Indonesian Journal of Multidisciplinary on Social and Technology
Homepage: https://journal.ilmudata.co.id/index.php/ijmst
Vol. 5 No. 1 (2026) pp: 266-275
P-ISSN: 2986-6790, e-ISSN: 2986-6782

Peranan Audit Judgment dalam Penentuan Sampel pada Pengujian Substantif

Eric Dimas Setiawan, Ardhi Islamudin
Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur
ericdimassetiawan@gmail.com, ardhi.islamudin.febis@upnjatim.ac.id*

Abstrak

Pengujian substantif merupakan prosedur utama dalam memperoleh bukti audit, dan pelaksanaannya umumnya mengandalkan teknik sampling karena pemeriksaan seluruh populasi sering kali tidak efisien. Dalam praktiknya, penentuan sampel tidak hanya bergantung pada teknik statistik, tetapi juga pada pertimbangan profesional auditor (audit judgment). Penelitian terdahulu didominasi pendekatan kuantitatif sehingga belum menjelaskan secara mendalam bagaimana audit judgment digunakan dalam praktik. Penelitian ini bertujuan menganalisis peranan audit judgment dalam penentuan sampel pada pengujian substantif serta mengidentifikasi faktor-faktor yang memengaruhi kualitas judgment auditor. Penelitian menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode studi kasus pada KAP KSP Surabaya. Data dikumpulkan melalui wawancara dengan tiga informan yang dipilih secara purposive, yaitu satu Supervisor dan dua Senior Auditor, serta observasi dan dokumentasi selama kegiatan magang pada Januari hingga Mei 2026. Data dianalisis melalui reduksi data, penyajian data, dan penarikan kesimpulan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa audit judgment berperan penting dalam menetapkan jumlah sampel, memilih transaksi yang diuji, dan menyesuaikan prosedur audit dengan tingkat risiko, materialitas, karakteristik transaksi, serta efektivitas pengendalian internal klien. Kualitas audit judgment dipengaruhi oleh pengalaman auditor sebagai faktor yang paling dominan, tekanan waktu, kompleksitas transaksi, dan pemanfaatan teknologi audit yang hanya berfungsi sebagai alat bantu. Dapat disimpulkan bahwa penerapan audit judgment yang tepat meningkatkan efektivitas pengujian substantif dan menghasilkan bukti audit yang lebih memadai dan andal.

Kata kunci: Audit Judgment, Penentuan Sampel, Pengujian Substantif, Kualitas Audit

Abstrak

Substantive testing is a primary procedure for obtaining audit evidence, and it generally relies on sampling techniques because examining an entire population is often inefficient. In practice, sample determination depends not only on statistical techniques but also on the auditor's professional judgment (audit judgment). Previous studies are dominated by quantitative approaches and have not explained in depth how audit judgment is applied in practice. This study aims to analyze the role of audit judgment in determining samples for substantive testing and to identify the factors influencing the quality of auditors' judgment. The study employs a qualitative approach with a case study method at KSP Public Accounting Firm in Surabaya. Data were collected through interviews with three purposively selected informants, namely one Supervisor and two Senior Auditors, as well as observation and documentation during an internship from January to May 2026. The data were analyzed through data reduction, data display, and conclusion drawing. The findings show that audit judgment plays an important role in determining sample size, selecting transactions to be tested, and adjusting audit procedures to the level of risk, materiality, transaction characteristics, and the effectiveness of the client's internal controls. The quality of audit judgment is influenced by auditor experience (the most dominant factor), time pressure, transaction complexity, and audit technology, which serves only as a supporting tool. It is concluded that appropriate application of audit judgment enhances the effectiveness of substantive testing and produces more sufficient and reliable audit evidence.

Kata kunci: Audit Judgment, Sample Determination, Substantive Testing, Audit Quality

1. Pendahuluan

Dalam era globalisasi dan meningkatnya kompleksitas transaksi bisnis, tuntutan terhadap kualitas audit yang andal, akurat, dan tepat waktu semakin meningkat. Perkembangan teknologi informasi, digitalisasi proses akuntansi, serta perubahan lingkungan bisnis mendorong auditor untuk menghasilkan audit yang berkualitas melalui penerapan prosedur audit yang efektif dan sesuai dengan standar profesional. Kualitas audit sangat dipengaruhi oleh kemampuan auditor dalam memperoleh bukti audit yang memadai sehingga dapat memberikan opini yang tepat atas laporan keuangan (Knechel et al., 2021; Albitar et al., 2021). Salah satu prosedur utama dalam memperoleh

bukti audit adalah pengujian substantif. Dalam pelaksanaannya, auditor umumnya menggunakan teknik audit sampling karena pemeriksaan terhadap seluruh populasi sering kali tidak memungkinkan dilakukan secara efisien (Christensen et al., 2022).

Dalam praktik audit, penentuan sampel tidak hanya bergantung pada teknik statistik, tetapi juga dipengaruhi oleh pertimbangan profesional auditor *(audit judgment)*. *Audit judgment* merupakan serangkaian pengambilan keputusan yang mengintegrasikan pengetahuan, pengalaman, serta penilaian auditor terhadap tingkat risiko dan karakteristik entitas yang diaudit. Kualitas judgment auditor berperan penting dalam menentukan ukuran sampel, metode pemilihan sampel, serta evaluasi hasil pengujian sehingga mampu meminimalkan risiko salah saji material yang tidak terdeteksi (Trotman et al., 2019; Brown-Liburd et al., 2023).

Fenomena empiris menunjukkan bahwa auditor sering menghadapi berbagai tantangan dalam menentukan sampel yang representatif, seperti kompleksitas transaksi, keterbatasan informasi, meningkatnya volume data, serta tekanan waktu selama proses audit. Kondisi tersebut menyebabkan auditor harus mengandalkan professional judgment secara lebih intensif sehingga kualitas keputusan yang dihasilkan dapat berbeda antar auditor. Penelitian menunjukkan bahwa tekanan lingkungan audit dan kompleksitas tugas dapat memengaruhi kualitas *judgment* serta efektivitas pengumpulan bukti audit (Barr-Pulliam et al., 2024; Albitar et al., 2021).

Berbagai penelitian terdahulu telah mengkaji faktor-faktor yang memengaruhi *audit judgment*. Trotman et al. (2019) menjelaskan bahwa pengalaman auditor dan lingkungan pengambilan keputusan turut mempengaruhi terhadap kualitas *professional judgment*. Brown-Liburd et al. (2023) menemukan bahwa perkembangan teknologi audit mampu meningkatkan kualitas pengambilan keputusan auditor apabila didukung oleh kompetensi profesional yang memadai. Penelitian Christensen et al. (2022) menunjukkan bahwa penggunaan *audit data analytics* meningkatkan efektivitas pemilihan sampel, namun tetap memerlukan interpretasi auditor dalam mengevaluasi bukti audit. Selain itu, Barr-Pulliam et al. (2024) mengungkapkan bahwa tekanan audit dan karakteristik klien dapat memengaruhi kualitas j*udgment* auditor selama proses audit.

Meskipun demikian, penelitian yang secara khusus membahas bagaimana audit judgment digunakan dalam praktik penentuan sampel pada pengujian substantif, khususnya pada Kantor Akuntan Publik di Indonesia, masih relatif terbatas. Sebagian besar penelitian terdahulu menggunakan pendekatan kuantitatif yang berfokus pada pengaruh antar variabel sehingga belum mampu menggambarkan secara mendalam proses pertimbangan auditor dalam menentukan sampel audit. Oleh karena itu, diperlukan penelitian dengan pendekatan kualitatif untuk memperoleh pemahaman yang lebih komprehensif mengenai penggunaan audit judgment dalam praktik audit serta faktor-faktor yang memengaruhi proses pengambilan keputusan auditor.

Berdasarkan latar belakang tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis peranan audit judgment dalam penentuan sampel pada pengujian substantif serta mengidentifikasi faktor-faktor yang memengaruhi kualitas *judgment* auditor dalam proses tersebut. Penelitian ini diharapkan dapat memperkaya kajian teoritis terkait audit judgment dan audit sampling, serta memberikan kegunaan praktis sebagai acuan bagi auditor dalam meningkatkan kualitas pengambilan keputusan pada proses pengujian substantif.

1.1 Tinjauan Pustaka

1.1.1 Audit Judgment

Audit judgment merupakan pertimbangan profesional yang digunakan auditor dalam mengambil keputusan selama proses audit, mulai dari tahap perencanaan, pelaksanaan prosedur audit, hingga penarikan kesimpulan audit. Dalam praktiknya, auditor sering dihadapkan pada kondisi ketidakpastian, keterbatasan bukti, serta kompleksitas transaksi, sehingga penggunaan *judgment* menjadi elemen penting dalam seluruh tahapan audit. Penelitian di Indonesia menunjukkan bahwa audit *judgment* sangat dipengaruhi oleh pengalaman auditor dan tingkat kompetensi profesional. Auditor yang memiliki pengalaman lebih tinggi cenderung lebih mampu mengidentifikasi risiko audit serta menentukan prosedur audit yang tepat (Nadhiroh, 2010, Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia).

Selain faktor individu, tekanan situasi seperti tekanan waktu *(time pressure)* dan kompleksitas tugas juga dapat berpengaruh terhadap kualitas *audit judgment*. Penelitian menunjukkan bahwa auditor yang berada dalam tekanan waktu tinggi cenderung mengalami penurunan kualitas keputusan karena keterbatasan waktu dalam mengevaluasi bukti audit secara mendalam (Sari & Kusuma, 2018, Jurnal Akuntansi). Dengan demikian, audit judgment

DOI: https://doi.org/10.69693/ijmst.v5i1.14514
Lisensi: Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0)

merupakan hasil interaksi antara faktor individu auditor dan kondisi lingkungan audit, sehingga kualitasnya bersifat kontekstual.

1.1.2 Sampling Audit dalam Pengujian Substantif

Sampling audit merupakan teknik yang digunakan auditor untuk memilih sebagian elemen populasi guna memperoleh bukti audit yang representatif. Dalam pengujian substantif, sampling digunakan untuk menguji kewajaran saldo akun dan transaksi tanpa harus memeriksa seluruh populasi. Menurut PSA 32 (SPAP), auditor diperbolehkan menggunakan teknik sampling statistik maupun nonstatistik dalam pengumpulan bukti audit. Pemilihan metode sampling sangat bergantung pada pertimbangan profesional auditor, risiko audit, serta materialitas.

Penelitian di Indonesia menunjukkan bahwa sebagian besar auditor masih mengandalkan kombinasi antara metode statistik dan *judgment* dalam menentukan sampel audit, terutama pada Kantor Akuntan Publik skala menengah (Widodo & Hapsari, 2019, Jurnal Akuntansi Multiparadigma). *Sampling risk* menjadi perhatian utama dalam audit karena kesalahan pemilihan sampel dapat menyebabkan kesimpulan audit yang tidak tepat. Oleh karena itu, auditor harus mempertimbangkan karakteristik populasi, tingkat risiko, serta tujuan audit dalam menentukan sampel.

1.1.3 Peranan *Audit Judgment* dalam Penentuan Sampel

Audit judgment memiliki peranan penting dalam menentukan ukuran sampel, metode pemilihan sampel, serta evaluasi hasil pengujian. Meskipun standar audit telah memberikan panduan umum, keputusan akhir tetap berada pada auditor. Penelitian menunjukkan bahwa penggunaan teknologi audit di Indonesia mulai membantu proses sampling, terutama melalui audit berbasis komputer. Namun, teknologi tersebut tidak menggantikan peran *audit judgment* karena auditor tetap harus melakukan interpretasi hasil analisis Christensen, Elder, & Glover (2022).

Selain itu, kompleksitas transaksi juga memengaruhi kualitas *judgment* auditor. Semakin kompleks transaksi, semakin besar kebutuhan auditor untuk menggunakan pertimbangan profesional yang lebih mendalam, meskipun hal ini juga meningkatkan risiko subjektivitas (Sari & Kusuma, 2018). Kurangnya pengalaman auditor juga dapat menyebabkan kesalahan dalam penentuan sampel, sehingga kompetensi menjadi faktor penting dalam menjaga kualitas *audit sampling*.

1.1.4 Pengujian Substantif dalam Audit

Pengujian substantif merupakan prosedur audit yang dilakukan untuk mendeteksi salah saji material melalui pengujian rincian transaksi, saldo akun, serta prosedur analitis. Menurut SPAP (SA 330), pengujian substantif bertujuan untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk mendukung opini auditor. Dalam pelaksanaannya, efektivitas pengujian substantif sangat dipengaruhi oleh kualitas sampling audit dan audit *judgment* auditor.

Penelitian di Indonesia menunjukkan bahwa keberhasilan pengujian substantif sangat bergantung pada ketepatan auditor dalam memilih prosedur audit dan menentukan sampel yang representatif (Widodo & Hapsari, 2019). Dengan demikian, pengujian substantif tidak hanya bersifat teknis, tetapi juga sangat bergantung pada kemampuan auditor dalam mengintegrasikan teknik audit dengan *professional judgment*.

1.2 Penelitian Terdahulu

Penelitian mengenai *audit judgment* dan *audit sampling* telah banyak dilakukan, khususnya dalam konteks Kantor Akuntan Publik (KAP) dan lembaga audit di Indonesia. Secara umum, penelitian-penelitian tersebut mengkaji faktor-faktor yang memengaruhi kualitas *audit judgment*, seperti pengalaman auditor, tekanan waktu, kompleksitas tugas, serta kompetensi auditor.

Penelitian oleh Agustini dan Merkusiwati (2016) menunjukkan bahwa tekanan ketaatan dan tekanan waktu memiliki pengaruh terhadap proses pengambilan keputusan. signifikan terhadap *audit judgment* auditor. Auditor yang berada dalam tekanan waktu cenderung mengalami penurunan kualitas pertimbangan dalam pengambilan keputusan audit. Hasil ini menunjukkan bahwa faktor situasional memiliki pengaruh penting dalam proses *audit judgment*.

DOI: https://doi.org/10.69693/ijmst.v5i1.14514
Lisensi: Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0)

Penelitian lain oleh Dewi et al. (2022) juga menunjukkan bahwa kompleksitas tugas dan pengalaman auditor berpengaruh terhadap *audit judgment*. Semakin kompleks tugas audit yang dihadapi, semakin besar tuntutan auditor untuk menggunakan pertimbangan profesional secara lebih mendalam dalam pengambilan keputusan.

Selain itu, penelitian oleh Salma Herdani dan Taufan (2025) menunjukkan bahwa skeptisisme profesional, independensi, serta Tekanan anggaran waktu memiliki pengaruh terhadap kualitas audit judgment. Hasil penelitian ini menegaskan bahwa *audit judgment* tidak hanya dipengaruhi oleh kemampuan individu auditor, tetapi juga oleh faktor independensi dan kondisi lingkungan audit.

Penelitian mengenai audit sampling di Indonesia juga menunjukkan bahwa penggunaan sampling audit dalam pengujian substantif sangat bergantung pada *professional judgment* auditor. Aida (2021) menemukan Pengalaman auditor, tekanan ketaatan, dan kompleksitas tugas memiliki pengaruh terhadap kualitas penentuan sampel audit. Auditor yang memiliki tingkat pengalaman lebih tinggi cenderung lebih tepat dalam memilih sampel yang representatif.

Abdillah et al. (2020) juga menyatakan bahwa Tekanan anggaran waktu, tekanan ketaatan, dan pengalaman auditor memiliki pengaruh terhadap audit judgment, yang kemudian berdampak pada proses audit sampling. Temuan ini menunjukkan adanya hubungan yang erat antara audit judgment dan kualitas penentuan sampel dalam pelaksanaan audit.

Meskipun demikian, sebagian besar penelitian tersebut menggunakan pendekatan kuantitatif yang berfokus pada pengujian hubungan antar variabel, sehingga belum mampu menjelaskan secara mendalam bagaimana *audit judgment* digunakan dalam praktik nyata, khususnya dalam proses penentuan sampel pada pengujian substantif. Selain itu, penelitian yang secara spesifik mengkaji konteks praktik audit di Indonesia dengan pendekatan kualitatif masih relatif terbatas. Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan untuk mengisi kesenjangan tersebut melalui pendekatan kualitatif, sehingga dapat memberikan pemahaman yang lebih mendalam mengenai peran audit judgment dalam penentuan sampel pada pengujian substantif, serta berbagai faktor yang memengaruhi penerapannya dalam praktik audit.

2. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode studi kasus untuk menganalisis peranan audit judgment dalam penentuan sampel pada pengujian substantif di KAP KSP Surabaya. Pendekatan ini dipilih karena penelitian bertujuan memperoleh pemahaman yang mendalam mengenai proses pertimbangan profesional auditor dalam menentukan sampel audit pada kondisi yang nyata. Data yang digunakan dalam penelitian ini mencakup data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh melalui wawancara dengan auditor yang terlibat langsung dalam pelaksanaan pengujian substantif, yaitu *Supervisor* dan *Senior Auditor* di KAP KSP Surabaya.

Pemilihan informan dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan teknik *purposive sampling*, yaitu metode penentuan informan berdasarkan kriteria tertentu yang relevan dengan tujuan penelitian. Informan yang dipilih merupakan auditor dengan pengalaman kerja minimal tiga tahun serta memiliki keterlibatan langsung dalam pelaksanaan pengujian substantif. Kriteria ini ditetapkan karena auditor dengan pengalaman tersebut dianggap lebih memahami proses audit, khususnya dalam penggunaan audit judgment pada penentuan sampel, sehingga dapat memberikan informasi yang lebih relevan dan kredibel.

Tabel 1. Informan Penelitian

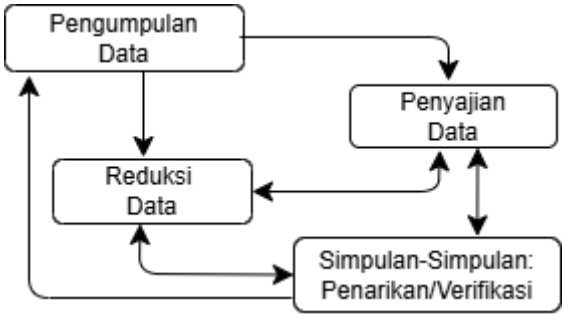
No	Inisial Nama	Jabatan	Informan
1	ESN	Supervisor	Informan 1
2	RIDY	Senior Auditor 1	Informan 2
3	AAM	Senior Auditor 2	Informan 3

Sumber: Data diolah peneliti (2026).

DOI: https://doi.org/10.69693/ijmst.v5i1.14514
Lisensi: Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0)

Selain wawancara, observasi langsung dilakukan untuk memahami penerapan *audit judgment* dalam proses penentuan sampel pada pengujian substantif. Sementara itu, data sekunder diperoleh dari program audit, kertas kerja audit, serta dokumen lain yang berkaitan dengan pelaksanaan audit. Wawancara dilakukan untuk memperoleh informasi mengenai peranan audit *judgment*, faktor-faktor yang memengaruhi penggunaannya, serta kendala yang dihadapi auditor dalam menentukan sampel audit. Pengumpulan data dilakukan selama kegiatan magang pada periode Januari hingga Mei 2026.

Analisis data dilakukan secara interaktif selama dan setelah pengumpulan data dengan mengacu pada model Miles dan Huberman (1992) sebagaimana ditunjukkan pada Gambar 1, yaitu reduksi data, penyajian data, serta penarikan kesimpulan dan verifikasi. Pada tahap reduksi data, hasil wawancara ditranskripsikan secara *verbatim* dan dipadukan dengan catatan observasi serta data dokumen. Transkrip dibaca berulang kali untuk memahami konteks jawaban setiap informan, kemudian diberi kode secara manual (*open coding*) pada satuan makna yang berkaitan dengan peranan *audit judgment*, penentuan ukuran sampel, pemilihan transaksi, dan faktor-faktor yang memengaruhinya. Kode-kode yang memiliki kesamaan makna dikelompokkan ke dalam kategori, lalu dirumuskan menjadi tema yang menjawab tujuan penelitian, yaitu peranan *audit judgment* dalam penentuan ukuran sampel dan pemilihan transaksi, serta faktor yang memengaruhi kualitasnya (pengalaman auditor, tekanan waktu, kompleksitas transaksi, dan teknologi audit). Data yang tidak relevan dengan fokus penelitian dikeluarkan dari analisis. Pada tahap penyajian data, kode, kategori, dan tema disusun dalam bentuk uraian naratif yang disertai kutipan pernyataan informan. Pada tahap penarikan kesimpulan dan verifikasi, pola yang muncul dibandingkan antarinforman serta dicocokkan dengan hasil observasi dan dokumen audit, sehingga kesimpulan bersifat deskriptif-interpretatif dan tidak dimaksudkan untuk menguji hubungan sebab-akibat antarvariabel.



Gambar 1. Teknik Analisis Data Kualitatif
Sumber: Miles & Huberman (1992)

Keabsahan temuan diuji melalui empat teknik. Pertama, triangulasi sumber, yaitu membandingkan pernyataan *Supervisor* dan dua *Senior Auditor* untuk memastikan konsistensi informasi pada jenjang jabatan yang berbeda. Kedua, triangulasi teknik, yaitu mencocokkan pernyataan hasil wawancara dengan hasil observasi serta program audit dan kertas kerja audit; pernyataan yang tidak didukung oleh observasi maupun dokumen diperlakukan secara hati-hati dan tidak dijadikan temuan utama. Ketiga, *member checking*, yaitu mengonfirmasi ringkasan hasil wawancara kepada masing-masing informan untuk memastikan interpretasi peneliti sesuai dengan maksud informan. Keempat, penyusunan jejak penelitian (*audit trail*) berupa dokumentasi transkrip, catatan lapangan, dan daftar kode sehingga proses penarikan kesimpulan dapat ditelusuri kembali. Selain itu, pemilihan informan yang terlibat langsung dalam pengujian substantif dengan pengalaman minimal tiga tahun serta pengumpulan data selama lima bulan (Januari hingga Mei 2026) mendukung kredibilitas data yang diperoleh.

Mengingat program audit dan kertas kerja audit memuat informasi klien yang bersifat rahasia, penelitian ini menerapkan perlindungan kerahasiaan data sebagai berikut. Pertama, akses terhadap informan dan dokumen audit dilakukan atas izin KAP dan persetujuan setiap informan (*informed consent*) setelah tujuan penelitian dijelaskan. Kedua, identitas informan hanya ditampilkan dalam bentuk inisial dan jabatan, sedangkan nama klien, identitas entitas, nilai nominal, dan informasi spesifik penugasan tidak dicantumkan atau disamarkan dalam naskah. Ketiga, dokumen audit hanya digunakan untuk memverifikasi pernyataan informan dan tidak disalin maupun dilampirkan dalam publikasi. Keempat, transkrip wawancara, catatan observasi, dan data lainnya disimpan dengan akses terbatas pada peneliti serta hanya digunakan untuk keperluan penelitian ini. Langkah-langkah tersebut sejalan dengan prinsip kerahasiaan dalam kode etik profesi akuntan publik.

DOI: https://doi.org/10.69693/ijmst.v5i1.14514
Lisensi: Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0)

3. Hasil dan Pembahasan

3.1 Peranan Audit Judgment dalam Penentuan Sampel pada Pengujian Substantif

Berdasarkan hasil wawancara dan observasi yang dilakukan di KAP KSP Surabaya, ditemukan bahwa *audit judgment* merupakan salah satu elemen penting yang digunakan auditor dalam menentukan sampel pada pengujian substantif. Meskipun auditor telah memiliki pedoman audit, standar profesional, serta dukungan perangkat lunak audit, keputusan mengenai jumlah, karakteristik, dan pemilihan sampel tetap memerlukan pertimbangan profesional auditor. Hasil penelitian menunjukkan bahwa auditor tidak menerapkan pendekatan *sampling* secara mekanis. Sebaliknya, auditor melakukan penyesuaian terhadap kondisi spesifik setiap klien dengan mempertimbangkan tingkat materialitas, risiko salah saji material, karakteristik transaksi, serta efektivitas sistem pengendalian internal perusahaan. Berdasarkan hasil observasi, pertimbangan tersebut terlihat dalam proses auditor mengevaluasi karakteristik akun dan transaksi sebelum menentukan sampel yang akan diuji. Dengan demikian, *audit judgment* digunakan sebagai sarana untuk menerjemahkan ketentuan standar audit ke dalam praktik audit yang sesuai dengan kondisi yang dihadapi auditor di lapangan. Hal ini disampaikan oleh Informan 1 selaku *Supervisor* yang menjelaskan bahwa penggunaan *audit judgment* diperlukan karena standar audit tidak mampu mengakomodasi seluruh kondisi yang ditemukan selama proses audit. Menurutnya:

"Standar audit memberikan pedoman umum, tetapi auditor tetap harus menggunakan pertimbangan profesional karena setiap klien memiliki karakteristik risiko yang berbeda."

Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa *audit judgment* bukan sekadar pelengkap prosedur audit, melainkan merupakan bagian dari pertimbangan profesional dalam pengambilan keputusan audit. Auditor dituntut untuk menilai apakah prosedur yang diterapkan telah memadai dalam memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat. Hasil observasi terhadap pelaksanaan prosedur audit juga memperlihatkan bahwa auditor mempertimbangkan kondisi akun dan karakteristik transaksi sebelum menentukan pendekatan pengujian. Hal ini memperkuat keterangan informan bahwa penerapan standar audit tetap memerlukan penyesuaian berdasarkan kondisi masing-masing klien. Temuan ini sejalan dengan teori yang dikemukakan oleh Agustini dan Merkusiwati (2016) yang menyatakan bahwa audit merupakan proses yang sarat dengan pertimbangan profesional karena auditor bekerja dalam kondisi ketidakpastian dan keterbatasan informasi. Dalam konteks penentuan sampel, auditor perlu menyeimbangkan kebutuhan memperoleh bukti audit yang memadai dengan keterbatasan waktu dan biaya audit yang tersedia.

Lebih lanjut, hasil penelitian menunjukkan bahwa *audit judgment* berperan dalam menentukan ukuran sampel yang digunakan pada pengujian substantif. Auditor cenderung mempertimbangkan peningkatan jumlah sampel ketika menghadapi akun yang memiliki tingkat risiko tinggi, nilai material yang signifikan, atau kelemahan pengendalian internal. Sebaliknya, jumlah sampel dapat disesuaikan apabila auditor menilai bahwa risiko salah saji relatif rendah dan sistem pengendalian internal berjalan secara efektif. Hal ini disampaikan oleh Informan 2:

"Jika risiko akun tinggi atau pengendalian internal klien kurang memadai, biasanya jumlah sampel yang diuji akan ditambah agar keyakinan audit yang diperoleh lebih kuat."

Pernyataan tersebut mengindikasikan bahwa penentuan ukuran sampel tidak hanya mengacu pada pedoman atau perhitungan tertentu, tetapi juga mempertimbangkan hasil evaluasi auditor terhadap risiko yang dihadapi. Dalam praktiknya, pertimbangan tersebut berkaitan dengan penilaian terhadap karakteristik akun dan kondisi pengendalian internal klien. Dokumentasi pengujian substantif, khususnya kertas kerja yang memuat populasi transaksi dan sampel yang dipilih, dapat digunakan untuk menelusuri penerapan pertimbangan tersebut dalam pelaksanaan audit. Dengan demikian, keputusan mengenai ukuran sampel merupakan bagian dari penerapan *audit judgment* yang disesuaikan dengan kebutuhan pengujian dan kondisi penugasan. Temuan ini menunjukkan bahwa pertimbangan profesional auditor turut menentukan bagaimana bukti audit dikumpulkan untuk mendukung kesimpulan atas kewajaran saldo akun.

Selain menentukan ukuran sampel, *audit judgment* juga digunakan dalam memilih transaksi yang akan diuji. Berdasarkan hasil observasi, auditor di KAP KSP Surabaya menggunakan pendekatan *judgmental sampling* pada akun-akun tertentu yang memiliki tingkat risiko tinggi. Auditor cenderung memberikan perhatian terhadap transaksi yang bernilai besar, tidak biasa (*unusual transaction*), atau memiliki karakteristik yang berpotensi

DOI: https://doi.org/10.69693/ijmst.v5i1.14514
Lisensi: Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0)

menimbulkan salah saji material. Praktik tersebut tercermin dalam proses identifikasi transaksi yang menjadi perhatian auditor sebelum pelaksanaan pengujian lebih lanjut. Oleh karena itu, Informan 3 mengungkapkan:

"Biasanya kami fokus pada transaksi yang nominalnya besar atau transaksi yang menurut pengalaman kami memiliki risiko yang lebih tinggi dibanding transaksi lainnya."

Keterangan tersebut sejalan dengan hasil observasi yang menunjukkan bahwa pemilihan transaksi tidak hanya didasarkan pada besarnya nominal, tetapi juga mempertimbangkan karakteristik dan potensi risiko transaksi. Dokumentasi daftar populasi dan kertas kerja pemilihan sampel, apabila ditelaah dalam penugasan terkait, dapat memperkuat temuan mengenai karakteristik transaksi yang menjadi perhatian auditor. Praktik tersebut menunjukkan bahwa auditor mengarahkan prosedur pengujian pada transaksi yang dinilai memerlukan perhatian lebih besar. Pendekatan ini sejalan dengan konsep *risk-based audit* yang menekankan bahwa prosedur audit perlu difokuskan pada area yang memiliki risiko lebih tinggi agar pelaksanaan audit berjalan secara efektif. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Aida (2021) yang menyatakan bahwa pengalaman auditor, tekanan ketaatan, dan kompleksitas tugas memengaruhi kualitas pengambilan keputusan dalam *audit sampling*. Selain itu, Christensen, Elder, dan Glover (2022) juga menyatakan bahwa meskipun teknologi audit mampu membantu proses pemilihan sampel secara lebih sistematis, keputusan akhir tetap memerlukan interpretasi dan pertimbangan profesional auditor.

Secara keseluruhan, temuan penelitian menunjukkan bahwa *audit judgment* memiliki peranan penting dalam proses penentuan sampel pada pengujian substantif. Peranan tersebut terlihat dari pertimbangan auditor dalam menentukan ukuran sampel, mengidentifikasi karakteristik transaksi, serta menyesuaikan pendekatan pengujian dengan tingkat risiko masing-masing akun. Keterkaitan antara hasil wawancara dan observasi menunjukkan bahwa pertimbangan profesional tidak hanya dijelaskan oleh informan, tetapi juga tercermin dalam praktik pelaksanaan prosedur audit. Sementara itu, dokumentasi audit dapat menjadi bukti pendukung untuk menelusuri penerapan pertimbangan tersebut dalam proses pengujian. Dengan demikian, *audit judgment* menjadi bagian penting dalam membantu auditor menentukan sampel yang relevan dengan tujuan dan risiko pengujian substantif.

3.2 Faktor-Faktor yang Memengaruhi Audit Judgment dalam Penentuan Sampel

Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan *audit judgment* dalam penentuan sampel dipengaruhi oleh beberapa faktor utama, yaitu pengalaman auditor, tekanan waktu (*time pressure*), kompleksitas transaksi, dan penggunaan teknologi audit. Keempat faktor tersebut berkaitan dengan kondisi dan pertimbangan yang dihadapi auditor selama pelaksanaan pengujian substantif. Berdasarkan hasil wawancara dan observasi, masing-masing faktor memiliki peran dalam membentuk pertimbangan auditor ketika mengevaluasi risiko, menentukan karakteristik sampel, dan memilih prosedur pengujian yang sesuai.

3.2.1 Pengalaman Auditor

Berdasarkan hasil wawancara, pengalaman auditor menjadi salah satu faktor penting dalam penerapan *audit judgment*. Auditor yang memiliki pengalaman audit lebih panjang cenderung memiliki pemahaman yang lebih baik dalam mengenali pola transaksi, mengidentifikasi area berisiko, serta menentukan sampel yang relevan untuk diuji.

Informan 1 menyatakan:

"Semakin sering auditor menangani penugasan audit, semakin mudah baginya mengenali akun yang berpotensi menimbulkan salah saji material."

Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa pengalaman memberikan tambahan pengetahuan bagi auditor dalam mengenali karakteristik akun dan transaksi yang memerlukan perhatian lebih lanjut. Hasil observasi selama pelaksanaan audit juga menunjukkan bahwa auditor menggunakan pemahaman terhadap karakteristik akun dan transaksi dalam mempertimbangkan bagian populasi yang perlu diuji. Pertimbangan tersebut dapat ditelusuri melalui dokumentasi kertas kerja audit yang memuat populasi transaksi dan pemilihan sampel, sepanjang dokumentasi tersebut tersedia dalam penugasan yang diamati. Hal ini mengindikasikan bahwa pengalaman auditor menjadi salah satu pertimbangan dalam mengidentifikasi transaksi yang memiliki potensi risiko salah saji material.

DOI: https://doi.org/10.69693/ijmst.v5i1.14514
Lisensi: Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0)

Pengalaman memungkinkan auditor membangun basis pengetahuan (*knowledge base*) yang berasal dari berbagai kasus audit sebelumnya. Pengetahuan tersebut dapat membantu auditor dalam mengevaluasi risiko dan mempertimbangkan keputusan yang sesuai dengan kondisi klien. Temuan ini mendukung penelitian Aida (2021) yang menemukan bahwa pengalaman auditor berpengaruh positif terhadap kualitas *audit judgment*. Auditor yang berpengalaman umumnya memiliki kemampuan profesional yang lebih baik dalam menilai bukti audit serta menentukan prosedur yang sesuai dengan kondisi klien.

3.2.2 Tekanan Waktu (*Time Pressure*)

Selain pengalaman, tekanan waktu juga menjadi salah satu faktor yang berkaitan dengan proses pengambilan keputusan auditor. Dalam praktiknya, auditor sering menghadapi keterbatasan waktu akibat target penyelesaian audit yang telah ditetapkan oleh kantor akuntan publik maupun klien.

Informan 2 menjelaskan:

"Pada periode tertentu, terutama saat musim audit, auditor harus menyelesaikan pekerjaan dalam waktu yang relatif singkat sehingga tekanan kerja menjadi lebih tinggi."

Keterangan tersebut menggambarkan bahwa keterbatasan waktu merupakan kondisi yang dihadapi auditor selama pelaksanaan penugasan. Dalam kaitannya dengan penentuan sampel, kondisi tersebut menuntut auditor untuk mengatur pelaksanaan prosedur audit berdasarkan prioritas pekerjaan dan tingkat risiko akun yang diperiksa. Hasil observasi terhadap pelaksanaan audit menunjukkan adanya pembagian pekerjaan dan koordinasi antaranggota tim dalam menyelesaikan prosedur pengujian. Selain itu, mekanisme supervisi dan *review* berjenjang menjadi bagian dari proses pengawasan atas pekerjaan auditor. Praktik tersebut menunjukkan adanya upaya untuk menjaga pelaksanaan prosedur audit tetap sesuai dengan tujuan penugasan meskipun auditor menghadapi keterbatasan waktu.

Kondisi ini menunjukkan bahwa tekanan waktu dapat menjadi pertimbangan dalam pengaturan pelaksanaan prosedur audit, termasuk penentuan prioritas pengujian sampel. Namun, tekanan waktu tidak secara otomatis menyebabkan penurunan kualitas *audit judgment*, karena pelaksanaannya juga berkaitan dengan perencanaan audit, koordinasi tim, dan pengawasan dari auditor yang lebih senior. Temuan ini sejalan dengan penelitian Agustini dan Merkusiwati (2016) yang menyatakan bahwa tekanan waktu dapat menurunkan kualitas *audit judgment* apabila tidak diimbangi dengan pengawasan dan perencanaan audit yang memadai.

3.2.3 Kompleksitas Transaksi

Kompleksitas transaksi juga menjadi salah satu faktor yang berkaitan dengan penggunaan *audit judgment* dalam penentuan sampel. Semakin kompleks transaksi yang dihadapi, semakin besar kebutuhan auditor untuk melakukan analisis secara mendalam sebelum menentukan sampel audit. Transaksi yang melibatkan estimasi akuntansi, perhitungan yang rumit, atau transaksi nonrutin umumnya membutuhkan perhatian yang lebih besar dibandingkan transaksi rutin yang terjadi setiap periode.

Dalam pelaksanaan pengujian substantif, auditor perlu memahami karakteristik transaksi sebelum menentukan prosedur dan sampel yang akan digunakan. Hasil observasi terhadap proses pemeriksaan menunjukkan bahwa karakteristik akun dan transaksi menjadi salah satu pertimbangan auditor dalam mengidentifikasi bagian yang memerlukan pengujian lebih lanjut. Penelaahan dokumentasi audit, seperti rincian transaksi dan kertas kerja pengujian substantif, juga dapat digunakan untuk melihat bagaimana transaksi yang memiliki karakteristik tertentu dipilih untuk diperiksa. Dengan demikian, kompleksitas transaksi berkaitan dengan kebutuhan auditor untuk menerapkan pertimbangan profesional dalam menentukan pendekatan pengujian yang sesuai.

Kondisi ini sejalan dengan penelitian Aida (2021) yang menunjukkan bahwa kompleksitas transaksi meningkatkan ketidakpastian yang dihadapi auditor. Oleh karena itu, auditor perlu menggunakan *audit judgment* secara cermat untuk mempertimbangkan karakteristik transaksi dan memastikan bahwa sampel yang dipilih relevan dengan tujuan pengujian substantif.

DOI: https://doi.org/10.69693/ijmst.v5i1.14514
Lisensi: Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0)

3.2.4 Penggunaan Teknologi Audit

Perkembangan teknologi audit telah memberikan dukungan terhadap proses penentuan sampel. Auditor di KAP KSP Surabaya memanfaatkan Microsoft Excel, ATLAS, dan berbagai perangkat lunak audit lainnya untuk mengolah populasi data dan membantu proses pengujian. Berdasarkan hasil observasi, penggunaan perangkat tersebut terlihat dalam aktivitas pengolahan data dan penyusunan dokumentasi audit. Hal ini menunjukkan bahwa teknologi menjadi sarana pendukung bagi auditor dalam mengelola informasi yang diperlukan selama pelaksanaan prosedur audit.

Meskipun demikian, hasil penelitian menunjukkan bahwa teknologi hanya berfungsi sebagai alat bantu dalam proses audit. Keputusan akhir terkait jumlah dan karakteristik sampel tetap memerlukan pertimbangan auditor. Hasil observasi terhadap penggunaan perangkat audit memperlihatkan bahwa pengolahan data melalui perangkat lunak tetap diikuti dengan evaluasi auditor terhadap hasil yang diperoleh sebelum menentukan langkah pengujian selanjutnya. Dokumentasi pengolahan data dan kertas kerja audit juga dapat digunakan untuk menelusuri penggunaan teknologi dalam mendukung proses tersebut.

Temuan ini mendukung penelitian Christensen, Elder, dan Glover (2022) yang menunjukkan bahwa teknologi dan *audit judgment* bukanlah dua hal yang saling menggantikan, melainkan saling melengkapi. Teknologi membantu meningkatkan efisiensi pengolahan data, sedangkan *audit judgment* berperan dalam menginterpretasikan hasil analisis dan mempertimbangkan keputusan audit yang sesuai. Dengan demikian, penggunaan teknologi dalam penentuan sampel tetap membutuhkan keterlibatan auditor untuk memastikan bahwa hasil pengolahan data sesuai dengan tujuan dan karakteristik pengujian substantif.

4. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian pada KAP KSP Surabaya, dapat disimpulkan bahwa *audit judgment* digunakan secara luas dalam penentuan sampel pada pengujian substantif. Meskipun auditor berpedoman pada standar audit dan prosedur yang berlaku, keputusan mengenai ukuran sampel, pemilihan transaksi yang diuji, dan penyesuaian prosedur audit tetap bergantung pada pertimbangan profesional auditor. Berdasarkan wawancara dan observasi, pertimbangan tersebut memperhatikan tingkat risiko, materialitas, karakteristik transaksi, dan efektivitas pengendalian internal klien. Penelitian ini tidak menguji apakah kualitas *audit judgment* meningkatkan efektivitas pengujian substantif atau kualitas bukti audit; hubungan tersebut perlu diuji pada penelitian selanjutnya. Terkait faktor yang memengaruhi kualitas *audit judgment*, informan mengaitkannya dengan pengalaman auditor, tekanan waktu, kompleksitas transaksi, dan penggunaan teknologi audit. Pengalaman auditor dinilai informan sebagai faktor yang paling dominan, sedangkan teknologi audit dipandang sebagai alat bantu yang tidak menggantikan pertimbangan profesional. Seluruh temuan ini menggambarkan praktik yang dilaporkan dan diamati serta persepsi informan, bukan hasil pengujian hubungan sebab-akibat. Penelitian ini memberikan kontribusi dalam memperkaya kajian kualitatif mengenai *audit judgment* dalam praktik audit di Indonesia. Namun, penelitian ini terbatas pada satu kantor akuntan publik dengan tiga informan sehingga temuannya tidak dapat digeneralisasi. Penelitian selanjutnya disarankan memperluas objek penelitian pada beberapa kantor akuntan publik atau sektor industri yang berbeda, serta menguji secara empiris hubungan antara kualitas *audit judgment*, faktor-faktor yang memengaruhinya, dan kualitas bukti audit dalam penentuan sampel pada pengujian substantif.

Reference

1. Abdillah, T. R., Setyadi, E. J., Santoso, S. B., & Mudjiyanti, R. (2020). Pengaruh tekanan anggaran waktu, tekanan ketaatan, dan pengalaman auditor terhadap audit judgment (studi pada Kantor Akuntan Publik Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta). *Ratio: Reviu Akuntansi Kontemporer Indonesia, 1*(1), 22–36. https://doi.org/10.30595/ratio.v1i1.7972
2. Agustini, N. K. R., & Merkusiwati, N. K. L. A. (2016). Pengaruh tekanan ketaatan, senioritas auditor, dan tekanan anggaran waktu terhadap audit judgment. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, 15*(1), 433–462.
3. Aida, N. (2021). Work experience, obedience pressure, and task complexity on audit judgment. *Golden Ratio of Auditing Research, 1*(2), 61–69. https://doi.org/10.52970/grar.v1i2.51
4. Albitar, K., Gerged, A. M., Kikhia, H., & Hussainey, K. (2021). Auditing in times of social distancing: The effect of COVID-19 on auditing quality. *International Journal of Accounting & Information Management, 29*(1), 169–178. https://doi.org/10.1108/IJAIM-08-2020-0128
5. Barr-Pulliam, D., Calvin, C. G., Eulerich, M., & Maghakyan, A. (2024). Audit evidence, technology, and judgement: A review of the literature in response to ED-500. *Journal of International Financial Management & Accounting, 35*(1), 36–67. https://doi.org/10.1111/jifm.12192
6. Brown-Liburd, H., Issa, H., & Lombardi, D. (2015). Behavioral implications of Big Data's impact on audit judgment and decision making and future research directions. *Accounting Horizons, 29*(2), 451–468.

DOI: https://doi.org/10.69693/ijmst.v5i1.14514
Lisensi: Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0)

7. Christensen, B. E., Elder, R. J., & Glover, S. M. (2022). The use of audit data analytics in substantive testing and audit quality. *Current Issues in Auditing.*
8. Dewi, N. K. W. S., Surasmi, I. A., & Kristiantari, I. D. A. (2022). Pengaruh keahlian audit, kompleksitas tugas, pengalaman auditor, dan tekanan anggaran waktu terhadap audit judgment. *Jurnal Riset Akuntansi Warmadewa*, *3*(2), 24–29. https://doi.org/10.22225/jraw.3.2.7631.24-29
9. Knechel, W. R., & Salterio, S. E. (2017). *Auditing: Assurance and risk* (4th ed.). Routledge.
10. Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1992). *Analisis data kualitatif* (T. R. Rohidi, Penerj.). UI Press.
11. Nadhiroh. (2010). Pengaruh pengalaman auditor terhadap audit judgment. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia.*
12. Salma Herdani, & Taufan. (2025). Pengaruh skeptisisme profesional, independensi, dan tekanan anggaran waktu terhadap audit judgment. *Jurnal Revenue : Jurnal Ilmiah Akuntansi. https://doi.org/10.46306/rev.v6i2.1348*
13. Sari, D., & Kusuma, H. (2018). Pengaruh tekanan waktu dan kompleksitas tugas terhadap audit judgment. *Jurnal Akuntansi.*
14. Trotman, K. T., Tan, H. C., & Ang, N. (2011). Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting. *Accounting & Finance*, *51*(1), 278–360. https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2010.00398.x
15. Widodo, A., & Hapsari, D. (2019). Audit sampling pada pengujian substantif di Kantor Akuntan Publik Indonesia. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma.*

DOI: https://doi.org/10.69693/ijmst.v5i1.14514
Lisensi: Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0)