

BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Pemeriksaan Bukti Audit Pada Masa Pandemi

Prosedur pengambilan bukti audit antara lain yaitu *inquiry*, observasi, inspeksi, *recalculation*, *reperformance*, konfirmasi dan prosedur analitis (Setiadi, 2019). Beberapa prosedur tersebut tidak dapat berjalan seperti masa sebelum pandemi karena terdapat beberapa perubahan. Perubahan tersebut tentu disebabkan karena adanya serangkaian aturan yang harus dipatuhi auditor selama masa pandemi Covid-19 demi menjaga kesehatan dan keamanan bersama. Beberapa prosedur pengumpulan dan pemeriksaan bukti audit yang mengalami perubahan selama masa pandemi antara lain:

1. Observasi

Observasi merupakan pemeriksaan bukti audit dengan melihat proses yang dilakukan oleh orang lain, salah satunya perhitungan fisik persediaan. Pada masa pandemi observasi tidak dapat dilakukan seperti biasanya karena auditor tidak dapat datang ke lokasi klien secara langsung. Hal ini disebabkan karena adanya berbagai aturan yang membatasi mobilitas auditor pada masa pandemi. Akibat keterbatasan tersebut maka prosedur observasi harus dilakukan dengan prosedur alternatif lainnya seperti menggunakan *video call*, foto atau rekaman video.

“contoh saat melakukan stock persediaan, awalnya kita turun langsung ke lapangan, sekarang bisa via aplikasi, yang kita gunakan adalah zoom atau google meet, jadi nanti dari mereka ada semacam HP yang mereka gunakan khusus untuk memperlihatkan barang-barang yang kita minta untuk dijadikan sampling, ada perubahan penugasan yang harusnya di lapangan menjadi tidak ke lapangan” (Interviewee 6 – Senior Auditor KAP Lokal).

2. Inspeksi

Inspeksi merupakan proses pemeriksaan catatan, dokumen atau aset berwujud yang dilakukan oleh auditor. Proses inspeksi biasanya dilakukan dengan memeriksa catatan atau dokumen secara langsung di lokasi klien. Namun pada masa pandemi Covid-19 auditor tidak dapat datang ke lokasi klien sehingga prosedur inspeksi harus diganti dengan prosedur alternatif lainnya seperti mengirim dokumen melalui pos. Dokumen berbentuk fisik tersebut selanjutnya akan diperiksa oleh auditor di KAP, bukan di lokasi klien. Selain itu pemeriksaan

dokumen juga bisa dilakukan dengan cara mengubah dokumen fisik ke dokumen digital (*softfile*) yang kemudian diunggah ke *google drive* atau *cloud* untuk diperiksa oleh auditor secara *online*.

“Data-data nanti semua dikirimkan oleh klien ke kita via email jadi semuanya softcopy lalu kita do testing dari data-data yang kita peroleh tapi untuk perolehan bukti seperti hardcopy, vouching-vouching gitu kalau kliennya bisa provide via email itu kita minta mereka untuk scan, kita yang pilih sampelnya mereka scan” (Interviewee 11 – Senior Associate KAP Big Four).

3. Pemeriksaan Fisik

Prosedur ini dilakukan untuk akun-akun yang memiliki bentuk fisik dan nilai yang signifikan seperti kas, persediaan dan aset tetap. Namun selama masa pandemi prosedur pemeriksaan fisik tidak dapat dilakukan secara langsung karena berbagai keterbatasan auditor dalam melakukan kunjungan lapangan. Padahal bagi sebagian perusahaan, nilai kas, persediaan dan aset tetap memiliki nilai yang material. Oleh karena itu auditor harus tetap dapat melakukan pemeriksaan dengan benar agar mendapatkan hasil yang baik. Dalam hal ini auditor melaksanakan berbagai prosedur alternatif demi menjaga kualitas audit dan kesimpulan yang dihasilkan.

“untuk penugasan lapangan terkendala karena biasanya ada pemeriksaan kas, aset tetap, pemeriksaan persediaan, cek bukti fisik transaksi untuk sampel, kita biasanya menggunakan alternatif video call atau zoom” (Interviewee 5 – Auditor Lapangan KAP Lokal).

4. Vouching dan Tracing

Prosedur ini juga mengalami perubahan pada masa pandemi. *Vouching* merupakan prosedur menelusur ke sumber bukti. Prosedur ini digunakan untuk membuktikan asersi keberadaan untuk membuktikan nilai yang dilaporkan benar-benar terjadi. Untuk menelusur apakah pembelian aset benar-benar terjadi maka auditor perlu melakukan penelusutan ke buku besar, jurnal hingga ke faktur penjualan. Sedangkan *tracing* merupakan prosedur untuk menguji asersi kelengkapan agar auditor dapat mengetahui apakah benar semua transaksi telah dicatat dan dilaporkan. Pemeriksaan persediaan dilakukan dengan menelusuri ke kartu stock sampai ke laporan posisi keuangan. Pada masa pandemi prosedur ini sebenarnya dapat dilakukan namun terkendala dengan tidak adanya kunjungan lapangan yang mengharuskan auditor melakukan pemeriksaan secara online. Proses untuk mengubah bukti audit dalam

berbentuk dokumen kertas menjadi berbentuk file digital tentu membutuhkan waktu yang tidak lama. Proses tersebut memperpanjang waktu audit dan dikhawatirkan dapat menunda penerbitan opini audit.

“Vouching salah satu yang tersulit artinya kita yang memilih dari buku besar biasanya. Kalau kita misalkan kunjungan langsung satu dua hari selesai itu vouching, tapi kalau sekarang kita butuh satu minggu atau sampai dua minggu untuk benar-benar lengkap karena satu transaksi tidak hanya cukup satu dokumen. Sebenarnya sudah menekankan bahwa auditor harus melakukan prosedur alternatif gimanapun caranya kita harus benar-benar memperoleh buktinya walaupun kita nggak bisa fisik ya mau nggak mau kita melalui zoom atau melalui scan atau foto” (Interviewee 1 – Senior Auditor KAP Lokal).

Pandemi Covid-19 menyebabkan proses audit mengalami perubahan karena adanya berbagai aturan yang membatasi ruang gerak auditor, khususnya untuk melakukan kunjungan lapangan. Aturan tersebut muncul didasari alasan kesehatan dan keamanan bersama. Meskipun demikian, proses audit tetap harus berjalan sebagaimana mestinya sesuai dengan prosedur dan kode etik profesi sehingga auditor dapat menyatakan pendapat dengan tepat. Aturan yang diterbitkan pemerintah berpengaruh terhadap proses audit. Hal ini membuktikan bahwa regulasi atau peraturan merupakan *symbolic carriers* yang dapat menimbulkan perubahan dalam sebuah institusi (Lepoutre & Valente, 2015; Nugraheni et al., 2022; Scott, 2003). Aturan-aturan yang muncul selama pandemi Covid-19 seperti PSBB (Pembatasan Sosial Berskala Besar), PPKM (Pemberlakuan Pembatasan Kegiatan Masyarakat), dan pembatasan lainnya sering kali menimbulkan permasalahan dalam pelaksanaan audit di lapangan. Oleh karena itu, kualitas audit di masa pandemi Covid-19 menjadi isu penting yang menjadi perhatian para peneliti maupun auditor itu sendiri.

Kualitas audit dipengaruhi oleh beberapa aspek yang dimulai sejak sebelum auditor melakukan pemeriksaan yaitu prosedur penerimaan penugasan audit atau perikatan. Dalam memulai sebuah perikatan diperlukan proses *review* agar auditor dapat meminimalkan risiko yang harus dihadapi dalam proses audit yang akan dijalani berikutnya (Go & Ardiarti, 2015; Rajagukguk, 2017; H. Yin & Du, 2021). Proses penerimaan perikatan adalah tahap paling awal sebelum memulai prosedur audit lainnya. Dalam rangka menjaga kepatuhan dalam melakukan perikatan maka auditor dapat mengacu ke SPM 1 (Standar Pengendalian Mutu) yang menyatakan bahwa diperlukan pertimbangan atas hal-hal signifikan yang mungkin muncul dan berdampak dalam hubungan perikatan yang berlanjut.

Review terhadap pengendalian mutu perikatan menjadi salah satu indikator penerimaan perikatan audit atau keberlanjutan suatu perikatan yang telah berlangsung sebelumnya. Pengendalian mutu perikatan sebenarnya tidak berbeda pada masa sebelum dan saat pandemi. Auditor tetap harus memastikan bahwa KAP memiliki sumber daya yang mampu menangani calon klien tersebut. Selain itu auditor juga harus memastikan bahwa calon klien merupakan entitas yang mau dan siap untuk diaudit. Hal ini penting untuk dilakukan agar proses audit yang akan dilakukan dapat terlaksana dengan lancar (Herawati & Selfia, 2019; Permana & Setyawan, 2018).

Proses ini menjadi mudah apabila berhubungan dengan klien lama atau yang sudah pernah diaudit sebelumnya. Namun tantangan muncul apabila menjalin perikatan dengan klien baru. Logika ini dipengaruhi oleh *relational system* yang tercipta antara auditor dan klien. Hubungan yang sudah terjalin lama akan menghasilkan hal yang berbeda dengan hubungan yang baru akan dibangun (Darono & Panggabean, 2015; Parker et al., 2021; Scott, 2003). Auditor harus mampu menilai risiko bawaan klien. Dalam proses penerimaan perikatan, auditor biasanya melakukan peninjauan lapangan untuk memperoleh pemahaman mengenai lingkungan bisnis klien dan risikonya. Namun keterbatasan yang ada pada masa pandemi mengharuskan auditor untuk melakukan serangkaian prosedur alternatif seperti menghubungi auditor sebelumnya, melakukan pemeriksaan laporan dan data-data keuangan, atau memanfaatkan fitur pada aplikasi ATLAS (*Audit Tool and Linked System*).

“Jadi yang tadi saya katakan kalau itu klien lama sebetulnya nggak jadi masalah karena kita sudah beberapa kali audit dan mengetahui, nah yang repot itu kalau itu adalah klien yang baru. Oleh karena itu kami juga membatasi di dalam mendapatkan klien baru. Klien baru itu ya harus yang nilai-nilai atau angka-angka dalam laporan keuangan di mana pemeriksaannya atau auditnya itu yang paling bagus kalau kita datang langsung itu kita kurangi juga” (Interviewee 10 – Partner Cabang Semarang).

Faktor lain yang mempengaruhi kualitas audit yaitu independensi auditor (Hariyanto, 2020; Napitupulu et al., 2021; Sa’adah & Challen, 2022). Berdasarkan SA 210⁴ auditor harus memastikan terlebih dahulu bahwa dapat menjaga independensi sebelum memutuskan untuk menerima atau melakukan suatu perikatan audit. Independensi juga menjadi salah satu poin

⁴ Standar Audit 210 “Persetujuan atas Ketentuan Perikatan Audit” : Perikatan asuransi, termasuk perikatan audit, hanya boleh diterima jika auditor mempertimbangkan bahwa ketentuan etika yang relevan seperti independensi dan kompetensi profesional akan dipenuhi.

penting yang diatur dalam Kode Etik Akuntan Indonesia paragraf 120.12-A1⁵. Standar Independensi⁶ mengharuskan auditor sebagai pelayan publik untuk dapat mempertahankan independensi baik dalam pemikiran (menyatakan kesimpulan dengan tidak terpengaruh tekanan) maupun penampilan (menjaga agar pihak ketiga tidak melihat adanya kompromi terhadap integritas tim audit).

Pentingnya menjaga independensi sebenarnya tidak hanya diperlukan selama masa pandemi, melainkan harus selalu dipertahankan oleh auditor selama menjalankan tugasnya. Namun kondisi pandemi yang penuh dengan tekanan tentu menyebabkan auditor menjadi lebih sulit dalam menjaga independensi. Hal ini menunjukkan bahwa lingkungan eksternal turut mempengaruhi logika sentral di dalam organisasi. Penelitian sebelumnya turut membuktikan bahwa adanya isomorfisme koersif sebagai tanda organisasi melakukan penyesuaian diri (Chiwamit et al., 2014; Nugraheni et al., 2022; Thornton & Ocasio, 1999). Salah satu ancaman terhadap kepatuhan auditor datang dari rasa takut kehilangan klien. Kondisi ini lebih sering dialami oleh KAP lokal dengan jumlah klien yang masih sedikit (Paramastri & Suputra, 2016; Shan et al., 2019; Yen et al., 2018).

“Memang ada beberapa kantor yang kekhawatiran kehilangan klien itu tinggi”
(Interviewee 3 – Akuntan Publik KAP Lokal).

Rasa takut kehilangan klien merupakan salah satu kendala bagi auditor untuk bersikap profesional. Seperti yang diketahui bahwa sumber pendapatan utama KAP berasal dari *fee audit*, sehingga jumlah klien tentu akan mempengaruhi jumlah pendapatan KAP. Dengan demikian auditor tidak dapat menutup mata terkait peran klien terhadap kelangsungan hidup KAP. Pernyataan ini didukung dengan hasil penelitian yang membuktikan bahwa *fee audit* mempengaruhi kualitas audit (Fauzan et al., 2021; Sa’adah & Challen, 2022; Soares et al., 2021). Ketakutan ini semakin bertambah pada masa pandemi yang menyebabkan semua sektor mengalami penurunan pendapatan. Salah satu faktor yang dapat menjaga auditor untuk tetap mempertahankan independensi yaitu karena adanya pengawasan yang ketat dari P2PK (Pusat Pembinaan Profesi Keuangan). Berdasarkan KEP-11/PPPK/2020⁷, walaupun dalam masa

⁵ Akuntan yang berpraktik melayani publik disyaratkan oleh Standar Independensi harus independen ketika melakukan perikatan audit, perikatan reviu, atau perikatan asuransi lainnya. Independensi berkaitan dengan prinsip dasar objektivitas dan integritas.

⁶ Kode Etik Akuntan Indonesia paragraf 120.12-A2.

⁷ Keputusan Kepala Pusat Pembinaan Profesi Keuangan Nomor: KEP-11/PPPK/2020 : Bahwa untuk efektifitas pelaksanaan pemeriksaan dan mencegah penyebaran COVID-19, perlu penyesuaian metode dalam pelaksanaan pemeriksaan terhadap AP, KAP, dan cabang KAP.

pandemi, P2PK sebagai lembaga yang memiliki fungsi pengawasan terhadap KAP tetap melaksanakan tugasnya dengan penyesuaian metode pemeriksaan.

Kualitas audit juga dapat dipengaruhi oleh proses penilaian risiko (Klasson & Knutsson, 2021; Knechel et al., 2012; Murphy, 2020). Pandemi Covid-19 mengharuskan auditor untuk melakukan penyesuaian dalam proses penilaian risiko. Dampak yang ditimbulkan pandemi terhadap lingkungan bisnis klien harus dapat ditangkap dengan tepat oleh auditor. Pandemi Covid-19 dapat menyebabkan gangguan operasional yang berdampak pada perubahan model bisnis klien sehingga diperlukan adanya evaluasi risiko tambahan dari auditor (Fatmasari, 2020; Janatun, 2021; Kaka, 2021; Murphy, 2020). Auditor diharapkan dapat menilai adanya risiko tambahan seperti gangguan operasional akibat terjadinya perubahan model bisnis klien, permasalahan rantai pasokan, manajemen sumber daya terganggu, dan sebagainya. Selama masa pandemi, risiko tentu menjadi lebih tinggi sehingga dibutuhkan tingkat kehati-hatian yang lebih dari auditor untuk menilai risiko. Auditor harus memastikan bahwa dampak pandemi benar-benar telah dipertimbangkan oleh manajemen dalam melakukan proses penilaian risiko.

“Bisa saja risiko salah menilai lebih tinggi karena datanya soft file terus juga kita nggak bisa langsung komunikasi ke klien, mungkin komunikasi secara virtual dengan fisik berbeda mungkin lebih enak fisik atau tatap muka lebih tahu jelasnya gimana kalau ada pertanyaan bisa langsung tanya jawab langsung cepet dapat buktinya juga” (Interviewee 8 – Assurance Associate KAP Big Four).

Symbolic carriers yang terwujud melalui serangkaian Standar Audit menjadi panduan atau pedoman yang membantu auditor untuk melaksanakan tugasnya (Darono & Panggabean, 2015; Parker et al., 2021). Dengan demikian Standar Audit termasuk sebagai salah satu elemen yang membentuk logika berpikir auditor. SA 315⁸ menetapkan bahwa dalam rangka mengidentifikasi dan menilai risiko salah saji material pada laporan keuangan maka auditor perlu melakukan serangkaian prosedur penilaian risiko. Keterbatasan selama masa pandemi menyebabkan proses audit tidak dapat berjalan seperti biasanya sehingga dikhawatirkan

⁸ Standar Audit 315, “Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Kesalahan Penyajian Material Melalui Pemahaman atas Entitas dan Lingkungannya”: Auditor harus melaksanakan prosedur penilaian risiko untuk menyediakan suatu dasar bagi pengidentifikasian dan penilaian risiko kesalahan penyajian material pada tingkat laporan keuangan dan asersi.

muncul risiko tambahan. Oleh karena itu auditor dapat mengacu pada SA 330⁹ yang mengatur bahwa auditor dapat melakukan perubahan yang relevan berkaitan dengan respon atas risiko salah saji material yang telah diidentifikasi dan dinilai oleh auditor. Dengan demikian auditor dapat melakukan implementasi respon risiko dengan tepat.

Selain penilaian risiko, penilaian terhadap kelangsungan usaha klien pun juga mengalami perubahan. Tidak dipungkiri bahwa pandemi Covid-19 menimbulkan gejala perekonomian yang luar biasa dan tentu berdampak terhadap bisnis klien seperti terjadinya penurunan penjualan karena konsumsi masyarakat juga berkurang. Akibatnya perusahaan mengalami kerugian, tidak bisa mencapai performa maksimal dan mau tidak mau perusahaan harus menekan biaya dengan mengurangi jumlah karyawan. Kondisi ini perlu menjadi pertimbangan khusus bagi auditor dalam memberikan opini *going concern* karena adanya peristiwa luar biasa yang terjadi.

Pertanyaan mengenai apakah pandemi Covid-19 menyebabkan timbulnya opini *going concern* menjadi isu tersendiri yang sangat menarik untuk dibahas. Oleh karena itu auditor perlu melakukan serangkaian upaya untuk dapat menarik kesimpulan dengan tepat apakah klien benar-benar mengalami *problem going concern* yang disebabkan karena permasalahan fundamental atau hanya sebagai dampak dari peristiwa pandemi Covid-19 yang mengguncang seluruh jenis industri. Upaya auditor menunjukkan bahwa peran individu atau aktor sangat penting dalam pembentukan logika sentral organisasi. Masing-masing individu berusaha untuk melakukan penyesuaian terhadap kondisi yang terjadi agar organisasi dapat tetap bertahan dalam situasi penuh tantangan (Alsharari, 2017; Parker et al., 2021; Teresia & Nugraheni, 2022).

Sebelum masa pandemi, kondisi *red flag* seperti persediaan menumpuk, hutang meningkat, penjualan menurun, serta keuangan perusahaan yang merugi merupakan sinyal adanya *problem going concern*. Namun pada saat pandemi tentu auditor memerlukan pertimbangan khusus dalam menyatakan opini *going concern*.

“Pada waktu pandemi memang kita banyak pemakluman, adjust banyak dilakukan, sehingga going concern-nya juga kita melihat perusahaan-perusahaan tertentu yang berisiko tinggi mana, kalau biasanya sebelum pandemi kita sudah memetakan dahulu di ATLAS mana perusahaan yang risiko tinggi dan risiko rendah, ada alat ukur untuk menentukan perusahaan risiko

⁹ Standar Audit 330, “Respon Auditor terhadap Risiko yang Telah Dinilai”: Auditor harus merancang dan mengimplementasikan prosedur audit lebih lanjut yang sifat, saat, dan luasnya didasarkan pada dan merupakan respon terhadap risiko kesalahan penyajian material yang telah dinilai pada tingkat asersi

tinggi, sedang, rendah, sudah ada sebetulnya, jadi kalau selama pandemi kita lebih concern atau menekankan mana perusahaan yang berisiko tinggi. Kalau tingkat ketidakwajaran tinggi otomatis going concern-nya pengaruhnya juga akan tinggi” (Interviewee 3 – Akuntan Publik KAP Semarang).

Penelitian mengenai *going concern* pada masa pandemi menemukan bahwa terdapat peningkatan jumlah entitas yang memperoleh opini *going concern* akibat dampak yang ditimbulkan dari pandemi Covid-19 (Baskan, 2020; Hossain et al., 2020; Oswald, 2021). Namun hal tersebut dipengaruhi oleh kondisi keuangan perusahaan yang sudah tidak sehat sebelum masa pandemi. Oleh karena itu auditor harus mempertimbangkan berbagai aspek dalam menentukan kelangsungan usaha sebuah entitas. Pertimbangan utama bagi auditor untuk menyatakan *problem going concern* terletak pada modal negatif. Selain itu kondisi yang menjadi bahan pertimbangan bukan hanya pada saat pandemi, melainkan tahun-tahun sebelumnya yang terus berlanjut hingga ke masa pandemi. Apabila kondisi seperti itu dialami oleh klien maka auditor tidak ragu untuk menyatakan opini *going concern*.

Dalam melakukan penilaian kelangsungan usaha sebuah entitas pada masa pandemi, auditor dapat mencantumkan Keputusan Presiden Nomor 12 Tahun 2020¹⁰ dalam laporan audit sebagai dasar bahwa kondisi yang saat ini dialami klien disebabkan karena dampak pandemi Covid-19. Penggunaan peraturan sebagai landasan menunjukkan bahwa adanya dorongan dari pihak eksternal yaitu pemerintah yang turut mempengaruhi logika berpikir individu atau organisasi. Dalam hal ini terlihat peran peraturan sebagai *symbolic carriers* dalam pembentukan logika sentral di KAP (Darono & Panggabean, 2015; Lepoutre & Valente, 2015; Scott, 2003).

Dengan mencantumkan peraturan tersebut, pengguna laporan audit juga dapat memahami bahwa terdapat berbagai keterbatasan dalam proses audit yang menyebabkan tingkat keyakinan menjadi berkurang. Oleh karena itu auditor harus memberikan upaya lebih dalam melakukan penilaian. ISA 570¹¹ mensyaratkan bahwa auditor harus memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk menyimpulkan apakah terdapat ketidakpastian material terkait dengan peristiwa atau kondisi yang dapat menimbulkan keraguan atas kemampuan entitas untuk melanjutkan kelangsungan usahanya.

¹⁰ Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2020 Tentang Penetapan Bencana Non Alam Penyebaran Corona Virus Disease 2019 (Covid-19) Sebagai Bencana Nasional

¹¹ International Standard on Auditing 570: Going Concern: The auditor’s responsibilities are to obtain sufficient appropriate audit evidence and to conclude, based on the audit evidence obtained whether a material uncertainty exists about the entity’s ability to continue as a going concern.

Terdapat logika yang mempengaruhi auditor dalam menarik kesimpulan atau menentukan sebuah opini yaitu bukti audit. Logika institusi dipengaruhi oleh *material carriers*, salah satunya berupa *artifact* yaitu bukti audit (Lepoutre & Valente, 2015; Scott, 2003). Bukti audit menjadi salah satu elemen penting dalam proses audit itu sendiri. Bukti audit merupakan akta kelahiran dari setiap peristiwa atau transaksi. Bukti audit digunakan sebagai dasar penentuan opini yang akan diberikan oleh auditor. Berdasarkan bukti audit, auditor dapat menyimpulkan apakah sebuah laporan keuangan telah disajikan secara wajar menurut standar akuntansi yang berlaku. Tujuan audit itu sendiri yaitu untuk mengumpulkan bukti audit yang cukup dan tepat. Namun proses pengumpulan atau pemeriksaan bukti audit selama masa pandemi juga mengalami perubahan sehingga dibutuhkan proses penyesuaian. Tantangan, peluang serta upaya auditor dalam melakukan pengumpulan dan pemeriksaan bukti audit selama masa pandemi akan dibahas lebih lanjut dalam pembahasan di bawah ini.

4.2. Tantangan dan Peluang Pengumpulan Bukti Audit Selama Masa Pandemi

1. Tantangan

Berdasarkan Kamus Besar Bahasa Indonesia, tantangan merupakan hal yang menggugah tekad untuk meningkatkan kemampuan mengatasi masalah. Tantangan juga merupakan hal yang perlu diatasi atau ditanggulangi. Audit pada masa pandemi dihadapkan pada serangkaian tantangan karena berbagai perubahan yang terjadi. Fenomena tersebut juga muncul dalam beberapa penelitian sebelumnya (Al-Aamaedeh & Alhosban, 2021; Handoko, 2021; Hazaea et al., 2022; Pertiwi et al., 2022; Purnomo, 2021). Berdasarkan teori *institutional logic*, diketahui bahwa sebuah lembaga dapat mengalami perubahan yang salah satunya disebabkan karena individu atau aktor di dalam lembaga tersebut menghadapi kondisi yang penuh tantangan (Alsharari, 2017; Parker et al., 2021; Teresia & Nugraheni, 2022). Dalam rangka menjaga keamanan dan kesehatan masyarakat, pemerintah mengeluarkan perintah untuk melakukan pembatasan di berbagai bidang seperti pendidikan, transportasi, hiburan dan perdagangan. Aturan¹² mengenai PSBB (Pembatasan Sosial Berskala Besar) pertama kali diberlakukan pada tanggal 31 Maret 2020, kemudian diikuti dengan penerapan PPKM (Pemberlakuan Pembatasan Kegiatan Masyarakat) yang secara rutin dievaluasi.

¹² Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 21 Tahun 2020 Tentang Pembatasan Sosial Berskala Besar Dalam Rangka Percepatan Penanganan Corona Virus Disease 2019 (Covid-19)

Berbagai aturan yang diterbitkan oleh pemerintah merupakan *symbolic carriers* yang menciptakan sebuah situasi baru yang dapat mempengaruhi logika sentral di dalam organisasi (Kisworo & Shauki, 2019; Lepoutre & Valente, 2015; Scott, 2003). Peraturan menciptakan keterbatasan dan keterbatasan menciptakan perubahan. Perubahan tersebut tentu akan menghilangkan budaya lama dan menggantinya dengan sistem baru. Aturan mengenai pembatasan aktivitas dan mobilitas masyarakat tentu berdampak terhadap proses audit, khususnya prosedur audit lapangan. Auditor melakukan kunjungan lapangan dalam rangka memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat sesuai yang disyaratkan dalam SA 500¹³. Namun selama masa pandemi, kunjungan lapangan tidak dapat secara bebas dilakukan karena harus tetap memperhatikan dan mengikuti aturan pembatasan sosial dari pemerintah. Kondisi ini menjadi suatu kendala tersendiri bagi auditor.

“Terkait dengan penugasan masa pandemi covid ini kalau di kantor saya itu kemarin kebetulan dari atasan juga sudah meminimalisir adanya kunjungan ke lapangan...karena memang terbatasnya peraturan itu dan dari pihak kantor internal juga nggak ngebolehin kita untuk sering-sering datang ke klien pada saat itu” (Interviewee 2 – Senior Auditor KAP Lokal).

Kendala terasa semakin sulit khususnya bagi akun-akun yang memiliki risiko tinggi dan selalu dibutuhkan pemeriksaan fisik di lapangan seperti akun kas, persediaan dan aset tetap. Pemeriksaan akun persediaan (*stock opname*) selalu diawali dengan pemeriksaan dokumen atau kartu *stock*, kemudian dilanjutkan dengan pemeriksaan fisik persediaan di gudang klien. Kebiasaan atau budaya kerja yang sudah tertanam lama tersebut merupakan salah satu elemen pembentuk *institutional logic*, yaitu *routines*. Penelitian sebelumnya juga membuktikan bahwa terdapat serangkaian tantangan dalam melakukan pemeriksaan fisik (Handoko, 2021; Institute of Internal Auditors, 2021; Purnomo, 2021). Kebiasaan auditor untuk melakukan pemeriksaan lapangan terpaksa harus diubah pada masa pandemi, pemeriksaan fisik tidak dapat dilakukan karena auditor juga harus mematuhi aturan pemerintah mengenai pembatasan mobilitas. Kondisi ini tentu menjadi keterbatasan dalam prosedur audit di masa pandemi.

“Kalau biasanya terkait cek inventory atau aset tetap itu biasanya kita lebih mengutamakan kunjungan karena itu sulit kalau video call, cuma kalau memang berhalangan kayak misalnya di perusahaannya itu lagi banyak banget covid

¹³ Standar Audit 500, “Bukti Audit” : tanggung jawab auditor untuk merancang dan melaksanakan prosedur audit untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk memungkinkan penarikan kesimpulan memadai yang menjadi basis opini auditor

casesnya jadi kita video call” (Interviewee 11 – Senior Associate KAP Big Four).

Begitu pula dengan pemeriksaan aset tetap yang seharusnya dilakukan auditor dengan melihat secara langsung aset tetap milik klien untuk memastikan asersi keberadaan aset tersebut. Dalam proses pemeriksaan fisik, asersi keberadaan merupakan salah satu poin penting yang harus diperhatikan (Agoes, 2012; Hayes et al., 2014). Prosedur audit lapangan dirasa akan lebih dapat menghasilkan bukti audit yang handal karena auditor dapat melihat, mengamati, menghitung, dan melakukan pemeriksaan secara langsung. Dengan demikian tingkat keyakinan auditor pun akan menjadi lebih tinggi (Idrus, 2018; Pertiwi et al., 2022). Namun karena situasi pandemi, maka auditor tidak dapat melakukan pemeriksaan fisik aset secara langsung dan harus mencari prosedur alternatif lainnya.

“stock opname itu sebetulnya yang perlu kita lihat sendiri adalah kondisi fisiknya misalnya saja aset tetap mungkin aset tetap kalau divideokan kita nggak lihat bahwa ternyata itu mesin-mesinnya sudah banyak yang berkarat sehingga seharusnya kalau kita di tempat itu kita bisa mengajukan pertanyaan yang lebih banyak, oh ini kok berkarat, apakah dengan berkarat demikian jalannya mesin itu masih seperti biasa atau sudah menurun? Bagaimana dengan hasilnya? Kenapa kok berkarat? Kalau berkarat itu disebabkan karena banjir yang berkali-kali masuk itu artinya umur ekonomis mesin sebenarnya mungkin lebih pendek, dan seterusnya. Nah, tapi dengan video ketika kita tidak tahu itu berkarat atau tidak itu tidak ada pertanyaan yang bisa kita lontarkan kepada auditee” (Interviewee 10 – Partner Cabang Semarang).

Auditor juga menemui kendala pada saat melakukan *cash opname* yang sebelum masa pandemi selalu dilakukan pemeriksaan fisik untuk mengetahui jumlah kas yang tersisa apakah sesuai dengan perhitungan di buku besar atau laporan posisi keuangan klien. Namun pada masa pandemi penghitungan fisik kas secara langsung tidak dapat dilakukan karena adanya pembatasan sosial sehingga kunjungan lapangan sangat dibatasi. Berbagai keterbatasan yang dihadapi auditor dapat mempengaruhi *institutional logics* yang tertanam di dalam organisasi karena perubahan dapat tercipta dari sebuah tekanan atau tantangan (Alsharari, 2017; Parker et al., 2021; Teresia & Nugraheni, 2022).

“Hal tersebut juga terjadi pada saat kita melakukan pemeriksaan kas. Kita melakukan live atau video call, kemudian direkam melakukan perhitungan, lalu

kami dikirimkan video tersebut pada saat selesai perhitungan kas. Jadi secara fisik kita melihat pada saat livenya, dan kita juga mendapatkan rekaman”
(Interviewee 12 - Akuntan Publik KAP Jogja)

Selain pemeriksaan fisik terhadap kas, persediaan dan aset tetap, prosedur *vouching* juga dianggap sebagai prosedur audit yang cukup berat untuk dilakukan pada masa pandemi. *Vouching* merupakan salah satu prosedur pemeriksaan bukti audit yang bertujuan untuk memeriksa kebenaran bukti pendukung sebuah transaksi dengan cara pemeriksaan catatan (Agoes, 2012; Hayes et al., 2014). Pada masa sebelum pandemi, prosedur *vouching* dapat dilakukan dalam waktu satu sampai dua hari, namun pada masa pandemi membutuhkan waktu yang lebih lama yaitu satu hingga dua minggu. Hal ini disebabkan karena pengecekan dokumen harus dilakukan dengan lebih detail. Selain itu dengan terbatasnya kunjungan maka klien juga membutuhkan waktu yang lebih lama untuk melakukan *scanning* dokumen agar dapat dikirim melalui *email* kepada auditor.

Berbeda dengan KAP lokal yang masih melakukan prosedur *vouching* secara manual, KAP Big Four sudah menyediakan sebuah website yang dapat digunakan oleh para auditor untuk mempermudah dalam melakukan *vouching*. Website tersebut akan bekerja dengan cara mendeteksi otomatis jumlah atau nilai yang tertera dalam sampel bukti transaksi yang sebelumnya sudah diunggah ke website tersebut dan mencocokkan secara otomatis dengan daftar bukti yang sudah ada. Selain itu untuk memastikan reabilitas data maka auditor juga melakukan prosedur *test of detail*. Dengan demikian auditor dapat lebih mudah untuk melakukan pemeriksaan.

Kondisi tersebut menggambarkan bahwa KAP Big Four lebih siap dalam menghadapi pandemi karena telah tersedia berbagai infrastruktur yang mendukung. Teknologi juga dimaknai sebagai *artifact* yang merupakan salah satu elemen pembentuk *institutional logics* di dalam organisasi (Lepoutre & Valente, 2015; Scott, 2003). Hal ini disebabkan karena teknologi akan mempengaruhi budaya atau cara kerja dari individu yang menggunakannya. Tentu terdapat perbedaan dalam cara kerja antara auditor yang terbiasa menggunakan teknologi dengan auditor yang terbiasa melakukan pekerjaan secara manual. Dengan demikian dapat terlihat bahwa logika sentral pada masing-masing KAP pun berbeda.

“Vouching salah satu yang tersulit artinya kita yang memilih dari buku besar biasanya...tapi kita juga tidak bisa serta-merta mengakui bukti itu karena bisa jadi bukti itu diubah atau bukti itu disesuaikan lagi dengan buku besar... Kalau kita misalkan kunjungan langsung satu dua hari selesai itu vouching, tapi kalau

sekarang kita butuh satu minggu atau sampai dua minggu untuk benar-benar lengkap karena satu transaksi tidak hanya cukup satu dokumen misalkan penjualan nah di dalam penjualan itu harus ada faktur, harus ada bukti invoicennya, harus ada benar-benar PO (Purchase Order) nya. Nah, satu-satu mereka scan itu butuh waktu, di samping itu mereka juga harus melaksanakan tugasnya” (Interviewee 1 – Senior Auditor KAP Lokal).

Kesehatan menjadi isu penting yang menjadi perhatian khusus pada masa pandemi. Auditor harus tetap menjaga kesehatan agar dapat melaksanakan pekerjaannya. Begitu pula dengan klien, khususnya karyawan yang memiliki peran penting dalam proses audit seperti kepala bagian keuangan, staf *accounting*, tim audit internal dan lain-lain. Auditor atau klien yang mengalami gangguan kesehatan karena terpapar Covid-19 akan menjadi salah satu risiko dan kendala yang menghambat proses audit itu sendiri. Dalam hal ini terlihat bahwa logika sentral di dalam organisasi tidak dapat berjalan dengan baik apabila tidak ada pihak yang menjalankannya yaitu individu atau aktor organisasi (Alsharari, 2017; Chiwamit et al., 2014). Begitu pula dengan proses audit di KAP tidak dapat berjalan dengan baik apabila auditor mengalami masalah kesehatan. Proses audit akan membutuhkan waktu yang lebih lama karena harus menunggu auditor atau klien yang terpapar Covid-19 menyelesaikan masa pemulihan. Oleh karena itu menjaga kesehatan dan keamanan di masa pandemi menjadi salah satu tantangan tersendiri bagi auditor.

“Jadi betul-betul kita harus safety tapi prosedur harus tetap kita lakukan, ada perubahan penugasan yang harusnya di lapangan menjadi tidak ke lapangan ...Tantangan terberat lainnya saat klien terkena covid sehingga tidak bisa melakukan apa-apa, dan itu banyak, kita harus tunggu. Contohnya orang akuntansi yang menjadi orang kunci informasi, kita harus menunggu, atau kita hanya bisa menghubungi lewat WA...kendala teknis terbesar justru dari sisi SDM. Ketika mau ngobrol dengan karyawan kunci eh terkena covid sehingga tidak jadi” (Interviewee 6 – Senior Auditor KAP Lokal).

Metode audit jarak jauh menjadi prosedur alternatif yang sering digunakan pada masa pandemi agar proses audit tetap dapat berjalan dengan lancar. Namun ternyata auditor tidak bisa serta merta mengimplementasikan metode audit jarak jauh tersebut kepada semua kliennya. Terdapat klien yang tidak memungkinkan untuk dilakukan prosedur audit jarak jauh. Hal ini dapat disebabkan karena klien tidak memiliki infrastruktur yang mendukung

dilaksanakannya audit jarak jauh. Selain itu apabila klien memiliki transaksi dalam jumlah besar maka tidak memungkinkan untuk membuat bukti audit digital (*softfile*) dalam waktu singkat. Terdapat klien yang memiliki kondisi khusus sehingga mengharuskan auditor untuk tetap datang langsung ke lapangan. Hal ini tentu menjadi tantangan bagi auditor karena risiko penularan Covid-19 yang tinggi.

Fenomena yang dialami auditor di lapangan tersebut membuktikan bahwa selain KAP, klien juga memiliki logika sentral yang sudah terbentuk di dalamnya. Oleh karena itu harus ada penyesuaian yang dilakukan agar auditor tetap dapat melaksanakan pekerjaannya tanpa mengubah atau mempengaruhi logika sentral klien yang sudah tertanam lama. Upaya penyesuaian tersebut pada akhirnya harus dilakukan auditor, walaupun pada akhirnya akan berpengaruh terhadap cara kerjanya dan kemudian akan mempengaruhi budaya organisasi (Darono & Panggabean, 2015; Parker et al., 2021; Teresia & Nugraheni, 2022).

“case by case kebetulan klien saya juga tidak bisa diimplementasi untuk itu, jadi ada pabrik yang bangunannya kuno dari tahun 90-an yang tidak memiliki akses WIFI yang bisa ke semua tempat dan lain-lain jadi tidak bisa diimplementasi. Kebetulan case di klien saya tidak ada perubahan” (Interviewee 7 – Financial Assurance Senior Associate KAP Big Four).

Kebutuhan mengenai data dan bukti audit disesuaikan dengan jenis risiko yang dimiliki klien. Apabila klien termasuk dalam kategori memiliki risiko tinggi maka data yang dibutuhkan pun pasti harus lebih banyak, lengkap dan detail. Akun yang mendapat perhatian khusus juga disesuaikan dengan risiko klien. Masing-masing klien memiliki risiko yang berbeda sehingga prosedur alternatif yang diterapkan untuk setiap akun juga berbeda sesuai dengan tingkat risikonya. Dengan demikian auditor dihadapkan pada tantangan untuk memilih dan menentukan prosedur alternatif yang paling sesuai dan tepat sehingga dapat memperoleh bukti audit yang memadai. Penyesuaian merupakan salah satu ciri yang menandakan terjadinya perubahan dalam *institutional logics* yang dimiliki sebuah organisasi. Penelitian sebelumnya membuktikan bahwa upaya aktor untuk melakukan penyesuaian terhadap kondisi tertentu pada akhirnya membawa perubahan bagi institusi (Alsharari, 2017; Chiwamit et al., 2014; Parker et al., 2021; Teresia & Nugraheni, 2022).

Auditor harus mencari prosedur alternatif yang tepat agar dapat mengumpulkan bukti audit yang cukup dan tepat, namun dengan tetap memperhatikan isu kesehatan. IAPI sebagai asosiasi profesi auditor sudah memberikan beberapa panduan kepada auditor untuk melakukan berbagai prosedur alternatif yang sesuai. Namun auditor sendiri tetap perlu mencermati,

prosedur apa saja yang cocok dan tepat untuk digunakan. Dalam hal ini diperlukan kecermatan dan pengalaman sehingga auditor bisa menentukan prosedur alternatif yang paling sesuai untuk masing-masing akun. Panduan yang muncul selama masa pandemi hadir sebagai aturan yang tidak bersifat membatasi, namun membantu auditor untuk menentukan prosedur audit paling sesuai. Dalam teori *institutional logics*, panduan dapat dikategorikan sebagai *artifact* yang akan membentuk sebuah *institutional logics* baru untuk menggantikan yang lama karena sudah tidak relevan situasi saat ini (Lepoutre & Valente, 2015; Scott, 2003).

“Kalau prosedur alternatif tantangannya bagaimana kita mencari prosedur-prosedur tambahan itu tadi...itu tantangannya bagi teman-teman akan membutuhkan effort yang tinggi, harus membuka lagi ke buku besar, ke rekening koran, ke buku kas, itu tantangan untuk auditor di Kantor Akuntan Publik”
(Interviewee 3 – Akuntan Publik KAP Lokal)

Tantangan lainnya berasal dari perubahan pola komunikasi antara auditor dan klien. Komunikasi yang sebelumnya dapat dilakukan dengan tatap muka langsung kemudian mengalami perubahan menjadi komunikasi secara virtual pada masa pandemi. Komunikasi dilakukan dengan memanfaatkan media komunikasi digital seperti *whatsapp*, *zoom*, dan *google meet*. Dampak yang ditimbulkan beragam seperti adanya miskomunikasi atau misinformasi antara auditor dan klien, pembicaraan tidak dapat dilakukan secara leluasa, apabila ada hal yang ingin ditanyakan tidak dapat langsung disampaikan, auditor tidak dapat membaca *gesture* atau gerak klien. Padahal *gesture*, bahasa tubuh atau mimik wajah merupakan sinyal atau pertanda yang dapat menjadi bahan analisis dan penilaian tersendiri bagi auditor mengenai kejujuran informasi yang disampaikan klien. Oleh karena itu komunikasi secara virtual tentu menjadi tantangan tersendiri bagi auditor dalam pengumpulan bukti audit karena dibutuhkan tingkat kehati-hatian yang lebih tinggi.

Perubahan pola komunikasi auditor dan klien merupakan bentuk terjadinya perubahan *institutional logics* di dalam KAP yang dipengaruhi oleh *relationship system* (Darono & Panggabean, 2015; Lepoutre & Valente, 2015; Scott, 2003). Hubungan yang biasa dilakukan dengan komunikasi langsung harus diubah menjadi komunikasi virtual sehingga kebiasaan-kebiasaan yang terjadi saat tatap muka juga harus dihilangkan atau diubah. Perubahan tersebut juga bukan menjadi upaya yang mudah bagi auditor, terutama auditor dihadapkan pada tanggung jawab untuk memperoleh bukti yang meyakinkan.

“Ketika wawancara kami bisa melihat langsung gesture dari auditee tetapi pada saat pandemi kami hanya bisa melihat via zoom yang tidak terlalu jelas

nampak bagaimana gesture-nya, padahal biasanya kita mengetahui apakah ada data yang disembunyikan kemudian ada kemungkinan kecurangan dan seterusnya itu lebih banyak ditemukan dari melihat gesture auditee” (Interviewee 10 – Partner Cabang Semarang).

Perubahan pola komunikasi secara *online* tersebut juga menjadi tantangan karena dibutuhkan upaya lebih dari auditor untuk memberikan pemahaman kepada klien, khususnya klien yang belum menerapkan sistem akuntansi berbasis teknologi. Bagi KAP lokal yang masih menangani klien skala kecil atau menengah juga dihadapkan pada tantangan terkait SDM (Sumber Daya Manusia) klien yang belum memiliki pengetahuan cukup dalam bidang akuntansi sehingga auditor harus memberikan penjelasan lebih detail mengenai bukti audit yang dibutuhkan. Apalagi jika dalam masa pandemi ini penjelasan tersebut diberikan secara *online*, maka kendala akan semakin terasa karena komunikasi menjadi kurang efektif.

“kendalanya kadang dari bagian accounting-nya masih kurang satu pemahaman terkait istilah-istilah penting, nah itu butuh penjelasan yang lebih, misalnya saya mau minta mutasi, nah nanti bagi mereka mungkin pengertian mutasi itu beda lagi, nah itu perlu dijelaskan lagi” (Interviewee 5 – Auditor Lapangan KAP Lokal).

Selain komunikasi yang menjadi kurang efektif, pembatasan kunjungan lapangan juga dirasakan berpengaruh pada pemeriksaan virtual yang hanya terbatas pada satu layar *smartphone* atau komputer. Berbeda dengan kunjungan langsung yang memungkinkan auditor dapat menyaksikan sendiri kondisi klien, bertanya secara langsung apabila menemui kejanggalan, memilih tempat atau lokasi yang akan diperiksa, berjalan mengitari gudang penyimpanan, melakukan observasi dan lain-lain, sehingga auditor dapat memperoleh keyakinan yang lebih memadai. Keterbatasan yang tercipta akibat kondisi pandemi menimbulkan tantangan perubahan pada aspek *material carriers* khususnya *routines* yang menyebabkan auditor harus mengubah cara kerja lama yang sudah menjadi kebiasaan dalam proses audit (Darono & Panggabean, 2015; Lepoutre & Valente, 2015; Scott, 2003).

“Karena sebenarnya keterbatasannya hanya ada pada layar media yang kita sampaikan, artinya kalau kita kunjungan betul-betul kita bisa melihat semuanya yang di sekitar kita, tapi karena kita menggunakan media maka keterbatasannya adalah kita hanya bisa melihat yang ada di media” (Interviewee 6 – Senior Auditor KAP Lokal).

Perubahan pola audit dari audit tradisional ke audit jarak jauh khususnya terkait prosedur pemeriksaan lapangan yang beralih dari kunjungan langsung menjadi kunjungan virtual membutuhkan bukti audit digital. *Artifact* berupa bukti audit yang mengalami perubahan dari bentuk fisik menjadi digital menyebabkan perubahan pada proses audit. Dengan demikian logika sentral yang sebelumnya telah terbentuk harus disesuaikan sehingga proses pemeriksaan bukti audit dapat tetap berjalan dan berkualitas (Parker et al., 2021; Scott, 2003).

Digitalisasi bukti audit bukan merupakan proses yang mudah baik bagi klien maupun bagi auditor. Bagi klien diperlukan kemauan untuk mengubah bentuk bukti audit dari fisik menjadi digital, baik dengan cara foto, *scan* atau video. Bagi auditor juga dibutuhkan upaya lebih untuk melakukan pemeriksaan bukti audit digital, menunggu klien mempersiapkan dan mengirim data, serta memberikan pemahaman kepada klien. Proses tersebut tentu membutuhkan waktu yang lebih lama sehingga dibutuhkan kesabaran ekstra. Auditor harus menunggu klien melakukan *scanning* dokumen, apalagi jika dokumen yang harus dipindai berjumlah sangat banyak. Proses *upload softfile* ke dalam *cloud* atau *google drive* juga membutuhkan waktu yang tidak sebentar. Hal ini menjadi salah satu tantangan auditor di masa pandemi untuk dapat menjaga proses audit tetap berjalan sesuai *timeline* yang sudah ditentukan di awal.

“yang saya audit beberapa klien, mereka terbatas untuk scan memberikan bukti hard atau softcopy ke kami, misalkan kami memilih bukti-bukti vouching dari buku besar, tapi mereka kesulitan karena terbatasnya waktu mereka, itu memang salah satu kendalanya. Tapi yang paling lama itu penyerahan laporan keuangan, dari SPK tanggal 1 terus laporan itu diberikan di pertengahan padahal dari awal sampai akhir itu kita seharusnya bisa melakukan kegiatan audit. Nah karena kita belum mengetahui angka tadi prosedur audit kita tertunda” (Interviewee 1 – Senior Auditor KAP Lokal).

Perubahan logika sentral tidak hanya dipengaruhi *routines* dan *artifacts*, namun juga *relationship system*. Pada masa pandemi dibutuhkan sikap kooperatif dari klien untuk tepat waktu dalam mengirim dokumen. Apabila laporan keuangan atau data-data yang dibutuhkan auditor tidak segera dikirim, maka prosedur audit yang harus dilakukan selanjutnya menjadi tertunda. Hal ini tidak hanya merugikan auditor, tapi juga bisa merugikan klien karena penerbitan laporan audit dikhawatirkan membutuhkan waktu yang lebih lama. Dampaknya apabila klien ingin melakukan langkah strategis yang membutuhkan opini audit akan menjadi

tertunda. Dengan demikian terlihat peran penting *relationship system* dalam mempengaruhi pekerjaan individu di dalam organisasi. Hubungan auditor dan klien yang terjalin dengan baik dan bersifat saling menguntungkan akan mempermudah dan mempercepat proses audit.

“Tantangannya harus bersabar menunggu, menunggu dokumen, itu tantangan terberat kita, yang seharusnya kita mengerjakan ini ternyata belum, kita harus menghubungi atau komunikasi lagi” (Interviewee 6 – Senior Auditor KAP Lokal).

Proses pemeriksaan yang serba terbatas menimbulkan pengaruh terhadap keyakinan tentang keaslian atau orisinalitas bukti audit. Auditor harus benar-benar meyakini bahwa bukti audit yang diserahkan klien adalah bukti yang asli, tidak diedit, direkayasa atau dimanipulasi. Dengan adanya pandemi Covid-19, maka tingkat keyakinan yang dibutuhkan menjadi semakin tinggi. Apabila sebelumnya auditor dapat meyakini dengan mudah karena dapat melihat bukti audit secara langsung, namun saat masa pandemi menjadi lebih sulit karena pemeriksaan dilakukan secara virtual. Oleh karena itu mencapai tingkat keyakinan yang memadai adalah sebuah tantangan bagi auditor.

“Ketika kita mendapatkan datanya itu hasil scan itu kita juga tidak bisa membuktian ini tanda tangan benar atau tidak, tapi perkara tanda tangan ini sebenarnya terkait dengan audit kepatuhan, bukan terkait dengan untuk melihat kewajaran dari saldo account di dalam laporan keuangan” (Interviewee 10 – Partner Cabang Semarang).

Dibutuhkan berbagai prosedur alternatif sebagai pengganti prosedur yang sudah seharusnya dilakukan untuk membantu auditor dalam memperoleh tingkat keyakinan yang memadai. Prosedur yang sebelumnya ada merupakan *routines* yang telah melekat dalam logika sentral KAP. Namun karena tidak dapat dijalankan seperti biasanya maka *routines* mengalami perubahan yang ditandai dengan munculnya berbagai prosedur alternatif. Hal ini sejalan dengan penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa organisasi mengalami proses adaptasi atau penyesuaian diri karena terdapat berbagai hal yang mempengaruhi (Alsharari, 2017; Chiwamit et al., 2014; Teresia & Nugraheni, 2022).

Memastikan bahwa bukti audit yang diberikan oleh klien tidak dimanipulasi bukanlah hal yang mudah. Apalagi jika auditor tidak dapat melihat bukti tersebut secara langsung. Oleh karena itu auditor lebih mengandalkan pengalaman masa lalu dalam melakukan audit pada masa pandemi. *Track record* klien dari pengalaman audit di tahun-tahun sebelumnya menjadi

dasar pertimbangan bagi auditor dalam menilai atau mengevaluasi bukti audit. Hal ini tentu membawa tantangan yang lebih berat ketika melakukan pemeriksaan bukti audit pada klien baru karena tidak ada pengalaman audit sebelumnya.

“Nah, itu yang menjadi tantangannya Bu. Jadi, kita juga melihat dari klien, kalau klien track record-nya baik, dengan kita juga sudah lama, kita bisa percaya. Karena mungkin dari 5 tahun ke belakang sampel auditnya juga tidak ada masalah, bisa kita bilang itu valid. Tapi kalau klien baru, kayaknya harus dilihat track record klien barunya sih” (Interviewee 9 – Senior Auditor KAP Lokal).

Pentingnya menjaga integritas auditor di masa pandemi juga menjadi salah satu isu yang penting. Dihadapkan pada serangkaian kendala, keterbatasan dan situasi yang penuh ketidakpastian, auditor dituntut untuk tetap menjaga profesionalitas, independensi dan skeptisisme dalam melakukan audit. Risiko salah menilai juga menjadi lebih tinggi sehingga auditor harus lebih berhati-hati dan teliti dalam melakukan pemeriksaan. Mengingat bahwa auditor merupakan salah satu profesi yang harus patuh pada Kode Etik, maka penting bagi auditor untuk tetap menjaga integritas dalam bekerja. Berdasarkan Kode Etik Akuntan Indonesia¹⁴ disebutkan bahwa auditor harus mematuhi prinsip dasar etika yaitu integritas, objektivitas, kompetensi dan kehati-hatian, kerahasiaan dan profesionalisme dalam situasi apa pun. Tantangan menjaga sikap profesional selama melakukan audit di masa pandemi tidak hanya dirasakan oleh auditor pada KAP lokal, melainkan juga auditor yang bekerja pada KAP Big Four.

“Kita kan selalu harus curiga ya atau skeptis apalagi kita harus punya, tapi ya karena terbatasnya kunjungan ya mau nggak mau kita harus meyakinkan. Tapi memang proses untuk persediaan tadi tidak sewaktu-waktu kita bisa percayai” (Interviewee 1 – Senior Auditor KAP Lokal).

Tantangan menjaga integritas dalam audit pada masa pandemi memang dirasa cukup berat bagi salah satu auditor pada KAP lokal. Auditor yang bekerja pada KAP dengan skala yang masih kecil (regional) dihadapkan pada dilema terkait *fee audit*. Proses audit yang membutuhkan waktu lebih lama pada masa pandemi pasti berdampak pada *fee audit* yang semakin besar. Padahal klien juga pasti sedang mengalami kesulitan keuangan. Selain itu

¹⁴ Kode Etik Akuntan Indonesia Seksi 110 (P110.2): Akuntan harus mematuhi setiap prinsip dasar etika

sumber pendapatan utama KAP berasal dari *fee audit* sehingga auditor harus tetap mempertahankan klien yang sudah menjadi langganan agar tidak berpindah ke KAP lain. Padahal mungkin saja klien mengalami permasalahan, namun auditor tidak bisa mengungkapkan kondisi sebenarnya. Di satu sisi auditor harus tetap menjaga independensi, namun di sisi lain auditor perlu menjaga hubungan baik dengan klien agar tidak berpindah ke KAP lain. Dilema etis auditor ini menjadi salah satu fenomena yang muncul pada masa pandemi.

“Tapi beda dengan KAP kecil atau KAP yang biasanya karena dilema takut kehilangan klien... pendapatan utamanya KAP kan memang dari audit artinya dari klien-klien yang sudah langganan... Kalau kami karena kami KAP yang kecil ya kita tetap harus menjaga independensi artinya tidak bisa memihak, tapi untuk fee itu misalkan fee-nya dengan harga besar kita berarti ekstra untuk memberikan hasil yang memuaskan tapi untuk fee yang kecil kita kembali lagi fee kecil tapi mereka tidak memberikan laporan cepat artinya kita kan masa audit misalkan 60 hari yang normalnya sampai 2 bulan, lebih dari 2 bulan mereka tidak memberikan data bisa kita ketahui yang membayarkan biaya untuk lebih dari 60 hari itu siapa, itu salah satu dilema” (Interviewee 1 – Senior Auditor KAP Lokal).

Selain tantangan yang berhubungan dengan etika, tantangan dari sisi teknis juga muncul di masa pandemi. Tidak dapat dipungkiri bahwa selama masa pandemi ketergantungan proses audit terhadap teknologi menjadi semakin tinggi. Oleh karena itu sarana dan prasarana yang mendukung dan stabil selama masa pandemi juga menjadi hal yang penting (Handoko, 2021; Institute of Internal Auditors, 2021; Purnomo, 2021). Beberapa kendala teknis pernah dijumpai selama audit di masa pandemi tidak hanya oleh KAP lokal, tetapi juga KAP Big Four. Kendala teknis tersebut seperti listrik padam, jaringan internet terputus, server *down*, dan lain-lain.

“Pernah. Kebetulan websitenya juga pernah down, kan kita ngumpulin datanya lewat CONNECT, itu CONNECT-nya pernah down setengah hari atau beberapa jam jadi nggak bisa upload di situ jadi kita ganti kirim ke email” (Interviewee 8 – Assurance Associate KAP Big Four).

Dalam rangka mencapai audit yang berkualitas, maka dibutuhkan kerja sama yang baik antara klien dan auditor. Klien diharapkan dapat bersikap kooperatif terhadap semua upaya yang dilakukan auditor, khususnya terkait data-data penting yang dibutuhkan dalam proses audit. Kendala muncul ketika klien membatasi akses terhadap data. Meskipun kendala ini juga

sering dialami pada masa sebelum pandemi, namun kecenderungan klien untuk menyembunyikan data atau memanipulasi data selama masa pandemi menjadi semakin meningkat karena pemeriksaan lebih banyak dilakukan secara *online*. Oleh karena itu risiko kecurangan juga jadi lebih sulit terdeteksi selama masa pandemi (Handoko, 2021; Purnomo, 2021; Redaksi Liputan 6, 2020).

“Kalau untuk itu ada beberapa, kaitannya dengan pimpinan perusahaan tersebut mengizinkan tidaknya, karena kita biasanya berkomunikasi dengan bagian accounting atau keuangan, mereka sendiri mengeluarkan data tidak bisa seenaknya sendiri, harus izin atasan dulu, karena ada beberapa data yang nilainya lumayan kita tidak bisa mendapatkan data tersebut karena perusahaan tidak mengizinkan data tersebut keluar dari perusahaan” (Interviewee 5 – Auditor Lapangan KAP Lokal).

Selain tindakan kooperatif dari klien, SPI (Sistem Pengendalian Internal) yang sudah tertanam dalam lingkungan klien juga dirasa akan lebih membantu auditor dalam pemeriksaan selama masa pandemi. Dalam teori institusional, SPI dapat dimaknai sebagai *artifact* yang merupakan bagian dari *material carriers* dan menjadi salah satu faktor pembentuk *institutional logics*. SPI merupakan hasil dari penciptaan manusia yang dapat membantu pekerjaan menjadi lebih mudah dilakukan. Penerapan SPI dalam organisasi merupakan bagian dari logika sentral yang berjalan dan digunakan individu selama bekerja (Albitar et al., 2020; Scott, 2003).

SPI yang dimiliki klien sebenarnya bisa menjadi peluang atau tantangan. Peluang terjadi ketika SPI klien sudah baik dan laporan audit tahun sebelumnya juga menunjukkan hasil yang positif seperti opini Wajar Tanpa Pengecualian. Sedangkan tantangan akan tercipta jika klien tidak menerapkan SPI sehingga auditor butuh upaya lebih dalam melakukan proses audit. SPI yang lemah mencerminkan bahwa klien memiliki risiko terhadap kecurangan yang semakin tinggi. Oleh karena itu tantangan yang dihadapi auditor juga menjadi semakin berat ketika klien belum menerapkan SPI dengan baik.

“Kita lihat auditor tahun lalu si A, lalu kita juga lihat internal auditnya seperti apa, jadi keyakinan lebih kita di sana. Jika pengendaliannya sudah tidak baik kita harus lebih banyak mendalami, itu yang menjadi pertimbangan kami mengapa kami juga meyakini bahwa itu cukup wajar” (Interviewee 6 – Senior Auditor KAP Lokal).

2. Peluang

Pembahasan sebelumnya menunjukkan bahwa audit pada masa pandemi dihadapkan pada serangkaian kendala dan tantangan. Namun Standar Audit yang harus dipenuhi auditor tidak mengalami perubahan atau penyesuaian, sehingga auditor dituntut harus tetap mampu memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat. Oleh karena itu auditor harus melakukan pengumpulan bukti audit dengan menggunakan berbagai prosedur alternatif. Dalam pembahasan sebelumnya telah disebutkan bahwa mencari prosedur alternatif yang sesuai merupakan tantangan bagi auditor, namun dengan adanya prosedur alternatif yang baru juga menciptakan sebuah peluang tersendiri di masa pandemi.

Institutional logics yang tertanam dalam sebuah organisasi dipengaruhi oleh *routines*, *artifacts* dan *relationship system* (Lepoutre & Valente, 2015; Parker et al., 2021; Scott, 2003). Prosedur audit merupakan *artifact* yang selama ini digunakan auditor dalam melaksanakan pekerjaannya. Namun prosedur yang telah digunakan selama ini harus mengalami perubahan karena adanya situasi pandemi. Oleh karena itu *routines* juga ikut mengalami perubahan. Prosedur yang sebelumnya tidak pernah terpikirkan oleh auditor justru muncul dalam situasi yang mendesak dan penuh tekanan. Kesempatan untuk menggali berbagai macam prosedur alternatif juga terbuka sehingga auditor dapat mencari berbagai macam metode baru yang dirasa dapat mempermudah dan mempercepat proses audit.

“Dari asosiasi ada ketentuan bahwa kalau auditor tidak bisa datang langsung ke lapangan maka diperbolehkan menggunakan prosedur alternatif lain. Nah alternatif lain yang tidak pernah terpikirkan ternyata sudah harus digunakan alternatif lain tersebut, harus menggunakan video call, zoom, karena kita tidak memungkinkan” (Interviewee 3 – Akuntan Publik KAP Lokal).

Scott (2003) menyatakan bahwa *symbolic carriers* berpengaruh terhadap logika berpikir sebuah institusi khususnya dalam implementasi praktik kerja. Hal ini terwujud dengan IAPI menyediakan berbagai panduan mengenai prosedur alternatif yang tercantum dalam *Technical Newsflash*. Panduan tersebut akan menjadi panduan bagi auditor dalam menentukan prosedur audit yang dapat digunakan selama masa pandemi. Sebagai bentuk pendampingan terhadap para auditor, IAPI juga mengadakan webinar mengenai audit di masa pandemi dan bagaimana auditor bisa menyikapinya. Namun pemilihan dan implementasi prosedur seperti apa yang akan digunakan tetap dikembalikan ke masing-masing KAP. Hal inilah yang menjadi peluang karena masing-masing KAP dapat mengembangkan prosedur yang dirasa paling tepat

dan sesuai dengan klien dan situasi yang dihadapi. Mengingat bahwa masing-masing klien tentu memiliki kekhasan tersendiri yang berbeda-beda tergantung jenis industri atau bidang bisnis yang ditekuni. Kekhasan tersebut juga menimbulkan peluang baru yaitu peluang untuk semakin menambah pengetahuan auditor, mengasah kemampuan dan saling bertukar informasi dan pengalaman sehingga auditor mampu menguasai semua jenis industri atau bidang usaha yang tentu memiliki risiko yang berbeda-beda.

“Sebenarnya ketika pandemi itu diatur ya, untuk pandemi itu diatur hal-hal yang diperbolehkan, jadi untuk virtual itu sebenarnya asosiasi menerbitkan prosedur alternatif saat pandemi, itu ada, yang diperkenankan oleh IAPI selama pandemi, kita tetap menjaga kualitas audit, dengan metode-metode atau prosedur alternatif yang memang bisa dilakukan” (Interviewee 6 – Senior Auditor KAP Lokal).

Selain *symbolic carriers* berupa panduan terkait prosedur alternatif, IAPI sudah mengembangkan sebuah aplikasi yang dapat digunakan oleh para auditor di KAP untuk melakukan penilaian risiko yaitu ATLAS (*Audit Tool and Linked System*). Aplikasi tersebut diharapkan dapat membantu auditor agar semakin mudah dalam memenuhi standar audit yang berlaku. Pengembangan aplikasi ATLAS berada pada momentum yang tepat karena dapat menjadi sebuah peluang baru yang sejalan dengan proses audit di masa pandemi yang lebih sering dilakukan secara *online* dengan memanfaatkan teknologi. ATLAS dapat dimanfaatkan oleh auditor dan menjadi peluang untuk audit di masa depan.

Penelitian sebelumnya menyatakan bahwa sikap dan tindakan individu dipengaruhi oleh isomorfisme (Chiwamit et al., 2014; DiMaggio & Powell, 1983; Friedland & Alford, 1991). Dukungan dari asosiasi profesi tersebut merupakan wujud implementasi isomorfisme koersif. Sedangkan ATLAS sebagai media yang membantu auditor dalam memetakan risiko hadir sebagai *material carriers* berupa *artifact* yang akan mempengaruhi pola kerja auditor dan pada akhirnya akan berpengaruh pada logika sentral organisasi (Lepoutre & Valente, 2015; Scott, 2003).

“Kita melihat perusahaan-perusahaan tertentu yang berisiko tinggi mana, kalau biasanya sebelum pandemi kita sudah memetakan dulu di ATLAS mana perusahaan yang risiko tinggi dan risiko rendah, ada alat ukur untuk menentukan perusahaan risiko tinggi, sedang, rendah, sudah ada sebetulnya, jadi kalau selama pandemi kita lebih concern atau menekankan mana perusahaan yang berisiko tinggi” (Interviewee 3 – Akuntan Publik KAP Lokal).

Peluang lain tercipta dari hubungan baik yang dibangun antar sesama auditor di dalam asosiasi profesi. Terdapat logika yang mempengaruhi auditor dalam melakukan penugasan audit yaitu *relationship system* yang tercermin dalam hubungan antar sesama auditor. Pentingnya *relationship system* dalam logika sentral sebuah organisasi juga tergambar dalam beberapa penelitian terdahulu (Kisworo & Shauki, 2019; Lepoutre & Valente, 2015; Nugraheni et al., 2022; Scott, 2003). Auditor terdahulu dan auditor saat ini terbuka untuk saling berbagi informasi tentang klien. Hal ini akan mempermudah kerja auditor karena dapat belajar dari pengalaman auditor sebelumnya. Iklim positif yang tercipta ini menjadi peluang bagi audit masa depan untuk diterapkan oleh semua KAP di Indonesia sehingga auditor dapat saling belajar dari rekan sesama auditor. Apabila budaya bertukar informasi ini dapat dilanjutkan menjadi sebuah kebiasaan yang wajar dilakukan di kalangan auditor maka diharapkan proses audit di masa depan akan semakin mudah dan cepat.

“Kalau sudah pernah diaudit maka kita hubungi auditor sebelumnya, di IAPI itu kan teman-teman kita sendiri, nanti kita diberitahu risikonya di mana, auditor kan sama, kita tidak takut klien kita lari ke sana, kalau auditor di Semarang saling terbuka, jadi auditor yang sebelumnya memberitahu ada risiko apa saja, bukan perusahaan tapi justru teman yang mengaudit sebelumnya, di asosiasi juga diberi kesempatan untuk bertanya ke auditor sebelumnya. Misalnya saya dan Bu Linggar sama-sama dalam satu KAP, saling koreksi untuk mengantisipasi kejadian-kejadian yang tidak diinginkan” (Interviewee 3 – Akuntan Publik KAP Lokal).

Relationship system tidak hanya terwujud dalam hubungan antar auditor, melainkan juga hubungan antara auditor dan klien. Keterbatasan untuk bertemu secara langsung atau tatap muka pada masa pandemi mengharuskan auditor untuk menggunakan metode lain agar tetap dapat berkomunikasi dengan klien. Salah satu cara yang ditempuh adalah dengan memanfaatkan teknologi atau media komunikasi digital seperti *whatsapp*. Walaupun komunikasi secara *online* memiliki berbagai keterbatasan, namun tetap dapat menciptakan peluang karena dapat dilakukan di mana saja dan kapan saja, tanpa harus menempuh jarak jauh. Dengan demikian seharusnya komunikasi bisa berjalan dengan lebih cepat. Selain itu dalam situasi yang berisiko tinggi pada masa pandemi, komunikasi melalui media digital akan lebih menjamin keamanan dan kesehatan bagi kedua belah pihak, baik klien maupun auditor. Dengan demikian risiko penularan Covid-19 karena bertemu langsung dapat diminimalkan.

“Nah, ketika masa pandemi kita jadi mengenal zoom, biasanya kita selalu tatap muka nah ketika tatap muka ketemu tim management ketemu pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola itu biasanya susah sekali tapi dengan bantuan zoom prosedur audit ini jadi lebih mudah dilakukan, terus kalau biasanya ketemu tim management nggak bisa komplit, nah dengan zoom itu memungkinkan kita bisa bertemu dimana aja. Misalnya ada tim management yang kebetulan sedang bertugas ke luar kota kalau via zoom bisa ketemu semua” (Interviewee 10 – Partner Cabang Semarang).

Selain *relationship system* yang tercermin dalam komunikasi antara auditor dan klien, pemeriksaan bukti audit pada masa pandemi juga menciptakan sebuah peluang baru dengan adanya bukti audit digital. Logika sentral yang digunakan auditor dalam melakukan proses audit juga dipengaruhi oleh *artifacts* berupa bukti audit yang menjadi elemen penting dalam pemeriksaan. Bukti audit dapat berbentuk foto, video, *scan* dokumen atau *softfile* lainnya. Padahal sebelum masa pandemi, bukti audit selalu dalam bentuk kertas (*hardcopy*). Oleh karena itu pada masa pandemi penggunaan kertas dapat diminimalisir sehingga mendukung kelestarian lingkungan. Sebelum pandemi, file bukti atau data klien harus dikirim melalui pos, kurir jasa pengiriman atau auditor langsung datang mengambil data ke klien. Sedangkan saat pandemi data bisa dikirim tanpa harus datang, yaitu dengan cara *upload* ke *cloud* penyimpanan seperti *google drive*. Hal ini tentu menciptakan sebuah peluang untuk audit di masa depan.

“Kalau dokumen kita masih bisa minta kirim, dan ada klien yang sudah memfasilitasi dengan scan, semua dokumen by scan, sudah digital evidence, itu yang sebenarnya lebih memudahkan untuk melakukan pengecekan karena dokumen-dokumen sudah otomatis masuk ke drive kita”. (Interviewee 6 – Senior Auditor KAP Lokal)

Peluang dalam menggunakan bukti digital untuk mempermudah proses audit perlu disadari oleh semua pihak. Dengan demikian penting bagi auditor untuk menyadarkan klien agar mulai beralih ke bukti audit digital yang lebih efektif. Walaupun memberikan pemahaman ke klien bukanlah hal mudah. Namun peluang ini sudah mulai disadari oleh beberapa KAP yang bahkan sudah mulai menuntun kliennya untuk menggunakan bukti audit digital sebelum masa pandemi. Klien yang cenderung melakukan transaksi dalam jumlah banyak seperti perusahaan swasta dirasa akan lebih sulit untuk mulai beralih ke bukti digital dibandingkan dengan lembaga pemerintah. Namun proses peralihan ini tentu membutuhkan waktu yang tidak

sebentar dan merupakan proses yang berkelanjutan atau kontinuitas dan akan berguna bagi audit masa depan. Klien yang sudah mulai menerapkan bukti audit digital dirasa lebih membantu dan mudah dalam proses audit.

Peralihan budaya atau sistem lama ke sistem baru mengakibatkan terjadinya perubahan logika sentral yang tertanam di dalam organisasi. Akibatnya dibutuhkan penyesuaian dari masing-masing individu untuk mau menyesuaikan diri dengan sistem baru. Melakukan proses adaptasi kembali atau membiasakan diri dari awal bukanlah hal yang mudah bagi setiap individu. Kebiasaan yang sudah melekat akan sulit untuk dihilangkan. Namun mau tidak mau perubahan harus tetap dilakukan agar organisasi dapat terus berkembang. Hal ini sejalan dengan beberapa penelitian terdahulu yang menyatakan bahwa diperlukan penyesuaian dari aktor terhadap logika sentral organisasi (Alsharari, 2017; Teresia & Nugraheni, 2022).

“Terus biasanya kita audit itu pakai database, nah di database itu ada template-template yang harus kita jawab waktu kita audit misalnya kita audit tentang account receivable nah itu ada template-nya sendiri, nah itu ada pertanyaannya kaya ‘apa ada unusual balance’, ‘apa ada negatif balance’, nah sejak covid itu template itu kaya selalu di-update supaya ada pertanyaan-pertanyaan tambahan yang supaya kita harus lebih pay attention” (Interviewee 11 – Senior Associate KAP Big Four).

Melalui serangkaian peluang mulai dari penggunaan media komunikasi dan bukti audit digital, dapat diketahui bahwa teknologi menjadi sebuah elemen penting dalam masa pandemi karena dengan adanya teknologi mampu menciptakan perubahan dari prosedur audit tradisional menjadi audit jarak jauh (*remote audit*). Hal ini juga turut menciptakan keterbaharuan dalam proses pengumpulan dan pemeriksaan bukti audit itu sendiri.

“Dulu saya sempat berpikir kalau klien saya banyak yang manufaktur, tapi kebetulan tahun kemarin manufaktur tidak ada, saya rencana mau bikin drone untuk ke klien, tapi karena tidak ada klien jadinya tidak jadi. Konfirmasi piutang, utang dan bank sudah melalui email, sebelum pandemi kita sudah minta untuk tidak harus kirim hard ke kantor, tapi kita sudah punya email atau google drive dan sudah langsung masuk sehingga tidak perlu kirim hard ke kantor” (Interviewee 6 – Senior Auditor KAP Lokal).

Bukan hanya KAP lokal yang sebelumnya tidak terpikirkan untuk menggunakan teknologi, KAP Big Four pun terus memperbaharui penggunaan teknologi yang sudah

ada saat ini agar dapat semakin mempermudah pekerjaan auditor, khususnya teknologi yang memungkinkan implementasi audit jarak jauh (*remote audit*).

“Dengan adanya pandemi ini PWC juga semakin mengembangkan teknologi-teknologi untuk memudahkan audit, lalu kita sebagai auditor juga lebih aware dengan teknologi kaya cara mengoperasikan google meet, kemudian cara kita buka lender atau sejenis yang teknologi gitu” (Interviewee 11 – Senior Associate KAP Big Four).

Teknologi merupakan bagian dari logika sentral organisasi yang dapat mempengaruhi ataupun dipengaruhi oleh kerja aktor. Penggunaan teknologi sebagai pendukung pekerjaan memiliki keterlibatan dalam pembentukan logika sentral. Cara kerja aktor akan mengalami peralihan dengan adanya penggunaan teknologi. Teknologi dimaknai dalam teori institusional sebagai *material carriers* yaitu unsur *artifact* (Alsharari, 2017; Darono & Panggabean, 2015; Lepoutre & Valente, 2015; Scott, 2003).

Pemanfaatan teknologi yang menimbulkan peralihan dari audit tradisional ke audit jarak jauh serta perubahan dari bukti audit manual ke bukti audit digital ternyata tidak menimbulkan dampak negatif yang dikhawatirkan yaitu penundaan penerbitan laporan audit. Proses audit pada masa pandemi yang cenderung membutuhkan waktu lebih lama dibandingkan audit pada masa normal memunculkan kekhawatiran terhadap terjadinya penundaan penerbitan laporan audit. Namun ternyata laporan audit tetap dapat diterbitkan tepat waktu dengan adanya kerja sama yang terjalin baik antara klien dan auditor. Walaupun pada masa pandemi juga terdapat beberapa klien yang lebih memilih untuk menunda audit hingga tahun berikutnya karena sifatnya bagi klien yang tidak *urgent*. Namun hal ini tentu dapat mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Selain klien yang bersikap kooperatif, SPI (Sistem Pengendalian Internal) yang sudah tertanam dengan baik dalam lingkungan bisnis klien juga membantu proses audit di masa pandemi menjadi lebih mudah dan lancar.

“Nggak sampai penundaan penerbitan laporan. Jadi waktu itu kita udah minta sampel tapi memang kliennya agak kesulitan jadi dia provide-nya lama banget jadi akhirnya dari tim manager kami memutuskan untuk visit aja jadi nggak sampai telat laporannya” (Interviewee 11 – Senior Associate KAP Big Four).

Mengingat pentingnya teknologi dalam perkembangan audit di masa depan, maka peluang untuk berinvestasi dalam teknologi perlu mulai menjadi perhatian serius oleh KAP di Indonesia. KAP Big Four sudah memulai langkah baik ini dengan berinvestasi pada berbagai

alat atau aplikasi yang dapat memudahkan pekerjaan auditor. Beberapa contoh aplikasi yang dimiliki dan digunakan oleh KAP Big Four yaitu *CONNECT* yang berfungsi untuk mengumpulkan bukti audit, *AURA* yang berfungsi sebagai *working paper*, *e-Independence* yang berfungsi untuk melakukan pengecekan *background* auditor, *website* terkait penerimaan klien, *website* untuk *smart audit*, dan lain-lain. Aplikasi tersebut memiliki kegunaan masing-masing dan dibuat dengan tujuan untuk memudahkan tugas auditor dalam melakukan proses audit.

“Teknologinya itu memudahkan untuk proses minta dan pengiriman data, jadi semua request dan file-file yang diberikan itu ada dalam satu database jadi nggak lewat email lagi jadi semua tim member bisa lihat, bisa upload, bisa download gitu. Kemudian kita ada teknologi juga untuk bantu vouching jadi misalnya satu invoice biasanya kita cek kaya nomor invoice-nya berapa, terus tanggal invoice-nya berapa, umurnya berapa. PWC ada teknologi yang bisa bantu jadi kita tinggal upload scan dokumennya kemudian si teknologi itu bisa scan through gitu nanti dia bisa munculin nomor invoice berapa tanggal berapa gitu, tetapi tetap kita juga harus cek lagi nggak bisa terima mentah-mentah”
(Interviewee 11 – Senior Associate KAP Big Four).

Selain berinvestasi pada teknologi, pengembangan SDM (Sumber Daya Manusia) juga tidak boleh luput dari perhatian KAP. Teknologi yang semakin canggih juga harus diimbangi dengan kemampuan auditor yang mumpuni. Oleh karena itu tercipta peluang untuk pelatihan dan pengembangan keterampilan auditor terkait pemanfaatan teknologi informasi dalam proses audit. Hal ini perlu dilakukan mengingat implementasi teknologi di masa depan akan dilakukan secara terus menerus atau berkelanjutan.

Budaya kerja yang telah lama tertanam di dalam organisasi mempengaruhi individu dalam melakukan pekerjaannya. Hal inilah yang disebut sebagai logika sentral organisasi. Dengan adanya perubahan maka individu juga harus berupaya menyesuaikan diri dengan perubahan tersebut. Dalam hal ini terjadilah penyesuaian antara individu atau aktor dengan logika organisasi (Chiwamit et al., 2014; Nugraheni et al., 2022; Teresia & Nugraheni, 2022). Dalam kaitannya dengan auditor, maka diperlukan pengembangan kompetensi agar auditor dapat menyesuaikan diri dengan perubahan zaman yang dihadapi pada tuntutan untuk memanfaatkan peluang penggunaan teknologi dalam proses audit.

KAP Non Big Four dan KAP Big Four tentu memiliki fokus yang sama terkait pengembangan SDM. Jika KAP Big Four menuntut auditornya untuk memiliki keahlian dalam

teknologi agar dapat menggunakan semua alat atau aplikasi yang sudah tersedia, maka KAP Non Big Four mengharapkan SDM yang ada mampu meningkatkan kualitas agar dapat menangani klien dengan skala yang lebih besar lagi karena KAP juga ingin terus berkembang.

“Kalau bicara kemampuan auditor, semua harus, di IAPI sendiri ada PPL, Pendidikan Profesi Lanjutan, di internal kita juga ada pelatihan, wajib meningkatkan kompetensi. Terkait alat saat ini belum terlalu membutuhkan karena klien belum terlalu besar sehingga dalam teknologi masih terjangkau, tapi kami berencana untuk meningkatkan teman-teman belajar audit data analytics, big data, untuk persiapan karena klien kita semakin lama, kita tidak mungkin pegang klien kecil terus, sudah mulai ada beberapa klien besar, sudah mulai ada teman2 yg belajar big data, tapi blm semua auditor” (Interviewee 6 – Senior Auditor KAP Lokal).

SDM yang mumpuni tentu membawa organisasi lebih baik. Hal ini terlihat dari hasil wawancara dengan auditor pada KAP Big Four yang menunjukkan bahwa terdapat kepemimpinan yang kuat. Pemimpin tim mampu memberikan contoh atau teladan yang baik kepada auditor junior mengenai prinsip yang harus dijaga walaupun berada dalam situasi sulit dan tekanan pekerjaan yang berat seperti saat masa pandemi. Selain itu pemimpin tim juga mampu mengarahkan anggota tim audit untuk bekerja dengan baik sehingga dapat mencapai target atau tujuan yang ditetapkan.

“Kalau saya tetap objektif dan independen seperti awal dan melihat dari leader saya seperti manager atau partner pandangannya tetap sama. Kalau di PwC kita tidak mungkin menurunkan quality, independensi, kompetensi kita meskipun covid” (Interviewee 7 – Financial Assurance Senior Associate KAP Big Four).

Selain berfokus pada keahlian, semakin ke depan diharapkan auditor juga bisa semakin menjaga independensi dan profesionalitas dalam bekerja. Mengingat auditor merupakan profesi yang terikat kode etik yang harus dipatuhi. Peluang terkait independensi ini muncul dari P2PK (Pusat Pembinaan Profesi Keuangan) sebagai lembaga yang bertugas melakukan pemeriksaan terhadap kepatuhan profesi keuangan, termasuk di dalamnya Akuntan Publik dan auditor. Berdasarkan teori institusional, sebuah organisasi dapat mengalami perubahan yang disebabkan karena berbagai pengaruh, salah satunya yaitu pengaruh dari asosiasi profesi atau lembaga profesional. Kondisi ini disebut sebagai isomorfisme normatif (DiMaggio & Powell, 1983; Friedland & Alford, 1991). Dengan demikian organisasi akan berupaya untuk mengikuti

arahan atau tuntutan dari asosiasi profesi atau lembaga pengawas untuk bertindak sesuai dengan aturan yang berlaku. Pernyataan serupa juga ditunjukkan melalui penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa melalui bantuan profesional dapat menuntun organisasi menuju perubahan (Chiwamit et al., 2014; Kisworo & Shauki, 2019; Nugraheni et al., 2022).

Dalam rangka melakukan pengawasan terhadap para auditor, P2PK menetapkan aturan bagi auditor untuk membuat surat pernyataan bahwa akan menjaga dan mempertahankan independensi dan kerahasiaan data klien. Pernyataan tersebut dibuat dan ditandatangani oleh Akuntan Publik dan para auditor yang bertugas dalam suatu perikatan. Adanya aturan dari P2PK tersebut membuka peluang baru bagi auditor untuk semakin menjaga sikap independensi dalam bertugas.

Langkah yang baik sudah diambil salah satu KAP Big Four yang memiliki aplikasi tersendiri untuk menjamin independensi auditor yang bertugas. Selanjutnya hal ini dapat menjadi contoh bagi KAP lainnya maupun P2PK untuk mempermudah dalam melakukan pengecekan terhadap tingkat independensi auditor dalam sebuah perikatan audit. Pengawasan yang dirasa semakin ketat dari P2PK dapat menjadi peluang bagi KAP untuk semakin meningkatkan kualitas. Dengan adanya pengawasan yang terus berjalan selama masa pandemi, diharapkan auditor tidak lengah dan dapat melaksanakan audit sebagaimana mestinya sesuai dengan standar yang berlaku.

“Sebenarnya memang dari awal P2PK akhir-akhir ini sudah kenceng tentang pengendalian mutu ini untuk harus membuat surat independensi, dari atasan juga sudah menganjurkan bahwa semua kelengkapan termasuk ATLAS itu sudah harus dilengkapi karena P2PK sekarang sudah mengincar KAP yang di cabang bukan di pusat saja tapi di cabang-cabang, termasuk kami salah satu KAP yang belum pernah diperiksa artinya mudah-mudahan tidak diperiksa” (Interviewee 1 – Senior Auditor KAP Lokal).

Pengembangan teknologi dan keahlian dirasa bukan suatu kemustahilan mengingat pekerjaan auditor yang memiliki masa depan cerah karena hampir semua sektor membutuhkan audit. Baik bagi perusahaan swasta yang membutuhkan validasi dari auditor untuk mengajukan pinjaman ke bank, maupun badan pemerintahan yang membutuhkan audit sebagai salah satu pembuktian kredibilitas dan akuntabilitas serta transparansi lembaga. Selain itu universitas juga membutuhkan audit untuk akreditasi yang menjadi hal penting terkait nilai jual perguruan tinggi. Terlebih bagi perusahaan terbuka atau *go public* yang tidak mungkin lepas dari audit. Oleh karena itu audit memiliki masa depan yang belum tergantikan, namun dapat semakin

terlengkapi dengan adanya kemajuan teknologi. Bahkan pada masa sulit seperti pandemi, audit tetap terus berjalan dengan memanfaatkan kecanggihan teknologi.

“Menurut saya peluang audit di era pandemi ini menurut saya nggak terlalu berpengaruh mau pandemi maupun enggak karena semua perusahaan butuh di audit. Jadi karir auditor itu menurut saya terjamin karena semua perusahaan butuh audit. Terus seperti PwC sendiri invest di teknologi jadi mau pandemi atau enggak itu nggak terlalu terganggu. Jadi menurut saya ke depannya juga tidak terlalu terganggu dengan adanya pandemi ini” (Interviewee 8 – Assurance Associate KAP Big Four).

Peluang terkait audit masa depan juga muncul dari prosedur-prosedur alternatif yang baru muncul dan mulai digunakan pada masa pandemi. Apabila prosedur tersebut dapat terus disempurnakan sesuai dengan perkembangan zaman, maka dapat digunakan untuk semakin memudahkan pekerjaan auditor di masa depan.

“Jadi prosedur-prosedur yang kita lakukan pada masa pandemi itu kalau di combine dengan prosedur-prosedur pada masa tidak pandemi itu mestinya menjadi prosedur audit yang lebih bagus” (Interviewee 10 – Partner Cabang Semarang).

4.3. Upaya Auditor untuk Beradaptasi Pada Masa Pandemi

Setiap organisasi mengalami proses dalam menyamakan persepsi, terutama antar individu atau aktor di dalamnya. Proses tersebut pada akhirnya akan membentuk sebuah logika sentral yang akan digunakan bersama. Oleh karena itu dibutuhkan upaya untuk membentuk atau mengembangkan organisasi menuju ke arah yang lebih baik. Dalam hal ini terlihat pentingnya keterlibatan aktor organisasi yang berperan dalam pembentukan atau penyamaan persepsi. Peran aktor organisasi sangat dibutuhkan agar proses penyelarasan logika sentral organisasi dapat berjalan dengan baik dan tercipta hubungan timbal balik antara individu dan organisasi (Alsharari, 2017; Friedland & Alford, 1991; Teresia & Nugraheni, 2022; Thornton & Ocasio, 1999).

SA 500 mengharuskan auditor untuk dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat. Pada masa pandemi tidak terdapat perubahan kriteria maupun standar yang ditetapkan. Oleh karena itu walaupun berada dalam situasi yang sulit, auditor harus melakukan berbagai upaya agar tetap dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan memadai. Salah satu caranya adalah

dengan melakukan serangkaian prosedur alternatif. Seperti telah diceritakan sebelumnya, melalui berbagai *leaflet* atau panduan, auditor diperbolehkan untuk melakukan berbagai prosedur alternatif yang sesuai dengan situasi yang sedang terjadi. Dalam rangka memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, auditor melakukan serangkaian prosedur alternatif seperti *video call*, *zoom*, *google meet*, *email*, dan lain-lain. Prosedur tersebut sebelumnya tidak pernah dilakukan oleh auditor. Namun selama masa pandemi ini harus dilakukan agar kualitas audit dapat tetap terjaga. Penggunaan prosedur alternatif tentunya bertujuan agar auditor dapat memperoleh tingkat keyakinan yang memadai.

“Karena kita tidak bisa ke klien, jadi prosedur yang harus kita lakukan kebanyakan juga digantikan oleh klien sendiri. Semisal piutang nih, konfirmasinya belum datang-datang atau belum kembali-kembali, kita minta subsequent. Ini kan piutang yang Desember, kita minta piutangnya yang Januari. Kita lihat di subsequent ada pergerakan atau tidak. Kalau mereka ngasih tapi tidak ada pergerakan, bisa dibilang masih tanda tanya juga kenapa tidak bergerak piutangnya. Bisa dibilang juga piutangnya fiktif atau bagaimana. Kalau ternyata ada pergerakan, ada mutasi, minta lagi rekening korannya dan kita cek ternyata ada mutasi, dapat dikatakan ada piutangnya” (Interviewee 9 – Senior Auditor KAP Lokal).

Penggunaan teknologi semakin masif dilakukan oleh auditor selama masa pandemi. Hal ini selain berdampak ke pola komunikasi yang berubah menjadi *online* atau virtual, juga berdampak pada bentuk bukti audit yang diperiksa. Menyesuaikan dengan penggunaan teknologi maka bukti audit yang selama ini hanya dibuat dalam bentuk cetakan kertas harus diubah ke bukti audit digital dengan cara *scan*, foto atau video. Dengan demikian data menjadi berbentuk *softfile* dan dapat dikirimkan kepada auditor melalui *email* atau diunggah di media penyimpanan bersama agar lebih mudah dan cepat untuk diperiksa. Namun sayangnya tidak semua klien memiliki kesadaran untuk melakukan hal tersebut. Klien yang terbiasa melakukan proses bisnisnya dengan cara manual tentu tidak dengan mudah begitu saja menyediakan bukti audit dalam bentuk *softfile*.

Menurut Scott (2003), *routines* yang selama ini telah tercipta memang sulit untuk diubah atau diganti dengan kebiasaan-kebiasaan baru. Penelitian sebelumnya juga menyatakan bahwa proses penyesuaian diri dengan sistem yang baru memang tidak mudah dilakukan dan membutuhkan waktu yang tidak sebentar (Alsharari, 2017; Chiwamit et al., 2014; Lepoutre & Valente, 2015; Teresia & Nugraheni, 2022). Dibutuhkan kesadaran di awal akan pentingnya

perubahan. Oleh karena itu diperlukan peran auditor untuk memberikan pemahaman dan arahan kepada klien mengenai pentingnya bukti audit digital pada masa pandemi. Upaya ini sebenarnya sudah mulai dilakukan oleh beberapa auditor pada masa sebelum pandemi. Hal ini membuktikan kesadaran beberapa auditor mengenai kemajuan dan pemanfaatan teknologi di masa depan.

“Semenjak ada pembatasan regulasi dan juga lokasi, karena pembatasan seperti itu, kami mulai meminta data sejak awal secara elektronik. Permintaan data melalui email dulu kemudian dimasukkan ke google form dan sebagainya, lalu kemudian kita analisa dari data-data yang kami dapat melalui email”
(Interviewee 12 - Akuntan Publik KAP Jogja).

Auditor pada KAP Big Four yang sudah memanfaatkan kecanggihan teknologi dalam proses auditnya melakukan serangkaian upaya yang berbeda seperti terdapat *test of realibility* dan *test of detail* dalam proses pemeriksaan bukti audit. Pengujian tersebut tentu bertujuan untuk memastikan bahwa bukti audit yang digunakan handal dan tepat untuk menjadi dasar dalam menentukan opini audit. Pemeriksaan bukti pun dilakukan dengan memanfaatkan berbagai aplikasi yang sudah tersedia. Dalam hal ini, KAP Big Four sudah menyediakan sebuah panduan yang dapat digunakan oleh para auditor untuk melakukan audit dengan berbagai infrastruktur atau sumber daya teknologi yang telah tersedia. Hal ini juga turut menjadi pembeda prosedur alternatif yang diterapkan oleh KAP Big Four dengan KAP lokal lainnya.

“Kalau dari PWC-nya sudah punya satu website sendiri untuk mengumpulkan bukti audit, namanya websitenya itu Connect. Tapi, walaupun nantinya kita memperoleh softfile tapi softfile itu juga kita harus tes reliability datanya itu ada guidance-nya sendiri jadi lebih reliable datanya. Nanti ada satu working paper lagi untuk mengumpulkan semua softfile bukti audit yang kita peroleh dan kita ngelakuin tes of detail, itu ada rumusnya sendiri dan ada PWC audit guide-nya sendiri” (Interviewee 8 – Assurance Associate KAP Big Four).

Dalam teori institusional, aktor memiliki peran penting dalam menjaga keselarasan organisasi (DiMaggio & Powell, 1983; Friedland & Alford, 1991). Terdapat logika sentral yang mempengaruhi tindakan atau keputusan aktor. Logika sentral tersebut biasanya sudah tertanam dan mengendap lama di dalam organisasi (Alsharari, 2017; Parker et al., 2021; Thornton & Ocasio, 1999). Oleh karena itu dibutuhkan upaya dari aktor yang berlangsung secara terus menerus apabila ingin tercipta suatu perubahan baru. Berbagai upaya dilakukan auditor pada

masa pandemi demi memperoleh bukti yang cukup dan memadai. Menyadari bahwa audit di masa pandemi bukanlah hal yang mudah, auditor melakukan berbagai upaya untuk tetap menjaga profesionalitas dalam bekerja.

Dalam rangka mempertahankan skeptisisme, independensi dan objektivitas dalam menilai bukti audit maka auditor melakukan berbagai upaya seperti melakukan berbagai prosedur audit tambahan, melakukan pelatihan mengenai independensi, dan tetap memperhatikan Kode Etik profesi yang berlaku. Hal ini menunjukkan bahwa demi memperoleh tingkat keyakinan yang tinggi terhadap bukti audit maka auditor tetap tidak mudah percaya (skeptis) dan terus mencari pembuktian dengan cara lain.

“Jadi sebelumnya memang kita sudah menyarankan ke klien untuk melakukan barcode atau pelabelan dari aset tetap. Di tahun 2020 sudah dilabel dan 2021 ada penambahan aset tetap, salah satu contohnya inventaris, nah kita tanya: pak minta tolong buktikan atau tunjukkan laptop penambahan 2021 yang sudah dilabel, nah mereka buktikan dengan nomor barcode-nya terus kita saksikan lewat zoom. Itu salah satu prosedur alternatifnya dan kita juga tidak serta-merta mempercayai laptop itu apakah benar sesuai dengan yang tercatat. Kita harus meyakinkan bahwa laptop yang dibeli itu benar-benar laptop baru atau penambahan 2021. Kita harus benar-benar lihat apakah seri terbaru atau seri terlama, jikalau terlihat bahwa itu adalah laptop second terus mereka akui lagi di tahun 2021, kita mau lihat dari harganya, jika harganya melebihi dari second atau sama dengan harga baru berarti kita tidak bisa meyakinkan. Tapi, salah satu yang bisa meyakinkan bahwa kita mau melihat, contoh salah satunya adalah AC, kita bisa lihat bahwa AC lama dengan AC baru kelihatan dari bentuknya atau dari serinya. Tapi untuk pembuktian itu kita tetap harus mengumpulkan bukti sebenar-benarnya” (Interviewee 1 – Senior Auditor KAP Lokal).

Logika auditor dalam melakukan proses audit sangat dipengaruhi oleh bukti audit. Apabila bukti audit yang diterima cukup dan memadai maka auditor dapat menarik kesimpulan dengan tepat. Oleh karena itu bukti audit menjadi elemen yang penting dalam proses pemeriksaan audit. Bukti audit merupakan *artifacts* yang menjadi bagian dari *material carriers* yang mendasari pembentukan logika sentral organisasi (Hammersley et al., 2021; Lepoutre & Valente, 2015; Parker et al., 2021; Scott, 2003).

Tantangan auditor pada masa pandemi terkait bukti audit yaitu untuk memastikan apakah bukti yang mereka terima itu merupakan bukti yang otentik atau sudah mengalami proses pengeditan. Manipulasi terhadap bukti audit harus bisa dideteksi oleh auditor agar dapat memastikan kewajaran sebuah laporan keuangan. Namun karena berbagai keterbatasan yang dialami selama masa pandemi, seperti tidak bisa melakukan pemeriksaan dan observasi secara langsung, maka auditor melakukan berbagai upaya untuk membuktikan keaslian bukti audit.

“Pertama, kalau secara administratif, bukti tersebut saya minta untuk dicap terlebih dahulu sesuai aslinya. Jadi hal tersebut melatarbelakangi hukum kalau mereka membuat data yang tidak benar. Dicap terutama bagian-bagian yang memang perlu untuk kita cermati terkait data itu sesuai aslinya. Kedua, dokumen yang di-scan dalam keadaan jelas terbaca atau tidak blur. Ketiga, kita tetap melakukan konfirmasi terkait hutang, piutang, bank dan sebagainya kita tetap melakukan konfirmasi. Karena kalau nanti terjadi apa-apa, kita tinggal tunjukkan ini cap dan tanda tangan siapa” (Interviewee 12 - Akuntan Publik KAP Jogja).

Sama seperti audit tradisional yang dilakukan sebelum masa pandemi, walaupun audit dilakukan dengan memanfaatkan bantuan teknologi namun audit tetap melakukan pemeriksaan secara mendadak sehingga apa yang disajikan oleh klien merupakan kondisi riil tanpa persiapan. Hal ini juga merupakan salah satu upaya yang dilakukan auditor untuk tetap menjaga agar bukti audit yang diperoleh benar-benar asli dan menggambarkan kondisi perusahaan yang sebenarnya.

“Kalau kas kita biasanya kita agendakan untuk zoom namun tidak ada pemberitahuan sebelumnya apa yang akan kita periksa, biasanya mendadak, jadi tidak akan info dulu kalau akan memeriksa kas” (Interviewee 5 – Auditor Lapangan KAP Lokal).

Dalam rangka memperoleh bukti audit yang cukup secara kuantitas, maka auditor melakukan berbagai upaya. Bukti audit sangat penting dalam proses audit karena dapat mempengaruhi penilaian auditor terhadap kewajaran laporan keuangan. Padahal proses pengumpulan bukti audit di masa pandemi mengalami berbagai tantangan. Oleh karena itu kriteria untuk menentukan apakah sebuah bukti audit itu cukup dan memadai pasti menjadi lebih tinggi pada masa pandemi. Auditor melakukan berbagai upaya misalnya meningkatkan jumlah sampel.

“Kita yang menentukan sampel. Kalau sampel kita ternyata baik-baik saja dan tidak menangkap yang fraud, bisa dibilang yang salah atau bagaimana, itupun bisa dibilang tidak ada masalah. Jadi pandemi atau tidak pandemi pun ketika sampelnya baik-baik saja, tidak ada masalah. Gitu loh. Karena kita yang menentukan sampel. Jadi kita list sendiri, dari kita kan pasti minta buku besar, untuk mau penjualan atau beban. Kita mau bukti kas keluarnya yang nomor ini dan sebagainya. Klien akan mengirim dan kita akan mengecek nomor dokumen yang seperti ini, dokumen belakang dokumen pendukungnya sama atau tidak dengan depannya. Kalau sudah sama tidak ada masalah” (Interviewee 9 – Senior Auditor KAP Lokal).

Selain *artifacts*, *relational system* juga merupakan salah satu bagian dari *material carriers* yang mempengaruhi logika sentral organisasi. Hubungan yang tercipta antar aktor di dalam organisasi maupun hubungan dengan aktor di luar organisasi akan berpengaruh terhadap logika sentral (Lepoutre & Valente, 2015; Scott, 2003). Oleh karena itu diperlukan upaya untuk menjaga hubungan baik agar proses audit juga dapat berjalan dengan lancar. Hambatan dalam menjalin hubungan sebisa mungkin dihindari atau diminimalkan sehingga tidak mengganggu profesionalitas dalam bekerja dan hasil yang dicapai dapat maksimal.

Mengingat terbatasnya komunikasi yang tidak bisa dilakukan secara tatap muka pada masa pandemi, auditor juga berupaya untuk tetap menjaga hubungan baik dengan klien melalui media komunikasi digital dengan cara melakukan *follow up* secara terus menerus. Khususnya apabila terjadi kondisi dimana klien tidak mau memberikan data, mengalami kendala dalam proses penyiapan bukti transaksi, mengulur-ulur waktu atau memperlambat proses audit, maka auditor tetap berupaya untuk terus menghubungi klien dan memberikan pemahaman kepada klien.

“Kalau dari pengalaman saya yang klien klien saya dapat komunikasinya cukup lancar walaupun via virtual, tapi mereka juga cepat memberi datanya karena kita juga selalu follow up kalau misalnya seri data nggak dikasih langsung follow up jadinya bisa tepat waktu” (Interviewee 8 – Assurance Associate KAP Big Four).

Upaya lebih dan berisiko yang dilakukan auditor selama masa pandemi adalah dengan tetap melakukan kunjungan ke lokasi klien. Hal ini terjadi karena kondisi klien yang tidak memungkinkan untuk dilakukan pemeriksaan secara virtual. Selain itu klien yang memiliki

data transaksi dalam jumlah besar dan masih menggunakan sistem manual juga sangat kesulitan untuk menyediakan bukti audit digital. Akibatnya auditor mau tidak mau harus tetap melakukan kunjungan lapangan. Walaupun ada risiko penularan Covid-19, namun pemeriksaan atau audit tetap dilakukan dengan menjaga protokol kesehatan.

Berbagai keterbatasan tersebut merupakan bagian dari tantangan auditor dalam menyesuaikan diri dengan logika sentral yang sudah tertanam dalam organisasi milik klien. Masing-masing klien pasti memiliki logika sentral organisasi yang berbeda-beda. Kebiasaan atau sifat yang sudah tertanam lama di dalam organisasi akan sangat sulit untuk diubah atau diganti. Hal ini disebut sebagai *routines* yang menjadi salah satu faktor pembentuk logika sentral organisasi. Oleh karena itu diperlukan upaya auditor untuk melakukan penyesuaian agar proses audit dapat tetap berjalan (Scott, 2003; Teresia & Nugraheni, 2022).

Beberapa langkah alternatif yang ditempuh auditor selama kunjungan lapangan antara lain yaitu membatasi jumlah personil, meminta bantuan tim audit lain yang WFH (*Work From Home*) dan berlokasi dekat dengan lokasi klien, melakukan pemeriksaan audit di satu ruangan khusus yang sudah disterilisasi, dan lain-lain. Upaya-upaya tersebut dilakukan sebagai salah satu bentuk profesionalitas auditor dalam menjaga kualitas audit di masa pandemi.

“Semakin tinggi risikonya kalau kita tidak bisa hadir sendiri makanya kita juga tidak berani hanya sekedar dari video saja, kalau memang itu nilainya material ya mau tidak mau tetap harus ke lapangan. Tapi bagi perusahaan-perusahaan yang nilai persediaannya cukup material kami nggak berani jadi tetap datang ke lapangan disertai dengan surat kalau hasil swab negatif bahkan ada yang minta PCR, kemudian juga dengan prokes yang ketat jadi tidak hanya memakai masker tapi juga harus pakai face shield” (Interviewee 10 – Partner Cabang Semarang).

Terhambatnya proses audit pada masa pandemi karena berbagai tantangan juga sudah diantisipasi dari awal oleh auditor dengan cara melakukan diskusi secara matang dengan klien mengenai *timeline* dan target proses audit. Hal ini dimaksudkan agar dapat menjaga kedua belah pihak untuk sama-sama dapat bekerja dengan profesional. Klien diharapkan tidak memperlambat proses penyiapan data atau bukti audit sehingga auditor juga dapat bekerja tepat waktu dan laporan audit dapat diterbitkan sesuai dengan waktu yang telah disepakati. Hal ini juga dimaksudkan untuk mengurangi kekhawatiran auditor terhadap *fee audit* yang membengkak apabila proses audit berjalan dengan lama atau berlarut-larut.

“Kalau sepengetahuan saya terkait hal tersebut sudah diantisipasi sejak awal. Ketika ada engagement letter itu udah ada discuss, ada timeline auditnya mau berapa lama terus targetnya sign off kapan, itu sudah ada targetnya jadi sebisa mungkin pasti sesuai deadline dan kliennya juga membantu kita sih gampang komunikasinya, cepat” (Interviewee 8 – Assurance Associate KAP Big Four).

Upaya dalam rangka mempertahankan klien dan menjaga kelancaran operasional KAP juga dilakukan dengan mempertimbangkan *fee audit*. Masing-masing KAP memiliki kebijakan yang berbeda terkait dengan *fee audit* yang dikenakan. Kebijakan atau SOP di dalam organisasi terbentuk dari *routines* yang selama ini dilakukan aktor di dalam organisasi. Melalui kebijakan ini masing-masing individu di dalam organisasi berupaya untuk melakukan tugasnya dengan tetap mengikuti panduan yang ada. Oleh karena itu kebijakan juga menjadi salah satu alat untuk menjaga logika sentral organisasi agar tidak mudah berubah-ubah (Parker et al., 2021; Scott, 2003).

Kebijakan mengenai *fee audit* tentu disesuaikan dengan kebutuhan masing-masing KAP dengan mempertimbangkan kondisi yang saat ini dihadapi. Faktor yang mempengaruhi kebijakan dalam menentukan *fee audit* tersebut diantaranya yaitu jumlah klien yang saat ini ditangani, jumlah staf atau auditor yang mampu bekerja, sumber daya yang tersedia, biaya kesehatan dan perjalanan dinas di masa pandemi, dan lain-lain. Upaya auditor dalam hal ini tidak bisa dipandang sebelah mata, karena tidak bisa dipungkiri bahwa kebutuhan KAP terhadap klien memang tinggi, namun KAP diharapkan dapat tetap mengutamakan kualitas dan profesionalitas.

“Beberapa perusahaan yang bukan perusahaan publik memang ada yang menghentikan dahulu auditnya, itu yang dialami kantor saya. Belum tentu sama untuk semua kantor karena ada beberapa kantor yang toleran justru menurunkan fee audit. Memang itu menurunkan omzet di kantor saya, tetapi memang kondisinya seperti itu. Karena saya juga memikirkan kesehatan dari staf juga, selain itu staf saya juga banyak yang kena covid jadi kalau saya terima klien terlalu banyak juga nggak mampu, gentian terkena terus, jadi ya sudah bertahan dengan fee audit yang agak dinaikkan sedikit, yang mau ya silahkan, yang nggak mau ya sudah. Memang itu menurunkan omzet di kantor saya, tetapi memang kondisinya seperti itu” (Interviewee 10 – Partner Cabang Semarang).

Laporan audit digunakan oleh berbagai pihak yang berkepentingan. Oleh karena itu dalam rangka memberikan keyakinan pada pengguna laporan audit, maka beberapa KAP melakukan upaya dengan menambahkan keterangan atau membuat surat keterangan khusus yang berisi penjelasan mengenai kondisi pandemi Covid-19 yang sedang terjadi saat ini. Dengan demikian diharapkan para pengguna juga akan lebih bijak dalam membaca dan menggunakan informasi yang terdapat dalam laporan audit tersebut.

Upaya tersebut merupakan salah satu bukti bahwa auditor sebagai aktor organisasi berupaya menjaga hubungan baik dengan klien dan pengguna laporan audit lainnya. Hal ini menunjukkan pentingnya *relationship system* sebagai salah satu unsur yang mempengaruhi logika sentral organisasi (Lepoutre & Valente, 2015; Scott, 2003). Logika yang tertanam yaitu laporan audit menyediakan informasi mengenai kewajaran laporan keuangan. Oleh karena itu auditor berusaha semaksimal mungkin menjaga kualitas audit walaupun dalam situasi yang penuh ketidakpastian.

“Kantor Akuntan Publik juga mengeluarkan surat keterangan bahwa proses audit sedang berlangsung dan terhambat karena adanya pandemi sehingga bagi user yang butuh opini itu bisa memahami” (Interviewee 10 – Partner Cabang Semarang)

Terdapat logika yang tertanam berupa *routines* (kebiasaan, cara kerja dan budaya) yang sudah turun temurun berlaku di dalam organisasi karena diwariskan oleh para pendahulu (Lepoutre & Valente, 2015; Scott, 2003). Terkadang *routines* yang diwariskan tersebut sudah tidak sesuai dengan kondisi yang terjadi saat ini. Oleh karena itu dibutuhkan peningkatan keahlian atau kompetensi dari setiap individu. Pengembangan SDM di dalam KAP diwujudkan dengan mengikuti serangkaian kegiatan pelatihan, program sertifikasi, PPL, dan lainnya. Baik program pelatihan yang diselenggarakan secara internal maupun yang telah disediakan oleh IAPI. Wujud keseriusan ini juga nampak dari banyaknya kegiatan pelatihan yang diikuti secara *online* selama pandemi. Hal ini menunjukkan bahwa keterbatasan mobilitas yang membatasi, tidak menjadikan auditor berhenti untuk berusaha mengembangkan diri.

“mereka selalu adakan training terus jadi kita tetap update” (Interviewee 11 – Senior Associate KAP Big Four).

Semua tantangan di atas dikhawatirkan akan berpengaruh terhadap opini audit. Auditor mungkin tidak dapat menilai kewajaran laporan keuangan klien dengan benar karena berbagai keterbatasan dalam metode audit jarak jauh. Sebelum masa pandemi, auditor wajib melakukan

kunjungan lapangan. Namun pandemi menimbulkan berbagai keterbatasan sehingga auditor tidak bisa melakukan audit lapangan. Ruang gerak auditor yang terbatas dikhawatirkan akan berdampak terhadap opini audit. Namun kekhawatiran tersebut ternyata tidak terbukti karena auditor berhasil melakukan berbagai prosedur alternatif yang sesuai dan memadai. Auditor juga tetap mempertahankan independensi dan sikap profesionalitas dalam melaksanakan audit selama masa pandemi. Dengan demikian kualitas audit tetap terjaga dan opini yang diberikan auditor sesuai dengan keadaan yang sesungguhnya.

“Menurut saya dengan adanya covid tidak boleh menurunkan quality audit seperti itu Bu. Menurunkan sampai standar minimal dan akan jadi bumerang buat diri sendiri. Apalagi untuk KAP yang diutamakan adalah brand trust dari masyarakat yaitu dari stakeholder kalau kita mendiskon quality dari audit akan jadi bumerang menurut saya” (Interviewee 7 – Financial Assurance Senior Associate KAP Big Four).

Berdasarkan teori *institutional logics* diketahui bahwa masing-masing organisasi memiliki logika sentral untuk mengatur individu-individu di dalamnya. Begitu pula dengan KAP (Kantor Akuntan Publik) sebagai organisasi pasti memiliki aturan, pedoman, maupun SOP (Standar Operasional Prosedur) yang memandu auditor-auditor yang tergabung di dalamnya. Baik KAP Big Four maupun KAP Non Big Four memiliki budaya masing-masing yang melekat di dalam organisasi dan pada akhirnya akan membentuk cara kerja individu yang ada di dalamnya. Selain dipengaruhi oleh seperangkat aturan, sistem kepercayaan dan norma (*symbolic carriers*), *institutional logics* juga dipengaruhi oleh *routines*, *relationship* dan *artifact (material carriers)*.

1. Symbolic Carriers

Institutional logics di dalam sebuah organisasi turut dipengaruhi oleh *symbolic carriers* yang terdiri dari aturan, norma dan keyakinan yang diterima begitu saja. *Symbolic carriers* dapat diartikan juga seperti gagasan tentang perilaku yang sudah diterima secara umum dan pedoman dalam bertindak. Oleh karena itu *symbolic carriers* dalam hal ini dapat dilihat dari dua sisi yaitu aturan mengenai audit baik yang berlaku secara nasional maupun internasional, serta nilai-nilai yang sudah tertanam dalam masing-masing KAP.

Dalam menjalankan tugasnya auditor dilingkupi oleh berbagai aturan yang harus dipatuhi. SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) merupakan aturan atau pedoman yang dapat digunakan oleh Akuntan Publik atau auditor di Indonesia dalam menjalankan tugasnya.

SPAP memuat beberapa aturan lagi di dalamnya antara lain yaitu Standar Audit (SA) yang merupakan panduan bagi auditor dalam melakukan penilaian terhadap kewajaran laporan keuangan. Selain itu terdapat panduan lainnya yang dapat digunakan auditor dalam memberikan jasa selain audit antara lain SPA (Standar Perikatan Asurans), SJT (Standar Jasa Terkait), SJI (Standar Jasa Investigasi), SJK (Standar Jasa Konsultasi). Selain aturan mengenai standar pekerjaan, terdapat aturan yang harus dipenuhi berkaitan dengan etika dalam bekerja yaitu KEPAP (Kode Etik Profesi Akuntan Publik).

Dalam menjalankan tugasnya tentu auditor harus mengacu pada standar yang berlaku, namun dalam pelaksanaannya masing-masing KAP biasanya memiliki SOP (Standar Operasional Prosedur) yang disesuaikan dengan budaya atau kebiasaan yang berlaku. Kebiasaan, nilai-nilai atau pola kerja yang berlaku di setiap KAP pasti berbeda-beda. Hal ini dapat dipengaruhi oleh pengalaman-pengalaman selama melakukan audit, jenis klien yang sering ditangani, permasalahan yang ditemui di lapangan, dan lain-lain. Pengalaman tersebut pada akhirnya akan membentuk sebuah kebiasaan tersendiri di dalam KAP yang menjadikannya khas dan berbeda dengan KAP lainnya.

KAP Big Four yang dirasa memiliki sumber daya terintegrasi dan alur kerja yang lebih sistematis juga membentuk cara kerja atau kebiasaan yang berbeda pada auditornya. Dengan adanya prosedur kerja yang sistematis, maka auditor menjadi lebih memahami tugasnya sesuai dengan peran masing-masing. Hal ini menimbulkan sebuah budaya kerja yaitu auditor tidak perlu mengurus pekerjaan lain yang bukan menjadi tugasnya sehingga pekerjaan tidak menumpuk, auditor juga lebih fokus dan pekerjaan terorganisir dengan baik. Pembagian divisi yang jelas dengan *job desk* masing-masing menciptakan alur kerja yang urut dan teratur. Auditor juga mengetahui terdapat beberapa tahapan yang harus diikuti dalam bekerja. Misalnya tim manajemen risiko harus melakukan penilaian terlebih dahulu sebelum tim lainnya memulai sebuah perikatan. Tugas memetakan risiko klien tersebut tidak mungkin dilakukan oleh tim audit lapangan. Selain itu terdapat divisi tersendiri yang bertugas menentukan *fee audit* dengan mempertimbangkan segala aspek dan auditor lapangan tidak perlu berurusan dengan *fee audit* sehingga akan meminimalkan terjadinya hal-hal yang menyimpang dari kode etik.

Dalam menghadapi tantangan saat bekerja, terdapat kemungkinan auditor melakukan pelanggaran terhadap aturan. Kasus-kasus kecurangan yang dilakukan auditor juga sudah sering ditemui. Kondisi pandemi Covid-19 yang penuh dengan tantangan terutama terkait permasalahan keuangan menimbulkan celah terjadinya berbagai kasus kecurangan. Dalam hasil wawancara ditemui fenomena adanya dilema etis yang harus dihadapi auditor dalam bekerja pada masa pandemi, salah satunya berkaitan dengan *fee audit*. Kebijakan masing-

masing KAP terhadap *fee audit* juga berbeda. Terdapat KAP yang terpaksa harus menaikkan *fee audit* pada masa pandemi untuk menutup biaya *swab test* dan protokol kesehatan selama melakukan kunjungan lapangan. Namun ada juga KAP yang dengan sengaja menurunkan *fee audit* agar tetap mendapat klien selama pandemi.

Kekhawatiran akan kehilangan klien juga menjadi tantangan yang dapat mempengaruhi integritas auditor dalam bekerja selama masa pandemi. Walaupun demikian, tidak sedikit auditor yang mengatakan bahwa mempertahankan integritas merupakan hal yang sangat penting dalam situasi apapun. Tidak bisa dipungkiri bahwa nilai-nilai, norma, aturan yang berlaku di dalam KAP juga dapat turut mempengaruhi karakter auditor dan bagaimana auditor bersikap dalam menjaga profesionalitas kerja. Dengan demikian terlihat bahwa *symbolic carriers* turut mempengaruhi *institutional logics* di dalam KAP.

2. *Material Carriers*

Routines

Routines merupakan kebiasaan yang menjadi budaya di dalam organisasi. Kebiasaan tersebut pada awalnya dapat dibentuk melalui individu di dalam organisasi, kemudian diikuti oleh individu lainnya dan semakin lama membentuk sebuah budaya organisasi. Budaya organisasi dapat diciptakan dari kebiasaan-kebiasaan yang melekat pada individu di dalamnya. Masing-masing individu biasanya pada awalnya memiliki cara kerja yang berbeda, namun seiring berjalannya waktu akan berubah mengikuti budaya organisasi yang telah ada.

Budaya organisasi juga dapat diturunkan dari pimpinan. Pimpinan memiliki sikap atau kebiasaan yang kemudian akan dicontoh atau diikuti oleh para karyawan. Oleh karena itu memiliki sikap yang dapat diteladan merupakan hal yang penting bagi seorang pemimpin. Hal ini juga nampak terjadi pada salah satu KAP Big Four yang menjadi narasumber dalam penelitian ini. Berdasarkan hasil wawancara diketahui bahwa *team leader* selalu mencontohkan dan memberi arahan kepada anggota timnya untuk tetap menjaga kualitas audit walaupun berada dalam situasi yang penuh keterbatasan pada masa pandemi. Salah satunya dengan menjaga profesionalitas dalam bekerja. Sebagai seorang auditor maka mempertahankan independensi, objektivitas dan skeptisisme adalah hal yang sangat penting. Hal ini membuat anggota tim mengikuti arahan dan mencontoh sikap yang ditunjukkan atau dilakukan oleh *team leader* tersebut. Sikap untuk menjaga profesionalitas dalam bekerja tersebut diinternalisasi dari seorang *team leader* dan pada akhirnya menjadi budaya organisasi.

Pengaruh pandemi Covid-19 terhadap budaya atau *routines* para auditor baik di KAP Big Four maupun KAP Non Big Four terlihat pada perubahan cara kerja. Prosedur audit yang biasanya dilakukan harus diganti dengan berbagai prosedur alternatif yang sesuai. Perubahan tersebut harus dilakukan oleh auditor agar dapat mempertahankan kualitas audit. Pemeriksaan fisik terhadap kas, persediaan dan aset tetap selama ini dilakukan dengan kunjungan lapangan. Namun dampak Covid-19 yang mengharuskan adanya pembatasan mobilitas menyebabkan pemeriksaan hanya bisa dilakukan secara virtual. Hal ini menjadi tantangan tersendiri bagi auditor selama masa pandemi. Mengubah kebiasaan yang selama ini dilakukan tentu juga bukan merupakan hal yang mudah bagi auditor. Auditor harus membangun kebiasaan baru yaitu melakukan audit jarak jauh.

Perubahan lainnya nampak dari cara pengambilan bukti audit yang dilakukan dengan media digital seperti foto, video ataupun *scan*. Komunikasi yang biasanya dilakukan secara tatap muka langsung juga harus berganti menjadi komunikasi daring melalui *zoom*, *google meet* atau *whatsapp*. Sebelum pandemi dokumen biasanya diperiksa secara langsung oleh auditor, namun karena adanya pandemi dokumen dikirim ke KAP melalui pos atau dokumen diubah ke dalam bentuk digital (*softfile*) dan dikirim melalui email atau *google drive*. Sebenarnya perubahan hanya terjadi terkait prosedur kunjungan lapangan yang harus digantikan dengan prosedur alternatif lainnya, sedangkan untuk proses pengambilan bukti audit seperti konfirmasi memang sebelum masa pandemi juga sudah pernah dilakukan secara online dengan mengirim email atau mengirim berkas *hardcopy* ke KAP.

Pemeriksaan lapangan untuk lokasi yang jauh seperti luar pulau pada masa sebelum pandemi juga tetap dilakukan dengan datang langsung ke klien dan tidak digantikan dengan pemeriksaan virtual walau lokasi sangat jauh. Pemanfaatan teknologi menjadi terasa penting sejak masa pandemi. Bagi auditor pada KAP Big Four yang sudah terbiasa bekerja dengan berbagai teknologi tidak terlalu merasakan adanya perubahan dalam proses audit selama masa pandemi. Namun bagi KAP lokal tentu perubahan proses audit menjadi hal yang terasa sulit, bahkan sebelumnya tidak pernah terpikirkan untuk melakukan berbagai prosedur alternatif.

Sebelum masa pandemi, auditor pada KAP Big Four bahkan sudah terbiasa melakukan proses audit dengan berbagai aplikasi. Kebiasaan tersebut menciptakan budaya kerja yang berbeda dengan KAP lainnya. Auditor menjadi lebih ramah terhadap teknologi, cepat beradaptasi terhadap perubahan, bekerja secara cepat, praktis dan lebih sistematis. Berdasarkan hasil wawancara diketahui bahwa KAP Big Four tetap berusaha mempertahankan *routines* atau kebiasaan yang tercipta selama ini dalam melakukan prosedur audit lapangan.

Karena adanya variabel yang tidak diprediksi yaitu pandemi Covid-19 maka *routines* menjadi aspek yang mengalami perubahan. Kebiasaan yang tadinya selalu dilakukan, terpaksa harus diubah untuk menyesuaikan dengan kondisi yang dihadapi. Budaya organisasi pun harus diubah agar tetap dapat bertahan sesuai dengan lingkungan yang ada saat ini. KAP Big Four masih tetap mengutamakan untuk bertemu secara langsung dan melakukan kunjungan lapangan walaupun dalam situasi pandemi dengan tetap memperhatikan protokol kesehatan. Hal ini menunjukkan bahwa KAP Big Four berusaha tetap mempertahankan budaya organisasi atau prosedur audit yang lama. Prosedur alternatif yang dinilai memiliki risiko lebih besar sebisa mungkin tidak akan dilakukan. Oleh karena itu untuk menjaga kualitas audit maka tetap mengutamakan untuk melakukan kunjungan lapangan terlebih dahulu.

Upaya mempertahankan *routines* tersebut tidak nampak dalam KAP Non Big Four yang cenderung menghindari kunjungan lapangan pada masa pandemi. Hal ini tentu dipengaruhi oleh alasan kesehatan dan kemungkinan adanya penambahan biaya untuk *swab test*. Namun masing-masing KAP memiliki preferensinya tersendiri. Berdasarkan hasil wawancara diketahui bahwa terdapat KAP yang mengutamakan kunjungan lapangan, atau KAP yang mengutamakan *video call*, namun ada juga KAP yang sudah merasa cukup dengan foto. Hal ini pasti juga dipengaruhi oleh budaya organisasi atau *routines* yang sudah tercipta sebelumnya.

Berbagai perubahan tersebut auditor perlu melakukan serangkaian upaya tambahan seperti meningkatkan kehati-hatian, skeptisisme dan objektivitas agar kualitas audit dapat tetap terjaga.

Relationship System

Hubungan yang tercipta antar aktor atau individu dapat membentuk sebuah logika sentral. Hal ini dapat terjadi karena masing-masing individu memiliki peran dan fungsi di dalam organisasi. Hubungan ini juga bisa mempengaruhi sikap, cara berpikir atau bekerja satu sama lain dan bahkan akan menciptakan saling ketergantungan. Hubungan yang terjalin antar individu tersebut kemudian akan membentuk aturan-aturan tidak tertulis di dalam organisasi. Hubungan tersebut tidak hanya terjalin antar aktor di dalam organisasi, namun juga dengan pihak-pihak di luar organisasi. Dalam hal ini terdapat tiga bentuk hubungan yaitu antara auditor di dalam KAP (rekan kerja), auditor antar KAP, serta hubungan antara auditor dengan klien.

Hubungan terjalin melalui pola komunikasi yang selama ini dibentuk. Perubahan pola komunikasi pada masa pandemi juga mempengaruhi *relationship system*. Perubahan ini terutama nampak nyata dalam hubungan antara auditor dengan klien. Selama ini komunikasi

selalu dilakukan secara langsung dengan bertemu, tatap muka, dan melakukan tanya jawab atau wawancara. Namun pembatasan mobilitas selama masa pandemi mengharuskan auditor untuk mengubah pola komunikasi menjadi virtual atau dengan menggunakan media digital seperti *whatsapp*, *zoom* dan *google meet*.

Perubahan pola komunikasi ini tentu menimbulkan tantangan atau kendala seperti auditor tidak bisa membaca *gesture*, bahasa tubuh atau mimik wajah dari klien karena pada saat wawancara virtual klien tidak mengaktifkan kamera atau kualitas video rendah sehingga *gesture* tidak terbaca. Selain itu komunikasi yang sebatas menggunakan media digital menyebabkan auditor tidak bisa leluasa dalam bertanya karena pertanyaan yang diajukan menjadi terbatas dan kurang mendalam sehingga sulit bagi auditor untuk terus menggali informasi-informasi kunci yang ingin diketahui. Selain itu apabila komunikasi hanya dilakukan melalui pesan singkat (*whatsapp*) maka membutuhkan waktu yang lama untuk menunggu respon dari klien. Klien bahkan terkadang tidak merespon. Hal ini tentu memperpanjang proses audit karena waktu yang digunakan habis hanya untuk menunggu pesan dibalas.

Selain tantangan, perubahan pola komunikasi juga dapat menciptakan peluang yaitu karena bersifat virtual maka komunikasi dapat dilakukan di mana saja dan kapan saja. Selain itu komunikasi virtual ini juga dapat menjangkau lebih banyak pihak yang biasanya sulit untuk ditemui secara langsung seperti *Board of Directors (BOD)*, *Board of Commissioners (BOC)*, atau pihak-pihak lainnya yang berkepentingan, khususnya yang berada di luar negeri. Selain itu selama masa pandemi hubungan auditor antar KAP juga terlihat baik. Hal ini tercermin dari pernyataan narasumber yang mengemukakan bahwa auditor antar KAP di Semarang cenderung tidak pelit untuk berbagi informasi mengenai klien yang sebelumnya pernah menjadi klien KAP lain. Hal ini dilakukan untuk saling membantu pekerjaan sesama auditor, mengingat proses audit terutama terhadap klien baru di masa pandemi akan lebih sulit dilakukan.

Artifact

Artifact merupakan serangkaian prosedur, panduan atau pedoman yang digunakan di dalam organisasi. Auditor sebagai profesi yang sudah memiliki sertifikasi di Indonesia tentu diwadahi dalam sebuah organisasi profesi yaitu IAPI (Institut Akuntan Publik Indonesia). Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 443/KMK.01/2011 diketahui bahwa IAPI merupakan asosiasi profesi akuntan publik yang berwenang melaksanakan Ujian Profesi Akuntan Publik, menyusun dan menetapkan Standar Profesional dan Etika Akuntan Publik, serta menyelenggarakan Program Pendidikan Berkelanjutan, sekaligus Reviu Mutu Akuntan Publik.

IAPI telah memiliki beberapa aturan atau panduan yang dapat digunakan auditor dalam melaksanakan pekerjaannya antara lain yaitu Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), Kode Etik Profesi Akuntan Publik (KEPAP), Standar Pengendalian Mutu (SPM), dan Standar Audit (SA). Dalam menghadapi masa pandemi, IAPI melakukan beberapa penyesuaian terhadap aturan yang telah berlaku yaitu dengan melakukan revisi terhadap beberapa Standar Audit. Perubahan atau revisi terhadap Standar Audit tersebut dilakukan sebagai bentuk upaya IAPI dalam memberikan panduan bagi auditor agar dapat melaksanakan audit sesuai dengan kondisi yang terjadi saat ini danantisipasi untuk kondisi yang akan datang. Pada tahun 2021 terdapat 37 Standar Audit yang direvisi dan mulai berlaku untuk diterapkan pada audit atas laporan keuangan per tanggal 1 Januari 2022.

Selain itu untuk membantu auditor dalam melakukan audit selama masa pandemi, IAPI telah menerbitkan beberapa *Technical Newsflash* yang dapat digunakan sebagai panduan bagi auditor dalam memilih prosedur alternatif yang tepat dan sesuai. *Technical Newsflash* yang pertama diterbitkan pada April 2020 dan memberikan gambaran mengenai bagaimana seharusnya auditor menanggapi kondisi pandemi Covid-19. *Technical Newsflash* berikutnya terbit pada Oktober 2020 dengan menyediakan berbagai prosedur alternatif yang dapat menjadi bahan pertimbangan bagi auditor dalam melakukan pemeriksaan terhadap persediaan selama pandemi Covid-19. IAPI kembali menerbitkan *Technical Newsflash* pada Maret 2021 yang khusus menyediakan panduan mengenai audit atas perusahaan pembiayaan.

Aturan yang diterbitkan oleh IAPI mengalami penyesuaian dengan adanya pandemi yang membawa auditor pada situasi yang tidak pernah dialami sebelumnya. Beberapa penyesuaian tersebut tentunya mengarah pada satu tujuan yaitu agar auditor dapat tetap menjaga kualitas audit. Panduan yang muncul selama masa pandemi lebih banyak mengatur mengenai prosedur alternatif yang dapat dilakukan oleh para auditor agar tetap dapat menjaga kualitas audit pada masa pandemi. Panduan ini tidak bersifat mengikat atau wajib sehingga KAP diberikan keleluasaan untuk mengatur sendiri prosedur yang paling sesuai dan paling mudah untuk dilakukan. Oleh karena itu masing-masing KAP tentu memiliki SOP yang berbeda. Prosedur yang digunakan pun akan disesuaikan dengan jenis klien yang ditangani.

Masing-masing klien memiliki kekhasan yang berbeda sehingga suatu prosedur alternatif mungkin tidak akan cocok digunakan untuk semua jenis klien. Begitu juga dengan masing-masing KAP tentu memiliki cara atau metode tersendiri dalam menangani klien. Hal ini dipengaruhi oleh budaya yang selama ini tertanam di KAP tersebut dan pengalaman yang selama ini dilakukan dalam menangani klien tertentu. KAP Big Four tentu memiliki cara kerja yang berbeda dengan KAP Non Big Four. Hal ini nampak dalam aturan mengenai kunjungan

lapangan yang sangat ketat diterapkan dalam KAP Big Four. Selain itu prosedur untuk melakukan audit jarak jauh di KAP Big Four juga lebih sulit karena harus memenuhi beberapa persyaratan seperti harus dilakukan di ruang terbuka dan akses internet selama pemeriksaan tidak boleh terputus.

Sebelum audit juga harus dilakukan proses *assessment* oleh tim manajemen risiko terlebih dahulu. Selain itu cara kerja yang sistematis nampak dari *job desk* antar divisi yang sangat jelas sehingga pekerjaan tidak tumpang tindih dan menghindari konflik kepentingan. KAP Big Four telah tertata dengan berbagai divisi yang memiliki tugas masing-masing. Urutan kerja juga secara sistematis telah dirancang. Kondisi seperti ini yang membentuk logika sentral pada KAP Big Four dan belum nampak pada KAP Non Big Four lainnya.

Selain sebagai seperangkat aturan, *artifact* juga dapat diartikan sebagai sarana dan prasarana seperti teknologi. Penggunaan teknologi yang masif pada masa pandemi membawa perubahan pada cara kerja atau prosedur audit. Teknologi memiliki peran tersendiri dalam proses audit pada masa pandemi, khususnya karena teknologi banyak digunakan dalam berbagai prosedur alternatif seperti *scanning* dokumen, *zoom meeting*, unggah data melalui *email* atau *cloud*, dan lain-lain. ATLAS juga turut hadir sebagai salah satu aplikasi yang memudahkan auditor untuk memetakan risiko klien pada masa pandemi. Pemanfaatan teknologi dalam proses audit tentu menciptakan berbagai peluang terutama bagi audit di masa depan karena akan lebih fleksibel dan mudah dilakukan. Namun kendala-kendala teknis pun menjadi tantangan tersendiri yang dihadapi, walaupun tidak sampai menghambat proses audit.

Sumber Daya Manusia (SDM) pada KAP Big Four dirasa lebih siap dalam menghadapi situasi penuh tantangan karena sebelum bertugas harus melewati masa *on boarding* dalam rangka pengenalan terhadap aplikasi-aplikasi yang digunakan dan peneguhan terhadap integritas auditor. Kesadaran untuk berinvestasi pada berbagai teknologi yang menunjang pekerjaan auditor pun sudah mulai dilakukan pada masa sebelum pandemi. Oleh karena itu dalam menghadapi masa pandemi, auditor pada KAP Big Four tidak terlalu merasakan adanya perubahan yang signifikan dalam bekerja. Tantangan pun dirasa tidak terlalu berat karena telah tersedia berbagai infrastruktur, sistem kerja dan fasilitas yang tertata.

Perubahan yang terjadi pada *routines*, *relationship system* dan *artifact* menyebabkan logika sentral yang ada di organisasi KAP juga ikut berubah. Perubahan ini terjadi akibat dampak adanya pandemi Covid-19 sebagai sesuatu yang tidak bisa dihindari. Oleh karena itu, mau tidak mau, semuanya ikut berubah menyesuaikan dengan kondisi yang saat ini terjadi. Mulai dari kebiasaan, budaya, prosedur kerja, sistem dan bahkan aturan turut mengalami

perubahan. Secara alamiah auditor akan menyesuaikan diri dalam rangka beradaptasi dengan lingkungan saat ini.

Akibat adanya perubahan tersebut maka auditor mengalami serangkaian tantangan seperti tidak bisa melakukan prosedur audit lapangan, waktu audit menjadi lebih lama, risiko penularan Covid-19 yang tinggi, komunikasi kadang terbatas, hingga kendala teknis. Namun perubahan juga menciptakan sebuah peluang baru seperti munculnya berbagai prosedur alternatif yang lebih fleksibel, pengembangan teknologi dalam bidang audit yang semakin canggih, dan kesempatan untuk peningkatan keahlian auditor yang tidak terbatas.

Auditor juga telah melakukan serangkaian upaya dalam rangka menyesuaikan diri terhadap perubahan, menghadapi perubahan tersebut, dan mengatasi berbagai kendala yang terjadi. Walaupun berada dalam situasi penuh tantangan di masa pandemi Covid-19, auditor tetap berupaya mempertahankan integritas dan profesionalitas dalam bekerja. Selain itu auditor juga berupaya mencari berbagai prosedur audit yang sesuai sehingga bisa memperoleh keyakinan yang memadai mengenai kewajaran laporan keuangan. Dengan demikian kualitas audit dapat tetap terjaga selama masa pandemi.

Analisis SOAR

Analisis SOAR berfokus pada kekuatan dan peluang organisasi. SOAR dapat digunakan untuk membantu memahami keseluruhan sistem dengan melibatkan pemangku kepentingan. Pemangku kepentingan tersebut dapat berupa karyawan, pelanggan, pemasok, dan komunitas yang berhubungan dengan organisasi. SOAR terdiri dari empat elemen, antara lain yaitu (Fuadi, 2020; Stavros, 2013):

a. Strengths (S)

Kekuatan atau kemampuan terbesar yang dimiliki oleh organisasi. Dalam menghadapi tantangan yang muncul pada masa pandemi, auditor mengandalkan kekuatan organisasi. Kekuatan tersebut berupa kepemimpinan yang baik dari team leader maupun supervisor. Selain itu kerja sama antar auditor dalam satu tim atau dalam satu KAP juga menjadi kekuatan karena kerjasama tim sangat dibutuhkan dalam menyelesaikan proses audit. Audit pada masa pandemi memunculkan peluang baru yaitu dapat dilakukan dimana saja dan kapan saja. Hal ini juga menjadi kelebihan audit di masa pandemi yaitu muncul berbagai prosedur alternatif.

b. Opportunities (O)

Peluang yang ada di lingkungan sekitar organisasi dan dapat dimanfaatkan sehingga perlu digali lebih lanjut. Walaupun dihadapkan pada berbagai tantangan, audit pada

masa pandemi juga menimbulkan serangkaian peluang yang dapat digali dan dimanfaatkan lebih lanjut untuk audit masa depan. Salah satu peluang tersebut muncul dari pihak klien yang sudah menggunakan teknologi. Klien yang terbiasa bekerja dengan bantuan teknologi dirasa memudahkan proses audit selama masa pandemi, khususnya terkait dengan bukti audit digital. Dengan demikian proses digitalisasi bukti juga tidak menghabiskan banyak waktu. Selain itu peluang muncul dari bidang audit itu sendiri yang selalu dibutuhkan dalam kondisi apapun. Walaupun dalam kondisi pandemi yang mengarah pada krisis ekonomi, audit masih tetap dibutuhkan sehingga KAP juga tidak kehilangan klien.

c. Aspirations (A)

Aspirasi mewakili keinginan para pemangku kepentingan untuk masa depan. Pada masa pandemi, kepentingan untuk berinvestasi pada teknologi menjadi semakin tinggi. Hal ini sudah disadari lebih dahulu oleh KAP Big Four dan mulai diikuti oleh KAP Non Big Four. Teknologi diharapkan dapat terus dimanfaatkan untuk semakin mempermudah proses audit masa depan. Pemanfaatan teknologi pada masa pandemi sudah mulai dilakukan dan tampak dalam penggunaan berbagai macam prosedur alternatif baru.

d. Results (R)

Hasil merupakan tujuan yang terukur dan bermakna. Hasil dapat digunakan sebagai indikator untuk mengetahui pencapaian tujuan yang sebelumnya telah ditentukan. Walaupun terdapat perubahan kondisi pada masa pandemi, namun hasil yang diharapkan tetap tidak berubah yaitu kualitas audit yang baik. Audit pada masa pandemi membuktikan bahwa auditor dapat bertahan menghadapi situasi sulit dengan mengembangkan berbagai macam prosedur audit sehingga kualitas audit dapat tetap terjaga.

S – Strenght	O – Opportunities
<ul style="list-style-type: none"> • Audit pada masa pandemi memungkinkan untuk dapat dilakukan dimana saja dan kapan saja • Saling membantu antar auditor • Kepemimpinan yang baik 	<ul style="list-style-type: none"> • Klien sudah banyak yang menggunakan teknologi • Kebutuhan dalam bidang audit yang selalu ada dalam kondisi apapun • Pengawasan ketat P2PK • Berbagai pelatihan dari IAPI
A – Aspiration	R – Result
<ul style="list-style-type: none"> • Investasi pada teknologi • Bukti audit digital untuk masa depan • Munculnya berbagai prosedur alternatif baru 	<ul style="list-style-type: none"> • Kualitas audit tetap terjaga • Mutu KAP terjamin • Meningkatnya integritas auditor

Diskusi dan Pembahasan

Berdasarkan hasil penelitian diketahui bahwa audit di masa pandemi Covid-19 dihadapkan pada serangkaian tantangan. Pernyataan tersebut sejalan dengan hasil dari penelitian-penelitian sebelumnya (Al-Aamaedeh & Alhosban, 2021; Deliu, 2020; Hazaea et al., 2022; R. Sari et al., 2021). Berdasarkan Standar Audit disebutkan bahwa auditor harus memperoleh keyakinan yang memadai mengenai kewajaran sebuah laporan keuangan. Salah satu caranya adalah dengan mendapatkan bukti audit yang cukup dan memadai. Oleh karena itu biasanya auditor melakukan berbagai prosedur audit, termasuk kunjungan lapangan. Namun pada masa pandemi tentu kunjungan lapangan menjadi tidak dapat dilakukan karena adanya regulasi pemerintah yang mengatur mengenai pembatasan mobilitas masyarakat dan karantina wilayah. Dengan demikian auditor harus memikirkan dan menerapkan prosedur alternatif lainnya agar tetap dapat menjaga kualitas audit selama masa pandemi.

Keterbatasan dalam melakukan pemeriksaan fisik menyebabkan asersi keberadaan menjadi sulit untuk dibuktikan. Padahal asersi keberadaan menjadi hal yang sangat penting apabila berhubungan dengan aset berwujud seperti persediaan, aset tetap, dan kas. IAPI sebagai asosiasi profesi akuntan publik menyadari adanya kendala tersebut. Oleh karena itu auditor diperbolehkan untuk melakukan berbagai prosedur alternatif yang dirasa sesuai dengan kondisi masing-masing klien di lapangan.

Dampak lainnya yang ditimbulkan dari pembatasan kunjungan lapangan adalah waktu audit yang menjadi lebih lama. Jika biasanya auditor dapat melakukan *vouching* dalam waktu

satu sampai dua hari, maka saat pandemi *vouching* dapat menghabiskan waktu selama satu sampai dua minggu. Butuh waktu yang lebih lama untuk mengubah bukti audit dari bentuk fisik (kertas) menjadi bukti audit digital berbentuk *softfile* seperti scan, foto atau video. Selain itu komunikasi yang dilakukan secara online terkadang menjadi kurang efektif sehingga butuh kesabaran dari auditor untuk menunggu respon atau tanggapan dari klien.

Komunikasi yang terbatas juga dapat menyebabkan analisa atau penilaian auditor menjadi kurang mendalam. Wawancara yang biasanya dapat dilakukan secara tatap muka harus digantikan dengan wawancara melalui media *zoom*, *google meet*, *ms team* dan lain-lain. Melalui wawancara langsung, auditor dapat melihat *gesture* klien yang biasanya memberikan gambaran khusus mengenai kebenaran informasi yang disampaikan. Namun dengan wawancara virtual, auditor merasa tidak dapat leluasa dalam mengajukan pertanyaan kepada klien sehingga tidak bisa menggali lebih dalam lagi mengenai informasi yang ingin diketahui.

Kecenderungan klien untuk menyembunyikan data atau memanipulasi data selama masa pandemi menjadi semakin meningkat karena pemeriksaan lebih banyak dilakukan secara *online*. Oleh karena itu risiko kecurangan juga jadi lebih sulit terdeteksi selama masa pandemi (Handoko, 2021; Purnomo, 2021; Redaksi Liputan 6, 2020). Oleh karena itu auditor harus meyakini bahwa data, informasi atau bukti yang diserahkan oleh klien tidak dimanipulasi. Hal ini juga menjadi salah satu tantangan yang dirasa paling berat bagi auditor dalam melakukan proses audit selama masa pandemi.

Terdapat perbedaan KAP Non Big Four dan KAP Big Four dalam sudut pandang mengenai pengumpulan bukti audit. KAP Non Big Four cenderung untuk mengutamakan prosedur alternatif terlebih dahulu. Dalam hal ini preferensi bentuk audit pada masing-masing KAP juga berbeda. Terdapat KAP yang lebih merekomendasikan video call, namun ada juga KAP yang lebih mengutamakan foto atau video saja dan dilengkapi dengan scan dokumen. Namun bagi KAP Big Four yang diutamakan adalah melakukan prosedur kunjungan lapangan terlebih dahulu. Apabila risiko penyebaran Covid-19 benar-benar tinggi maka audit lapangan akan ditunda atau terpaksa digantikan dengan prosedur alternatif.

KAP merupakan organisasi yang menjual jasa sehingga kepercayaan klien sangat dijaga dan harus dipertahankan, salah satunya yaitu dengan tidak menjual opini. KAP diharapkan tidak menurunkan kualitas audit meskipun harus menghadapi serangkaian kendala atau keterbatasan. Dengan demikian dapat dipastikan bahwa auditor benar-benar bekerja sesuai dengan standar yang telah ditetapkan dan bersikap profesional sehingga auditor juga dapat menarik kesimpulan dalam laporan audit dengan tepat dan mematuhi etika profesi yang berlaku.

Berdasarkan SPM paragraf 32¹⁵ diketahui bahwa KAP harus menetapkan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai bahwa perikatan dilaksanakan sesuai dengan standar profesi dan KAP menerbitkan laporan sesuai dengan kondisi sebenarnya. Dalam rangka memperoleh keyakinan memadai tersebut, KAP dapat melakukan serangkaian prosedur alternatif yang dirasa tepat dan mudah untuk diterapkan pada masa pandemi. Hal ini perlu dilakukan mengingat pentingnya menjaga kualitas audit walaupun berada dalam situasi yang penuh keterbatasan.

Penanganan terhadap klien juga bukan hal yang mudah dilakukan selama masa pandemi. Penanganan klien baru menjadi terasa lebih sulit dibandingkan dengan klien lama. Dalam menangani klien lama, auditor sudah dapat melihat pola atau sistem kerja klien dengan mudah karena sudah terbiasa. Dengan demikian auditor juga sudah memegang akun-akun kunci yang biasanya memiliki tingkat risiko tinggi. Sedangkan untuk klien baru, auditor perlu mempelajari dari awal bagaimana lingkungan bisnis klien. Hal ini menjadi terasa lebih sulit dilakukan pada masa pandemi karena berbagai keterbatasan yang ada, terutama berkaitan dengan komunikasi dan kunjungan lapangan yang tidak bisa dilakukan secara langsung.

Salah satu cara yang dimanfaatkan auditor adalah dengan menjalin kerja sama dengan auditor sebelumnya, menjaga hubungan baik antar auditor atau antar KAP ini juga dirasa semakin penting, khususnya pada masa pandemi karena dapat semakin memudahkan pekerjaan auditor. Berdasarkan hasil wawancara diketahui bahwa para auditor di KAP Semarang cenderung lebih terbuka satu sama lain, tidak pelit untuk berbagi informasi mengenai klien. Hubungan baik antar sesama auditor tersebut berbanding terbalik dengan hubungan antara auditor dan klien, khususnya klien baru yang cenderung lebih bersifat tertutup atau menyembunyikan data. Keterbukaan klien ini juga menjadi salah satu hal yang perlu diperhatikan khususnya pada masa pandemi. Akibat komunikasi yang sangat terbatas maka sikap kooperatif klien sangat dibutuhkan, terutama dalam memberikan data atau bukti audit yang dibutuhkan.

¹⁵ Standar Pengendalian Mutu