

SURAT TUGAS

Nomor : 00517/D.5/ST/FEB/XII/2022

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Katolik Soegijapranata memberikan tugas kepada:

- Nama : B. Linggar Yekti Nugraheni, M.Com., Ph.D, CA NIDN : 0614057701
St. Lily Indarto, SE., MM., AK., CA, CMA, CPA NIDN : 0613057401
Apelina Teresia, S.Ak., M.Ak. NPP : 058.1.2022.405
- Status : Tenaga Pendidik/Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Katolik Soegijapranata
- Tugas : Penulis Monograf dengan judul Penugasan Audit di Masa Krisis
- Tempat : Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Unika Soegijapranata Semarang
- Waktu : Agustus - Desember 2022
- Keterangan : Harap melaksanakan tugas dengan baik dan penuh tanggung jawab,
serta memberikan laporan setelah melaksanakan tugas.



Semarang, 31 Desember 2022

Dekan,

DRS. THEODORUS SUDIMIN, MS

NPP : 058.1.1990.074

Telah melaksanakan tugas
Mengetahui,

()



PENUGASAN AUDIT DI MASA KRISIS

Penulis :

B. Linggar Yekti Nugraheni, SE., MCom., Akt., PhD., CA
Stefani Lily Indarto, SE., MM., CPA., CMA., CA
Apelina Teresia, S.Ak., M.Ak

PENUGASAN AUDIT DI MASA KRISIS

Penulis:

B. Linggar Yekti Nugraheni, SE., MCom., Akt., PhD., CA

Stefani Lily Indarto, SE., MM., CPA., CMA., CA

Apelina Teresia, S.Ak., M.Ak

Penerbit:

Universita Katolik Soegijapranata

Penugasan Audit di Masa Krisis

Penulis:

B. Linggar Yekti Nugraheni, SE., MCom., Akt., PhD., CA
Stefani Lily Indarto, SE., MM., CPA., CMA., CA
Apelina Teresia, S.Ak., M.Ak

Penelitian Tesis Magister

Direktorat Jenderal Pendidikan Tinggi Riset dan Teknologi 2022

Hak Cipta dilindungi undang-undang. Dilarang memperbanyak atau memindahkan sebagian atau seluruh isi buku ini dalam bentuk apapun, baik secara elektronis maupun mekanis, termasuk memfotocopy, merekam atau dengan sistem penyimpanan lainnya, tanpa izin tertulis dari Penulis dan Penerbit.

©Universitas Katolik Soegijapranata 2022

ISBN : 978-623-5997-31-5 (PDF)

Desain Sampul : Rikarda Ratih
Perwajahan Isi : Ignatius Eko
Ukuran buku : Unesco (15.5 x 23 cm)
Font : Times New Roman 12
Tanggal Terbit : Desember 2022

PENERBIT:

Universitas Katolik Soegijapranata
Anggota APPTI No. 003.072.1.1.2019
Anggota IKAPI No 209/ALB/JTE/2021
Jl. Pawiyatan Luhur IV/1 Bendan Duwur Semarang 50234
Telpon (024)8441555 ext. 1409

Prakata

Audit merupakan suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti pendukungnya dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

Dampak Covid-19 terhadap penugasan dan kualitas audit sangat besar. Covid-19 membawa tantangan dan ketidakpastian yang belum pernah terjadi sebelumnya di mana perusahaan mungkin mulai memanipulasi pendapatan mereka atau mengalami kebangkrutan sehingga membawa tekanan berat pada auditor untuk memberikan informasi yang berkualitas kepada pemangku kepentingan.

Oleh karena itu, buku ini mengupas beberapa elemen penentu kualitas audit yang ditentukan oleh perolehan bukti audit, hubungan auditor klien, penilaian *going concern* dan independensi auditor terutama pada kondisi krisis, yaitu pada masa pandemi Covid-19.

Penulis

Kata Pengantar

Puji dan syukur kami haturkan kepada Tuhan Yang Maha Esa karena penulisan buku monograf “Penugasan Audit di Masa Krisis” dapat terselesaikan dengan baik dan lancar.

Buku ini berisi mengenai penugasan audit pada masa pandemi Covid-19 di Indonesia yang mengalami berbagai perubahan dan membutuhkan upaya dari semua pihak yang terlibat untuk melakukan penyesuaian sehingga prosedur audit dapat berjalan lancar dan kualitas audit dapat tetap terjaga.

Buku ini diharapkan dapat menambah informasi bagi para pembaca khususnya mengenai bagaimana penugasan audit pada masa pandemi di Indonesia. Dengan demikian pembaca memiliki pandangan baru mengenai tantangan, peluang dan upaya yang dihadapi auditor dalam melaksanakan tugasnya. Buku ini juga dapat menjadi acuan bagi auditor mengenai audit masa depan yang lebih membutuhkan peran teknologi.

Buku ini merupakan luaran hasil Penelitian Tesis Magister (PTM) yang mendapat pendanaan dari Direktorat Jenderal Pendidikan Tinggi, Riset dan Teknologi. Penelitian tersebut juga menjadi bagian dari penelitian payung dengan tema besar mengenai kualitas audit. Tim peneliti terdiri dari dosen dan mahasiswa Magister Akuntansi Universitas Katolik

Soegijapranata. Dengan demikian diharapkan buku ini dapat memicu mahasiswa program studi Magister Akuntansi pada umumnya untuk melakukan penelitian dalam bidang akuntansi dan melakukan publikasi dalam bentuk artikel ilmiah maupun buku.

Kami sebagai pengelola Magister Akuntansi Unika Soegijapranata mengucapkan terimakasih kepada Direktorat Jenderal Pendidikan Tinggi, Riset dan Teknologi, para auditor yang menjadi narasumber, tim editor dan semua pihak yang membantu proses penyusunan hingga buku monograf ini dapat diterbitkan.

Akhir kata, semoga buku ini berguna bagi semua pihak dan penelitian dalam bidang akuntansi dan pengauditan dapat semakin berkembang.

Semarang, 27 November 2022

Dr. Elizabeth Lucky Maretha Sitinjak, SE., M.Si, CPA
Ketua Program Studi Magister Akuntansi
Universitas Katolik Soegijapranata

Daftar Isi

Prakata	iii
Kata Pengantar	iv
Daftar Isi	vi

BAGIAN I

Standar, Penugasan, dan Prosedur Audit	1
A. Audit	1
B. Jenis Audit	2
C. Standar Audit	6
1. Pentingnya Standar Audit	6
2. Perubahan Standar Lama dan Baru	8
D. PENUGASAN AUDIT	13
1. Pentingnya Perencanaan Audit	13
2. Tujuan dan Prosedur Perencanaan Audit	15
E. Penerimaan Klien Baru vs Melanjutkan Penugasan	19
F. PROSEDUR AUDIT	22
1. Penentuan Prosedur Audit	22
2. Bukti audit yang cukup dan tepat	26

BAGIAN II

Pengauditan di Masa Krisis	27
A. Kualitas Audit	27
B. Bukti Audit	33
1. Perubahan Bentuk Bukti Audit Dokumen Fisik menjadi Dokumen Elektronik	33

2. Tatap Muka menjadi <i>Online Meeting</i>	36
3. Keandalan Bukti Audit	38
4. Pengumpulan Bukti Audit	41
5. Pemenuhan Asersi Keberadaan	43
6. Waktu Perolehan Bukti Audit	44
C. Opini <i>Going Concern</i>	47
D. Independensi	54
E. Hubungan Auditor Klien.....	57
Perikatan Baru vs Perikatan Lama Pada Masa Pandemi ..	58

BAGIAN III

Tantangan dan Peluang Model Penugasan Audit di Masa Krisis di Masa Depan	62
PENUTUP.....	68
ACKNOWLEDGEMENT	69
DAFTAR PUSTAKA	70
PROFIL PENULIS	74

BAGIAN I

Standar, Penugasan, dan Prosedur Audit

A. Audit

Menurut Hayes et al. (2014) audit merupakan

“Systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between these assertions and establish criteria, and communicating the result to interested users”.

Audit merupakan suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti pendukungnya dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Berdasarkan pengertian tersebut maka terdapat empat unsur yang perlu diperhatikan yaitu

1. Pemeriksaan dilakukan terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan pembukuan dan bukti pendukungnya.

2. Pemeriksaan dilakukan secara kritis dan sistematis. Agar pemeriksaan dapat dilakukan secara kritis maka pemeriksaan harus dipimpin oleh seorang akuntan publik yang telah memiliki izin praktik. Sedangkan sistematis berarti akuntan publik tersebut harus memiliki perencanaan sebelum memulai proses pemeriksaan dengan membuat *audit plan*.
3. Pemeriksaan dilakukan oleh pihak independen.
4. Pemeriksaan bertujuan untuk dapat memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan yang diperiksa.

B. Jenis Audit

Audit dapat diklasifikasikan menjadi tiga jenis antara lain (Hayes et al., 2014):

1. Audit Laporan Keuangan

Auditor melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut memberikan pandangan yang benar dan wajar atau menyajikan secara wajar laporan keuangan sesuai dengan kriteria yang ditentukan. Kriteria tersebut dapat mengacu pada IFRS (*International Financial Reporting Standards*). Audit laporan keuangan berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti tentang laporan-laporan entitas sehingga auditor dapat memberikan pendapat apakah laporan tersebut

telah disajikan secara wajar. Hasil audit laporan keuangan tersebut kemudian akan didistribusikan kepada para pengguna seperti para pemegang saham, kreditur, kantor pemerintah, dan masyarakat umum. Audit laporan keuangan perusahaan besar atau *go public* sangat diperlukan untuk memfungsikan pasar sekuritas nasional. Audit laporan keuangan dapat menurunkan risiko investor dan kreditur dalam membuat berbagai keputusan investasi. Logika audit yang dikembangkan untuk audit laporan keuangan merupakan dasar yang dapat dikembangkan lebih lanjut oleh auditor untuk digunakan pada audit kepatuhan, audit operasional, jasa atestasi dan *assurance* lainnya.

2. Audit Operasional

Audit operasional merupakan pemeriksaan yang dilakukan terhadap suatu unit tertentu dalam entitas klien untuk tujuan mengukur kinerjanya. Audit operasional sering disebut juga sebagai audit kinerja atau audit manajemen. Audit operasional tidak hanya terbatas pada akuntansi, namun dapat termasuk evaluasi terhadap struktur organisasi, pemasaran, metode produksi, operasi komputer atau area lainnya yang dirasa perlu untuk dilakukan evaluasi.

Audit operasional meninjau sebagian atau seluruh prosedur operasi untuk mengevaluasi efektivitas dan efisiensinya. Efektivitas merupakan ukuran apakah suatu organisasi dapat mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Sedangkan efisiensi merupakan ukuran seberapa baik sebuah

organisasi dalam menggunakan sumber daya untuk mencapai tujuannya. Kriteria efektivitas dan efisiensi tidak ditetapkan dengan jelas seperti prinsip akuntansi yang berlaku. Kriteria atau tujuan yang digunakan untuk mengukur efisiensi atau efektivitas dapat ditentukan oleh manajemen atau lembaga yang berwenang. Oleh karena itu audit operasional cenderung memerlukan penilaian yang lebih subjektif dibandingkan audit laporan keuangan atau audit kepatuhan. Laporan audit operasional tidak hanya memuat pengukuran efisiensi dan efektivitas saja, namun juga memuat rekomendasi untuk peningkatan kinerja. Rekomendasi biasanya dibuat untuk manajemen agar meningkatkan operasi entitas.

3. Audit Kepatuhan

Audit kepatuhan (*compliance audit*) merupakan tinjauan prosedur organisasi untuk menentukan apakah organisasi mengikuti prosedur, aturan atau ketentuan khusus yang ditetapkan oleh beberapa organisasi dengan otoritas yang lebih tinggi. Audit kepatuhan mengukur kepatuhan suatu entitas dengan kriteria yang ditetapkan. Audit kepatuhan berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan memeriksa bukti-bukti untuk menetapkan apakah kegiatan keuangan atau operasi suatu entitas telah sesuai dengan persyaratan, ketentuan atau peraturan tertentu.

Kinerja audit kepatuhan tergantung pada keberadaan data yang dapat diverifikasi dan kriteria atau standar yang diakui,

seperti undang-undang dan peraturan yang ditetapkan, atau kebijakan dan prosedur organisasi. Kriteria yang ditetapkan dapat berasal dari berbagai sumber. Misalnya staf akuntan dapat dievaluasi untuk menentukan apakah mereka mengikuti prosedur yang ditentukan perusahaan. Audit kepatuhan biasanya juga dikaitkan dengan auditor pemerintah, misalnya kantor pajak, BPK, dan audit bank oleh regulator perbankan. Audit bank dapat dilakukan untuk menentukan apakah bank mematuhi aturan persyaratan permodalan cadangan.

Audit kepatuhan juga umum dilakukan terhadap entitas nirlaba yang memperoleh sebagian pendanaan dari dana pemerintah baik APBN maupun APBD. Audit tersebut dirancang untuk menentukan apakah bantuan keuangan dibelanjakan sesuai dengan hukum dan peraturan yang berlaku. Hasil audit kepatuhan umumnya dilaporkan kepada manajemen dalam unit organisasi yang diaudit. Laporan audit kepatuhan umumnya ditujukan kepada otoritas yang menerbitkan kriteria tersebut dan dapat terdiri dari (1) ringkasan temuan atau (2) pernyataan keyakinan mengenai derajat kepatuhan dengan kriteria tersebut.

Tabel 1. Jenis Audit

Jenis Audit	Sifat Asersi	Kriteria yang Ditetapkan	Sifat Laporan Auditor
Audit laporan keuangan	Data laporan keuangan	Prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum	Pendapat atas kewajaran laporan keuangan
Audit operasional	Data operasional atau kinerja	Menetapkan tujuan, misalnya yang dilakukan oleh manajemen	Efisiensi dan efektivitas yang diamati, rekomendasi untuk peningkatan
Audit kepatuhan	Klaim atau data berkenaan dengan kepatuhan kepada kebijakan, perundangan, peraturan	Kebijakan manajemen, hukum, peraturan atau persyaratan pihak ketiga	Ringkasan temuan atau keyakinan tentang derajat kepatuhan

Sumber: Hayes et al. (2014)

C. Standar Audit

1. Pentingnya Standar Audit

Standar audit merupakan salah satu aturan yang ditetapkan sebagai pedoman auditor dalam menjalankan tanggung jawab profesionalnya saat melakukan pekerjaan lapangannya, mengevaluasi dan memberikan *judgment* dalam setiap penugasannya. Standar audit berisi pertimbangan mengenai kualitas profesional, seperti keahlian dan independensi, persyaratan pelaporan, dan bahan bukti. Standar audit juga menjadi secara panduan kepatuhan bagi tim audit dan akuntan publik untuk bisa menghasilkan audit yang berkualitas. Auditor

dituntut untuk tetap menghasilkan audit yang berkualitas agar dapat menjaga reputasi Kantor Akuntan Publik (KAP). Tujuan suatu audit adalah untuk meningkatkan tingkat keyakinan pengguna laporan keuangan yang dituju, yang dicapai melalui pernyataan suatu opini oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disusun sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Setiap saat standar audit mengalami perubahan dan penyesuaian, sehingga auditor harus *update* dan beradaptasi dengan cepat dalam menjalankan proses audit yang sesuai dengan standar audit baru. Hal ini dapat terwujud apabila auditor memahami seluruh isistandar Audit (SA). Dalam melaksanakan audit atas laporan keuangan, auditor harus memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan karena kecurangan ataupun kekeliruan, dan melaporkan serta mengkomunikasikan temuan auditor tersebut sesuai ketentuan standar yang berlaku.

Standar audit juga mengatur tentang tanggung jawab auditor dalam menjalankan sistem, kebijakan dan prosedur pengendalian mutu auditnya. Bahkan dalam Standar Pengendalian Mutu (SPM) No.1 dijelaskan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) berkewajiban untuk menetapkan dan memelihara sistem pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan memadai bahwa seluruh personil di KAP mematuhi standar profesi dan ketentuan perundang-undangan yang berlaku,

serta menjamin bahwa laporan yang diterbitkan KAP sudah sesuai dengan kondisi yang sebenarnya. Bahkan apabila auditor menyimpulkan bahwa ternyata laporan keuangan mengandung unsur salah saji material dan bahwa laporan keuangan tidak disajikan sesuai Prinsip Akuntansi yang Berterima Umum (PABU), maka auditor harus mendesak agar manajemen melakukan revisi atas laporan keuangan tersebut. Apabila auditor menentukan bahwa terdapat bukti adanya kecurangan, maka hal itu harus menjadi perhatian manajemen. Sebaliknya apabila ada kecurangan material yang melibatkan manajemen senior, maka auditor harus melaporkannya ke komite audit atau dewan direksi.

2. Perubahan Standar Lama dan Baru

Standar Audit yang lama memiliki sepuluh standar yang ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), yang terdiri dari standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan serta interpretasinya. Adapun sepuluh standar audit yang lama meliputi:

- a. Standar Umum
 - i. Penugasan audit harus dilaksanakan oleh seseorang yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis sebagai auditor.
 - ii. Seorang Auditor harus mempertahankan sikap mental independen.
 - iii. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran

ilmunya secara profesional dengan cermat dan seksama.

b. Standar Pekerjaan Lapangan

- i. Pekerjaan mengaudit harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- ii. Pemahaman mengenai pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan saat mengaudit.
- iii. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

c. Standar Pelaporan

- i. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi di Indonesia yang berlaku umum.
- ii. Laporan auditor harus menunjukkan jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

- iii. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
- iv. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan.

Sedangkan Standar Audit yang baru memiliki standar-standar seperti:

- a. Prinsip-Prinsip Umum Dan Tanggung Jawab, yang mencakup:
 - i. Tujuan keseluruhan auditor independen dan pelaksanaan suatu audit berdasarkan standar perikatan audit
 - ii. Persetujuan atas syarat-syarat perikatan audit
 - iii. Pengendalian mutu untuk audit atas laporan keuangan
 - iv. Dokumentasi audit
 - v. Tanggung jawab auditor terkait dengan kecurangan dalam suatu audit laporan keuangan
 - vi. Pertimbangan atas peraturan perundang-undangan dalam audit laporan keuangan.

- vii. Komunikasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata Kelola
 - viii. Pengkomunikasian defisiensi dalam pengendalian internal kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen
- b. Penilaian risiko dan respons terhadap risiko yang telah dinilai, yang mencakup:
- i. Perencanaan suatu audit atas laporan keuangan
 - ii. Pengidentifikasian dan penilaian risiko salah saji material melalui pemahaman atas entitas dan lingkungannya
 - iii. Materialitas dalam perencanaan dan pelaksanaan audit
 - iv. Respon auditor terhadap risiko yang telah dinilai
 - v. Pertimbangan audit terkait dengan entitas yang menggunakan organisasi jasa
 - vi. Pengevaluasian atas salah saji yang diidentifikasi selama audit
- c. Bukti Audit
- i. Bukti Audit
 - ii. Bukti audit – Pertimbangan spesifik atas unsur pilihan
 - iii. Konfirmasi eksternal
 - iv. Perikatan audit tahun pertama - saldo awal
 - v. Prosedur analitis

- vi. Sampling audit
 - vii. Audit atas estimasi akuntansi, termasuk estimasi akuntansi nilai wajar dan pengungkapan yang bersangkutan
 - viii. Pihak berelasi
 - ix. Peristiwa kemudian
 - x. Kelangsungan usaha
 - xi. Representasi tertulis
- d. Penggunaan Pekerjaan Pihak Lain
- i. Perimbangan khusus – Audit atas laporan keuangan grup (termasuk pekerjaan auditor komponen
 - ii. Penggunaan pekerjaan auditor internal
 - iii. Penggunaan pekerjaan seorang pakar auditor
- d. Kesimpulan Audit dan Pelaporan
- i. Perumusan suatu opini dan pelaporan atas laporan keuangan
 - ii. Modifikasi terhadap opini dalam laporan auditor independen
 - iii. Paragraf penekanan suatu hal dan paragraf hal lain dalam laporan auditor independen
 - iv. Informasi komparatif – angka korespondensi dan laporan keuangan komparatif
 - v. Tanggung jawab auditor atas informasi lain dalam dokumen yang berisi laporan keuangan auditan
- e. Area-Area Khusus

- i. Pertimbangan khusus – audit atas laporan keuangan yang disusun sesuai dengan kerangka bertujuan khusus
- ii. Pertimbangan khusus – audit atas laporan keuangan tunggal dan unsur, akun, atau pos spesifik dalam suatu laporan keuangan
- iii. Perikatan untuk melaporkan ikhtisar laporan keuangan

Standar Audit 2021 berlaku efektif untuk audit atas laporan keuangan untuk periode yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2022.

D. PENUGASAN AUDIT

1. Pentingnya Perencanaan Audit

Dalam melaksanakan penugasan audit, auditor harus merencanakan auditnya dengan baik supaya audit dapat dilaksanakan dengan efektif dan bukti audit yang dibutuhkan dapat terkumpul dengan tepat dan lengkap. Auditor merencanakan penugasan audit dengan mengutamakan sikap skeptisisme profesional untuk menentukan sifat, luas dan saat audit. Penugasan audit biasanya dimulai dari mulai penunjukan awal atau penunjukan kembali auditor untuk mengembangkan strategi audit secara keseluruhan.

Selanjutnya auditor bertugas untuk memeriksa dan memastikan tentang kepatuhan laporan keuangan dari kinerja maupun posisi keuangan *auditee*, melakukan evaluasi objektif terhadap risiko dan pengendalian internal yang berjalan, menelusur keberadaan serta nilai aset yang dimiliki *auditee*, mengidentifikasi temuan kecurangan maupun kesalahan, serta memberikan opini atau pendapat tentang apa yang perlu diperbaiki, ditingkatkan, atau diubah pada akhir laporan. Kesalahan penyajian dalam laporan keuangan bisa muncul karena kecurangan atau kesalahan, yang berakibat pada terjadinya kesalahan penyajian dalam laporan keuangan. Untuk itu auditor harus bisa mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan yang disebabkan oleh kecurangan, memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat terkait dengan risiko kesalahan penyajian material yang telah dinilai yang disebabkan oleh kecurangan, melalui desain dan implementasi respons yang tepat, dan memberikan respons terhadap kecurangan atau dugaan kecurangan yang diidentifikasi selama audit. Auditor perlu memahami entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian internal entitas sehingga auditor dapat mengimplementasikan respons terhadap risiko kesalahan penyajian material yang telah dinilai. Auditor mengevaluasi dampak kesalahan penyajian yang diidentifikasi dalam audit dan kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi atas laporan keuangan, dengan tujuan untuk

mengevaluasi dampak kesalahan penyajian yang diidentifikasi atas audit; dan dampak kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi, jika ada, terhadap laporan keuangan. Auditor harus mengumpulkan kesalahan penyajian yang diidentifikasi selama audit, dan mengkomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dampak kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi.

Untuk menjaga independensi, saat melaksanakan pekerjaan lapangan, auditor tidak boleh menyediakan jasa lain di luar audit, serta tidak boleh memiliki kepentingan keuangan dan hubungan bisnis dengan klien. Hal ini dilakukan sebagai wujud tanggung jawab auditor dalam mengungkap informasi keuangan kepada *stakeholder*, khususnya pemegang saham dan manajemen, serta menjaga kredibilitas laporan keuangan sehingga dapat mengurangi *expectation gap* dari pihak pengguna laporan keuangan.

2. Tujuan dan Prosedur Perencanaan Audit

Dalam Standar Audit (SA) 300 dijelaskan bahwa tujuan auditor merencanakan audit adalah supaya audit dapat dilaksanakan dengan efektif dan tepat waktu (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2016). Audit dilakukan dengan mengikuti keseluruhan tahapan audit yang benar, termasuk dalam melaksanakan prosedur auditnya sehingga auditor dapat mengidentifikasi temuan masalah dengan detail. Sebelum melakukan audit, seorang auditor harus mengenal kliennya

dengan baik, lokasi pemeriksaannya, proses bisnisnya, sistem dan prosedur yang ada di perusahaan, serta struktur organisasi dan pembagian wewenangnya, menetapkan tingkat materialitas awal dan mempertimbangkan risiko audit.

Menurut (Hayes, et al., 2015), dalam perencanaan audit ada beberapa tahapan yang harus dilakukan, di antaranya:

- a. Menerima klien dan melakukan perencanaan audit awal
Pada tahap awal, pimpinan Kantor Akuntan Publik (KAP) perlu memutuskan akan menerima klien baru (membuat perikatan baru) atau melanjutkan klien (perikatan) lama, mengidentifikasi mengapa klien menginginkan untuk dilakukan audit.
- b. Memahami bisnis industri klien
Pada saat perikatan audit sudah dilakukan, auditor perlu mengetahui informasi mengenai industri dan lingkungan eksternal, operasi dan proses bisnis, manajemen dan tata kelola, strategi dan tujuan klien, serta ukuran dan kinerja.

c. Menilai risiko bisnis klien

Pada saat penugasan audit sudah dilakukan, auditor akan memeriksa dan memahami strategi bisnis yang sudah dijalankan oleh klien dan auditor akan menilai apakah ada risiko yang mungkin terjadi dalam bisnis klien tersebut.

d. Melaksanakan prosedur analitis pendahuluan

Pada tahap ini auditor akan melakukan prosedur analitis awal, prosedur analitis substantif, dan prosedur analitis akhir. Hal ini mencakup juga evaluasi atas informasi keuangan dan data non keuangan.

d. Menetapkan materialitas dan menilai risiko audit yang dapat diterima serta risiko inheren. Pada tahap ini auditor akan menentukan tingkat materialitas awal, dan mempertimbangkan risiko audit yang dapat diterima dan risiko bawaannya.

e. Memahami pengendalian internal dan menilai risiko pengendalian

Pada tahap ini auditor merancang pengendalian internal untuk mencegah atau mendeteksi terjadinya salah saji yang material dalam laporan keuangan.

- f. Mengumpulkan informasi untuk menilai risiko kecurangan

Pada tahap ini auditor harus mulai mengumpulkan informasi untuk menilai adanya risiko kecurangan selama perencanaan audit berlangsung. Informasi yang ada dalam penilaian risiko kecurangan dapat ditemukan saat auditor melakukan kunjungan ke tempat usaha klien serta mengidentifikasi pihak-pihak yang terkait di dalamnya.

- g. Mengembangkan strategi audit dan program audit secara keseluruhan

Pada tahap ini auditor dapat menggunakan strategi *primarily substantive approach* ataupun *lower assessed level of control risk approach*. Strategi *primarily substantive approach* lebih mengutamakan pengujian substantif daripada pengujian pengendalian, sehingga strategi ini lebih banyak dipakai dalam audit pertama kali pada klien baru. Auditor menguji apakah salah saji yang tidak terdeteksi oleh struktur pengendalian intern klien tersebut dapat dideteksi oleh prosedur audit. Untuk itu, auditor akan lebih banyak melakukan pengujian substantif. Sedangkan strategi *lower assessed level of control risk approach* lebih mengutamakan pengujian pengendalian dari pada pengujian substantif. Hal ini bukan berarti auditor sama sekali tidak melakukan pengujian substantif. Auditor lebih banyak melakukan

prosedur untuk memperoleh pemahaman mengenai struktur pengendalian intern klien. Strategi ini lebih banyak dipakai dalam audit atas klien lama daripada audit yang pertama kali atas klien baru. Strategi ini digunakan apabila berdasarkan pengalaman auditor maupun tahap perencanaan sebelumnya menemukan kondisi bahwa pengendalian yang terkait dengan suatu asersi dirancang dengan baik dan sangat efektif.

E. Penerimaan Klien Baru vs Melanjutkan Penugasan

Analisis penerimaan dan keberlanjutan hubungan dengan klien ini mengacu pada Standar Pengendalian Mutu (SPM) No. 1, SA 210 tentang persetujuan atas ketentuan perikatan audit, SA 220 tentang pengendalian mutu audit atas laporan keuangan, serta SA 300 tentang perencanaan suatu audit laporan keuangan (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2016). Dalam standar-standar tersebut dijelaskan bahwa pada saat akan menerima calon klien, pimpinan KAP harus mendapatkan informasi yang cukup atas calon klien dan entitasnya sebelum menerima perikatan audit. Setelah informasi tersebut didapatkan, pimpinan KAP akan dapat memberikan gambaran ringkas kebijakan-kebijakan dan rencana pemilik dan para manajer dan informasi lainnya yang sangat bermanfaat dalam menafsirkan akun-akun dan laporan klien untuk menentukan apakah akan menerima atau melanjutkan hubungan dengan klien atau menolak klien tersebut. Auditor mencatat bagaimana klien mengelola risikonya

dan kemudian mendokumentasikan pengaruh risiko dan pengendalian pada prosedur audit yang direncanakan (Boynton, et al., 2015).

Pada saat calon klien sebelumnya pernah diaudit, auditor pengganti dihimbau untuk meminta keterangan dari auditor pendahulu sebelum menerima perikatan, tetapi auditor pengganti tersebut harus meminta ijin dari calon klien sebelum melakukan komunikasi dengan auditor sebelumnya karena dalam kode etik profesional akuntan publik dijelaskan bahwa auditor tidak diperkenankan untuk mengungkapkan informasi rahasia klien tanpa sepengetahuan dan seijin klien (Arens, et al., 2016). Adapun informasi yang dibutuhkan oleh auditor pengganti dari auditor pendahulu adalah terkait dengan informasi tentang integritas manajemen, ketidaksepakatan dengan manajemen terkait tentang kebijakan akuntansi, metode atau asumsi yang digunakan, prosedur audit, komunikasi dengan manajemen dan yang bertanggung jawab pada tata kelola mengenai kekurangan signifikan dan kelemahan material dalam pengendalian internal, serta pemahaman auditor terdahulu tentang alasan penggantian auditor. Dalam mempertimbangkan akan melanjutkan atau menghentikan hubungan dengan klien dalam perikatan audit, auditor harus secara seksama mempertimbangkan pengalamannya dimasa lalu dalam berhubungan dengan klien dalam perikatan audit (AICPA, 2018).

Begitu juga apabila auditor mempertimbangkan adanya kondisi khusus dan risiko luar biasa yang mungkin berdampak terhadap penerimaan perikatan audit dari calon klien, maka auditor perlu mengidentifikasi pemakai laporan audit, mendapatkan informasi tentang stabilitas keuangan dan legal calon klien dimasa depan, serta mengevaluasi kemungkinan dapat atau tidaknya laporan keuangan calon klien diaudit. Auditor juga harus mempertimbangkan apakah tim auditnya memiliki kompetensi memadai untuk menyelesaikan perikatan tersebut.

Auditor Pengganti

Adapun informasi yang dibutuhkan oleh auditor pengganti dari auditor pendahulu adalah terkait dengan informasi tentang integritas manajemen, ketidaksepakatan dengan manajemen terkait tentang kebijakan akuntansi, metode atau asumsi yang digunakan, prosedur audit, komunikasi dengan manajemen dan yang bertanggung jawab pada tata kelola mengenai kekurangan signifikan dan kelemahan material dalam pengendalian internal, serta pemahaman auditor terdahulu tentang alasan penggantian auditor.

F. PROSEDUR AUDIT

1. Penentuan Prosedur Audit

Auditor biasanya menjalankan beberapa prosedur audit agar prosesnya mudah dan hasil dari auditnya tepat dan akurat, serta dapat dengan tepat mengidentifikasi kecurangan atau kekeliruan yang mungkin terjadi saat dilaksanakannya pekerjaan audit. Prosedur Audit dilakukan untuk memperoleh bukti audit yang tepat dan akurat, serta menguji berbagai macam asersi audit yang terkait dengan saldo akun yang berbeda. Prosedur audit yang dilakukan auditor dapat berbeda tergantung dari risiko perusahaannya. Audit yang memiliki risiko tinggi akan menggunakan banyak prosedur dibandingkan perusahaan yang mempunyai risiko lebih rendah. Auditor harus menggunakan kompetensi dan pertimbangan profesionalnya untuk merancang prosedur audit yang tepat sesuai dengan penilaian risikonya. Prosedur audit juga untuk memberikan gambaran dan membantu auditor dalam merencanakan ruang lingkup audit dan memutuskan jenis prosedur audit apa saja yang perlu diterapkan dengan baik.

Penentuan prosedur audit sangat bergantung pada hal dan asersi yang diuji, namun auditor dapat mengubahnya untuk memilih prosedur audit yang paling tepat dan sesuai. Adapun jenis-jenis prosedur audit yang biasa digunakan oleh auditor antara lain adalah:

- a. Inspeksi, dengan melakukan pengecekan pada setiap transaksi atau dokumen untuk memastikan keakuratan bukti. Pada saat penugasan audit, bisa saja auditor menemukan informasi yang tidak konsisten yang ada dalam laporan keuangan perusahaan. Apabila ditemukan ketidakkonsistenan informasi, maka auditor dapat menyelidiki lebih lanjut yang akan melibatkan manajemen dan pihak lainnya yang bertanggungjawab atas laporan tersebut.
- b. Observasi, dengan mengamati proses dan prosedur yang selama ini dilakukan oleh *auditee*. Observasi ini diperlukan untuk memberikan gambaran mengenai proses dan prosedur perusahaan *auditee* untuk memudahkan mengidentifikasi kelemahan dari prosedur tersebut.
- c. Konfirmasi, dengan mengirimkan surat tertulis kepada pihak ketiga di luar klien untuk mengkonfirmasi saldo dan transaksi. Biasanya dokumen yang diuji oleh auditor adalah konfirmasi saldo hutang, kas dan bank, piutang, serta persediaan.
- d. Permintaan keterangan, dengan mengecek keterangan dari catatan ataupun dokumen pendukung lainnya. Permintaan keterangan dapat diperoleh dari manajemen, individu yang tepat dalam fungsi audit internal, ataupun dari personel lain dalam entitas yang menurut

pertimbangan auditor kemungkinan memiliki informasi yang mungkin membantu dalam pengidentifikasian risiko kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan. Auditor juga dibolehkan untuk mengkonfirmasi aspek non keuangan.

- e. *Tracing*, dengan meminta penjelasan *auditee* mengenai berbagai hal yang terkait dengan penugasan audit pada periode tersebut. Selama penugasan audit, auditor akan mendapatkan akses ke seluruh personil di perusahaan untuk mendapatkan bukti.
- f. *Recalculation*, dengan melakukan penghitungan ulang saldo atau transaksi yang diperlukan. Auditor mengidentifikasi perbedaan antara laporan *auditee* dengan hasil penghitungan auditor. Hal ini bisa digunakan untuk pengujian atas asersi penilaian dan alokasi.
- g. Pemeriksaan bukti pendukung, dengan melakukan pemeriksaan dokumen untuk mengetahui keberadaan bukti
- h. *Reperforming*, dengan melakukan prosedur pengendalian yang telah dilakukan klien sebagai bagian dari sistem pengendalian.

Prosedur audit bisa dilakukan kapan saja oleh perusahaan untuk mengetahui performa bisnisnya, mengetahui kondisi

sebenarnya dari bisnis yang dijalankan, serta memastikan bahwa laporan keuangan sudah dilakukan dengan benar. Dalam tahap perencanaan, prosedur audit dibutuhkan untuk merancang bagaimana proses audit akan dilakukan. Auditor mempertimbangkan risiko bawaan yang merupakan risiko salah saji yang melekat pada saldo akun. Selanjutnya ada tahap pengembangan strategi audit awal terhadap asersi kemudian mempertimbangkan faktor yang mempengaruhi saldo awal. Auditor juga perlu mempertimbangkan tingkat materialitas dan melaksanakan prosedur dan analitis. Pada tahap pengujian audit, auditor melakukan pengujian pengendalian, pengujian substantif, dan pengujian analitik. Pengujian pengendalian diperlukan untuk menemukan kesalahan yang bisa memberikan dampak langsung pada laporan keuangan. Pengujian substantif diperlukan untuk menguji asersi dan memperoleh kualitas informasi dari suatu laporan keuangan, sedangkan pengujian analitik diperlukan untuk mempelajari data-data serta membandingkan data dengan informasi lainnya. Pada tahap pelaporan bisa saja auditor menemukan kesalahan dari laporan keuangan yang diaudit. Apabila hal tersebut terjadi, maka auditor biasanya akan melakukan klarifikasi ulang dan mencocokkan hasil auditor dengan auditor lainnya untuk memastikan kesalahan keuangan tersebut apakah benar terjadi atau tidak. Setelah itu, barulah auditor akan menyusun hasil evaluasinya berupa laporan yang akan diserahkan kepada pihak *auditee*. Di dalam laporan hasil

evaluasi tersebut, auditor menulis rekomendasi perkembangan yang dicapai dan memberikan opininya

2. Bukti audit yang cukup dan tepat

Tujuan auditor memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat adalah untuk mengetahui eksistensi dan kondisi persediaan, kelengkapan informasi tentang litigasi dan klaim yang melibatkan entitas, serta mengetahui penyajian dan pengungkapan informasi segmen sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Bukti audit menjadi pegangan auditor untuk menarik suatu kesimpulan tentang pencapaian tujuan keseluruhan auditor dan audit telah direncanakan, dan dilaksanakan berdasarkan Standar Audit (SA) serta peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dokumentasi audit berfungsi untuk membantu tim perikatan untuk merencanakan dan melaksanakan audit, membantu anggota tim perikatan yang bertanggung jawab dalam supervisi untuk mengarahkan dan mensupervisi proses audit, membantu tim perikatan untuk menelaah pekerjaan audit, menyimpan catatan atas hal-hal signifikan yang berkelanjutan untuk audit di masa yang akan datang, memungkinkan dilaksanakannya penelaahan dan inspeksi atas pengendalian mutu, ataupun memungkinkan dilaksanakannya inspeksi eksternal sesuai dengan peraturan perundang-undangan atau ketentuan lain yang berlaku.

BAGIAN II

Pengauditan di Masa Krisis

A. Kualitas Audit

Skandal dan peristiwa ekonomi selama dekade terakhir, masalah pelaporan keuangan dan kualitas audit dianggap sama pentingnya. Kualitas audit merupakan faktor penting untuk menghasilkan laporan dan opini audit yang berkualitas. Terdapat berbagai macam definisi kualitas audit, namun semuanya memiliki makna kemampuan auditor untuk menemukan salah saji dan melaporkannya. Definisi klasik kualitas audit yang dikutip oleh sebagian besar peneliti audit adalah DeAngelo (1981): "probabilitas bersama yang dinilai pasar bahwa auditor tertentu akan (a) menemukan pelanggaran dalam sistem akuntansi klien dan (b) melaporkan pelanggaran." Definisi tersebut menyoroti dua aspek kualitas audit yang dianggap penting oleh banyak orang: (1) kompetensi auditor yang menentukan seberapa besar kemungkinan salah saji akan terdeteksi dan (2) independensi/objektivitas auditor yang menentukan apa yang mungkin dilakukan auditor tentang salah saji yang terdeteksi

Kualitas audit sangat sulit untuk didefinisikan dan diukur. Namun demikian, Duff (2009) membagi elemen-elemen penentu kualitas audit menjadi 2, yaitu kualitas teknis dan jasa. Kualitas

teknis meliputi kompetensi auditor, independensi auditor dan hubungan teknis antara auditor dan klien. Kompetensi auditor merupakan kompetensi di dalam melaksanakan penugasan audit, termasuk di dalamnya untuk mengumpulkan bukti audit dan menemukan kesalahan. Kegagalan dalam audit bisa disebabkan oleh dua hal, yaitu : pertama, saat auditor gagal untuk menerbitkan laporan audit yang berkualitas; kedua, saat auditor tidak mengaplikasikan prinsip akuntansi berterima umum.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) menyatakan bahwa kualitas audit dapat dicapai apabila audit pada laporan keuangan dapat diandalkan berdasarkan bukti audit yang tepat dan cukup. Kualitas audit ditentukan oleh 4 elemen, yaitu input, interaksi antar pihak-pihak berkepentingan, output dan konteks. Input meliputi nilai, etika dan perilaku auditor, kompetensi auditor dan efektivitas proses audit dan kualitas prosedur pengendalian. Input dipengaruhi oleh konteks, yaitu faktor kontekstual yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan, tata kelola perusahaan, regulasi dan kerangka pelaporan keuangan.

Output audit sangat ditentukan oleh elemen konteks. Laporan audit merupakan keharusan bagi semua perusahaan yang terdaftar di bursa ataupun yang berada di bawah badan pengawas pasar modal, yang dalam konteks Indonesia dilakukan oleh Otoritas Jasa Keuangan (OJK). Interaksi antar pemangku kepentingan dalam alur pelaporan keuangan juga merupakan

faktor penentu kualitas audit. Interaksi tersebut dapat berupa interaksi informal maupun formal.



Sumber : IAASB, 2013

Sementara itu, Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) pada tahun 2018 menerbitkan panduan indikator kualitas audit pada Kantor Akuntan Publik. Indikator tersebut meliputi : Kompetensi Auditor, Etika dan Independensi Auditor, Penggunaan Waktu Personil Kunci Perikatan, Sistem Pengendalian Mutu, Hasil Reviu Mutu dan Inspeksi Pihak Eksternal dan Internal, Rentang Kendali Perikatan, Organisasi dan Tata Kelola KAP dan Kebijakan Imbalan Jasa.

Kompetensi auditor merujuk pada kemampuan profesional dan pengetahuan auditor. Hal ini dapat didapatkan dari pendidikan yang ditempuh serta kegiatan pengembangan kemampuan seperti pelatihan dan sertifikasi profesi Etika dan

independensi auditor merupakan landasan dasar dalam pelaksanaan suatu perikatan. Auditor harus menjaga independensi baik secara *independence of mind* maupun *independence in appearance*. Penggunaan waktu personil kunci merupakan alokasi waktu yang digunakan untuk melaksanakan perikatan. Auditor harus memiliki alokasi waktu yang memadai untuk dapat menyusun, melaksanakan, menelaah atau menyetujui prosedur audit. Pengendalian mutu perikatan bertujuan untuk memberikan keyakinan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) menetapkan prosedur mengenai perikatan mengenai pelaksanaan perikatan oleh personil dan KAP dan laporan perikatan yang harus diterbitkan tepat waktu. Hasil reviu mutu dan inspeksi pihak eksternal dan internal merupakan hasil reviu yang dilakukan oleh Pusat Pembinaan Profesi Keuangan, IAPI maupun personil auditor yang tidak melakukan internal. Hasil reviu digunakan untuk melakukan tindakan evaluasi, koreksi dan rencana tindak lanjut konsekuensi.

Rentang kendali perikatan merujuk pada keseluruhan proses selama perikatan yang meliputi keseluruhan mutu, etika, prosedur audit, kompetensi auditor, supervisi, penelaahan, pelaksanaan konsultasi, pengendalian mutu perikatan dan evaluasi kesalahan salah saji material. Organisasi dan tata Kelola KAP merupakan elemen yang fokus pada tata kelola dan organisasi KAP. Tata Kelola meliputi struktur organisasi yang jelas, sistem dan prosedur yang jelas dan dukungan sarana dan

prasarana. Kebijakan imbalan jasa merupakan elemen yang menjelaskan mengenai imbalan jasa yang memadai agar kualitas audit yang baik dapat dicapai. Imbalan ditentukan secara mandiri oleh auditor atau KAP berdasarkan kebutuhan dan *professional judgement*. Namun demikian, IAPI telah memberikan panduan penentuan imbalan jasa pada suatu KAP. Imbalan jasa juga tidak boleh menimbulkan ancaman kepentingan yaitu kepentingan untuk mendapatkan suatu perikatan.

Pandemi menciptakan konsekuensi negatif yang besar di sebagian besar industri dan telah menimbulkan dampak ekonomi dan keuangan yang cukup besar di seluruh dunia. Dalam kondisi ketidakpastian pasar, turbulensi ekonomi ini dapat memengaruhi kepercayaan investor terhadap kinerja keuangan perusahaan dan dapat menyebabkan berbagai kesulitan keuangan (KPMG, 2020). Di saat ketidakpastian, ada kebutuhan besar akan informasi dan transparansi yang andal untuk mendapatkan kembali kepercayaan, dan hal tersebut diantaranya disediakan melalui pelaporan keuangan. (Deloitte, 2020; EY, 2020). Oleh karena itu, auditor harus mengenali dan mengidentifikasi semua tantangan yang dihadapi pada kondisi tersebut.

Salah satu cara yang jelas dampak pandemi terhadap sistem keuangan adalah munculnya biaya ekonomi yang besar, hilangnya produktivitas karyawan, pembatasan sosial yang mengganggu aktivitas ekonomi, dampak pada investasi, dan biaya pada sistem kesehatan. Selain itu, pandemi Covid-19

mengakibatkan biaya modal meningkat yang memperketat fleksibilitas keuangan. Dalam situasi ini, investasi akan terbatas, yang akan berdampak negatif pada pertumbuhan ekonomi global. Pandemi Covid-19 menyebabkan dampak ekonomi destruktif global langsung yang hadir di setiap wilayah dunia. Karena audit merupakan aspek sentral dari ekonomi dan sistem keuangan, maka perikatan audit dan kualitas penugasan dapat terpengaruh.

Dampak Covid-19 terhadap penugasan dan kualitas audit sangat besar. Covid-19 akan membawa tantangan dan ketidakpastian yang belum pernah terjadi sebelumnya di mana perusahaan mungkin mulai memanipulasi pendapatan mereka atau mengalami kebangkrutan sehingga membawa tekanan berat pada auditor untuk memberikan informasi yang berkualitas kepada pemangku kepentingan. Albitar et al. (2020) berpendapat bahwa Covid-19 akan mempengaruhi kualitas audit dalam lima aspek: biaya audit, penilaian *going concern*, sumber daya manusia, prosedur audit, dan imbalan audit. Lebih jauh mereka menyatakan “dampak pandemi Covid-19 akan menjadi tantangan terberat bagi auditor dan klien mereka sejak krisis keuangan global 2007-2008”.

Kualitas audit tidak dapat dipisahkan dari kualitas laporan keuangan. Standar akuntansi yang *principle-based* memberi ruang bagi penyusun laporan keuangan untuk melakukan manipulasi laporan keuangan. Kualitas audit pada masa pandemi Covid-19 memiliki tantangan tersendiri karena

berbagai keterbatasan yang terjadi selama Pandemi Covid-19, diantaranya adalah Pemberlakuan Pembatasan Kegiatan Masyarakat (PPKM) atau Pembatasan Sosial Berskala Besar (PSBB). Hal ini mengakibatkan pelaksanaan prosedur audit harus disesuaikan. Namun demikian, kualitas audit harus tetap dijaga meskipun ada beberapa prosedur yang disesuaikan,

Buku ini mengupas beberapa elemen penentu kualitas audit yang ditentukan oleh perolehan bukti audit, hubungan auditor klien, penilaian *going concern* dan independensi auditor terutama pada kondisi krisis, yaitu pada masa pandemi Covid-19. Buku ini menelaah apakah terjadi perubahan dalam perolehan bukti audit, hubungan auditor dan klien, proses penilaian kondisi keberlanjutan usaha klien, serta independensi selama melakukan perikatan audit.

B. Bukti Audit

1. Perubahan Bentuk Bukti Audit Dokumen Fisik menjadi Dokumen Elektronik

Bukti audit yang digunakan sebagai dasar dalam menentukan opini audit biasanya berbentuk dokumen fisik misalnya kartu *stock*, faktur penjualan, rekening koran, dan lain-lain. Dokumen dalam bentuk fisik (cetakan kertas) tersebut biasanya diperiksa oleh auditor secara langsung di lokasi klien. Kemudian berdasarkan pemeriksaan dokumen tersebut auditor akan menentukan mengenai kewajaran laporan keuangan.

Pandemi Covid-19 yang melanda masyarakat dunia menyebabkan pemerintah harus mengambil tindakan tegas dengan menerapkan pembatasan aktivitas masyarakat. Adanya larangan untuk bepergian jarak jauh dengan menggunakan transportasi umum dan anjuran untuk bekerja dari rumah untuk sektor-sektor yang tidak esensial menyebabkan auditor tidak dapat melakukan kunjungan ke lokasi klien. Dengan demikian auditor juga tidak dapat melakukan pemeriksaan dokumen fisik.

Perubahan situasi tersebut mengharuskan auditor untuk melakukan prosedur alternatif selama masa pandemi. Hal ini bertujuan agar pemeriksaan tetap dapat dilakukan dan auditor bisa memperoleh bukti audit yang cukup dan andal. Langkah yang ditempuh untuk mencapai tujuan tersebut adalah dengan mengubah bukti audit yang semula berbentuk dokumen fisik menjadi dokumen elektronik (*softfile*).

Klien memiliki peran utama dalam melakukan perubahan tersebut. Selain harus memiliki alat penunjang seperti *scanner*, klien juga harus memiliki staf yang mampu meluangkan waktu untuk melakukan proses *scanning*. Mengubah bukti audit dari manual menjadi digital tentu bukan hal yang mudah. Dibutuhkan upaya lebih dan waktu yang tidak sebentar. Oleh karena itu bagi klien yang memiliki dokumen dalam jumlah sangat banyak, proses digitalisasi bukti audit ini akan terasa lebih sulit.

Selain menciptakan tantangan pada masa pandemi, bukti audit digital juga menciptakan peluang bagi audit masa depan.

Masa pandemi ini menjadi titik awal bagi auditor untuk mulai menyadari pentingnya bukti audit digital. Kemudian auditor juga mulai memberikan pemahaman kepada klien-nya untuk beralih dari bukti audit fisik ke bukti audit digital. Dengan demikian perubahan menuju digitalisasi bukti audit dapat mulai dilakukan secara bertahap dan pada akhirnya menuju ke perubahan.

Perubahan bentuk bukti audit dari dokumen fisik menjadi dokumen digital (*softfile*) memang tidak bisa serta merta langsung diimplementasikan pada masa pandemi. Penyediaan bukti audit digital juga membutuhkan persiapan yang matang khususnya dari sisi klien. Proses untuk melakukan digitalisasi bukti juga dirasa bukan menjadi sebuah hal yang mudah untuk dilakukan. Tidak semua jenis perusahaan atau industri bisa menerapkan bukti audit digital. Bagi perusahaan besar yang sudah memiliki sistem kerja dengan dokumen-dokumen manual (fisik) dan memiliki transaksi dalam jumlah besar tidak mungkin untuk langsung menyediakan bukti audit digital. Oleh karena itu dibutuhkan upaya lebih untuk memulai ke arah perubahan baru menuju digitalisasi bukti.

Walaupun bukan menjadi satu-satunya faktor penentu namun kesiapan infrastruktur turut mendukung tersedianya bukti audit digital dengan mudah. Oleh karena itu klien juga perlu memperhatikan hal ini. Diperlukan persiapan yang matang untuk memulai sistem kerja yang baru, yang dapat menghasilkan bukti audit dalam bentuk *softfile*. Pertimbangan mengenai biaya juga

menjadi salah satu faktor yang perlu diperhatikan. Namun penyediaan infrastruktur tersebut juga dapat menjadi sebuah investasi masa depan yang layak untuk dipertimbangkan.

Peran auditor bukan hanya sebagai penerima bukti audit yang sudah digitalisasi, namun auditor juga perlu menyiapkan *tools* yang dapat mempermudah dalam proses pemeriksaan bukti audit dalam bentuk digital.

2. Tatap Muka menjadi *Online Meeting*

Perjumpaan secara fisik menjadi salah satu pendekatan yang selama ini paling diandalkan saat melakukan audit. Kunjungan lapangan menjadi salah satu prosedur audit yang tidak boleh terlewatkan. Dalam kunjungan lapangan, auditor bisa melakukan beberapa prosedur audit sekaligus seperti observasi, wawancara, pemeriksaan fisik, penelaahan dokumen, *vouching*, maupun *tracing*. Saat melakukan observasi, auditor dapat mengamati proses bisnis klien secara nyata. Dengan melihat langsung, auditor bisa mempunyai gambaran yang lebih luas dan lebih lengkap. Dengan demikian bukti audit yang diperoleh pun dapat menjadi lebih andal.

Begitu pula dengan proses wawancara. Saat berjumpa langsung dengan klien, terutama karyawan kunci, auditor dapat menggali informasi secara lebih mendalam. Auditor juga dapat memperhatikan mimik wajah dan bahasa tubuh yang diperlihatkan oleh klien saat memberikan keterangan. Hal ini bisa

menjadi penanda bagi auditor mengenai kebenaran informasi yang disampaikan klien.

Pada masa pandemi terdapat serangkaian aturan mengenai pembatasan mobilitas masyarakat. Oleh karena itu pertemuan secara fisik harus dihentikan atau digantikan. Namun saat ini sudah tersedia berbagai media komunikasi yang mampu memfasilitasi pertemuan secara virtual. Peluang inilah yang dimanfaatkan oleh auditor pada masa pandemi agar tetap dapat mengumpulkan bukti audit, yaitu dengan melakukan prosedur alternatif sebagai pengganti prosedur audit yang membutuhkan pertemuan fisik. Prosedur alternatif yang dilakukan misalnya wawancara melalui media *zoom*, *google meet*, dan lain-lain. Observasi juga dapat digantikan dengan melihat rekaman video dari CCTV maupun dengan melakukan *video call*.

Pemanfaatan teknologi pada masa pandemi dapat menciptakan peluang baru. Misalnya wawancara dengan direksi atau *stakeholder* yang berada di luar pulau atau bahkan luar negeri pada awalnya tidak dapat dilakukan karena akan menghabiskan waktu dan biaya yang tinggi. Namun karena pada masa pandemi wawancara dilakukan secara online maka para direksi atau *stakeholder* tersebut bisa mengikuti wawancara. Hal ini menunjukkan bahwa terdapat peluang untuk melakukan audit jarak jauh.

Peluang ini bisa dimanfaatkan auditor untuk mendapatkan klien dari mana saja, tidak terbatas lokasi atau

daerah yang mudah dijangkau saja. Walaupun demikian, ada beberapa hal yang perlu dipertimbangkan oleh auditor sebelum melakukan audit jarak jauh, salah satunya mengenai risiko apa saja yang mungkin muncul dan harus diatasi. Risiko yang harus diperhatikan auditor misalnya keterbatasan auditor untuk membaca *gesture* dari narasumber. Padahal *gesture* merupakan salah satu penanda penting bagi auditor saat melakukan wawancara dengan klien. Auditor akan mengetahui apakah klien memberikan informasi yang sebenarnya, apakah ada hal yang disembunyikan, atau bagaimana kondisi yang sebenarnya terjadi, dapat diketahui oleh auditor melalui *gesture* klien.

3. Keandalan Bukti Audit

Keyakinan terhadap bukti audit yang diperoleh selama masa pandemi juga menjadi salah satu tantangan yang dihadapi auditor. Prosedur audit yang tidak dapat dijalankan sebagaimana mestinya dan harus digantikan dengan prosedur alternatif menjadikan bukti audit yang diperoleh juga kurang meyakinkan. Padahal menurut Standar Audit (SA) 500 mengenai Bukti Audit, auditor harus bisa mendapatkan bukti audit yang cukup dan andal untuk memperoleh keyakinan yang memadai. Menurut Hayes et al. (2014) keandalan adalah kualitas informasi ketika bebas dari kesalahan dan bias material sehingga informasi tersebut dapat diandalkan oleh pengguna untuk disajikan secara jujur atau secara wajar. Relevansi dan keandalan bukti audit yang diperlukan dipengaruhi oleh risiko salah saji. Semakin besar

risiko maka semakin banyak bukti audit yang diperlukan. Semakin tinggi kualitas bukti audit maka semakin sedikit bukti yang diperlukan.

Berbagai upaya dilakukan oleh auditor agar dapat memperoleh keyakinan yang memadai terhadap bukti audit yang dikumpulkan. Salah satu upaya yang dipertahankan adalah dengan melakukan pemeriksaan secara mendadak sehingga auditor bisa memperoleh kepercayaan bahwa bukti audit tersebut merupakan bukti audit yang asli dan tidak direkayasa.

Keyakinan mengenai orisinalitas bukti audit menjadi salah satu yang menjadi perhatian khusus auditor terlebih pada masa pandemi.

Keandalan bukti audit dipengaruhi oleh sumber dan sifat bukti (Hayes et al., 2014). Independensi dan kualifikasi orang yang memberikan bukti merupakan faktor penting terkait keandalan. Bukti audit lebih andal jika diperoleh dari sumber independen dari luar entitas. Informasi internal yang berasal dari sistem dengan pengendalian internal yang baik lebih dapat diandalkan daripada informasi dari sistem yang memiliki pengendalian internal tidak efektif. Sifat bukti audit dapat berupa visual, dokumenter atau lisan. Seperti dikutip dari Setiadi (2019), semakin efektif pengendalian internal maka jaminan yang diberikan mengenai keandalan data akuntansi dan laporan keuangan juga semakin besar.

Tantangan yang dihadapi auditor menjadi semakin berat pada masa pandemi karena risiko untuk melakukan kecurangan dinilai menjadi lebih tinggi. Hal ini juga menjadi pertanda bahwa kecenderungan klien untuk menyembunyikan atau memanipulasi data selama masa pandemi menjadi semakin meningkat, khususnya 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).

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. Selain itu pada masa pandemi muncul fenomena adanya dilema etis yang harus dihadapi auditor dalam bekerja pada masa pandemi, salah satunya berkaitan dengan *fee* audit. Auditor yang memiliki kode etik profesi harus bisa mempertahankan profesionalitasnya walaupun berada dalam masa sulit dan dihadapkan pada kebutuhan akan jumlah klien. Bagaimana pun juga KAP tetap harus bertahan pada masa pandemi. Kemampuan auditor untuk bersikap skeptis harus bisa ditingkatkan sehingga auditor dapat mempertajam penilaiannya terhadap bukti audit yang diperoleh. Langkah untuk mempertahankan skeptisisme profesional pada masa pandemi adalah dengan melakukan berbagai prosedur alternatif tambahan seperti memperbanyak jumlah sampel,

4. Pengumpulan Bukti Audit

Beberapa metode pengumpulan bukti audit yang mengalami perubahan selama masa pandemi antara lain yaitu

a) 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.

b) 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.

c) 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.

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

5. Pemenuhan Asersi Keberadaan

Auditor seharusnya bisa benar-benar meyakini bahwa aset yang dimiliki klien sudah benar-benar tercatat sesuai dengan nilai saat ini di dalam posisi keuangan. Akun yang membutuhkan asersi keberadaan adalah akun yang memiliki nilai fisik material seperti persediaan, aset tetap dan kas. Selain observasi dan inspeksi biasanya dibutuhkan pemeriksaan fisik untuk akun tersebut. Namun pada masa pandemi hal tersebut tidak bisa dilakukan karena berbagai keterbatasan. Sehingga dibutuhkan prosedur alternatif. Berbagai prosedur alternatif dilakukan untuk memperoleh keyakinan mengenai asersi keberadaan. Misalnya dengan membuat *barcode* atau pelabelan pada setiap aset tetap yang dimiliki klien. Tanpa adanya prosedur alternatif, auditor tidak bisa serta merta meyakini bahwa asersi keberadaan dapat benar-benar dibuktikan. Selain *barcode* yang kemudian dibuktikan dengan *video call* maka selanjutnya auditor

melakukan pengecekan apakah nilai yang tercatat dalam laporan keuangan sesuai dengan harga pasar yang berlaku saat periode pelaporan tersebut. Penghitungan secara fisik yang sebelumnya dilakukan oleh auditor digantikan dengan dilakukan oleh klien sendiri. Klien melakukan opname atau penghitungan fisik kas dan disaksikan oleh auditor melalui *video call* atau *zoom meeting*. Dengan demikian auditor bisa memperoleh keyakinan mengenai jumlah yang tercatat dan yang sebenarnya dimiliki oleh perusahaan.

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.

6. Waktu Perolehan Bukti Audit

Dalam perikatan yang dibuat antara auditor dan klien, tidak jarang ditentukan adanya tanggal waktu penyelesaian audit. Proses audit dari awal perikatan sampai dengan auditor menyatakan opini audit membutuhkan waktu yang tidak

sebentar. Namun pada masa pandemi proses audit harus mengalami beberapa perubahan. Prosedur audit perlu disesuaikan agar tetap dapat dilakukan secara jarak jauh karena adanya larangan untuk melakukan kunjungan. Prosedur alternatif yang dilakukan adalah dengan melakukan komunikasi melalui media digital. Komunikasi yang hanya dilakukan melalui aplikasi diakui oleh beberapa auditor menghabiskan waktu yang lebih lama dibandingkan komunikasi yang dapat dilakukan secara langsung. Hal ini dapat terjadi karena komunikasi lebih sering tertunda, pesan tidak langsung dibalas, atau bahkan diabaikan oleh klien. Walaupun komunikasi digital memiliki kelebihan karena dapat dilakukan dari mana saja dan kapan saja, namun komunikasi langsung dirasa jauh lebih efektif karena auditor dapat menjangkau klien secara langsung dan mendapat jawaban pada saat itu juga. Apabila komunikasi membutuhkan waktu yang lama maka bukan tidak mungkin bahwa proses audit juga mengalami kemunduran.

Selain komunikasi, pengumpulan bukti audit juga mengalami perubahan. Pada masa sebelum pandemi, auditor dapat langsung mendatangi klien dan memeriksa dokumen di lokasi klien. Namun karena ada berbagai keterbatasan maka dokumen-dokumen penting yang akan dijadikan sebagai bukti audit harus dikirimkan melalui pos atau jasa pengiriman. Proses ini tentu juga menghabiskan waktu yang lebih lama

dibandingkan apabila auditor bisa melakukan pemeriksaan di lokasi klien secara langsung.

Tantangan baru lagi muncul ketika diperlukan adanya bukti audit digital. Proses digitalisasi bukti audit bukanlah hal yang mudah untuk dilakukan. Pada awalnya auditor harus memberikan pemahaman kepada klien mengenai pentingnya bukti audit digital. Selanjutnya auditor harus membantu mengarahkan klien agar dapat menyediakan bukti audit digital yang dibutuhkan. Kendala terjadi apabila klien tidak memiliki sumber daya seperti staf dan peralatan yang cukup dan memadai untuk melakukan proses digitalisasi bukti seperti *scanning*. Peralatan yang terbatas akan membuat proses berjalan lebih lama. Serangkaian proses dari awal memberikan pemahaman hingga tersedianya bukti audit digital tentu membutuhkan waktu yang cukup lama.

Perubahan proses audit tersebut dikhawatirkan akan menyebabkan penerbitan laporan audit menjadi tertunda. Namun auditor menilai bahwa selama masa pandemi tidak terjadi penundaan penerbitan laporan audit. Proses audit memang jadi membutuhkan waktu yang lebih lama namun kondisi ini tidak sampai menyebabkan terjadinya penundaan penerbitan laporan audit. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa auditor tetap dapat menjaga proses audit sehingga bisa berjalan sesuai dengan waktu yang telah ditentukan.

C. Opini *Going Concern*

Going concern merupakan asumsi yang memiliki arti bahwa kegiatan bisnis akan terus berlanjut dan tidak akan berhenti. Standar audit (SA) 570 menyatakan “laporan keuangan disusun berdasarkan asumsi bahwa entitas akan mempertahankan kelangsungan usahanya dan melanjutkan operasinya untuk masa depan yang dapat diprediksi.” Pada saat perusahaan mengalami permasalahan finansial yang berujung pada kebangkrutan, maka perusahaan tersebut memiliki masalah dengan keberlangsungan hidup. Kebangkrutan merupakan indikasi keraguan akan keberlangsungan hidup suatu usaha. Dalam penugasan audit, seorang auditor tidak hanya menilai kewajaran laporan keuangan, namun juga melakukan evaluasi keberlangsungan hidup suatu usaha. Auditor berusaha memperoleh keyakinan apakah perusahaan akan mampu bertahan dan menjalankan usahanya dalam waktu yang akan datang. Evaluasi auditor dilakukan terhadap transaksi-transaksi yang memiliki efek signifikan pada kegiatan operasi perusahaan.

Auditor dapat memberikan opini *going concern* apabila auditor memiliki keraguan mengenai kemampuan perusahaan untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka panjang. Auditor harus melakukan evaluasi yang mendalam apakah sebuah perusahaan memiliki masalah *going concern* agar

tidak terjadi kesalahan dalam memberikan opini. Kesalahan yang mungkin terjadi adalah :

1. Auditor memberikan opini *going concern* pada perusahaan yang tidak mengalami kebangkrutan pada tahun berikutnya
2. Auditor tidak memberikan opini *going concern* pada perusahaan yang mengalami kebangkrutan pada tahun berikutnya.

Kondisi ancaman terhadap keberlangsungan hidup perusahaan harus diidentifikasi oleh manajemen perusahaan. Berapa faktor yang harus dipertimbangkan dalam menilai risiko keberlangsungan usaha adalah adanya risiko likuiditas dan risiko ketidakpastian ekonomi. Ketidakpastian ekonomi bisa disebabkan oleh banyak hal, diantaranya adalah karena adanya pandemi Covid-19.

Perusahaan yang mempunyai masalah keberlangsungan usaha memiliki beberapa indikasi diantaranya adalah laba negatif, arus kas negatif, ekuitas negatif dan volume penjualan yang turun drastis. Manajemen memiliki tanggung jawab untuk menilai apakah perusahaan akan memiliki kemampuan bertahan dalam 12 bulan ke depan. Sementara itu, auditor memberikan evaluasi apakah penilaian manajemen tersebut tepat. Dalam melakukan penilaian tersebut, perusahaan harus mengembangkan strategi untuk mengatasi masalah

keberlangsungan usaha serta mengungkapkan kondisi yang mengancam keberlangsungan usaha. Auditor dapat menyatakan *going concern* apabila auditor meragukan keberlangsungan hidup entitas tersebut dengan 3 sektor sebagai indikator, yaitu keuangan, operasi dan lainnya. Beberapa hal yang telah disebutkan merupakan pemicu diterbitkannya opini *going concern* oleh auditor karena hal tersebut dianggap dapat mengancam keberlangsungan kegiatan operasi perusahaan yang menjadi fokus dan makna dari *going concern* itu sendiri.

Dalam memberikan opini *going concern*, auditor harus memastikan bahwa perusahaan (*auditee*) telah terindikasi mengalami keadaan dimana harus diberikannya opini *going concern*. Sebagai contohnya, dalam sektor keuangan, auditor akan memberikan opini *going concern* apabila perusahaan gagal membayar pinjaman kepada kreditur. Dalam sektor operasi, auditor akan memberikan opini *going concern* apabila perusahaan berniat untuk memberhentikan kegiatan operasinya. Yang terakhir merupakan sektor lainnya dimana perusahaan akan memberikan opini *going concern* di luar sektor keuangan dan pengoperasian seperti bencana alam. Salah satu dampak pandemi covid-19 bagi perusahaan adalah problem *going concern*, dimana perusahaan tidak mempunyai gambaran serta prediksi yang jelas akan masa yang akan datang sehingga keberlangsungan operasi perusahaan tidak pasti.

Kondisi pandemi Covid-19 memberikan situasi yang lebih sulit bagi auditor untuk menilai problem *going concern* untuk sebuah perusahaan. Beberapa industri yang sangat terpengaruh oleh pandemi Covid-19 adalah: perusahaan travel, perhotelan, ritel, dan rekreasi. Entitas pada industri tersebut perlu mempertimbangkan apakah mereka akan memiliki kemampuan untuk melanjutkan dalam satu tahun sejak tanggal laporan keuangan interim atau tahunan mereka. Pandemi telah memberikan tekanan besar pada entitas dan opini kelangsungan usaha. Manajemen harus mempertimbangkan tekanan dan risiko pada industri mereka dan melihat dampaknya pada pelaporan keuangan. Kelangsungan usaha harus dinilai secara hati-hati dan dengan “penilaian yang beralasan” karena dampak pandemi Covid-19.

Kondisi arus kas negatif, atau ekuitas negatif, dan volume penjualan yang turun secara tajam bisa saja tidak diakibatkan oleh kondisi perusahaan yang mengalami penurunan kondisi operasi dan keuangan, namun disebabkan dampak krisis pandemi Covid-19. Pandemi Covid-19 telah mengakibatkan ekonomi dunia mengalami penurunan akibat daya beli masyarakat menurun secara drastis.

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. 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”

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. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh penulis, 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 2020¹ 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 570² mensyaratkan bahwa auditor harus memperoleh bukti audit yang

¹ Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2020 Tentang Penetapan Bencana Non Alam Penyebaran Corona Virus Disease 2019 (Covid-19) Sebagai Bencana Nasional

² 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.

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.

pandemi kita sudah memetakan dahulu 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. Kalau tingkat ketidakwajaran tinggi otomatis going concern-nya pengaruhnya juga akan tinggi” (Interviewee 3 – Akuntan Publik KAP Semarang).

Pandemi Covid-19 juga telah memberikan dampak pada salah saji laporan keuangan yang pada akhirnya akan berdampak pada opini *going concern*. Dalam menyusun laporan keuangan, manajemen memerlukan beberapa estimasi. Estimasi ini harus dilakukan secara tepat dan sesuai dengan kondisi sebenarnya agar dapat dipercaya oleh para pemangku kepentingan. Estimasi ini dapat dikaitkan dengan pengakuan pendapatan, penyisihan piutang ragu-ragu, dan akun serupa lainnya. Akun-akun tersebut pada dasarnya memiliki sifat “berisiko salah saji keuangan”, tetapi risiko itu meningkat karena pandemi. Sebagai contohnya,

perusahaan biasanya menetapkan persentase dari penjualan kredit mereka yang mereka perkirakan tidak akan tertagih. Masalah memverifikasi estimasi mungkin bahkan lebih sulit karena melibatkan prediksi masa depan. Satu-satunya hal yang dapat dikatakan dengan pasti tentang auditor atau klien tentang perkiraan kredit macet adalah bahwa keduanya salah. Auditor tidak mengetahui masa depan dan terkadang mereka mendapatkan jawaban yang hanya cukup mendekati 'benar' sehingga membuat semua pihak merasa puas.

Pandemi Covid-19 berpotensi memengaruhi kemampuan pelanggan untuk melunasi piutang mereka. Hal ini akan mengakibatkan perkiraan piutang tak tertagih perlu disesuaikan dan dapat mengakibatkan salah saji keuangan. Auditor harus menggunakan *professional judgement* dan kompetensi secara intensif untuk mengungkap salah saji material pada laporan keuangan yang dapat mempengaruhi opini *going concern*. Dalam kondisi pandemi, auditor dapat saja melakukan kesalahan tipe 1 atau 2 dalam memberikan opini *going concern*.

D. Independensi

Dalam menjalankan penugasan audit, seorang auditor harus menjaga independensi. Independensi merupakan situasi dimana seorang auditor tidak boleh memihak kepada kepentingan tertentu dan siapapun, tidak memiliki hubungan

istimewa dengan klien, antara lain, hubungan bisnis dan hubungan keluarga. Dalam penugasan audit, independensi merupakan landasan utama struktur filosofi profesi. Independensi diperlukan oleh auditor untuk memperoleh kepercayaan dari klien dan menentukan kualitas audit. Berdasarkan SA 210³ auditor harus memastikan terlebih dahulu bahwa dapat menjaga independensi sebelum memutuskan untuk menerima atau melakukan suatu perikatan audit. Independensi juga menjadi salah satu poin penting yang diatur dalam Kode Etik Akuntan Indonesia paragraf 120.12-A1⁴. Standar Independensi⁵ 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

³ Standar Audit 210 “Persetujuan atas Ketentuan Perikatan Audit” : Perikatan asurans, termasuk perikatan audit, hanya boleh diterima jika auditor mempertimbangkan bahwa ketentuan etika yang relevan seperti independensi dan kompetensi profesional akan dipenuhi.

⁴ Akuntan yang berpraktik melayani publik disyaratkan oleh Standar Independensi harus independen ketika melakukan perikatan audit, perikatan revidi, atau perikatan asurans lainnya. Independensi berkaitan dengan prinsip dasar objektivitas dan integritas.

⁵ Kode Etik Akuntan Indonesia paragraf 120.12-A2.

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/2020⁶, walaupun dalam masa pandemi, P2PK sebagai lembaga yang memiliki fungsi pengawasan terhadap KAP tetap melaksanakan tugasnya dengan penyesuaian metode pemeriksaan.

E. Hubungan Auditor Klien

Perubahan pola komunikasi yang terjadi selama masa pandemi juga menyebabkan terjadinya perubahan dalam hubungan antara audit dengan klien. Komunikasi yang terbatas karena hanya dapat dilakukan melalui media digital, tidak jarang menimbulkan adanya miskomunikasi atau salah paham antara auditor dan klien. Hal yang ingin disampaikan auditor tidak dapat ditangkap dengan tepat oleh klien, begitu pula sebaliknya.

Perjumpaan secara fisik yang hilang menyebabkan komunikasi harus dilakukan secara lebih intens. Auditor melakukan upaya lebih selama masa pandemi ini dengan berkomunikasi secara terus menerus dengan klien. Dalam proses komunikasi, tidak jarang klien mengabaikan pesan dari auditor. Walaupun demikian auditor pantang menyerah dan tetap

⁶ 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.

berusaha menjaga komunikasi dengan klien. Apabila klien masih tidak mau bersikap kooperatif, maka auditor akan memberitahu konsekuensi yang terjadi yaitu klien dianggap tidak mau memberikan data dan akan berpengaruh terhadap opini audit, misalnya yaitu auditor tidak dapat menyatakan pendapat karena kurangnya bukti audit.

Upaya untuk menjaga hubungan baik antara auditor dengan klien dilakukan oleh kedua belah pihak dengan berbagai cara. Salah satunya adalah dengan memanfaatkan media komunikasi digital seperti *whatsapp*, *zoom*, *google meet*, dan sebagainya. Namun kecanggihan teknologi yang sudah ada saat ini juga perlu disertai dengan itikad baik dari kedua belah pihak untuk bekerja sama dalam proses audit. Klien yang bersikap kooperatif akan mempermudah auditor dalam melakukan pemeriksaan. Sebaliknya, klien yang menunda-nunda komunikasi dan terkesan tertutup atau menyembunyikan data akan membuat pemeriksaan sulit dilakukan. Sikap klien tersebut tentunya dapat berdampak terhadap opini audit yang diberikan.

Perikatan Baru vs Perikatan Lama Pada Masa Pandemi

Penerimaan klien pada masa pandemi juga membutuhkan pertimbangan khusus dari auditor. Terdapat perbedaan yang harus dipertimbangkan khususnya dalam menerima klien baru. Saat pertama kali melakukan perikatan, auditor masih harus memahami lingkungan bisnis klien baru. Proses untuk mengenali

dan memahami lingkungan bisnis klien tentu bukanlah hal yang mudah. Selain harus memahami jenis industri di mana klien berbisnis, auditor juga harus memahami pola kerja, manajemen, sistem operasi, prosedur, struktur organisasi dan hal-hal lain yang berkaitan dengan lingkungan bisnis klien.

Pengenalan terhadap klien baru dirasa menjadi hal yang lebih menantang ketika dilakukan pada masa pandemi. Auditor dibatasi dengan berbagai hal khususnya terkait dengan pembatasan mobilitas, sehingga dikhawatirkan auditor belum memiliki pemahaman yang cukup mengenai klien baru. Oleh karena itu dibutuhkan kerja sama dari klien agar auditor dapat mempertahankan kualitas audit. Apabila tidak ada sikap kooperatif dari klien maka prosedur audit akan sulit untuk dilakukan. Klien yang bersikap kooperatif pasti akan membantu.

Klien yang terbiasa membuat dua jenis laporan keuangan juga dirasa membuat hubungan auditor dan klien menjadi kurang terbuka. Bukan hal baru lagi apabila banyak perusahaan yang melakukan *double* pembukuan misalnya perusahaan membedakan laporan untuk bank sebagai pengajuan kredit dan laporan untuk pajak sebagai dasar pembayaran pajak. Kedua perbedaan dalam pelaporan ini menjadikan klien cenderung tertutup dalam memberikan informasi kepada auditor. Kurang terbukanya klien kepada auditor ini menjadikan hubungan antara klien dan auditor

Sedangkan bagi klien lama auditor bisa lebih mudah karena sudah mengetahui pola dan mengenal lingkungan bisnis klien dengan cukup baik. Auditor sudah memahami akun-akun apa saja yang berisiko dan memiliki nilai yang material. Dengan demikian auditor juga dapat menentukan dengan lebih cepat dan lebih mudah mengenai prosedur audit apa yang akan digunakan. Oleh karena itu audit yang berlanjut pada masa pandemi sebenarnya menjadi tidak terlalu sulit bagi auditor karena auditor dapat belajar dari pengalaman masa lalu dengan klien yang sama pada penugasan audit sebelumnya.

Adanya hubungan kerja sama yang baik antar auditor dari berbagai KAP sebenarnya mampu menciptakan peluang baru di masa pandemi. Salah satu faktor yang dapat menjadi pertimbangan bagi auditor dalam menerima perikatan dengan klien baru adalah berdasarkan rekomendasi dari auditor sebelumnya. Komunikasi yang terjalin antar KAP memudahkan auditor untuk bisa memahami klien baru dan mengetahui seluk beluk bisnis klien dengan lebih mudah. Informasi yang diberikan oleh auditor sebelumnya bisa menjadi acuan bagi auditor dalam menangani klien baru. Walaupun informasi tersebut tidak dapat dipercaya sepenuhnya namun auditor menjadi bisa lebih waspada terhadap akun-akun tertentu.

Kondisi ini juga yang membuat auditor cenderung untuk memilih menerima klien yang sudah pernah diaudit atau klien sebelumnya dibandingkan dengan klien baru. Bahkan ada

beberapa KAP yang membatasi penerimaan klien karena mempertimbangkan keterbatasan sumber daya di masa pandemi.

Dibutuhkan upaya lebih dari auditor dalam memberikan pemahaman kepada klien, terutama klien yang belum memiliki pemahaman yang memadai terkait bidang akuntansi. Komunikasi yang terbatas juga membuat auditor sulit dalam memberikan pemahaman kepada klien. Oleh karena itu dibutuhkan upaya lebih dari kedua belah pihak.

Mengenai keterbatasan yang dialami KAP pada masa pandemi sebenarnya tidak hanya terkait dengan sumber daya manusia melainkan juga terkait dengan *fee* penugasan audit. Kepercayaan auditor dan klien selanjutnya dapat dihadapkan pada masalah pendapatan KAP. Sumber pendapatan utama KAP tentu berasal dari klien. Pemberian opini oleh auditor ditentukan oleh sikap kooperatif klien karena auditor tidak dapat berdiri sendiri dalam melakukan proses audit. Penyediaan data tetap berasal dari klien. Apabila klien bersikap tertutup atau bahkan menyembunyikan data maka proses audit juga tidak akan berjalan dengan lancar. Prosedur audit yang seharusnya bisa dilakukan untuk mengumpulkan bukti audit menjadi terhambat karena kurangnya data yang bisa digunakan sebagai bukti audit. Oleh karena itu dibutuhkan kerja sama yang baik antara auditor dengan klien.

BAGIAN III

Tantangan dan Peluang Model Penugasan Audit di Masa Krisis di Masa Depan

Pandemi Covid-19 telah mengakibatkan beberapa tantangan dalam penugasan audit. Kualitas audit dipertanyakan karena adanya beberapa penyesuaian dalam penugasan audit. Penyesuaian tersebut memiliki tantangan tersendiri untuk mewujudkan kualitas audit yang memadai. Namun demikian, kondisi pada penugasan audit pada masa pandemi Covid-19 memberikan peluang tersendiri dalam perikatan audit.

1. Diskusi auditor dengan pihak manajemen yang sebelumnya harus bertemu secara fisik dapat dilakukan lebih fleksibel dengan adanya fasilitas *online meeting* yang disediakan oleh berbagai platform. Hal ini memungkinkan klien dan auditor bertemu dari berbagai tempat. Sebelum masa pandemi, diskusi dan rapat harus diadakan *on-site*, dan sering kali menemui kesulitan karena ada pihak-pihak yang tidak bisa hadir. Namun dengan munculnya praktik dan kebiasaan baru yang dilakukan pada masa pandemi, maka rapat dan diskusi

dapat dilakukan secara daring. Klien yang berada di luar kantor, bahkan di luar negeri, tetap dapat mengikuti rapat dan mendiskusikan hal-hal yang urgen dengan auditor. Konfirmasi kepada pihak ketiga juga dapat dilakukan oleh auditor dengan media daring.

2. Dokumen untuk bukti audit yang sebelumnya harus diambil dan di observasi secara langsung ke lokasi klien, sekarang dapat diminta untuk dikirim dalam bentuk *softfile*. Hal ini akan mempersingkat jangka waktu pelaksanaan penugasan audit karena dokumen bisa dianalisis dan dievaluasi sebelum kunjungan lapangan. Klien dapat melakukan pemindaian atas dokumen dan bukti audit, dan menyerahkan kepada auditor sebelum kunjungan lapangan.
3. Pemanfaatan teknologi dalam penugasan audit termasuk dalam perolehan bukti audit. Teknologi tersebut dapat berupa teknologi untuk membaca dokumen dan bukti serta melakukan proses kategorisasi dan penomoran dokumen secara otomatis. Beberapa KAP besar memiliki fasilitas teknologi ini sehingga memudahkan kerja auditor dalam menganalisis dokumen dan bukti. Sebagai contohnya, teknologi mereka dapat membaca nomor *invoice* sehingga dapat dilakukan proses lebih lanjut

secara lebih cepat karena tidak perlu melakukan input satu persatu.

4. Munculnya *awareness* untuk menggunakan bantuan teknologi dalam penugasan audit. Beberapa KAP yang memiliki sumber daya keuangan mulai menginvestasikan modalnya untuk *upgrade* teknologi. Teknologi tersebut dapat berupa teknologi untuk pengecekan persediaan, yaitu seperti penggunaan *drone*, teknologi identifikasi dokumen, ataupun teknologi untuk media komunikasi.

5. Munculnya kesadaran untuk terus meningkatkan kemampuan dan kompetensi auditor, skeptisisme profesional dan dalam menggunakan teknologi. Selama masa pandemi Covid-19, auditor dihadapkan pada keterbatasan kunjungan fisik, sehingga diperlukan kemampuan komunikasi jarak jauh. Selain itu, keterbatasan kunjungan fisik dapat mempengaruhi metode audit sampling serta pengecekan fisik dan dokumen. Auditor juga dihadapkan pada isu skeptisisme profesional dalam memberikan audit *judgement*, antara lain yang berkaitan dengan opini *going concern*. Beberapa penilaian perlu disesuaikan sehingga auditor harus terus mengasah kemampuan profesional untuk melakukan penilaian terhadap kondisi klien. Selain dalam

hal kompetensi audit, auditor juga harus terus melakukan pengembangan diri dalam hal pemanfaatan teknologi agar dapat menggunakan teknologi tersebut, termasuk melakukan analisis dengan menggunakan berbagai *software*.

Namun demikian, ketidakpastian di masa yang akan datang dapat juga memberikan tantangan. Tantangan-tantangan tersebut berkaitan dengan :

1. Dokumen dan bukti audit dalam bentuk *softfile* yang dikirim oleh klien mungkin saja dimanipulasi sehingga mengakibatkan kesalahan dalam memberikan opini.
2. Diskusi dan rapat secara daring memiliki beberapa keterbatasan dan kendala. Keterbatasan dalam diskusi secara daring berupa kendala jaringan dan antar peserta rapat tidak bisa mengetahui secara langsung *gesture*, mimik muka dan ekspresi yang sebenarnya terkandung dalam pernyataan-pernyataan yang diberikan klien maupun auditor. Oleh karena itu, rapat dan diskusi secara daring sebaiknya tidak dilakukan secara terus menerus. Perjumpaan fisik akan memberikan informasi secara lebih menyeluruh sehingga pesan yang ditangkap juga lebih utuh. kendala lain dalam diskusi dan rapat daring dapat berupa kendala jaringan dan peralatan komunikasi. Auditor atau kantor akuntan yang tidak memiliki jaringan

internet peralatan yang memadai dapat mengalami kesulitan. Sering kali dalam diskusi, peserta diskusi harus melakukan “*share file*” dan hal tersebut harus dilakukan dalam jaringan yang stabil dan alat yang memadai.

3. Ketidaksiapan sumber daya dan fasilitas terutama untuk KAP dengan ukuran kecil menjadi kendala dalam menghadapi ketidakpastian di masa yang akan datang. KAP kecil biasanya memiliki staf yang terbatas, sehingga pada saat salah satu staf mengalami halangan seperti sakit, maka staf lain akan kewalahan dalam menangani pekerjaan audit. Dalam hal kompetensi, KAP dengan ukuran kecil mungkin saja tidak memiliki kesempatan untuk mengikuti *training* dan pelatihan yang memadai untuk isu-isu terbaru di bidang pengauditan. Selain masalah sumber daya, KAP kecil juga mengalami kendala dalam hal fasilitas. Fasilitas tersebut dapat berupa fasilitas teknologi untuk mendukung penugasan, ataupun fasilitas dari kantor audit berupa *fee* audit yang lebih besar karena auditor harus melakukan tes kesehatan (*rapid test* atau *PCR*) dalam penugasan tersebut
4. Kesalahan dalam melakukan analisis karena beberapa kondisi yang berkaitan dengan turbulensi ekonomi. Meskipun auditor telah dilengkapi dengan kompetensi dan perilaku profesional, namun kejadian tidak menentu di masa yang akan datang dapat berupa situasi yang tidak

terduga sebelumnya. Terdapat kemungkinan auditor tidak siap menghadapi kejadian yang terjadi di masa yang akan datang. Auditor menjadi gagap dan sulit beradaptasi dengan cepat. Hal tersebut dapat mempengaruhi kemampuan auditor untuk melakukan analisis dan penilaian atas risiko dan bukti audit, sehingga mengakibatkan opini audit tidak handal.

PENUTUP

Buku ini mengupas mengenai tantangan perikatan audit pada masa krisis yaitu pada masa pandemi Covid 19. Isu terbesar adalah berkaitan dengan kualitas audit karena auditor menghadapi klien yang terkena dampak turbulensi ekonomi. Definisi audit sangat beragam, namun kualitas audit merujuk pada tanggung jawab auditor untuk memenuhi kewajiban profesionalnya. Dalam situasi krisis, audit harus bersiap menghadapi perubahan dan harus mampu beradaptasi.

Buku ini merupakan kumpulan hasil penelitian yang dibukukan, Penelitian yang dilakukan adalah penelitian payung yang didanai oleh Direktorat Jenderal Pendidikan Tinggi Riset dan Teknologi pada tahun 2022. Hasil penelitian dalam bentuk monograf ini diharapkan dapat memberikan sumbangan keilmuan di bidang audit, terutama dalam kondisi krisis. Monograf juga diharapkan dapat memberikan pemahaman kepada praktisi mengenai kualitas audit dalam masa krisis, tantangan dan peluang yang timbul dari situasi tersebut.

ACKNOWLEDGEMENT

Terimakasih kepada Direktorat Jenderal Pendidikan Tinggi Riset dan Teknologi yang telah mendanai penelitian dengan skema Penelitian Tesis Magister tahun anggaran 2022. Penelitian juga mengucapkan terimakasih kepada pihak-pihak yang terlibat dalam penelitian ini : Lembaga Penelitian dan Pengabdian Masyarakat (LPPM) Unika Soegijapranata, informan penelitian dan asisten peneliti.

DAFTAR PUSTAKA

Agoes, S. (2012). *Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik* (4th ed.). Salemba Empat.

Albitar, K., Gerged, A. M., Kikhia, H., & Hussainey, K. (2020). Auditing in times of social distancing: The effect of COVID-19 on auditing quality. *International Journal of Accounting and Information Management*.

Bankan, T. D. (2020). Analyzing The Going Concern Uncertainty During The Period Of Covid-19 Pandemic In Terms Of Independent Auditor's Reports. *ISPEC Journal of Social Sciences & Humanities*, 4(2).

Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2021). *Modern Auditing* (7th ed.). Penerbit Erlangga.

Chiwamit, P., Modell, S., & Yang, C. L. (2014). The Societal Relevance of Management Accounting Innovations: Economic Value Added and Institutional Work in The Fields of Chinese and Thai State-Owned Enterprises. *Accounting and Business Research*, 44(2), 144–180.

Darono, A., & Panggabean, T. (2015). Examining the Adoption of Computer Assisted Audit Tools and Techniques for Tax Audits in Indonesia: An Institutional Logic Perspective.

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183–199.

Deloitte. (2020). Answering the call for change in the audit and financial reporting landscape. <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/audit/Covid-19/answering-the-call-for-change.html>

Duff, A., (2009). Measuring audit quality in an era of change. *Managerial Auditing Journal*, 24(5), pp.400-422.

EY, 2020. Leo van der Tas. Five financial reporting issues to consider as a consequence of COVID-19. Available at: https://www.ey.com/en_gl/assurance/five-financial-reporting-issues-to-consider-as-a-consequence-of-covid-19

Fauzan, R. H., Julianto, W., & Sari, R. (2021). Pengaruh Time Budget Pressure, Profesionalisme, Dan Fee Audit Terhadap Kualitas Audit. *Korelasi Konferensi Riset Nasional Ekonomi, Manajemen, Dan Akuntansi*, 865–880.

Handoko, B. L. (2021, September 15). Tantangan Auditor Dalam Melakukan Remote Audit di Masa Pandemic Covid-19.

Hayes, R., Wallage, P., & Gortemaker, H. (2014). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing* (3rd ed.). Pearson Education Limited.

Hossain, M., Raghunandan, K., & Rama, D. v. (2020). Abnormal disclosure tone and going concern modified audit reports. *Journal of Accounting and Public Policy*, 39(4).

International Federation of Accountants. (2014). *Handbook of international quality control, auditing review, other assurance, and related services pronouncements*. International Federation of Accountants

KPMG. 2020. Hot Topic: Coronavirus SEC provides coronavirus-related disclosure guidance. Available at: <https://frv.kpmg.us/content/dam/frv/en/pdfs/2020/hot-topic-coronavirus-sec-disclosure.pdf>

Lepoutre, J. M. W. N., & Valente, M. (2015). *Fools Breaking Out: The Role Of Symbolic and Material Immunity In Explaining*

Institutional Nonconformity. *Academy of Management Journal*, 55(2), 285–313.

Nugraheni, B. L. Y., Cummings, L. S., & Kilgore, A. (2022). The localised accounting environment in the implementation of fair value accounting in Indonesia. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 19(4), 416–440.

Oswald, J. (2021). *The Effect of the COVID-19 Pandemic on the Issuance of Going Concern Opinions and Financial Restatements* [University of New Hampshire].

Paramastri, I. D. A. A. D., & Suputra, I. D. G. D. (2016). Pengaruh Audit Fee, Jasa Non Audit, Ukuran KAP dan Lama Hubungan Audit Terhadap Independensi Penampilan. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 14(2).

Purnomo, W. (2021, March 26). Tantangan Menjaga Kualitas Audit di Masa Pandemi Covid-19. Komite Profesi Akuntan Publik. <https://kpap.go.id/2021/03/berita-kpap/tantangan-menjaga-kualitas-audit-di-masa-pandemi-covid-19/>

Redaksi Liputan 6. (2020, December 2). Kasus Fraud dan Penyelewengan Aset Meningkat di Tengah Pandemi Covid-19. <https://www.liputan6.com/bisnis/read/4423977/kasus-fraud-dan-penyelewengan-aset-meningkat-di-tengah-pandemi-covid-19>

Sa'adah, A. R., & Challen, A. E. (2022). Pengaruh Independensi Auditor, Due Professional Care, Fee Audit Dan Perikatan Audit Terhadap Kualitas Audit . *Jurnal Revenue*, 3(1), 1–9.

Scott, W. R. (2003). Institutional Carriers: Reviewing Modes of Transporting Ideas Over Time and Space and Considering Their Consequences. *Industrial and Corporate Change*, 12(4), 879–894.

Setiadi. (2019). *Pemeriksaan Akuntansi (Teori dan Praktik)* (Muhsin, Ed.; 1st ed.). Bening Pustaka.

Shan, Y. G., Troshani, I., & Tarca, A. (2019). Managerial ownership, audit firm size, and audit fees: Australian evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35, 18–36.

Soares, C., Suryandari, N. N. A., & Susandya, A. A. P. G. B. A. (2021). Pengaruh Independensi, Audit Fee, Audit Tenure, Pengalaman Auditor Serta Due Professional Care Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Kharisma*, 3(1), 32–41

Thornton, P. H., & Ocasio, W. (1999). *Institutional Logics*. The Sage Handbook of Organizational Institutionalism.

Yen, J.-C., Lim, J.-H., Wang, T., & Hsu, C. (2018). The impact of audit firms' characteristics on audit fees following information security breaches. *Journal of Accounting and Public Policy*.

PROFIL PENULIS



B. Linggar Yekti Nugraheni, SE., MCom., Akt., PhD., CA lahir di Klaten, 14 Mei 1977. Penulis menyelesaikan studi S1 Akuntansi pada tahun 1995 di Universitas Atmajaya Yogyakarta, Master of Commerce pada tahun 2005 dari the University of New South Wales Australia, dan Doctor of Philosophy tahun 2018 dari Macquarie University Australia.

Penulis merupakan pengajar dan peneliti di Universitas Katolik Soegijapranata sejak tahun 2000. Fokus penelitian yang dilakukan adalah dalam bidang *Akuntansi Keuangan*, *Auditing* dan *Good Governance*. Penulis juga aktif sebagai Tim Editorial di Jurnal Akuntansi dan Bisnis, reviewer di beberapa jurnal ilmiah internasional dan nasional bereputasi. Penulis adalah Wakil Dekan bidang Akademik, Riset dan Kerjasama di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Katolik Soegijapranata. Peneliti banyak melakukan penelitian dengan dana hibah Matching Fund Kedaireka, Penelitian Terapan Unggulan Perguruan Tinggi (PTUPT) dan Riset dasar dengan menggunakan dana dari Direktorat Jenderal Pendidikan Tinggi Riset dan Teknologi, Penulis juga aktif menulis di jurnal internasional dan nasional bereputasi dan aktif menulis beberapa buku dan book chapter bersama lembaga internasional. Selain menjadi pengajar, penulis juga seorang konsultan di bidang akuntansi keuangan, analisis sistem dan pengembangan sistem informasi akuntansi.

Email Penulis: ling@unika.ac.id



Stefani Lily Indarto, SE., MM., Ak., CA., CPA, CTA., ASEAN CPA Lahir di Yogyakarta, 13 Mei 1974. Penulis menyelesaikan S1 Akuntansi pada tahun 1996 di STIE YKPN Yogyakarta, Magister Manajemen (S2) pada tahun 1997.

Penulis aktif mengajar di Universitas Katolik (Unika) Soegijapranata sejak tahun 1998 sebagai dosen tetap pada Program Studi Akuntansi. Fokus penelitian yang dilakukan adalah dalam bidang *Audit, Fraud Risk* dan *Good Governance*.

Penulis juga aktif sebagai Tim Editorial Jurnal Ekonomi, Manajemen, Akuntansi, dan Perpajakan (JEMAP) Fakultas Ekonomi dan Bisnis Unika Soegijapranata, Reviewer di beberapa Jurnal Penelitian maupun Pengabdian, dan sebagai Sekretaris Lembaga Penjaminan Mutu (LPM) Unika Soegijapranata. Beberapa penelitian yang telah dilakukan didanai oleh internal perguruan tinggi dan juga Kemenristek DIKTI. Selain peneliti, penulis juga telah menghasilkan karya ilmiah baik jurnal internasional maupun nasional terakreditasi, dan menghasilkan beberapa buku ajar, serta aktif menulis artikel dalam beberapa *Bookchapter* dalam bidang Akuntansi, Audit, Akuntansi Manajemen, dan Etika Bisnis. Selain seorang akademisi, penulis juga berpraktek di Kantor Akuntan Publik (KAP) dan aktif di beberapa organisasi profesi.

Email Penulis: sli@unika.ac.id



Apelina Teresia, S.Ak., M.Ak

Lahir di Semarang, 1 Oktober 1997. Penulis menyelesaikan studi S1 dan S2 Akuntansi pada tahun 2022 di Universitas Katolik Soegijapranata Semarang. Penulis merupakan pengajar dan peneliti di Universitas Katolik Soegijapranata. Fokus penelitian yang dilakukan penulis adalah dalam bidang akuntansi dan perpajakan.

Penulis melakukan penelitian Tesis Magister dengan dana hibah dari Direktorat Jenderal Pendidikan Tinggi Riset dan Teknologi, Penulis juga telah melakukan berbagai pengabdian kepada masyarakat dan penelitian seperti Matching Fund Kedaireka. Penulis juga aktif menulis artikel dan buku. Saat ini penulis juga menjabat sebagai Kepala Tax Center Unika Soegijapranata. Selain itu penulis juga memberikan konsultasi dalam bidang pajak, keuangan dan pembukuan.

Email Penulis: apelina@unika.ac.id

Audit merupakan suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti pendukungnya dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Pandemi Covid-19 membawa tantangan dan ketidakpastian yang belum pernah terjadi sebelumnya di mana perusahaan mungkin mulai memanipulasi pendapatan mereka atau mengalami kebangkrutan sehingga membawa tekanan berat pada auditor untuk memberikan informasi yang berkualitas kepada pemangku kepentingan.

Oleh karena itu, buku ini mengupas beberapa elemen penentu kualitas audit yang ditentukan oleh perolehan bukti audit, hubungan auditor klien, penilaian *going concern* dan independensi auditor terutama pada kondisi krisis, yaitu pada masa pandemi Covid-19.

©Universitas Katolik Soegijapranata 2022



ISBN 978-623-5997-31-5 (PDF)

