

# BAB I

## PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang

Audit merupakan suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif sehingga mendapatkan keyakinan mengenai tingkat keterkaitan antara asersi dan kriteria yang telah ditetapkan, serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak yang berkepentingan (Agoes, 2012; Hayes et al., 2014). Perkembangan audit memiliki kaitan yang sangat erat dengan perkembangan dan dinamika masyarakat yang melingkupinya. Audit dapat menjadi sesuatu yang ditentukan atau yang menentukan faktor lainnya seperti ekonomi, sosial, politik dan budaya masyarakat. Audit dapat menciptakan kepercayaan di dalam pasar sehingga bank, investor, pemegang saham, pelanggan dan pemangku kepentingan lainnya dapat melakukan pengambilan keputusan sesuai dengan informasi yang tersaji dalam laporan keuangan yang telah diaudit (Klasson & Knutsson, 2021; Nugraha & Syafdinal, 2021).

Audit berdasarkan jenisnya dapat dibedakan menjadi tiga yaitu audit kepatuhan (*compliance audit*), audit operasional (*operational audit*) dan audit laporan keuangan (*financial statement audit*). Audit laporan keuangan merupakan proses mengumpulkan dan mengevaluasi bukti tentang laporan keuangan suatu entitas sehingga auditor dapat memberikan pendapat apakah laporan tersebut telah disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku (Agoes, 2012; Boynton et al., 2021; Hayes et al., 2014). Audit laporan keuangan dilakukan oleh auditor eksternal (independen) yang telah memiliki sertifikasi dari organisasi profesional atau kantor pemerintah. Auditor independen di Indonesia tergabung dalam IAPI (Ikatan Akuntan Publik Indonesia). Sebelum dapat memperoleh gelar atau sertifikasi profesi sebagai Akuntan Publik, seorang auditor eksternal harus mengikuti serangkaian ujian terlebih dahulu untuk memastikan bahwa ia memiliki pengetahuan dan kompetensi yang cukup untuk dapat bertindak sebagai auditor eksternal (independen).

Dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya untuk melakukan audit terhadap laporan keuangan, auditor dapat berpedoman pada Standar Audit. Standar audit di Indonesia per 1 Januari 2013 mengacu pada *International Standards on Auditing (ISA)* yang diterbitkan oleh *International Auditing and Assurance Standards Board*. Perubahan ini bertujuan untuk memenuhi *Statement of Membership Obligation* dari *International Federation of Accountants* yang harus dipatuhi oleh profesi Akuntan Publik di Indonesia. ISA lebih menekankan pada pengidentifikasian hal yang belum dilihat (*identification*), bukan menilai hal yang sudah dilihat

(*assessment*). Globalisasi menuntut auditor untuk cepat beradaptasi dengan standar internasional. Adopsi ISA dilakukan dengan merevisi Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang selama ini digunakan sebagai acuan oleh para Akuntan Publik.

ISA 200<sup>1</sup> menetapkan beberapa persyaratan yang berkaitan dengan audit atas laporan keuangan antara lain yaitu auditor harus dapat mematuhi ketentuan etika profesi sehubungan dengan perikatan audit laporan keuangan, termasuk independensi. Auditor harus menggunakan pertimbangan profesional dan mengutamakan skeptisisme dalam merencanakan dan melaksanakan audit atas laporan keuangan. Selain itu, dalam rangka memperoleh keyakinan memadai maka auditor harus memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk mengurangi risiko audit sampai ke tingkat yang dapat diterima dan memungkinkan auditor untuk menarik kesimpulan yang masuk akal sebagai dasar dalam memberikan opini audit (Hayes et al., 2014).

Berdasarkan SA 500<sup>2</sup> diketahui bahwa bukti audit merupakan informasi yang digunakan oleh auditor dalam menarik kesimpulan sebagai dasar penentuan opini audit. Bukti audit dapat berupa data akuntansi dan data non akuntansi yang dapat dijadikan sebagai informasi penguat bagi auditor. Data akuntansi misalnya berbentuk jurnal, buku besar, buku pembantu. Sedangkan informasi pendukung lainnya misalnya cek, faktur, notulensi rapat dan lain-lain. Bukti audit harus *sufficient* dan *competent*. *Sufficient* berarti bukti yang digunakan dalam pemeriksaan harus dalam jumlah yang cukup. Kecukupan bukti dapat ditentukan oleh pertimbangan atau *judgement* auditor tetapi tidak menggambarkan pendapat auditor mengenai kewajaran laporan keuangan. Sedangkan *competent* berarti bukti harus valid dan relevan. Bukti yang valid harus dapat dipercaya (*reliable*) dan meyakinkan (*convincing*). Sedangkan bukti yang relevan berarti bukti yang digunakan berkaitan dengan tujuan pemeriksaan atau *audit objectives*.

Pengumpulan dan pemilihan bukti merupakan salah satu tahapan penting dalam proses audit karena dapat menentukan pendapat auditor terhadap kewajaran laporan keuangan yang disajikan. Apabila bukti audit yang diperoleh tidak memadai atau terbatas maka akan berdampak terhadap opini audit, misalnya auditor tidak dapat menyatakan pendapat karena kurangnya bukti audit. Oleh karena itu auditor harus merancang dan melaksanakan prosedur audit sedemikian rupa untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat sehingga dapat menarik kesimpulan yang memadai. Proses pengambilan bukti audit dapat dilakukan dengan berbagai cara misalnya observasi, dokumentasi, wawancara, mengirim surat konfirmasi,

---

<sup>1</sup> International Standards on Auditing (ISA) 200 : Overall Objective of the Independent Auditor, and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing

<sup>2</sup> Standar Audit (SA) 500 : Bukti Audit

pemeriksaan dan penghitungan langsung di lapangan. Namun pada masa pandemi Covid-19 proses pengambilan bukti audit tidak dapat dijalankan seperti biasanya.

Pandemi Covid-19 tidak hanya berdampak terhadap lingkungan bisnis klien, melainkan juga proses audit (Klasson & Knutsson, 2021). Audit pada masa pandemi berbeda dengan audit jarak jauh (*remote audit*) yang sudah mulai dilakukan pada masa sebelum pandemi karena dihadapkan pada berbagai keterbatasan yang mengharuskan auditor untuk melakukan serangkaian prosedur alternatif demi menjaga kualitas audit. Audit pada masa pandemi dihadapkan dengan serangkaian kendala seperti terdapat aturan mengenai pembatasan perjalanan, terbatasnya akses langsung untuk meninjau lingkungan bisnis klien, berkurangnya personil lapangan karena mempertimbangkan alasan kesehatan, dan sebagainya (Institute of Internal Auditors, 2021). Regulasi pemerintah juga menjadi salah satu faktor penentu prosedur audit di masa pandemi. Aturan mengenai pembatasan mobilitas luar kota, pengurangan jam kerja, aturan *Work From Home* menjadi tantangan auditor di masa pandemi. Oleh karena itu diperlukan upaya lebih dari auditor untuk melakukan pemeriksaan bukti audit, khususnya terhadap klien yang belum menerapkan sistem berbasis teknologi dalam proses bisnisnya.

Ketergantungan terhadap penggunaan teknologi menjadi semakin tinggi selama pandemi Covid-19, terutama dalam proses pengumpulan dan pemeriksaan bukti audit (Institute of Internal Auditors, 2021). Namun pemanfaatan teknologi juga dihadapkan pada serangkaian kendala misalnya kecepatan internet yang tidak memadai, kapasitas penyimpanan yang terbatas, pemadaman listrik, dan lain-lain. Bukti audit yang diperoleh secara *online* dikhawatirkan menjadi kurang akurat misalnya auditor yang melakukan wawancara secara daring tidak dapat membaca *gesture* narasumber dengan jelas. Padahal bahasa tubuh atau mimik wajah dapat berfungsi sebagai penanda atau sinyal mengenai kebenaran informasi yang disampaikan narasumber. Komunikasi yang terbatas antara auditor dan klien menjadi kurang efektif dan dapat menimbulkan salah paham.

Selain itu pemeriksaan bukti audit atau penelaahan dokumen secara virtual tentu menghabiskan waktu yang lebih lama, tidak hanya bagi auditor tapi juga bagi klien karena harus mengunggah file-file yang akan diperiksa ke suatu server yang dapat diakses bersama (Institute of Internal Auditors, 2021). Dengan demikian diperlukan waktu audit tambahan untuk menyelesaikan audit berkualitas tinggi dalam kondisi pandemi yang dapat mempengaruhi tenggat waktu pelaporan. Pada akhirnya auditor harus menunda penerbitan laporan audit sebagai konsekuensinya. Apabila laporan audit masih belum dapat terselesaikan maka auditor perlu melakukan modifikasi laporan audit untuk mencerminkan bahwa auditor belum dapat memperoleh bukti audit yang diperlukan (IAPI, 2020a).

Keterbatasan dalam melakukan audit selama masa pandemi diharapkan akan membentuk auditor untuk terbiasa bekerja dengan memanfaatkan bantuan teknologi. Dengan demikian auditor juga dapat semakin mengasah kemampuan dan keterampilan dalam melakukan audit berbantuan teknologi. Hal ini akan sangat berguna bagi perkembangan auditor di masa depan yang akan dihadapkan pada tantangan kemajuan teknologi informasi. Selain dihadapkan pada serangkaian tantangan, pandemi Covid-19 juga memberikan peluang bagi proses audit di masa depan misalnya waktu kerja menjadi lebih fleksibel, beban fasilitas berkurang, cakupan menjadi lebih luas karena diperlukan penghematan waktu, menghilangkan waktu perjalanan sehingga auditor memiliki lebih banyak waktu untuk mengerjakan tugas yang memiliki nilai tambah (Institute of Internal Auditors, 2021).

Auditor harus menyesuaikan pendekatan audit dengan kondisi saat ini untuk memperoleh bukti yang cukup dan tepat sebelum menerbitkan laporan audit. Auditor dapat mengeksplorasi prosedur alternatif terutama yang berhubungan dengan teknologi. IAPI sebagai asosiasi profesi menerbitkan *Technical Newsflash* pada bulan April dan Oktober 2020 yang dapat digunakan oleh auditor sebagai panduan selama masa pandemi. IAPI (2020) menyebutkan bahwa auditor harus memberikan perhatian khusus terkait dampak pandemi terhadap bukti audit antara lain dengan melakukan pengujian eksistensi persediaan yang material, memperhatikan informasi segmen yang mungkin berubah dan kemungkinan munculnya wanprestasi klien hingga risiko terjadinya penundaan laporan audit. Selain itu auditor dapat mengacu pada SA 330<sup>3</sup> dalam mengidentifikasi perubahan yang relevan terhadap kemampuan auditor untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat selama masa pandemi.

Penelitian terdahulu mengenai tantangan dalam pengumpulan bukti audit dengan pemanfaatan *Big Data* pada KAP di Jawa Tengah dilakukan oleh Indarto et al. (2021). Hasil penelitian tersebut menemukan bahwa diperlukan prosedur audit alternatif untuk memperoleh bukti yang cukup dan memadai selama masa pandemi Covid-19. Auditor dituntut untuk menghadapi tantangan audit selama masa pandemi dan tetap memberikan informasi yang benar. Auditor harus dapat memodifikasi prosedur audit yang dilakukan, mengumpulkan bukti audit, menilai risiko salah saji material dan melakukan prosedur audit alternatif sesuai dengan kondisi saat ini (Indarto et al., 2021).

Newman et al. (2021) melakukan penelitian serupa mengenai dampak adopsi *data analytics* terhadap pengumpulan bukti audit pada KAP KPMG Zimbabwe. Penelitian Newman et al. (2021) menemukan bahwa adopsi *data analytics* memiliki dampak positif terhadap

---

<sup>3</sup> Standar Audit (SA) 330 : Respon Auditor Terhadap Risiko yang Telah Dinilai

pengumpulan bukti audit dan dapat digunakan sebagai solusi atas tantangan yang dihadapi auditor selama masa pandemi. Implementasi *data analytics* secara penuh oleh KPMG Zimbabwe akan menghasilkan pemahaman yang lebih baik tentang pendekatan audit oleh semua auditor dan peningkatan kualitas dalam semua prosedur audit mulai dari perencanaan hingga penyelesaian.

Penelitian lainnya mengenai pemanfaatan teknologi dalam pengumpulan bukti audit juga dilakukan oleh Al-Sayyed et al. (2021). Penelitian tersebut berfokus untuk menguji pemanfaatan teknologi *Artificial Intelligence* (AI) pada bukti audit yang diperoleh auditor perusahaan teknologi di Yordania. Data penelitian dikumpulkan melalui kuesioner dan menemukan bahwa *expert system* berpengaruh terhadap bukti audit. Oleh karena itu diperlukan adanya peningkatan minat terhadap teknologi *Artificial Intelligence* (AI) dalam pengumpulan bukti audit. Hal ini disebabkan karena teknologi *Artificial Intelligence* (AI) memberikan prospek menjanjikan untuk masa depan namun auditor harus meningkatkan pengetahuan dan keterampilan yang diperlukan (Al-Sayyed et al., 2021).

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dampak pandemi Covid-19 terhadap proses pengumpulan dan pemeriksaan bukti yang dilakukan oleh auditor, khususnya apakah terdapat perbedaan pada kondisi sebelum dan selama pandemi Covid-19. Penelitian ini ingin menggali informasi mengenai bagaimana dampak terhadap bukti audit akibat terjadinya pandemi Covid-19, apakah hal tersebut mempengaruhi keandalan dan kelengkapan bukti audit. Bukti dalam bentuk digital atau elektronik juga memberikan tantangan tersendiri bagi auditor yaitu terkait keandalan bukti, apakah bukti tersebut otentik (asli) atau sudah dimanipulasi. Selain itu masalah terkait keamanan bukti juga perlu dipertimbangkan, apakah terdapat kebijakan tentang keamanan data klien, bagaimana upaya perlindungan data dan pencegahan risiko, apakah KAP memiliki sumber daya yang memadai misalnya apakah komputer atau server yang digunakan dapat menampung terjadinya peningkatan volume informasi selama masa pandemi.

Tantangan dan peluang yang dihadapi auditor dalam melakukan pengumpulan dan pemeriksaan bukti audit selama masa pandemi Covid-19 akan dianalisis dengan menggunakan *institutional logics theory*. Friedland & Alford (1991) mengemukakan bahwa setiap institusi memiliki logika sentral atau aturan yang membatasi perilaku individu yang tergabung di dalamnya. Auditor yang tergabung dalam sebuah organisasi profesional juga memiliki aturan khusus yang mengatur bagaimana auditor harus bersikap. Teori *institutional logics* digunakan untuk mendalami bagaimana auditor berusaha mempertahankan sikap profesionalitas dalam situasi yang penuh dengan tekanan dan ketidakpastian, apakah auditor dapat mempertahankan

independensi dan objektivitasnya, dan apakah auditor tetap dapat mengutamakan skeptisisme profesional dalam bekerja.

Selain itu konsep *institutional logics* juga digunakan untuk menganalisis bagaimana auditor dapat beradaptasi dengan kondisi atau situasi yang tidak diprediksi yaitu pandemi Covid-19 yang membawa berbagai perubahan sehingga membutuhkan penyesuaian dari auditor. Auditor dituntut untuk menguasai penggunaan teknologi informasi karena adanya kebijakan pembatasan mobilitas masyarakat yang mengharuskan dilakukannya audit jarak jauh. Dalam hal ini terlihat pentingnya kompetensi auditor terkait kemampuan atau penguasaan terhadap teknologi informasi yang mungkin berbeda antara auditor pada KAP Big Four dan KAP Non Big Four.

Menurut DeAngelo (1981) kualitas audit ditentukan oleh ukuran KAP. KAP berukuran besar identik dengan audit yang lebih berkualitas. Oleh karena itu penelitian ini juga ingin coba menggali apakah terdapat perbedaan yang signifikan antara pemeriksaan bukti audit pada KAP Big Four dan KAP Non Big Four. KAP Big Four diperkirakan memiliki sumber daya teknologi yang lebih memadai dan sumber daya manusia yang lebih kompeten karena pernah mengikuti berbagai pelatihan sehingga tidak mengalami kesulitan dalam beradaptasi dengan perubahan. Padahal standar yang digunakan dalam proses audit sama, namun bentuk implementasinya bisa jadi berbeda.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya (Al-Sayyed et al., 2021; Hamdan et al., 2021; Hammersley et al., 2021; Indarto et al., 2021; Jannah et al., 2021; Nazarova et al., 2021; Newman et al., 2021; Nugraha & Syafdinal, 2021; Pertiwi et al., 2022; X. Yin, 2020) yaitu lebih berfokus pada tantangan dan peluang yang dihadapi auditor dalam proses pemeriksaan bukti audit selama masa pandemi Covid-19. Selain itu penelitian ini dilakukan secara kualitatif dengan melakukan wawancara terhadap auditor yang bekerja pada KAP Big Four dan KAP Non Big Four. Selanjutnya hasil penelitian akan dianalisis berdasarkan teori *institutional logics* dengan menggunakan aplikasi NVivo untuk mengetahui upaya adaptasi atau penyesuaian yang dilakukan auditor selama masa pandemi.

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam bidang akademis dengan menambah penelitian mengenai dampak pandemi Covid-19 terhadap pemeriksaan bukti audit di Indonesia. Selain itu penelitian ini juga diharapkan dapat berkontribusi pada dunia praktik dengan menambah pengetahuan dan meningkatkan kesadaran auditor mengenai pentingnya menjaga keandalan dan kelengkapan bukti audit selama pandemi. Oleh karena itu penelitian ini mengambil judul **“Tantangan dan Peluang Pemeriksaan Bukti Audit Pada Masa Pandemi Covid-19 di Indonesia”**.

## **1.2. Pertanyaan Penelitian**

Berdasarkan latar belakang di atas, maka dapat dirumuskan pertanyaan penelitian sebagai berikut :

1. Bagaimana proses pemeriksaan bukti audit pada masa pandemi Covid-19 pada KAP Big Four dan KAP Non Big Four?
2. Bagaimana tantangan dan peluang yang dihadapi auditor dalam melakukan pengumpulan dan pemeriksaan bukti audit pada masa pandemi Covid-19 pada masa KAP Big Four dan KAP Non Big Four?
3. Apa saja upaya yang dilakukan auditor untuk beradaptasi atau menyesuaikan diri dengan proses pemeriksaan audit pada masa pandemi Covid-19 pada KAP Big Four dan KAP Non Big Four?

## **1.3. Tujuan Penelitian**

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh pemahaman mendalam mengenai tantangan, peluang dan upaya auditor dalam proses pengumpulan dan pemeriksaan bukti audit selama pandemi Covid-19 pada KAP Big Four dan KAP Non Big Four. Penelitian ini ingin menganalisis apakah terdapat perbedaan antara KAP Big Four dan KAP Non Big Four dalam melakukan audit pada masa pandemi karena kemungkinan dua jenis KAP tersebut memiliki sumber daya yang berbeda. Penelitian ini akan menggunakan konsep *institutional logics* sebagai dasar analisis data untuk mengetahui tantangan, peluang serta upaya yang dilakukan oleh auditor dalam beradaptasi dengan perubahan lingkungan saat melakukan pengumpulan dan pemeriksaan bukti audit selama masa pandemi dalam rangka menjaga keandalan dan kelengkapan bukti audit.

## **1.4. Ruang Lingkup**

Penelitian ini hanya berfokus pada salah satu jenis audit yaitu audit atas laporan keuangan yang dilakukan pada masa pandemi Covid-19 di Indonesia. Dalam penelitian ini informasi yang akan dianalisis hanya berkaitan dengan proses pengumpulan dan pemeriksaan bukti audit. Sasaran dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada KAP Big Four dan KAP Non Big Four.

## **1.5. Kontribusi Penelitian**

### **a. Kontribusi Akademis**

Penelitian ini diharapkan dapat menambah dan memperluas ranah penelitian mengenai pemeriksaan bukti audit di Indonesia, khususnya pada masa pandemi Covid-19. Penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan tambahan informasi kepada para pembaca mengenai tantangan dan peluang yang dihadapi auditor dalam melakukan pengumpulan dan pemeriksaan bukti audit sebagai dampak dari situasi yang penuh dengan ketidakpastian akibat pandemi Covid-19.

### **b. Kontribusi Praktis**

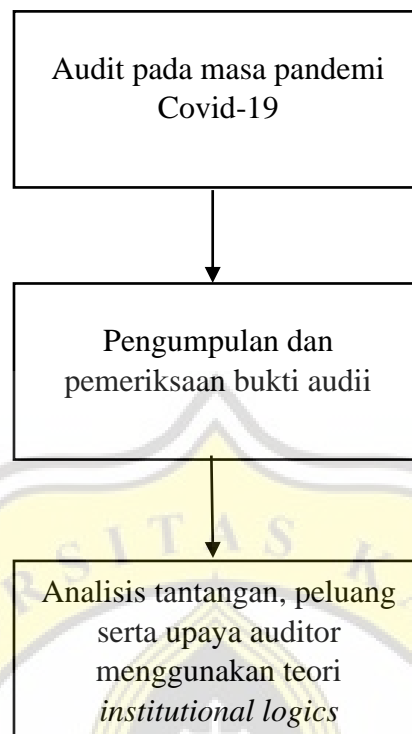
Penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai pertukaran informasi dan bahan evaluasi bagi para auditor mengenai berbagai cara melakukan pengumpulan dan pemeriksaan bukti audit dan upaya-upaya yang dilakukan untuk menjaga keandalan dan kelengkapan bukti audit oleh sesama rekan auditor di Indonesia. Selain itu penelitian ini juga diharapkan dapat meningkatkan kesadaran calon auditor, auditor pemula dan auditor lainnya mengenai pentingnya menjaga kualitas bukti audit selama pandemi.

### **c. Kontribusi Kebijakan**

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan gambaran dan mencerminkan kondisi sesungguhnya di lapangan yang dihadapi auditor selama proses pengumpulan dan pemeriksaan bukti audit. Dengan demikian hasil penelitian ini dapat menjadi salah satu bahan pertimbangan atau rujukan bagi IAPI sebagai asosiasi profesi auditor untuk membuat kebijakan atau panduan yang dapat semakin mempermudah pekerjaan auditor yang dihadapkan dengan segala keterbatasan akibat situasi pandemi. Selain itu penelitian ini diharapkan dapat menjadi salah satu dasar rujukan untuk menentukan kebijakan audit jarak jauh (*remote audit*) di masa depan yang masih harus terus diperbaharui.



## 1.6. Kerangka Pikir



Gambar 1.1. Kerangka Pikir Penelitian

Sumber : Data Diolah, 2021.

Pandemi covid-19 membawa perubahan pada berbagai aspek kehidupan, salah satunya proses audit. Dalam kondisi ini auditor dihadapkan pada berbagai keterbatasan seperti aturan bekerja dari rumah, pengurangan personil, dan tidak dapat melakukan kunjungan lapangan. Oleh karena itu proses pengumpulan bukti audit juga perlu dilakukan penyesuaian dan dibutuhkan upaya lebih dari auditor dalam melakukan pemeriksaan bukti audit. Padahal auditor juga dituntut untuk tetap menjaga keandalan dan kelengkapan bukti audit karena dapat berdampak terhadap penilaian atau opini yang akan diberikan oleh auditor. Tantangan, peluang dan upaya yang dilakukan auditor dalam proses pengumpulan dan pemeriksaan bukti audit akan dianalisis menggunakan teori *institutional logics*.