaat, pendapatnya harus dapat dirumuskan dalam jangka waktu yang pantas dengan biaya yang masuk akal. Auditor harus memutuskan dengan menggunakan pertimbangan profesionalnya, apakah bukti yang tersedia dengan batas waktu dan biaya cukup memadai untuk memberikan pernyataan pendapat.

Menurut Kell dan Zeigler dalam Halim (2003:136) kompetensi seorang auditor tidak hanya ditentukan oleh pendidikan formal dan pengalaman praktik audit, tetapi juga berkaitan dengan keahliannya dalam melaksanakan audit secara efisien. Auditor dapat menggunakan metode sampling audit baik statistik maupun non statistik untuk memilih sampel yang harus diuji. Menurut Hall dalam Raharja (2005) menduga bahwa pertimbangan efisiensi mempengaruhi pemilihan teknik dan evaluasi sampling. Oleh karena itu, apabila auditor didesak waktu untuk segera menyelesaikan penugasan, maka auditor lebih memilih metode sampling yang relatif cepat dan murah.

Kompleksitas Dokumen Audit

Pernyataan standar pelaksanaan ketiga menyebutkan bukti yang cukup, kompeten dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan

rekomendasi pemeriksaan (BPK-RI, 2007:74). Dalam mengidentifikasi sumber-sumber data potensial yang dapat digunakan sebagai bukti pemeriksaan, auditor harus mempertimbangkan validitas dan keandalan data tersebut, termasuk data yang dikumpulkan oleh entitas yang diperiksa, data yang disusun oleh auditor, atau data yang diberikan oleh pihak ketiga. Demikian juga halnya dengan kecukupan dan relevansi bukti-bukti tersebut. Sebagian besar pekerjaan auditor pada saat melaksanakan pemeriksaan berkaitan dengan memperoleh dan mengevaluasi bukti-bukti yang mendukung pertimbangan dan simpulan pemeriksaan terkait dengan tujuan pemeriksaan.

Kompleksitas dokumen audit dapat terjadi dalam berbagai akun, jumlah atau besarnya saldo akun. Kompleksitas audit dapat dilihat dalam dua aspek (Wood 1988). Pertama, kompleksitas yaitu mengacu kepada jumlah informasi yang harus diproses dan tahapan pekerjaan yang harus dilakukan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Sebuah pekerjaan dianggap semakin rumit jika informasi yang harus diproses dan tahap-tahap yang harus dilakukan semakin banyak. Kedua, kompleksitas koordinatif yang mengacu kepada jumlah koordinasi (hubungan antara satu bagian dengan bagian lain) yang dibutuhkan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Sebuah pekerjaan dianggap semakin rumit ketika pekerjaan tersebut memiliki keterkaitan dengan pekerjaan-pekerjaan yang lainnya atau pekerjaan yang akan dilaksanakan tersebut terkait dengan pekerjaan sebelum dan sesudahnya. Bonner (1994) mengemukakan ada tiga alasan yang cukup mendasar mengapa pengujian terhadap kompleksitas tugas untuk sebuah audit perlu dilakukan. *Pertama*, kompleksitas tugas ini diduga berpengaruh signifikan terhadap kinerja seorang auditor. *Kedua*, sarana dan teknik pembuatan keputusan dan latihan tertentu diduga telah dikondisikan sedemikian rupa ketika para peneliti memahami keganjilan pada kompleksitas tugas audit. *Ketiga*, pemahaman terhadap kompleksitas dari sebuah tugas dapat membantu tim manajemen audit perusahaan menemukan solusi terbaik bagi staf audit dan tugas audit.

Salah satu faktor yang mempengaruhi kompleksitas tugas adalah jumlah atau banyaknya dokumen kunci yang dapat digunakan untuk pembuatan suatu pertimbangan Bonner (1994). Keputusan yang bersumber dari berbagai informasi dan dapat digunakan oleh auditor untuk membuat judgment dalam suatu penugasan pemeriksaan. Auditor dapat mengidentifikasi salah saji dalam laporan keuangan, dengan mempelajari dan menganalisis informasi kunci tentang resiko yang ada (*inherent risk*), resiko pengendalian (*control risk*) hasil prosedur analitis, pengujian pengendalian, dan hasil pengujian substantif (uji petik).

Pengalaman Auditor

Pengalaman audit adalah pengalaman yang dimiliki seorang auditor dalam melakukan pemeriksaan dari banyaknya penugasan berbeda yang pernah dilakukan dan juga lamanya auditor menjalankan profesinya serta dapat menambah pengetahuannya mengenai pendeteksian kekeliruan. Standar umum yang pertama menyebutkan "Pemeriksaan harus dilaksanakan oleh seseorang atau orang-orang yang telah menjalani pendidikan dan latihan teknis yang cukup dalam bidang pemeriksaan akuntan dan memiliki keahlian sebagai akuntan publik" (IAI, 2001). Standar ini menegaskan bahwa betapapun kemampuan seseorang dalam bidang lain, termasuk bidang usaha dan bidang keuangan, ia tidak dapat memenuhi persyaratan-persyaratan yang dimaksud dalam standar auditing, apabila ia tidak memiliki pendidikan dan pengalaman yang memadai dalam bidang pemeriksaan akuntan. Pengalaman sebagai salah satu variabel yang banyak digunakan dalam berbagai penelitian. Herliansyah (2006) menyatakan bahwa secara spesifik pengalaman dapat diukur dengan rentang waktu yang telah digunakan terhadap suatu pekerjaan atau tugas (job). Penggunaan pengalaman didasarkan pada asumsi bahwa tugas yang dilakukan secara berulang-ulang memberikan peluang untuk belajar melakukannya dengan yang terbaik. Menurut Herliansyah (2006), seseorang dengan lebih banyak pengalaman dalam suatu bidang memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan dapat mengembangkan suatu pemahaman

yang baik mengenai peristiwa-peristiwa. Auditor yang berpengalaman membuat pertimbangan lebih baik dalam tugas-tugas profesional ketimbang auditor yang belum berpengalaman. Hal ini dipertegas oleh Haynes et al (1998) yang menemukan bahwa pengalaman audit yang dimiliki auditor ikut berperan dalam menentukan pertimbangan yang diambil. Penelitian sebelumnya menunjukkan perbedaan struktur pengetahuan dari staff auditor, senior auditor dan manajer (Frderick et al. 1994; Libby dan Frederick, 1990). Oleh karena itu dalam literatur psikologi dan auditing efek dilusi dalam pemeriksaan dapat dikurangi karena struktur pengetahuan berkembang sangat tinggi pada auditor berpengalaman dapat menyebabkan pengabaian bukti audit yang tidak relevan. Pernyataan standar umum ketiga (BPK-RI, 2007:29) menyebutkan dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Kemahiran profesional menuntut pemeriksa untuk melaksanakan skeptisme profesional, yaitu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti pemeriksaan. Pemeriksa menggunakan pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang dituntut oleh profesinya untuk melaksanakan pengumpulan bukti dan evaluasi obyektif mengenai kecukupan, kompetensi dan relevansi bukti. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formal dan pengalaman dalam melakukan praktek audit. Dalam menjalankan tugas pemeriksaan auditor memerlukan pertimbangan biaya dan manfaat. Untuk mencapai tujuan audit yang relevan maka auditor harus menunjukkan efektivitas metode sampling audit saat auditor melakukan pemilihan dan evaluasi sampel. Apabila auditor menggunakan metode sampling non statistik dalam penentuan dan evaluasi sampel dilakukan atas dasar pengalaman auditor tersebut maka hasil yang dicapai harus dapat menghasilkan efektivitas yang sama dengan sampling statistik (Halim, 2003:260).

Hipotesis

Hipotesis yang dikembangkan berdasarkan kajian teoritis adalah sebagai berikut.

- a. Anggaran waktu audit berpengaruh secara signifikan terhadap pertimbangan audit sampling.
- b. Kompleksitas dokumen audit berpengaruh secara signifikan terhadap pertimbangan audit sampling.
- c. Pengalaman audit berpengaruh secara signifikan terhadap pertimbangan audit sampling.
- d. Anggaran waktu audit, kompleksitas dokumen audit dan pengalaman auditor berpengaruh secara bersama-sama terhadap pertimbangan audit sampling.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh variabel independen anggaran waktu audit, kompleksitas dokumen audit dan pengalaman auditor terhadap pertimbangan audit sampling melalui pengujian hipotesis. Penelitian dilakukan dengan menggunakan metode survei yaitu dengan mengambil sampel sebanyak 56 auditor dari 99 auditor yang bekerja pada BPK RI perwakilan Provinsi Aceh dengan teknik *stratified random sampling*.

Definisi operasional dan pengukuran variabel adalah sebagai berikut:

1. Anggaran waktu audit (X1) adalah jangka waktu pemeriksaan terinci yang dilaksanakan berdasarkan program pemeriksaan yang diukur dengan skala interval.
2. Kompleksitas dokumen audit (X2) adalah banyaknya dokumen audit yang harus diproses oleh auditor baik dalam berbagai akun, jumlah atau besarnya saldo akun, yaitu mengacu kepada jumlah informasi yang harus diproses dan tahapan pekerjaan yang harus dilakukan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Skala yang digunakan adalah skala interval.
3. Pengalaman auditor (X3), adalah lamanya bekerja atau posisi/jabatan (Ashton 1991)

yang diukur dengan skala interval.

4. Pertimbangan audit sampling (Y) adalah penerapan prosedur audit yang kurang dari seratus persen unsur dalam suatu saldo akun atau kelompok transaksi dengan tujuan untuk menilai beberapa karakteristik saldo akun atau kelompok transaksi tersebut (IAI, 2001:350.1) yang diukur dengan skala likert.

Analisis data menggunakan regresi berganda (*multiple regression*) untuk menguji pengaruh variabel-variabel independen terhadap variabel dependen dengan persamaan regresi yang digunakan sebagai berikut.

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + e$$

Keterangan: Y = Pertimbangan audit sampling

.a = Konstanta

.b = Koefisien regresi

X₁ = Anggaran waktu audit

X₂ = Kompleksitas dokumen audit

X₃ = Pengalaman auditor

.e = Error

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Tabel berikut ini menunjukkan hasil olahan SPSS yang berkaitan dengan pengujian hipotesis.

Tabel 1
Hasil Pengujian Hipotesis

Variabel	Unstandardized Coefficients B	t hitung	t tabel.	Sig.
Constanta	2,307			
X ₁ ke Y	0,395	4,605	2,0032	0,000
X ₂ ke Y	-0,013	-0,113	2,0032	0,910
X ₃ ke Y	0,136	0,877	2,0032	0,385
F hitung = 15,950 F tabel = 2,7826 R = 0,692 ^a R ² = 0,479 R ² adjusted = 0,449				0,000 ^a

Berdasarkan tabel di atas, maka dapat dibuat persamaan regresi berganda sebagai berikut.

$$Y = 2,307 + 0,395X_1 - 0,013X_2 + 0,136X_3 + \varepsilon$$

Tabel tersebut juga menunjukkan hasil nilai koefisien korelasi (R) sebesar 0,692 menunjukkan bahwa derajat hubungan (korelasi) antara variabel independen dengan variabel dependen sebesar 0,692 Artinya anggaran waktu audit, kompleksitas dokumen audit dan pengalaman auditor mempunyai hubungan yang kuat terhadap peningkatan pertimbangan audit sampling. Sedangkan nilai koefisien determinasi (R²) sebesar 0,479, artinya peningkatan pertimbangan audit sampling sebesar 47,9% dipengaruhi oleh variabel anggaran waktu audit,

kompleksitas dokumen audit dan pengalaman audit, sedangkan sebesar 52,1% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam penelitian ini.

Pengaruh Anggaran Waktu Audit, Kompleksitas Dokumen Audit, Pengalaman Auditor secara bersama-sama terhadap Pertimbangan Audit Sampling.

Pengaruh anggaran waktu audit (X_1), kompleksitas dokumen audit (X_2), dan pengalaman auditor (X_3) terhadap pertimbangan audit sampling (Y) secara bersama-sama, ditunjukkan oleh koefisien determinasi $R^2 = 0,479$, dengan tingkat signifikansi melalui uji F hitung $15,950 > F$ tabel $2,7826$ dan nilai signifikansi $0,000$ lebih kecil dari $\alpha 0,05$ berarti secara statistik signifikan. Dengan demikian hipotesis H_a diterima dan menolak H_o karena F hitung $> F$ tabel, artinya anggaran waktu audit, kompleksitas dokumen audit dan pengalaman auditor secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan audit sampling oleh auditor pada BPK-RI Perwakilan Provinsi Aceh. Artinya pertimbangan audit sampling dapat ditingkatkan dengan adanya anggaran waktu audit, kompleksitas dokumen audit dan pengalaman auditor.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Mauliati (2008) menunjukkan bahwa kompetensi auditor, efisiensi metode sampling dan efektifitas metode sampling mempengaruhi bersama-sama secara signifikan terhadap penerapan penggunaan metode sampling. Raharja (2005) menunjukkan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi penggunaan audit sampling antara lain adalah resiko audit, *time pressure* dan pengalaman. Menurut Kell dan Zeigler dalam Halim (2004:136) kompetensi seorang auditor tidak hanya ditentukan oleh pendidikan formal dan pengalaman praktik audit, tetapi juga berkaitan dengan keahliannya dalam melaksanakan audit secara efisien. Auditor dapat menggunakan metode sampling audit baik statistik maupun non statistik untuk memilih sampel yang harus diuji. Hasil penelitian ini dan hasil penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa anggaran waktu audit, kompleksitas dokumen audit dan pengalaman auditor secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan audit sampling.

Pengaruh Anggaran Waktu Audit terhadap Pertimbangan Audit Sampling

Pengaruh anggaran waktu audit terhadap pertimbangan audit sampling diperoleh t hitung sebesar $4,605$ sedangkan t tabel sebesar $2,0032$ (t hitung $> t$ tabel) dengan tingkat signifikansi sebesar $0,000$ atau probabilitas dibawah $\alpha 0,05$, artinya anggaran waktu audit secara parsial berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan audit sampling oleh auditor pada BPK-RI perwakilan Provinsi Aceh.

Hasil penelitian ini mendukung teori yang dikemukakan oleh Hall dalam Raharja (2005) menduga bahwa pertimbangan efisiensi waktu mempengaruhi pemilihan teknik dan evaluasi sampling. Oleh karena itu, apabila auditor didesak waktu untuk segera menyelesaikan penugasan, maka auditor lebih memilih metode sampling yang relatif cepat dan murah.

IAI (2001:326,6) menyatakan auditor bekerja dalam batas-batas pertimbangan ekonomi, agar secara ekonomis bermanfaat, pendapatnya harus dapat dirumuskan dalam jangka waktu yang pantas dengan biaya yang masuk akal. Auditor harus memutuskan dengan menggunakan pertimbangan profesionalnya, apakah bukti yang tersedia dengan batas waktu dan biaya cukup memadai untuk memberikan pernyataan pendapat. Lebih lanjut Braun (2000), menyatakan bahwa anggaran waktu audit muncul karena berbagai faktor diantaranya tidak realistisnya perencanaan anggaran dan estimasi waktu terhadap program audit dan partisipasi. Dari hasil penelitian yang dilakukan dan beberapa teori yang dikemukakan dapat disimpulkan bahwa anggaran waktu audit mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap pertimbangan audit sampling. Anggaran waktu yang ketat mengharuskan auditor melakukan pemeriksaan secara cepat atas bukti-bukti audit. Anggaran waktu audit mendorong auditor

fokus pada akun atau transaksi yang besar dan beresiko tinggi dan mengabaikan beberapa akun atau transaksi lainnya serta lebih memusatkan perhatian dalam menyelesaikan audit.

Anggaran waktu audit juga mendorong auditor cenderung menggunakan audit sampling non statistik dalam menguji akun atau transaksi untuk efisiensi waktu. Anggaran waktu audit mendorong auditor untuk lebih memusatkan perhatian dalam menyelesaikan audit. Anggaran waktu audit yang tersedia mendorong auditor untuk lebih memusatkan perhatiannya dalam menyelesaikan audit dengan menggunakan pertimbangan audit sampling.

Pengaruh Kompleksitas Dokumen Audit terhadap Pertimbangan Audit Sampling

Pengaruh kompleksitas dokumen audit terhadap pertimbangan audit sampling diperoleh t hitung sebesar -0,113 sedangkan t tabel sebesar 2,0032 ($t \text{ hitung} < t \text{ tabel}$) dengan tingkat signifikansi sebesar 0,910 atau probabilitas di atas α 0,05, artinya kompleksitas dokumen audit tidak berpengaruh terhadap pertimbangan audit sampling oleh auditor pada BPK perwakilan Provinsi Aceh.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Zulaikha (2006) tentang pengaruh kompleksitas tugas terhadap audit judgment yang menemukan bahwa kompleksitas tugas tidak berpengaruh (*main effect*) secara signifikan terhadap keakuratan audit judgment. Kompleksitas dokumen audit tidak berpengaruh terhadap pertimbangan audit sampling dikarenakan kompleksitas dokumen audit bukan sebagai faktor penentu dalam melakukan pertimbangan audit sampling. Hasil penelitian ini tidak dapat menjelaskan pengaruh yang signifikan dari variabel kompleksitas dokumen audit terhadap pertimbangan audit sampling. Penelitian ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Chung dan Monroe (2001) yang mengatakan bahwa kompleksitas tugas yang tinggi berpengaruh terhadap *judgment* yang diambil oleh auditor. Abdolmohammadi dan Wright (1986) menunjukkan bahwa terdapat perbedaan *judgment* yang diambil auditor pada pada kompleksitas tugas tinggi dan kompleksitas tugas rendah. Stuart (2001) mengatakan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh terhadap *audit judgment* jika perusahaan audit tidak terstruktur. Sedangkan dalam penelitian ini kompleksitas dokumen audit tidak berpengaruh terhadap pertimbangan audit sampling.

Pengaruh Pengalaman Auditor terhadap Pertimbangan Audit Sampling

Pengaruh pengalaman auditor terhadap pertimbangan audit sampling diperoleh t hitung sebesar 0,877 sedangkan t tabel sebesar 2,003 ($t \text{ hitung} < t \text{ tabel}$) dengan tingkat signifikansi sebesar 0,385 atau probabilitas di atas α 0,05, artinya pengalaman auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan audit sampling oleh auditor pada BPK-RI perwakilan Provinsi Aceh, karena $t \text{ hitung} < t \text{ tabel}$ dan probabilitas di atas α 0,05.

Berbeda dengan penelitian sebelumnya yang membuktikan adanya pengaruh pengalaman audit terhadap pertimbangan audit seperti penelitian yang dilakukan oleh Zulaikha (2006) menemukan bahwa variabel pengalaman auditor berpengaruh langsung (*main effect*) terhadap audit judgment. Selain itu, dari hasil penelitian yang dilakukan oleh Herliansyah (2006), menemukan bahwa pengalaman mengurangi dampak informasi tidak relevan terhadap judgment auditor dan efek dilusi dapat dikurangi dengan pengalaman. Koroy (2005) menemukan bahwa pengalaman memainkan peranan utama dalam perhatian auditor terhadap bukti-bukti negatif. Hal ini menunjukkan bahwa dalam penugasan audit yang kompleks, perlu memperhatikan pengalaman auditor sebelumnya.

Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya yang menunjukkan bahwa pengalaman audit tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap pertimbangan audit sampling, dikarenakan dalam pertimbangan audit sampling banyaknya penugasan dan lamanya masa kerja bukan sebagai faktor penentu dalam pertimbangan audit sampling. Dalam pertimbangan audit sampling faktor pengalaman lebih didukung oleh keahlian,

pendidikan, pengetahuan, pelatihan dan faktor lain yang tidak diteliti seperti kompetensi skeptisisme profesional.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

- a. Anggaran waktu audit, kompleksitas dokumen audit dan pengalaman auditor secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan audit sampling oleh auditor pada BPK-RI Perwakilan Provinsi Aceh. Artinya anggaran waktu audit, kompleksitas dokumen audit dan pengalaman auditor mempunyai hubungan yang kuat terhadap peningkatan pertimbangan audit sampling.
- b. Anggaran waktu audit secara parsial berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan audit sampling oleh auditor pada BPK-RI Perwakilan Provinsi Aceh. Artinya anggaran waktu audit mempunyai hubungan yang kuat terhadap peningkatan pertimbangan audit sampling.
- c. Kompleksitas dokumen audit secara parsial tidak berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan audit sampling oleh auditor pada BPK-RI Perwakilan Provinsi Aceh. Artinya kompleksitas dokumen audit tidak mempunyai hubungan terhadap pertimbangan audit sampling.
- d. Pengalaman auditor secara parsial tidak berpengaruh terhadap pertimbangan audit sampling oleh auditor pada BPK-RI Perwakilan Provinsi Aceh. Artinya pengalaman auditor tidak mempunyai hubungan terhadap pertimbangan audit sampling.

Saran-saran

1. Auditor dalam melakukan pemeriksaan mempunyai anggaran waktu audit sangat ketat yang menyulitkan auditor untuk menyelesaikan pemeriksaan dengan waktu yang tersedia apabila jumlah dokumen yang diperiksa terlalu banyak, maka auditor fokus pada transaksi yang besar dan beresiko tinggi dan mengabaikan transaksi lainnya. Oleh karena itu hendaknya program dan anggaran waktu audit ditetapkan sesuai dengan kondisi di lapangan.
2. Pertimbangan audit sampling dapat terus ditingkatkan dibarengi dengan pengetahuan, pelatihan dan respon terhadap peraturan baru.
3. Peneliti selanjutnya dapat mempertimbangkan variabel independen lainnya yang mempengaruhi pertimbangan audit sampling seperti komunikasi audit, kerja sama dalam tim dan penentuan prosedur audit.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdolmohammadi, M dan A. Wright. 1987. An Examination of Effect of Experience and Task Complexcity on Audit Judgment, *Journal of The Accounting Review*, LXII (1) : 1-13.
- Ashton, H. Robert. 1974. An Experimental Study of Internal Control Judgment, *Journal of Accounting Research*, Spring, pp.143-157.
- Ashton, Alison H. 1991. "Experience and error frequency knowledge as potential determinants of audit expertise." *The Accounting Review*, Vol. 66. No. 2; April 1991; pp. 218-239.
- Badan Pemeriksa Keuangan – Republik Indonesia. 2008. *Petunjuk teknis: Penetapan Batas Materialitas, BPK-RI Jakarta*.
- Badan Pemeriksa Keuangan – Republik Indonesia. 2007. *Petunjuk Pelaksanaan: Pemeriksaan Keuangan, BPK-RI Jakarta*.

- Badan Pemeriksa Keuangan – Republik Indonesia. 2007. *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN)*, BPK-RI di Jakarta.
- Braun, Robert L. 2000. *The Effect of Time Pressure on Auditor Attention to Qualitative Aspects of Misstatement Indicative of Potential Fraudulent Financial Reporting, Accounting, Organization and Society*, 25.
- Biggs, S.R., and T.J. Mock. 1983. An Investigation of Auditor Decision Process in the Evaluation of Internal Control and Audit Scope Decision. *Journal of Accounting Review*.
- Bonner, S.E. 1999. Judgment and Decision Making Research in Accounting, *Accounting Horizons*. 13 (4): 385-398.
- Bonner, S.E. 1994. *A Model of the Effects of Audit Task Complexity, Accounting, organizations and society*. 19 (3): 213-234.
- Dezoort, Todd. 2002. Time Pressure Research in Auditing Implication for Practice the Auditor's Report. 22.hal. 1-5
- Fredrick, D.M. 1991. Auditor Representation and Retrieval of Internal Control Knowledge. *The Accounting Review*.
- Guy, Dan M, C. Wayne Alderman dan Alan J. Winters. 2002. *Auditing*, Ed. Kelima, Jil.1. Jakarta: Erlangga.
- Halim, Abdul. 2003. *Auditing (dasar-dasar audit laporan keuangan)*, Ed 3, Ji.I. Yogyakarta: PP AMP YKPN.
- Haynes, C.M., J.G. Jenkins, and S.R. Nutt. 1998. The Relationship Between Client Advocacy and Audit Experience: An Exploratory Analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Fall): 88 –104.
- Hogarth. R. M., dan H.J. Einhorn. 1992. *Order Effects in Belief Updating: The Belief-Adjustment Mode, Cognitive Psychology* 24: 1 – 55.
- Ikatan Akuntan Indonesia-IAI. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta : Salemba Empat.
- Jamilah, Fanani dan Chandrarin. 2007. Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, dan Kompleksitas Tugas terhadap Audit Judgment, *SNA X. Makassar*.
- Lesgold. A.H. Robinson. 1988. *Expertise in a Complex Skill: Diagnostic x-ray Pictures. The Ature of expertise*. Hill dale press.
- Mc Daniel, L.S. 1990. The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance, *Journal of Accounting Research*, 28 (2), hal. 267-285.
- Meyer, M. dan J. T. Rigsby. 2001. Descriptive Analysis of the Content and Contribution of Behavioral Research in Accounting 1989-1998. *Accounting Journal*.
- Ponemon, L. dan J. Wendell. 1995, "Judgmental Versus Random Sampling in Auditing: An Experimental Investigation." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 14 Fall; 17-34
- Raharja, Surya. 2005. Studi Emperis Penerapan Metode Sampling Audit dan faktor-faktor yang mempengaruhi. Solo: *Simposium Nasional Akuntansi VIII*
- Wood, R1. 1988. *Task Complexity: Definition of the Construct. Organisational Behaviour Wand Human Decision Processes*. 37 (February): 60- 8
- Herliansyah, Yudhi. 2006. Pengaruh Pengalaman Auditor terhadap Penggunaan Bukti tidak relevan dalam Auditor Judgment. *SNA IX. Padang*.
- Zulaikha. 2006. Pengaruh Interaksi Gender, Kompleksitas Tugas dan Pengalaman Auditor terhadap Audit Judgment. *SNA IX. Padang*.