



Jurusan Akuntansi Masyarakat Akuntansi Multiparadigma Indonesia



Jurnal Akuntansi Multiparadigma

www.jamal.ub.ac.id



## AKSELERASI PERAN TEKNOLOGI DALAM AUDIT SAAT COVID -19

<sup>1</sup>Made Dudy Satyawan, <sup>1</sup>Ni Nyoman Alit Triani, <sup>1</sup>Merlyana Dwindi Yanthi,  
<sup>1</sup>Cantika Sari Siregar, <sup>1</sup>Ambar Kusumaningsih, <sup>2</sup>Halil Paino

<sup>1</sup>Universitas Negeri Surabaya, Jl. Lidah Wetan, Surabaya 60213

<sup>2</sup>Universiti Teknologi MARA, Level 12, Menara SAAS, UiTM Shah Alam, Selangor 40450

Surel: madesatyawan@unesa.ac.id

Volume 12  
Nomor 1  
Halaman 186-206  
Malang, April 2021  
ISSN 2086-7603  
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:  
**15 November 2020**  
Tanggal Revisi:  
**25 April 2021**  
Tanggal Diterima:  
**30 April 2021**

### Kata kunci:

auditor,  
covid-19,  
new normal,  
pengujian,  
teknologi

### Mengutip ini sebagai:

Satyawan, M. D., Triani, N. N. A., Yanthi, M. D., Siregar, C. S., & Kusumaningsih, A. (2021). Akselerasi Peran Teknologi dalam Audit Saat Covid-19. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 12(1), 186-206. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2021.12.1.11>

### Abstrak - Akselerasi Peran Teknologi dalam Audit Saat Covid-19

**Tujuan Utama** - Penelitian ini bertujuan mengulik respon adaptif auditor saat pandemi Covid-19 yang berdampak pada peran teknologi dalam membentuk perilaku kerja.

**Metode** - Penelitian ini menggunakan metode kualitatif pendekatan studi kasus. Beberapa partner kantor akuntan publik dan auditor senior menjadi informan dalam penelitian ini.

**Temuan Utama** - Penelitian ini menunjukkan bahwa auditor merespon pandemi Covid-19 sebagai peristiwa yang membutuhkan adaptasi. Pada masa pandemi Covid-19, solusi yang dipilih auditor antara lain penggunaan sentuhan teknologi dalam melakukan pengujian. Selain itu auditor juga menggunakan sumber daya teknologi pada tahap perencanaan dan pelaksanaan audit dengan prosedur alternatif.

**Implikasi Teori dan Kebijakan** - Pemanfaatan teknologi meminimalkan keterbatasan audit saat pandemi. Implikasi lainnya berupa hikmah kesadaran bagi auditor akan transformasi era konvensional pelaksanaan kerja auditor akan tergantikan oleh metode dan teknik audit yang serba digital berteknologi tinggi.

**Kebaruan Penelitian** - Fenomena pandemi Covid-19 mengakselerasi adaptasi teknologi pada lingkungan kerja audit eksternal.

### Abstract - Accelerating the Role of Technology in Audit During Covid-19 Pandemic

**Main Purpose** - This study aims to examine the adaptive response of auditors during the Covid-19 pandemic.

**Method** - This study uses a qualitative case study approach. Several partners of public accounting firms and senior auditors became the informants.

**Main Findings** - This study shows that auditors respond to the Covid-19 pandemic as an event that requires adaptation. During the Covid-19 pandemic, auditors should include the use of a touch of technology in conducting testing. In addition, auditors also use technology resources at the planning and implementation stages of audits with alternative procedures.

**Theory and Practical Implications** - The use of technology minimizes the limitations of auditing during a pandemic. In addition, the implementation of auditors' work will be replaced by high-tech digital audit methods and techniques.

**Novelty** - The phenomenon of the Covid-19 pandemic has accelerated the adaptation of technology to the external audit work environment.



Perkembangan wabah virus Corona yang terjadi di beberapa negara telah mewajibkan entitas untuk membatasi atau menanggihkan operasi bisnis dan menerapkan pembatasan perjalanan dan tindakan karantina. Kondisi ini mengeluarkan langkah dan kebijakan yang secara signifikan diperkirakan mengganggu aktivitas entitas. Dampak yang lebih cepat terjadi pada industri tertentu seperti pariwisata, perhotelan, transportasi, ritel, manufaktur dan sektor keuangan. Kemampuan perusahaan untuk dapat melangsungkan kegiatan usahanya (*going concern*) membutuhkan lingkungan berusaha yang stabil dan dapat diprediksi (Haynes, 2020; Heald & Hodges, 2020; Salterio, 2020). Hal ini menjadi berisiko tinggi, dampak pandemi *Covid-19* menurunkan derajat kepastian berusaha dan stabilitas ekonomi dikarenakan terjadinya penurunan daya beli atau terjadi prioritas konsumsi bahan pokok oleh masyarakat atau konsumen, kelangkaan bahan baku untuk produksi, pemutusan hubungan kerja pegawai pada sektor-sektor industri yang paling terdampak, lalu lintas distribusi barang dan jasa yang menurun akibat pembatasan-pembatasan seperti ketatnya peraturan mengenai penerapan *social* dan *physical distancing* (Alam, 2020; Bradbury & Howieson, 2020; Schaltegger, 2020). Faktor-faktor tersebut mengakibatkan banyak perusahaan di berbagai sektor usaha berpotensi mengalami masalah *going concern* akibat dari pandemi *Covid-19* ini.

Permasalahan *going concern* pada perusahaan terdampak *Covid-19* menjadi perhatian utama bagi auditor. Aspek yang terutama adalah mempertimbangkan perlukannya pengujian ulang atas asumsi kelangsungan usaha. Hal ini dituhkan sebagai sinyal bagi pengguna laporan keuangan hasil audit yang dapat dipercaya dan diandalkan untuk tujuan pengambilan keputusan ekonomi (Mai, 2020; Parker, 2020; Wright et al., 2020). Bagi auditor ketidakpastian usaha yang dialami klien auditnya merupakan potensi risiko salah saji material yang baru (Ramadhan & Arifin, 2019; Satyawan & Khusna, 2017; Setyawati & Bernawati, 2020; Triani et al., 2020). Pada aspek *Covid-19*, perikatan penugasan audit laporan keuangan tahun buku 2019 umumnya oleh perusahaan *go public* di Indonesia telah ditandatangani bersama kantor akuntan publik (KAP) di akhir tahun 2019 atau di bulan Januari 2020. Pada sisi lainnya, informasi resmi dari pe-

merintah Indonesia muncul bahwa terdapat dua orang Indonesia terjangkit *Covid-19* di tanggal 2 Maret 2020.

Ketika merencanakan audit, auditor mungkin tidak mempertimbangkan risiko ketidakpastian usaha klien di masa setelah tutup buku 2019 atau mungkin mengangap risiko yang diidentifikasi berbeda. Pada perusahaan yang diaudit, berdasarkan ISA 570, kelangsungan usaha menjadi tanggung jawab auditor untuk menilai kecukupan penyajian dan pengungkapan asumsi kelangsungan usaha yang dat oleh manajemen perusahaan. Dalam kondisi yang tidak normal atau adanya kebijakan dan peraturan dari pemerintah untuk menerapkan protokol *Covid-19* yaitu Pembatasan Sosial Berskala Besar (PSBB) di hampir seluruh daerah di Indonesia, utamanya wilayah pulau Jawa berdampak pada keterbatasan ruang gerak bagi auditor dalam menjalankan prosedur-prosedur audit yang telah dirancang sebelumnya untuk tujuan pengumpulan bukti audit yang cukup dan tepat dalam menguji asumsi kelangsungan usaha dan pengungkapannya dari asersi rencana manajemen dalam mengatasi permasalahan *going concern*-nya. Tantangan yang dihadapi auditor antara lain akses ke orang atau informasi, merevisi kembali hasil penilaian atas identifikasi risiko tertentu dari potensi salah saji material yang dapat timbul diakibatkan oleh peristiwa setelah tanggal tutup buku perusahaan, dan mengubah prosedur-prosedur audit yang direncanakan atau pilihannya dengan melaksanakan prosedur alternatif atau tambahan yang mungkin sesuai dalam kondisi pembatasan fisik akibat kebijakan atau aturan penerapan protokol kesehatan *Covid-19*.

Beberapa penelitian terdahulu yang pernah dilakukan menunjukkan bahwa penerapan *social distancing* pada masa pandemi *Covid-19* mempengaruhi penilaian *going concern* dan pada akhirnya dapat menimbulkan dampak buruk pada kualitas audit (Bachlechner et al., 2014; Gray et al., 2014; Hari et al., 2016). Di sisi lain penilaian terhadap *going concern* tersebut harus dimasukkan dalam laporan dan pengungkapan rinci harus dilakukan untuk memberikan jaminan yang wajar kepada pengguna informasi (Boritz et al., 2020; Coffee, 2019; Holm & Thinggaard, 2016), dan hal tersebut telah dilakukan pada saat krisis global oleh auditor (Carson et al., 2019; Mareque et al., 2017; Myers et al., 2014). Penelitian lain meng-

ungkapkan bahwa dalam melakukan penilain *going concern*, auditor telah menerapkan skeptisisme profesional (Feng & Li, 2014). Sedangkan terkait penerapan teknologi, terdapat dua faktor utama yang dapat membantu auditor untuk lebih mudah beradaptasi yaitu faktor pengalaman dan kesukarelaan (Bauer et al., 2019; Dowling & Leech, 2014; Mahzan & Lymer, 2014). Keterbatasan penelitian terdahulu antara lain belum menjelaskan respon auditor terhadap risiko audit berupa kegagalan dalam penilaian *going concern* serta bagaimana strategi auditor untuk mengatasinya pada masa pandemi *Covid-19* dengan berbagai keterbatasan akses dan pergerakan dari auditor maupun entitas yang diaudit.

Risiko audit yang dihadapi auditor menjadi lebih atau dialami oleh auditor-auditor pada KAP di Indonesia. Utamanya dampak tersebut dirasakan oleh KAP lokal yang jumlahnya menurut data resmi Directory IAPI per, tanggal 31 Januari 2020 sebanyak 410 atau 85% dari keseluruhan total 477 jumlah KAP di Indonesia, sisanya sebanyak 14% atau 67 KAP tersebut memiliki mitra kerjasama dengan KAP asing atau dikenal dengan sebutan KAP afiliasi asing (KAPA). KAP lokal perlu segera melakukan proses adaptasi besar-besaran dalam penggunaan sumber daya peralatan penunjang audit yang berteknologi tinggi dalam menjalankan prosedur audit yang layak dan tepat dalam mengumpulkan dokumentasi bukti audit sebagai dasar menyimpulkan temuan dari hasil auditnya berpedoman pada pemenuhan standar audit dan kode etik profesi. Tujuannya adalah tetap menjaga kualitas audit dari kemungkinan tidak terdeteksinya salah saji material dan kecurangan dalam pelaporan keuangan perusahaan yang diauditnya. Sikap skeptisisme profesional juga terus menerus dipertahankan bahkan semakin meningkat dilakukan oleh auditor untuk menghadapi situasi ketidakpastian material dampak pandemi *Covid-19* ini, sikap kritis atas penilaian *going concern* dari pihak manajemen perusahaan perlu terus diperbaharui seiring dengan perkembangan *Covid-19*, keterbatasan fisik auditor dalam pelaksanaan prosedur audit akibat penerapan peraturan protokol kesehatan dapat diatasi dengan mengadopsi pendekatan baru yaitu audit jarak jauh memanfaatkan kecanggihan teknologi yang dapat berpengaruh signifikan terhadap ketepatan waktu menerima bukti audit, termasuk dari hasil penerapan

prosedur konfirmasi kepada pihak eksternal, misalnya konfirmasi bank, konfirmasi debitur/kreditur, surat hukum, laporan profesi lain/pakar. Hal tersebut diatasi dengan penerapan prosedur alternatif yang dipilih secara efektif untuk tujuan memperoleh bukti audit dalam bentuk dokumen elektronik atau digital juga merupakan tantangan baru bagi auditor dilihat dari aspek keandalan, keamanan dan penyimpanan bukti elektronik tersebut. Oleh karena itulah, beberapa proposisi yang disebutkan di atas menjadi dasar pemikiran mengapa peneliti tertarik untuk mengetahui bagaimana respon auditor terhadap peristiwa *Covid-19* dalam konteks adaptasi perilakunya melaksanakan penugasan auditnya.

## **METODE**

Studi kasus dengan *single case with embedded* digunakan dalam studi ini dikarenakan pelaksanaan penelitian ditetapkan pada kasus, waktu dan wilayah tertentu. Pemilihan studi kasus dikarenakan dapat menjelaskan dan memprediksi kesamaan hasilnya (refleksi literal) atau prediksi atas hasil yang kontradiksi, tetapi untuk alasan yang dapat diprediksi (refleksi teoritis) (Dasgupta, 2015). Pada sisi lainnya, Dumez (2015) dan Elman et al. (2016) menunjukkan metode studi kasus mengeksplorasi kondisi kehidupan riil, sistem kontemporer (kasus) atau beberapa sistem terikat (kasus) dari waktu ke waktu, melalui pengumpulan data yang terperinci dan mendalam yang melibatkan berbagai sumber informasi dan melaporkan deskripsi kasus dan tema kasus.

Eriksson et al. (2015), Leppäaho et al. (2016), dan Thondhlana et al. (2013) menunjukkan studi kasus adalah metode yang umum digunakan di kalangan ekonom bisnis untuk mempelajari perusahaan dan perilaku organisasi. Kasus yang dipelajari biasanya kasus sederhana, dan mereka dipelajari di lingkungan khusus mereka sendiri. Seorang peneliti dan objek penelitian terus menerus berinteraksi dalam suatu studi kasus, dan menjaga rasa saling percaya, karenanya, merupakan bagian dari proses penelitian. Penggunaan beberapa metode berbeda juga memungkinkan triangulasi, yaitu informasi yang diterima dari data berbeda dapat dibandingkan. Penelitian ini menggunakan jenis studi kasus *single with embedded* untuk melihat respon auditor dari KAP atas publikasi *technical newsflash* yang dipublikasikan Institut Akuntan Publik Indone-

**Tabel 1. Daftar Nama Informan (Samaran)**

<b>Nama</b>	<b>Jabatan</b>
Mulia	<i>Managing partner</i> KAP di Jakarta
Riqki	<i>Partner</i> KAP di Surabaya
Ari	<i>Partner</i> KAP di Surabaya
Stepan	<i>Supervisor</i> KAP di Surabaya
Nurdiyaman	Manajer auditor di Jakarta
Tiara	Manajer auditor di Jakarta

sia per April 2020 tentang panduan audit di masa pandemi *Covid-19* untuk menunjang pelaksanaan audit KAP dan menjaga laporan audit tetap berkualitas untuk semua KAP di Indonesia.

Informasi dan data dikumpulkan dari sumber informan adalah berupa pernyataan informasi dan keterangan dengan kriteria utama yaitu berfokus pada kesesuaian/relevansi, kompetensi yang dimiliki informan, jumlah waktu jam kerja atau pengalaman nyata subjek informan memiliki pemahaman mendalam terhadap risiko yang dinilai (*risk assessment*) serta menanggapi risiko (*risk response*) tersebut melalui audit program mulai tahap perencanaan hingga pelaksanaan dengan menerapkan pendekatan audit terkini, metodologi, teknik dan prosedur audit yang tangkas dan adaptif (*agile*) untuk melaksanakan proses audit dalam situasi pandemi *Covid-19* masih berlangsung hingga saat ini. Penyeleksian subjek dan informan kunci dilakukan secara cermat dan tepat untuk menghindari bias. Pilihannya adalah auditor yang memiliki tingkatan jabatan *supervisor*, *manager*, *partner* dan *managing partner* yang bekerja dan memiliki pengalaman lebih dari tiga tahun serta mengetahui tentang sistem pengendalian mutu, dan tata kelola organisasi pada KAP yang berada di wilayah Surabaya dan Jakarta yang bekerja pada KAP yang berafiliasi asing (KAPA) dan KAP lokal. Pemilihan lokasi dimana auditor tersebut bekerja dikarenakan alasan Surabaya dan Jakarta adalah kota dengan sebaran jumlah KAP terbanyak. Pemilihan informan kunci dan informan utama pada penelitian ini telah memenuhi syarat kesesuaian dan kecukupan dikarenakan tujuan pengambilan informasi dari para informan auditor tersebut dipilih untuk menjelaskan kondisi atau fakta/fenomena yang dialami langsung oleh informan itu sendiri dengan kebutuhan akan kedalaman informasi telah cukup.

Tabel 1 menyajikan daftar nama informan. Pihak yang menjadi informan Kunci yaitu auditor tingkat partner dan managing partner. Sedangkan informan lainnya merupakan auditor tingkat manajer auditor dan *supervisor* (auditor senior) yang dalam setiap penugasan audit mengetahui secara terperinci metode dan teknik-teknik audit yang digunakan sehingga merupakan informan utama. Nama asli dari para informan diganti dengan nama samaran, Hal ini dilakukan agar memenuhi kriteria *ethical clearance* pada penelitian.

Wawancara mendalam telah dilakukan kepada informan utama dan informan kunci selanjutnya dilakukan reduksi data untuk memfokuskan pada pandangan auditor atas situasi pandemi *Covid-19* yang direspon sebagai peristiwa atau kondisi yang menyebabkan perubahan perilaku dan perencanaan auditnya. Penelitian ini akan mengamati keselarasan jawaban dari wawancara antar informan untuk memvalidasi data yang terkait dengan proses audit yang dilakukan dalam masa pandemi dengan menggunakan instrumen panduan dari IAPI, per April 2020 berupa *technical newsflash* hal-hal utama yang diperhatikan oleh auditor dalam proses auditnya mengaudit di saat situasi pandemi *Covid-19* ini. Wawancara dengan informan dilakukan berkala seminggu 1 kali melalui media *online* seperti *Zoom*, *Google Meet* dan *Whatsapp* untuk Informan yang berkantor di KAP Kota Jakarta. Sedangkan wawancara tatap muka langsung dapat dilakukan dengan tetap memperhatikan protokol kesehatan khusus untuk informan yang berkantor KAP di kota Surabaya. Sebelum tahap dilakukannya wawancara secara mendalam ke informan, peneliti juga pada awalnya mengumpulkan data yang dilakukan lewat e-Survei dengan instrument diambil dari isi *technical newsflash* IAPI, per April 2020 dalam format Google Form. Tujuannya untuk memperoleh informasi awal dan luas

tentang bagaimana responden yang mengisi e-Survei dalam bentuk pertanyaan terbuka dan tertutup, merespon aktivitas auditnya di saat pandemi *Covid-19* masih berlangsung. Wawancara di lakukan sepanjang bulan September 2020 secara berganti-ganti antar informan kunci dan utama pada KAP JDE dan KAP DEF. Tahapan selanjutnya setelah mereduksi jawaban hasil pertanyaan saat wawancara adalah menyajikan data berdasarkan *single case embeded*.

Proses analisis data lanjutan melalui tahapan yang disebut triangulasi yaitu validitas olah data berbagai sumber melalui bermacam cara dan periode waktu. Triangulasi penggolongannya terdiri dari tiga macam yakni triangulasi sumber, teknik pengumpulan data dan waktu. Triangulasi yang relevan dan diterapkan adalah triangulasi sumber pada penelitian ini

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengusaha dan entitas adalah pihak yang paling merasakan kesulitan besar atas diterapkannya protokol *Covid-19* baik yang disarankan WHO serta ditetapkan oleh pemerintah pusat dan daerah dimana pembatasan-pembatasan secara sosial dan fisik berdampak signifikan terhadap operasional kegiatan usaha dan menyebabkan ketidakpastian yang tinggi terhadap kelangsungan usaha yang dijalaninya. Bagi perusahaan yang sektor usahanya terkena dampak negatif dari pandemi, maka pimpinan puncak perusahaan adalah orang yang memiliki tanggung jawab utama untuk mempertimbangkan dan menyusun strategi mengatasi masalah kesinambungan usaha perusahaan di masa depan. Sedangkan bagi auditor KAP bertanggung jawab untuk mendokumentasikan perolehan bukti audit (*audit evidence*) yang relevan dan handal mengenai pernyataan manajemen atau asersi dari asumsi-asumsi kelangsungan usaha yang dipakai dalam penyusunan dan penyajian informasi tersebut dalam laporan keuangan. Terlebih daripada itu bertujuan untuk dapat memberikan simpulan apakah ketidakpastian material yang dimaksud berkaitan dengan kemampuan signifikan dari perusahaan untuk dapat mempertahankan kelangsungan usahanya selama pandemi *Covid-19* terus berlangsung tanpa ada yang mampu menjamin kapan waktu berakhirnya. Selain itu, pertimbangan untuk memodifikasi opini, auditor dalam merespon *review* atas basis kelangsungan usaha (*going concern*) per-

sahaan kliennya, dan jika ditemukan ketidakwajaran penggunaan asumsi-asumsi *going concern* maka auditor melakukan komunikasi secara intensif kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola di perusahaan bilamana ada keraguan signifikan yang dilihat oleh auditor.

Auditor meningkatkan sikap kritis dengan memperhatikan secara seksama penilaian pihak manajemen dari perusahaan dalam menilai kemampuan entitas bisnis tersebut untuk mampu menjaga *going concern*-nya. Bercermin dari situasi yang ada dampak dari pandemi, ketidakpastian pertumbuhan ekonomi seluruh negara di dunia, memiliki dampak berantai yang signifikan pada ketidakpastian dalam bisnis dan operasi perusahaan, ditunjukkan dengan fenomena menurunnya ketersediaan bahan baku produksi, berhentinya tenaga kerja bagian produksi karena aturan protokol kesehatan yang mensyaratkan adanya pembatasan berkumpulnya orang-orang, sehingga melaksanakan pekerjaan dari rumah (*work from home*) bagi pegawai administrasi keuangan di berbagai perkantoran, prioritas konsumsi dan daya beli masyarakat yang menurun secara drastis semenjak pandemi, kesemuanya merupakan peristiwa yang memunculkan tantangan analisis dalam ketepatan penggunaan asumsi basis *going concern* yang dipertimbangan oleh auditor dengan berpegang pada *professional skepticism*. Terdapat pula kasus yang mana perusahaan wajib melaksanakan akuntansi basis likuidasi. SA 570 mewajibkan auditor untuk memberi perhatian khusus terhadap peluang terjadinya penyimpangan dari persyaratan dalam dokumen perjanjian pinjaman (*debt covenant*), perjanjian lainnya yang bermasalah, atau terjadi wanprestasi berdampak pada kinerja perusahaan yang mengalami penurunan laba sangat signifikan, yang berpengaruh kepada kecukupan asersi penyajian klasifikasi pinjaman dan basis kelangsungan usaha di laporan keuangan perusahaan yang diaudit oleh auditor KAP. Selain, evaluasi terhadap asumsi-asumsi yang digunakan manajemen atas kemampuan perusahaan dalam menjaga keberlangsungan usaha, dengan cakupan periode minimal satu tahun atau 12 bulan semenjak tanggal penilaian tersebut dan jika ditemukan bahwa manajemen melakukan penilaian atas kemampuan perusahaan untuk melanjutkan keberlangsungan usaha kurang dari 12 bulan dari tanggal periode laporan keuangan perusahaan,

merujuk pada SA 560 auditor diharuskan meminta kepada manajemen dan mengomunikasikannya kepada pihak-pihak yang bertanggung jawab terhadap tata kelola perusahaan tersebut agar memperpanjang periode waktu perhitungannya menjadi paling cepat 12 bulan dari periode tutup buku laporan keuangan yang diterbitkan atau bisa lebih.

Informan yang masuk kategori informan kunci dan utama sepakat mengatakan bahwa mereka memandang gangguan perekonomian global yang terjadi dampak dari pandemi *Covid-19* ini sebagai sesuatu yang menjadi perhatian utama bagi para auditor KAP untuk meminta manajemen perusahaan yang diauditnya untuk memutakhirkan penilaian mereka atas asumsi-asumsi kemampuan perusahaan untuk menjaga kesinambungan usahanya secara berkelanjutan. sebagai respon manajemen terhadap perubahan bisnis dan operasi perusahaannya.

Sebagai pengingat, mewabahnya *Covid-19* di dunia pada awalnya muncul di kota Wuhan, Provinsi Hubei, Cina dan untuk pertama kalinya pemerintah Cina melaporkan kepada kantor Organisasi Kesehatan Dunia (WHO) di Cina pada tanggal 31 Desember 2019. Pandemi *Covid* di Indonesia resmi diumumkan oleh pemerintah pada tanggal 2 Maret 2020, situasi ini menuntut auditor meningkatkan sikap skeptis profesionalnya untuk mewajibkan manajemen entitas klien yang diauditnya memutakhirkan penilaian berkaitan dengan kemampuan perusahaan mempertahankan keberlanjutan usahanya pada periode waktu yang seharusnya dikarenakan periode tutup buku laporan keuangan perusahaan tahun 2019 ada pada tanggal 31 Desember 2019 dengan asumsi pihak manajemen belum memasukkan gangguan perekonomian global yang diakibatkan oleh pandemi *Covid-19*. Periode dilakukannya penugasan audit ada pada rentang waktu sebelum tutup buku laporan keuangan tahun 2019 hingga periode maksimal 90 hari setelah terbitnya laporan keuangan perusahaan publik, sebagaimana diisyaratkan pada peraturan publikasi laporan keuangan dan laporan tahunan perusahaan publik oleh Bursa Efek Indonesia dan Otoritas Jasa keuangan.

Kondisi ini menyebabkan auditor bersikap lebih skeptis untuk memperoleh gambaran rinci mengenai penilaian (*assessment*) kepada pihak manajemen beserta asumsi-asumsi yang digunakan dalam

laporan penilaian kemampuan perusahaan mempertahankan kelangsungan usahanya untuk waktu sekurang-kurangnya 12 bulan setelah tanggal penutupan buku dari laporan keuangan perusahaan yaitu per 31 Desember 2019. Hal ini didukung dengan pernyataan dari Nurdiyaman mengenai pentingnya secara profesional bagi auditor untuk meningkatkan sikap skeptisnya pada hasil penilaian *going concern*. Berikut ini adalah pernyataannya:

“...ekonomi global dan nasional yang terganggu saat ini (pandemi *Covid-19*) lebih mengerikan dampaknya terhadap keberlanjutan bisnis perusahaan sektor usaha apapun, bayangkan pengaruh globalisasi dan interkoneksi bisnis menyebabkan pasar permintaan dan penawaran kontraksi. Saya beri contoh, kebutuhan akan bahan baku industri pabrikan kita didominasi oleh impor dari negara-negara seperti Cina, *lockdown* yang diberlakukan oleh pemerintah Cina menimbulkan kelangkaan *supply* bahan baku produksi, otomatis perusahaan yang mengandalkan bahan baku tersebut *menyetop* produksinya. Domino efek terjadi ketiadaan kegiatan produksi, buruh karyawan pabrik dirumahkan, penjualan menurun drastis karena pembeli memprioritaskan membeli barang yang dtuhkan saja saat ini...belum lagi situasi saat ini baru pertama kalinya dialami oleh masyarakat dunia, sehingga banyak pimpinan perusahaan tidak tahu apa yang harus dilakukannya, menunggu cadangan keuangannya habis... perusahaan tutup, sulit dibayangkan ke depannya bagaimana?... dampak bagi profesi auditor jelas saat menerima penugasan dan proses audit berjalan sikap skeptis profesional auditor perlu ditingkatkan dalam menilai laporan *going concern* dari perusahaan kliennya...” (Nurdiyaman).

Pernyataan Nurdiyaman selaras dengan temuan Feng & Li (2014) dan Nuijten et al. (2018) yang menunjukkan bahwa auditor selalu memelihara sikap *professional scep-*

*ticism*-nya saat melakukan penilaian terhadap *management forecasts assertion's* pada perusahaan yang mengalami permasalahan *going concern*. Hal tersebut dilakukan auditor sebagai tanggapan terhadap risiko optimisme manajemen yang terlalu tinggi dalam menilai persoalan *going concern*-nya.

Pernyataan Nurdiyaman juga diperkuat dengan pernyataan Tiara yang memberikan gambaran pribadi yang hampir sama dengan memberi penekanan pada aspek gangguan perekonomian global dan nasional bagi usaha. Bahkan, Tiara merasa bahwa situasi *Covid-19* memberikan permasalahan bagi keberlanjutan usaha setiap sektor. Berikut ini adalah pandangannya:

“...saya berpandangan jika situasi yang tidak pasti ini terus-menerus berlangsung tentu akan menjadi pemicu masalah *going concern* perusahaan, bisnis itu pada prinsipnya membutuhkan kepastian dan situasi kondusif agar penawaran dan permintaan akan barang dan jasa berjalan normal sebagaimana mestinya...*lha* saat ini disebut *new normal*, bagaimana dengan segala pembatasan dan keterbatasan industri atau bisnis tetap dapat berjalan dengan mengikuti secara ketat protokol kesehatan...misalnya menggunakan masker jika berada di kantor atau pabrik, membersihkan tangan dan badan setelah beraktivitas, membatasi jumlah dan jarak antar karyawan...bahkan direkomendasikan untuk bekerja dari rumah atau istilahnya WFH (*work from home*)...tidak semua usaha bisa cocok kalo diterapkan WFH misal industri padat karya seperti pabrik rokok, pabrik tekstil dan lainnya pasti terganggu operasionalnya....tidak mampu memenuhi target produksi...dan menjadi tidak pasti apakah mampu bertahan membiayai pengeluaran-pengeluaran tetap untuk jangka waktu yang lama...banyak faktor yang memengaruhi kemampuan entitas bisnis mempertahankan usahanya tapi dengan besarnya dampak ekonomi dari pandemi *Covid-19* ini tingkat keyakinan manajemen dan auditor dalam menilai *going*

*concern* menurun signifikan...manajemen akan berupaya memutar otak untuk mencari jalan agar perusahaan mampu bertahan, segala asumsi dan strategi dituangkan dalam laporan *going concern*...se-dangkan auditor semakin jeli dan meningkatkan skeptismentya dalam memberi penilaian terhadap laporan dari manajemen dikarenakan ketidakpastian bisnis dan operasi saat pandemi ini luar biasa tinggi...bahkan pokok-pokok penilaian dari auditor dapat berfokus pada kegagalan entitas bisnis memenuhi kewajiban pinjaman bank misalnya manajemen apakah telah mengajukan program restrukturisasi hutang bank kepada krediturnya...bagaimana skema restrukturisasi yang dipilihnya apakah memadai untuk menyelamatkan *cash flow* perusahaan dengan menunda pembayaran angsuran pokok atau meminta pengurangan pembayaran bunga pinjaman...dan masih banyak lagi cara bagi perusahaan termasuk yang tidak populer adalah melakukan pemutusan hubungan kerja dengan para pekerjanya. SA 570 menjadi standar audit yang saat ini perlu dibaca dan dipahami oleh auditor dalam memberi pertimbangan terhadap laporan *going concern* dari manajemen perusahaan, niscaya aman *deh* bagi auditor” (Tiara).

Pernyataan Tiara senada dengan hasil penelitian Hardies et al. (2018), Mareque et al. (2017) dan Mo et al. (2015). Mereka menemukan bahwa auditor cenderung meningkatkan perhatian terhadap isu *going concern* pada saat terjadi krisis. Penelitian tersebut dilakukan untuk menganalisis laporan auditor terkait *going concern* selama krisis ekonomi global, dan menunjukkan bahwa proporsi penyampaian opini auditor terkait *going concern* semakin meningkat seiring memburuknya kondisi perekonomian.

Pernyataan dari Nurdiyaman dan Tiara mengandung pengertian yang sama tersirat dari pandangan mereka terhadap peristiwa *Covid-19* mempengaruhi operasional dan bisnis entitas dari perusahaan yang terdampak langsung maupun tidak aki-

bat peraturan pemerintah mengenai pembatasan sosial dan fisik terkait peraturan disiplin protokol kesehatan. Pandemi *Covid-19* yang terjadi di Indonesia secara resmi oleh pemerintah diumumkan pada bulan Maret 2020 dimana saat itu KAP menerima penguasan dan sedang dalam tahap penyelesaian pelaporan hasil audit, khususnya audit laporan keuangan perusahaan *go-public* atau emiten yang *listing* pada bursa efek Indonesia.

Kewajiban penyampaian laporan keuangan tahunan yang diaudit oleh KAP menurut POJK Nomor 13/POJK.03/2017 adalah paling lambat tanggal 30 Maret atau 90 hari setelah penutupan periode laporan keuangan tahunan emiten. Akan tetapi, menyikapi status situasi darurat bencana pandemi penyakit menular *Covid-19*, Otoritas Jasa Keuangan mengeluarkan surat edaran yang ditujukan kepada pelaku industri jasa keuangan termasuk KAP yang memberikan batas waktu penyampaian laporan keuangan tahunan audit emiten diperpanjang menjadi 31 Mei 2020. Ketentuan ini memberi peluang bagi auditor untuk mengevaluasi kembali atas penilaian manajemen tentang kelangsungan usaha entitas bisnisnya. ISA 570.11 menjelaskan bahwa auditor wajib senantiasa waspada atau mempertahankan sikap skeptisme profesional, terhadap perolehan bukti audit tentang asumsi kemampuan suatu entitas untuk bertahan sebagai usaha yang berkelanjutan (*going concern*). ISA 570 juga memberikan arahan kepada auditor untuk bertanggung jawab berkaitan dengan penggunaan asumsi kelangsungan usaha dan asersi manajemen menilai kemampuan bisnis perusahaannya dapat menjalankan usahanya dalam audit atas laporan keuangan *auditee*.

Konfirmasi mengenai pernyataan dari informan utama (Nurdiyaman dan Tiara) dibandingkan dengan pernyataan-pernyataan dalam konteks proposisi yang sama dari informan yang masuk kategori informan kunci dari penelitian ini terdapat tiga orang dengan satu auditor level *managing partner* (pimpinan rekan) KAP dan dua auditor level *partner* (pemimpin). Para informan memberikan petunjuk dan arahan terperinci dan komprehensif bagaimana auditor staf yang berada dalam kepemimpinannya untuk bekerja dalam konteks menilai ketidakpastian baru atas *going concern* perusahaan dampak dari pandemi *Covid-19* ini.

Mulia memberikan peringatan dan arahan yang jelas ditunjukkan kepada staf auditor yang bekerja pada KAP-nya. Beliau menegaskan bahwa peristiwa *Covid-19* menjadi perhatian khusus bagi auditor agar menggunakan *judgment* professional serta skeptis professional. Setiap penugasan audit yang dilaksanakan berpedoman pada standar Audit yang terkait. Berikut ini adalah pernyataannya secara rinci:

“Gangguan perekonomian global tentunya meningkatkan prevalensi risiko kesalahan penyajian material pada asersi manajemen dalam laporan keuangan. Ketidakpastian yang tinggi dalam tingkatan ekonomi makro dan mikro dapat menyebabkan perubahan signifikan atas pertimbangan awal risiko kesalahan penyajian material yang diidentifikasi, menurut pemahaman saya bentuk respon tersebut bahwa pihak manajemen bersama *Those Charged with Governance* (TCWG)/penanggung jawab tata kelola harus menyusun dan menyajikan laporan keuangan beserta pengungkapan lainnya yang relevan berdasarkan pertimbangan dan analisis terbaik atas fakta-fakta terkini dan peristiwa setelah tanggal laporan yang dapat diprediksi. Peristiwa tersebut adalah dampak ekonomi yang timbul akibat pandemi *Covid-19*. Begitu pula bagi auditor KAP adalah merespon bahwa tantangan untuk memberikan audit yang berkualitas semakin berat, dimana pemerolehan bukti audit yang cukup dan tepat untuk mendukung opini audit menjadi berbeda dengan kondisi saat sebelum terjadinya Pandemi *Covid-19*. Saya juga membuat panduan internal bagi staf auditor kantor kami yang akan ditugaskan melakukan audit pada perusahaan-perusahaan yang pada intinya berisi tiga elemen perhatian terhadap penilaian *going concern* yaitu hal-hal yang menjadi pertimbangan utama auditor dalam peristiwa *Covid-19* pada perusahaan, prosedur audit yang relevan, dan prosedur au-



ditambahkan dan/atau alternatif yang dipersyaratkan. Ketiganya menjadi instrument bagi auditor kami untuk selalu berfikir kritis dan skeptis dalam menilai laporan dari manajemen mengenai penilaian perusahaan untuk mampu mempertahankan kelangsungan usahanya di masa depan....oh iya tambahan lagi bahwa panduan internal yang kami buat bersama partner lain dalam KAP juga bersumber dari berbagai panduan yang diterbitkan oleh IAPI, IAASB, *Big4 Public Accountant* seperti PwC, E&Y, dan tentunya SA 570 & 560 dari SPAP kami...itu menurut saya untuk pertanyaan anda terkait perhatian *going concern* dalam pertimbangan audit saat ini untuk dampak *Covid-19*” (Mulia).

Penyataan Mulia selaras dengan temuan beberapa peneliti seperti Bachlechner et al. (2014), Gray et al. (2014), dan Hari et al. (2016). Adanya tantangan yang lebih besar untuk auditor pada saat melakukan pekerjaan audit (khususnya pada masa pandemi *Covid 19*) memunculkan adanya potensi penurunan *audit fee* atas jasa audit KAP, tantangan auditor dalam melakukan *going concern assessment*, tingkat keandalan dan kecukupan bukti audit yang rendah, kemungkinan besar kehilangan anggota tim audit karena sakit atau masa karantina, dan pengurangan gaji tim audit, yang pada akhirnya dapat mempengaruhi kualitas hasil audit.

Riqki dan Ari menyatakan pandangan yang sama bahwa internal KAP mereka telah menyusun panduan tertulis sebagian mengadopsi panduan audit saat pandemi *Covid-19*, khususnya mengenai perkembangan lingkungan atau situasi ketidakpastian. Pengamatan ini digunakan supaya dapat menggunakan prosedur yang relevan dan alternatif mencakup kecukupan basis keberlangsungan usaha. Berikut ini adalah pernyataannya:

“Saya dan Ari telah menyusun panduan internal KAP ditujukan kepada staf auditor kami, yang salah satu pokok isinya adalah mengenai identifikasi beberapa faktor yang memiliki kemung-

kinan dampak suatu perusahaan bermasalah dengan *going concern*-nya. Beberapa faktor diantaranya adalah sektor usaha, geografis area operasional, kesehatan kinerja keuangan dari konsumen dan *supplier*, kemampuan likuiditas dan solvabilitas dari entitas bisnis. Panduan tersebut juga berisi pertimbangan bagi auditor yang sedang bekerja melakukan audit untuk selalu memperhatikan dan mewaspadai implikasi pandemi *Covid-19* selama proses audit berlangsung, bahkan hingga batas waktu terdekat dengan tanggal penerbitan laporan auditor independen, karena alasan tanggung jawab auditor atas opini atau simpulan audit laporan keuangan kliennya sampai dengan tanggal diterbitkannya opini tersebut...oleh karena itu menurut pandangan saya sesuai SA 570, auditor wajib mempertimbangkan kelangsungan usaha dari entitas yang diauditnya dan pandemi ini sangat signifikan dampaknya bagi entitas bisnis...” (Riqki).

“Saya sepakat dengan pernyataan Riqki, bahwa iya pandemi *Covid-19* ini memberikan dampak signifikan dalam segala aspek bisnis, sosial, hukum dan ekonomi. Sehingga ketidakpastian usaha semakin besar, oleh karena itu auditor harus mencermati seluruh aspek bisnis *auditee*, termasuk *stakeholder*. Saya contohkan kalau pun entitas tidak terdampak signifikan oleh pandemi, namun *major customer* terdampak dan menyebabkan gagal bayarnya piutang, maka hal tersebut juga akan mempengaruhi *going concern* entitas. Auditor harus memperhatikan dan merespon dengan seksama penilaian entitas mengenai kemampuannya untuk mempertahankan kelangsungan usaha...begitu pandangan saya merespon situasi saat ini...” (Ari).

Pandangan Riqki, dan Ari muncul karena kapasitasnya sebagai pemimpin KAP yang bertanggungjawab terhadap jalannya sistem

pengendalian mutu dan kualitas audit. Menghadapi situasi ketidakpastian ekonomi dampak *Covid-19* terhadap daya tahan entitas bisnis mempertahankan kegiatan operasionalnya merupakan peristiwa yang dinilai oleh auditor sebagai peristiwa yang memiliki dampak signifikan mempengaruhi asumsi kelangsungan usaha entitas, dimana entitas dinilai memiliki usaha yang berkelanjutan dalam jangka waktu pendek pada masa mendatang. Laporan keuangan entitas yang bertujuan umum disusun dengan basis keberlanjutan usaha. ISA 570 menjadi perhatian dari para pemimpin KAP untuk memberikan arahan kepada staf auditor yang ada di bawahnya untuk melaksanakan secara cermat dan penuh kehati-hatian pelaksanaan prosedur penilaian risiko ISA 315 (SPAP, 2013), auditor berkewajiban mengevaluasi apakah terdapat peristiwa atau kejadian setelah periode tutup buku laporan keuangan yang berpotensi menimbulkan kesangsi-an atas kemampuan entitas bisnis tersebut menjalankan usahanya sebagai suatu entitas yang berkelanjutan. Pembuktian dan pengujian yang dilakukan oleh auditor adalah memastikan bahwa manajemen perusahaan telah membuat penilaian pendahuluan mengenai kapasitas entitas dalam melanjutkan usahanya di masa depan.

Bentuk respon auditor yang diharapkan menurut beberapa literatur terbitan dari asosiasi profesi auditor baik IAPI, IAASB dan AICPA di bulan April 2020, merekomendasikan agar auditor KAP melakukan modifikasi metode dan teknik auditnya untuk memperoleh bukti auditnya, merubah pelaksanaan penilaian risiko audit akibat kesalahan material atas penyajian, serta mengubah beberapa audit prosedur yang direncanakan sebelumnya dan dapat memilih untuk menggunakan prosedur alternatif atau prosedur audit lanjutan yang relevan dengan tujuan audit yang ingin dicapai.

Auditor menekankan pengetahuan dan pemahamannya terkait sejumlah paket kebijakan ekonomi pemerintah, peraturan terkini dari para regulator terkait usaha entitas yang diaudit, dan timbulnya transaksi-transaksi keuangan tidak rutin yang terjadi selama pandemi *Covid-19* mempengaruhi proses bisnis perusahaan tersebut. Sistem pengendalian mutu KAP dan pedoman audit di masa pandemi *Covid-19* berkaitan perikatan audit dan pelaksanaan supervisi oleh tim perikatan, serta *review* pekerjaan harus lebih disiplin dilaksanakan oleh manajemen

KAP beserta seluruh staf auditornya agar risiko audit dapat diarahkan ke tingkat yang dapat diterima, bahkan hingga pada tingkatan yang lebih rendah diperbandingkan pada tingkatan absolut yang ditetapkan internal KAP.

Respon pamungkas bagi semua auditor KAP adalah dengan selalu menunjukkan sikap skeptisme yang tentunya profesional dan perlu diasah terus. Hal ini disebabkan, adanya risiko terjadinya kesalahan material atas penyajian informasi laporan keuangan, yang diakibatkan baik oleh kesalahan (*error*) dan/atau kecurangan (*fraud*) menjadi lebih tinggi dan rentan. Hal tersebut terjadi pada saat dimana masifnya gangguan perekonomian dunia dampak dari tidak tertanganinya wabah *Covid-19* ini ditengah masyarakat dunia yang berakibat risiko ketidakpastian bisnis perusahaan tinggi. Tujuan dari terbitnya literatur atau bulentim teknis dari asosiasi profesi akuntan publik tersebut adalah agar auditor memperhatikan hal-hal yang dapat meningkatkan risiko audit dan dampak dari ketidakpastian material terhadap simpulan audit yang akan diberikan auditor. Terkait hal itu, Mulia mengatakannya pada kutipan berikut ini:

“...risiko audit pada dasarnya menjadi bagian melekat dalam setiap penugasan auditor, beruntung sekali SPAP kita telah mengadopsi *International Standard on Auditing* yang berbasis pada risiko... jadi peristiwa pandemi *Covid-19* yang mengganggu tatanan perekonomian global dan iklim bisnis berbagai sektor usaha tidak serta merta membuat auditor menjadi gagap atau kesulitan untuk merespon dan menjalankan tugasnya mengaudit laporan keuangan perusahaan...ya begitulah di setiap era atau zaman ada saja tantangannya. Perubahan-perubahan tersebut menyebabkan risiko bisnis pelaku usaha sebelumnya menjadi tinggi atau rentan hilang jika tidak sanggup mengikuti irama perubahan yang terjadi... risiko bisnis masuk kategori risiko bawaan dalam jenis-jenis risiko menurut audit, selain risiko pengendalian dan risiko deteksi...berbeda dengan peristiwa pandemi *Covid-19* ini yang datang dengan

tiba-tiba tanpa peringatan, di era serba terkoneksi seperti ini sangat memudahkan penyebaran virus ini ke berbagai negara manapun karena pergerakan manusia dan barang dari satu negara ke negara lain sangat mudahnya karena transportasi yang terkoneksi... hingga pada akhirnya tiap negara tidak mampu membendung atau menghalangi masuknya virus tersebut...keseimbangan antara prioritas menjaga kesehatan penduduk dan menjalankan perekonomian bukan perkara mudah...kerugian finansial yang ditimbulkan selama pandemi ini berlangsung menguras cadangan kekayaan perusahaan ditambah ketidakpastian waktu ditemukannya vaksin virus...menurut beberapa ahli dalam kondisi normal dtuhkan lebih kurang 5-10 tahun untuk menemukan vaksin, tapi situasi global yang semakin memburuk menyebabkan beberapa negara bekerjasama dengan WHO untuk menciptakan vaksinnya. Sambil menanti hal tersebut, hal-hal yang patut diperhatikan oleh auditor adalah menerapkan standar audit yang relevan seperti SA 315 yaitu identifikasi dan penilaian risiko kesalahan penyajian material melalui pemahaman atas entitas dan lingkungannya...misal apakah terdapat risiko tambahan dari ketidakhadiran karyawan atau bekerja dari rumah, pembatasan publik, penurunan permintaan dan lain sebagainya...SA 330 juga relevan dimana auditor diminta untuk merespon terhadap risiko yang telah dinilai...contohnya prosedur observasi langsung atau perhitungan fisik persediaan di gudang klien tidak dapat dilaksanakan karena karantina wilayah di suatu daerah yang menjadi lokasi gudang klien, sehingga perlu dipikirkan prosedur audit alternatifnya...begitu sementara ini pandangan saya..." (Mulia).

Pernyataan Mulia menguatkan pesan bahwasannya pandemi *Covid-19* ini bukanlah permasalahan sederhana dan mudah

untuk diatasi oleh entitas bisnis, bahkan oleh negara sekalipun. Wabah *Covid-19* ini bersifat masif dan serentak meluas menjangkiti manusia di seluruh negara di dunia dalam waktu singkat dan data menunjukkan tingkat kematian manusia yang diakibatkan oleh virus baru ini tinggi. Selama vaksin antivirus belum ditemukan dan layak untuk disuntikan kepada manusia, maka semakin besar risiko kesalahan penyajian material pada laporan keuangan entitas, yang diakibatkan adanya kebijakan bekerja dengan pola hybrid yaitu pembagian waktu kerja pegawai dari rumah (*work's from home*) dan bekerja di kantor. Risiko tidak diperolehnya bukti audit yang cukup dan tepat juga dihadapi auditor saat menguji keberadaan fisik barang persediaan di gudang klien yang saat terjadi pembatasan mobilitas orang diterapkan oleh pemerintah. Oleh karenanya, dtuhkan cara-cara baru yang memanfaatkan teknologi untuk mengurangi risiko kegagalan auditor dalam melaksanakan pengujian auditnya.

Adaptasi kebiasaan baru atau "*new normal*" perilaku manusia dalam konteks penelitian ini adalah pengamatan perubahan yang terjadi terhadap aktifitas auditor melaksanakan audit atas laporan keuangan entitas bisnis menjadi penting segera disiapkan untuk tujuan menekan tingkat risiko audit yang ditimbulkan dari ketidakpastian material dan pedoman pelaksanaan audit terutama dalam proses pengumpulan bukti-bukti hasil dokumentasi dari penerapan prosedur-prosedur audit yang cukup dan tepat dikumpulkan oleh auditor, yang ditimbulkan oleh keterbatasan akses terhadap sumber bukti dan kondisi ekonomi belum pulih memiliki dampak pada penilaian auditor atas basis keberlanjutan usaha entitas klien.

Stepan dan Tiara memiliki pandangan mengenai penilaian risiko audit dan ketidakpastian material dampak *Covid-19*. Mereka memandang bahwa risiko tersebut harus dipandang kritis dalam konteks respon yang tanggap dan tepat agar auditor terhindar dari kegagalan audit. Pernyataan lebih rinci terlihat dari kutipan pernyataan berikut ini:

"...janganakan dampak kejatuhan bisnis yang diakibatkan pandemi *Covid-19* ini, banyak potensi risiko usaha yang membayangkan-bayangi kegagalan para pelaku usaha menjalankan bisnisnya...saya

contohkan ke dalam dua sumber penyebab, pertama yang berasal dari internal perusahaan itu sendiri yaitu lingkungan usaha yang dijalani sudah sangat ketat dan berpotensi menciptakan iklim persaingan yang tidak sehat, perusahaan dibangun tidak diikuti dengan sistem pengendalian internal yang memadai sehingga operasional kegiatan usaha berjalan tidak efisien, efektif dan ekonomis sehingga berujung pada kerugian usaha beruntun, lalu sumber risiko berusaha yang sumbernya dari eksternal perusahaan seperti regulasi atau kebijakan yang berubah-ubah menyebabkan ketidakpastian perusahaan, bencana alam dan percaturan politik negara yang mendatangkan ketidakpastian berusaha pula...*Covid-19* ini masuk kategori risiko bisnis yang berasal dari bencana kesehatan yang menjangkiti manusia di seluruh dunia dan belum ada obatnya...sampai kapan ini terjadi itu yang belum ada jawaban pastinya, bisnis terganggu karena permintaan dan ketersediaan bahan baku berkurang, pengeluaran untuk kebutuhan di luar pokok dan kesehatan dikurangi...otomatis bisnis terganggu...bagaimana kaitannya dengan risiko audit menurut SPAP dijelaskan bahwa untuk menekan risiko audit pada tingkat terendah yang dapat diterima oleh auditor jika perencanaan audit yang dat dihitung secara cermat dan tepat tingkat materialitas dari potensi salah saji dalam penyusunan laporan keuangan yang dapat memengaruhi pengambilan keputusan penggunaannya. Sebagaimana diketahui risiko audit dibentuk oleh faktor risiko bawaan, risiko pengendalian dan risiko deteksi. Untuk itulah auditor dapat melakukan beberapa hal untuk mengevaluasi kembali perencanaan audit pada tahap penerimaan dan keberlanjutan klien memperhatikan area terdampak yang cakupannya antara lain: pengindentifikasian dan penilaian risiko audit, materialitas, reuiu

atas pengendalian mutu perikatan, pengkomunikasian kepada pihak-pihak yang memiliki tanggung jawab tata kelola perusahaan juga sangat penting diperhatikan...auditor tahun pertama atau berkelanjutan juga ditantang untuk mempertimbangkan kepraktisan memperoleh tingkat pemahaman yang tepat dan mengevaluasi proses pengindentifikasian dan penilaian risiko audit dikarenakan perubahan kondisi perusahaan yang signifikan sejak periode audit sebelumnya...pokoknya semua aspek risiko audit diperhatikan lebih cermat dalam situasi saat ini..." (Stepan).

"...gambaran yang dapat saya tangkap dari situasi ketidakpastian berusaha entitas bisnis saat ini dipicu oleh faktor terjadinya pembatasan-pembatasan ruang lingkup audit...bayangkan saja akses terhadap bukti audit menjadi terkendala...konsekuensinya pada kecukupan dan ketepatan bukti audit sebagai dasar kesimpulan audit bermasalah bagi auditor. Selain itu, munculnya berbagai peraturan dan kebijakan pemerintah terkait pandemi *Covid-19* ini untuk tujuan penanganan ekonomi nasional seperti program relaksasi, stimulus, *refocusing* anggaran, atau lainnya...yang pada akhirnya juga berdampak pada area-area tertentu di dalam penyajian laporan keuangan perusahaan seperti pengakuan pendapatan proyek konstruksi atau pembangunan perumahan menjadi terpengaruh, dimana biaya untuk menyelesaikan kontrak konstruksi atau biaya pembangunan yang telah tertanam tidak dapat langsung menjadi tagihan atas penerimaan berdasarkan pemenuhan kewajiban dalam kontrak konstruksi...kemungkinan penurunan nilai atas aset tetap dan aset tidak berwujud untuk tahun 2020, jika terdapat segemen perusahaan yang berhenti beroperasi...itu semua menjadi perhatian auditor untuk responsif mengevaluasi risiko

auditnya yang sebelumnya telah dinilai...” (Tiara).

Pernyataan dari Stepan dan Tiara memiliki makna serupa bahwa risiko audit (*audit risk*) dari ketidakpastian signifikan dan material dapat timbul apabila besaran dan peluang terjadinya peristiwa yang dimaksud itu menjadikan landasan pertimbangan auditor untuk menyimpulkan, bahwa kecukupan aspek pengungkapan (*disclosure*) informasi yang relevan mengenai sifat, luas dan dampak diakibatkan dari ketidakpastian tersebut terhadap bisnis perusahaan klien. Risiko audit bawaan juga memberikan kontribusi dalam pengumpulan bukti audit yang cukup dan tepat bagi auditor. Pengumpulan bukti audit yang cukup dan tepat dalam proses audit bertujuan menghasilkan penyajian dan pengungkapan informasi laporan keuangan yang wajar dan berkualitas atau memberikan informasi yang tidak menyesatkan bagi pengguna dalam mengambil keputusan. Berdasarkan teorinya terdapat beberapa langkah yang dapat dilakukan auditor dalam mengatasi permasalahan keberlangsungan usaha dari klien auditnya diantaranya adalah mendapatkan penilaian dan rencana manajemen, evaluasi rencana manajemen tersebut, dan meminta representasi tertulis dari pihak manajemen.

Konsisten dengan pernyataan Stepan dan Tiara, Coffee (2019) dan Holm & Thinggaard (2016) menyatakan bahwa auditor harus memperhatikan kondisi tertentu (termasuk ketidakpastian yang signifikan) untuk dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap laporan auditor. Interpretasi tentang *going concern* entitas yang disajikan pada laporan auditor tersebut akan menjadi sangat penting bagi pengguna laporan keuangan, utamanya untuk kreditor dan investor.

Sementara itu, situasi pembatasan ruang fisik auditor berpengaruh cukup signifikan dalam kegiatan pengumpulan dokumentasi bukti audit atas laporan keuangan selama pandemi *Covid-19* ini tetap menuntut agar auditor selalu menjaga kualitas auditnya dan memiliki strategi perencanaan audit yang baik untuk tujuan mendapatkan bukti audit sebagai landasan pemberian opini audit yang tepat sesuai keadaan entitas bisnis yang diaudit. Strategi perencanaan audit yang tepat dan pendekatan proses audit dengan pendekatan audit jarak jauh (*remote audit*) yang memungkinkan

auditor tetap memperoleh bukti audit yang kompeten walaupun harus mengganti atau menyesuaikan prosedur audit semula dengan prosedur alternatif yang relevan dan prosedur tambahan lainnya untuk tujuan menghasilkan audit yang berkualitas dan dapat dipertanggungjawabkan kepada publik.

Riqki menerangkan bahwa keterbatasan ruang gerak auditor saat pandemi *Covid-19* ini tidak menyurutkan profesionalitas kerja (*due professional*) auditor yang menerima penugasan audit. Sebaliknya, Riqki merasa bahwa pendekatan atau cara kerja auditnya disesuaikan dengan tetap berpedoman pada SPAP dan etika profesi akuntan publik. Berikut ini adalah pernyataannya:

“Bersama-sama kami di internal KAP DEF membuat strategi yang paling sesuai untuk menjalankan proses audit dari sebelumnya tidak terkendala untuk menerapkan prosedur audit umum misal observasi dan penghitungan fisik barang persediaan di gudang milik klien kami...bahkan untuk bertemu secara langsung tatap muka dengan direksi perusahaan dan staf akuntingnya tidak lagi mudah dan setiap saat bisa bertemu... saat ini dengan adanya kebijakan pemerintahan agar masyarakat patuh terhadap protokol *Covid-19* yaitu pembatasan jumlah pegawai yang masuk kerja di kantor diganti dengan kerja dari rumah atau WFH, cukup menghambat ketersediaan waktu untuk berkomunikasi secara normal...permintaan untuk melakukan observasi pun dikurangi bahkan ditiadakan, untuk menghindari munculnya *klaster* baru perusahaan atau perkantoran dalam penyebaran virus corona ini...semuanya berhati-hati dalam bekerja dan dilingkupi pembatasan-pembatasan tadi, lalu bagaimana ya agar tetap dapat mengumpulkan bukti audit dan melakukan pengujian atas asersi...pertanyaan tersebut dapat dijalankan bilamana KAP memiliki sumber daya teknologi dan auditornya adaptif dengan teknologi tersebut...sebut saja penggunaan email telah lama digunakan

sebagai alternatif pelaksanaan prosedur konfirmasi atas saldo piutang dan hutang cukup praktis dan hasilnya cepat mendapat respon dari pihak yang di konfirmasi. *Inquiry* atau pengajuan pertanyaan kepada karyawan kunci atau manajemen puncak saat ini...asal ada jaringan internet dapat memanfaatkan layanan aplikasi *Zoom*, *Microsoft Teams*, *Google Meet* dan mungkin banyak lainnya atau *Vidio Conference* menggunakan aplikasi *Whatsapp* dan *Instagram*...layanan tersebut dapat dimanfaatkan untuk *kick off meeting* dan mendiskusikan temuan selama proses audit berlangsung tanpa harus hadir bertemu muka di suatu tempat yang berpotensi mendatangkan risiko terkena virus *Covid-19*. Beberapa pihak menyebut pola kerja baru ini atau *new normal* proses audit ini dengan sebutan *remote audit* atau pendekatan audit jarak jauh...*hmm*...permasalahan lain juga timbul dari pendekatan ini yaitu timbul mengenai bukti audit elektronik dan pertimbangan ketepatan waktu dari penerimaan bukti audit dikarenakan sebagian dari pegawai *auditee* kami bekerja dari rumah sedangkan dokumen-dokumen yang dimaksud berada di kantor perusahaan....yang begitulah ada solusi juga ada kendala dari setiap permasalahan yang terjadi, tetap semangat saja..." (Riqki).

Pendapat Riqki memiliki makna bahwa adaptasi KAP menghadapi dampak perubahan perilaku bekerja akibat penerapan protokol kesehatan untuk menghindari kelompok penyebaran baru *Covid-19* dari perkantoran dapat dihindari dengan penerapan *remote* audit mulai dari tahapan perencanaan audit sampai dengan pelaksanaan auditnya dengan tetap menunjukkan sikap skeptis profesional terhadap validitas bukti audit yang diperoleh termasuk penilaian auditor atas perolehan bentuk bukti berupa dokumen elektronik. Contoh bukti berupa dokumen elektronik seperti dokumen asli kontrak perjanjian penjualan ke-

pada *customer* yang di scan melalui mesin scanner lalu diubah bentuk ke format pdf lalu dokumen tersebut dikirim melalui email ke alamat email auditor dari KAP.

Dokumen bentuk elektronik yang diperoleh dari *auditee* tersebut tidak akan mengurangi penilaian auditor atas validitas bukti audit tersebut, bila auditor atas dasar pertimbangan efektifitas waktu audit, untuk tetap meminta kepada kliennya mempersiapkan dokumen asli atau fisik yang berupa *hardcopy* agar diperlihatkan kepada auditor saat menjadwalkan kunjungan ke perusahaan dalam rangka finalisasi akhir proses penyusunan kertas kerja pemeriksaan yang merupakan tanggung jawab auditor sebagaimana diatur oleh Standar Audit (SA) 230 tentang Dokumentasi Audit.

Semenjak era revolusi industri 4.0 mendisrupsi aspek-aspek kehidupan dan bisnis, terjadi perubahan perilaku masyarakat, model bisnis, dan kemunculan profesi pekerjaan baru yang juga diikuti dengan hilangnya berbagai pekerjaan sebelumnya yang dilakukan secara konvensional beralih kearah serba digital dan menggunakan teknologi tinggi seperti *artificial intelligence* (AI) dalam mempercepat dan mempermudah pemecahan permasalahan. Implikasi revolusi industri 4.0 awalnya bermula di negara Jerman di tahun 2011 dimana sektor industri manufaktur telah menggunakan mesin otomatisasi dan pertukaran data melalui sistem siber-fisik, *internet of things* (IoT), teknologi *cloud computing* dan *cognitive computing*. Pada kenyataannya beberapa KAP berafiliasi asing dan KAP lokal yang memiliki ukuran yang besar ditunjukkan dengan jumlah cabang kantor tersebar di beberapa kota besar di Indonesia telah lama memanfaatkan teknologi sebagai alat bantu mempermudah dan mempercepat proses audit serta untuk kepentingan pengelolaan manajerial kantor. Menjadi bertambah lagi peran penggunaannya di saat pandemi *Covid-19* ini mempercepat atau mengakselerasi pentingnya peran sumber daya teknologi KAP dalam penyelesaian permasalahan teknis dalam proses audit.

Mulia mengintruksikan kepada *partner* akuntan publik lain dan para staf auditor pada KAP untuk mematuhi dan disiplin menjalankan protokol kesehatan. Hal ini dilakukan agar KAP tidak menjadi tempat penyebaran baru *Covid-19*. Selain itu, Mulia juga membiasakan pola baru dalam bekerja

dan beradaptasi terhadap penggunaan teknologi menjadi kunci untuk tetap produktif. Berikut ini adalah pandangannya:

“....situasi saat ini bagi pimpinan dari KAP merupakan tantangan sekaligus membuka peluang tatanan baru “*new normal*” istilah yang lagi tren di masyarakat, untuk mengatur ulang pola kerja audit yang biasanya dikerjakan secara konvensional, seperti tahap pra perikatan mendatangi langsung ke lokasi perusahaan yang akan diaudit untuk bertemu muka langsung dengan direksi dan staf *accounting* perusahaan tersebut...walaupun lokasi perusahaan sangat jauh di Bontang pelosok Kalimantan Timur atau bahkan di Timika, Papua....tentunya cost transport dan akomodasi hotel pulang-pergi cukup besar bagi KAP...survey pendahuluan seperti itu pada kondisi daerah memberlakukan Pembatasan Sosial Berskala Besar (PSBB) tidak ramah pada pola kerja konvensional seperti sebelum adanya *Covid-19* dan juga tambahan biaya membesar karena ada *test swab* atau *rapid test* perjalanan...oleh karena itu, saya suka pemikiran dan kemampuan anak muda sekarang yang kesehariannya lekat dengan segala sesuatu yang menggunakan jaringan internet...ini potensial dimana beberapa generasi dari level senior dan junior staf auditor di tempat kami sudah terbiasa memanfaatkan teknologi dalam mengatasi permasalahan mereka.... tinggal diarahkan saja untuk menjadikan kebiasaan tersebut cocok dengan tujuan pekerjaan mereka sebagai auditor, misalnya contoh pelaksanaan *survey* tadi tanpa datang langsung ke lokasi dapat digantikan dengan mencari dan mengumpulkan segala macam informasi yang relevan terkait perusahaan calon klien melalui mesin pencari, lalu dilakukan analisis data...ujung-ujungnya menghasilkan kesimpulan dari prosedur analisis penerimaan dan keber-

lanjutan penugasan klien...dan bilamana dibutuhkan komunikasi berupa pengajuan pertanyaan kepada manajemen puncak dari perusahaan tersebut dapat memanfaatkan layanan *video conference* seperti *Google Meet*, *Zoom*, *MC Teams* dan lainnya...asalkan pihak perusahaan setuju untuk dilakukannya komunikasi secara daring (*online*), hasil pembicaraannya pun dapat direkam dan menjadi dokumentasi berupa notulen *survey digital*...masih banyak lagi ide kreatif staf auditor milenial di tempat kami yang memberikan solusi alternatif penggunaan teknologi dalam pekerjaan audit kami...mungkin ini lah yang dinamakan proses audit jarak jauh atau kerennya disebut *remote audit*...beberapa KAP afiliasi Asing yang ada di negara kita telah lama juga menerapkan hal ini, baru marak lagi dibicarakan setelah terjadi pandemi *Covid-19* ini...kuncinya adalah pola kerja baru audit menggunakan pendekatan *remote audit* dapat berjalan baik bilamana sumber daya dalam KAP berupa infrastruktur teknologi dan kemampuan sumber daya manusianya memadai..jika diperlukan ya investasi alat dan mengikutsertakan staf auditor dalam pelatihan yang relevan... hal teknis dan administratif yang penting diperhatikan dalam pelaksanaan *remote audit* adalah dalam kontrak atau perikatan audit disebutkan klausul opsi pelaksanaan prosedur audit melalui sistem *online*, tujuannya agar klien memahami pola kerja dari auditor saat situasi pandemik ini...saya rasa itu yang bisa saya sampaikan...” (Mulia).

Nurdiyaman menambahkan penjelasan dari Mulia bahwa sebelum wabah penyakit yang dikenal dengan sebutan *Covid-19* merebak ke seluruh dunia dan menyebabkan perubahan perilaku bekerja masyarakat mengikuti protokol kesehatan WHO, KAP yang memiliki kemampuan finansial yang besar telah lama berinvestasi dalam teknolo-

gi informasi dalam membantu beberapa pekerjaan auditnya. Berikut ini adalah pernyataannya:

“...berbagi pengalaman proses kerja audit di KAP kami sejak 5 tahun terakhir, kami mendapatkan teknikal asistensi dari KAP afiliasi asing kami dalam hal pemanfaatan teknologi informasi dalam menjalankan beberapa prosedur audit...pada praktiknya kesiapan kami melakukan audit jarak jauh tidak selalu tepat dilakukan pada semua klien perusahaan kami, Pada prinsipnya kami telah menerapkan/terbiasa dengan prosedur audit jarak jauh. Namun tidak semua klien terbiasa dan bisa beradaptasi dengan cepat. Terutama untuk klien skala menengah dan *non listed company*. Sehingga kami melakukan *mix method* antara *remote audit approach* dan *client visit*. *Visit* ke perusahaan pasti kami sempatkan, prosedur untuk *cash opname* dan aset *stock* tetap, dengan mengikuti protokol kesehatan, untuk data dan sebagainya, seminim mungkin mengurangi *visit* ke klien dan *via email* dan *sharing drive* atau media lain...dari dulu juga seperti ini walau tidak 100 persen hanya utk kekurangan data...kalau situasi sekarang ya terpaksa begitu... juga lebih *paperless*...kami scan bukti auditnya dan dikumpulkan secara teratur dan informatif ke dalam folder audit atau kertas kerja auditnya...semua KAP besar dari dulu juga *paperless* sih walaupun ada polemik mengenai keamanan dari penyimpanan bukti audit elektronik...tetap dilakukan *back-up* print KKA agar jika ada pemeriksaan dari Pusat Pembinaan Profesi Keuangan dapat kami tunjukkan...jadi KAP lokal bagusya sekarang karena pandemi mulai meniru akhirnya...plikasi Atlas sebagai alat dokumentasi audit cukup memadai untuk digunakan oleh KAP lokal...tapi tentunya secanggih apapun aplikasi atau penyimpanan *folder* audit di sistem penyimpanan *cloud*

juga perlu mewaspadaai kemungkinan hilang atau diretas pihak tidak bertanggung jawab...inilah tantangan masa depan mencegah dan meminimalisasi *cybercrime*...” (Nurdiyaman).

Pernyataan Nurdiyaman selaras dengan pernyataan Mulia bahwa kebiasaan mengikuti pola baru dalam bekerja dan adaptasi terhadap penggunaan teknologi menjadi kunci untuk tetap produktif dan aman menjalankan tugas-tugas audit di saat *Covid-19*. Bahkan Mulia dan Tiara juga memberikan gambaran perubahan pekerjaan setelah adanya pandemi *Covid-19*. Mereka menggunakan teknologi sebagai alat dalam melakukan pekerjaan audit. Berikut ini adalah pernyataan lengkap dari mereka.

“Proses kerja audit jarak jauh atau remote audit yang sebelumnya telah saya jelaskan membuka pandangan baru bagi profesi akuntan publik untuk selalu adaptif dengan perubahan-perubahan saat ini, revolusi industri 4.0 memacu peningkatan pemanfaatan teknologi dalam setiap aspek kehidupan...begitupula kerja audit...banyak alat-alat berteknologi canggih yang dapat digunakan dalam tujuan audit seperti CCTV atau juga pesawat tanpa awak (*drone*) untuk menilai kecukupan sistem pengendalian internal keamanan persediaan barang yang ada di gudang perusahaan.... peralatan *hardware* berupa komputer yang didukung kamera tertanam dan layar projector untuk menampilkan visual dalam dimensi yang luas dimanfaatkan untuk menyelenggarakan *kick-off meeting* dengan klien dan tahap perencanaan audit berupa komunikasi tim audit dapat dilakukan secara *online*...auditor berusia muda mampu beradaptasi lebih cepat dan kreatif dalam pemanfaatan teknologi, kami harapkan mereka yang muda dapat membantu auditor yang berusia lebih senior untuk melakukan pendampingan penggunaan alat-alat berteknologi canggih tersebut...begitupula sebaliknya di jaman serba instan



dan cepat ini auditor yang lebih senior secara usia dan pengalaman dapat menyupervisi pekerjaan yang dilakukan oleh auditor muda agar tetap bekerja menjalankan profesinya dengan mengacu pada prinsip-prinsip dasar etika, standar professional akuntan publik, dan peraturan-peraturan terkait yang melingkupinya...harapannya tetap menghasilkan audit yang berkualitas serta menjadi profesional yang dipercaya oleh publik..." (Mulia).

"...beberapa prosedur audit alternatif tambahan yang dapat diterapkan dalam kondisi terjadi keterbatasan mengakses langsung ke lokasi klien berada...adalah menggunakan *internet of things* (IoT) dalam pelaksanaan prosedur auditnya...data digital yang terkumpul selanjutnya diproses melalui metode *big data analytics*...hasilnya digunakan pada tahapan perencanaan dan penerapan prosedur audit untuk tujuan identifikasi pola, keterhubungan, dan pergerakan dari model bisnis perusahaan yang diaudit sehingga auditor mendapatkan pengetahuan atau informasi mendalam mengenai risiko bisnis dan organisasi tata kelola perusahaan...banyak sekali manfaatnya dan tentunya kecepatan memperoleh hasil analisis tersebut berbeda jika auditor menggunakan teknik atau cara-cara konvensional...situasi saat ini yang mana klien berada pada zona merah penyebaran *Covid-19*, teknologi berguna untuk tetap dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat serta menjaga personil auditor tetap sehat terhindar dari paparan virus corona ini....semoga ke depannya pemanfaatan teknologi tidak sekadar memudahkan pekerjaan audit tapi meningkatkan kualitas audit itu sendiri...itu yang bisa saya sampaikan" (Tiara).

Penjelasan yang disampaikan oleh Mulia dan Tiara semuanya mengerucut pada pandangan bahwa peristiwa pandemi

*Covid-19* menjadi pemicu semakin cepatnya perubahan perilaku kerja para auditor KAP dan manajemen KAP yang mulai membiasakan diri memanfaatkan sumber daya teknologi seperti penggunaan *Internet of Things* (IoT) dan *software* kertas kerja audit seperti ATLAS (*Audit Tools Linkage Archive System*) dalam pelaksanaan auditnya (Kim et al., 2016; Widuri et al., 2016). Teknologi yang semakin realtime akan digunakan dalam proses audit untuk mendukung atau dasar penentuan opini yang diberikan oleh auditor selama masa pandemi (Abou-El-Sood et al., 2015; Badara, 2017; Bierstaker et al., 2014).

Walaupun beberapa KAP telah terbiasa dengan teknologi tinggi seperti aktifitas *kick off meeting* pengenalan tim audit dengan komisaris, dewan direksi, pegawai kunci dan auditor internal menggunakan media alat *conference call*, begitupula tahap pra perikatan untuk menentukan apakah KAP menerima atau melanjutkan penugasan dari klien, prosedur analisis untuk menilai risiko perikatan dilakukan lewat pemanfaatan *big data analytics* memakai *software* yang secara cepat dan efisien menyediakan informasi yang dtuhkan oleh auditor untuk tujuan auditnya. Begitupula pemikiran untuk menggunakan alat canggih seperti pesawat tanpa awak (*drone*) yang dikendalikan oleh computer atau *remote control* untuk melaksanakan prosedur audit pemeriksaan fisik barang persediaan di gudang perusahaan. Optimalisasi penggunaan sumber daya teknologi berkembang pesat semenjak *Covid-19* membatasi ruang gerak auditor dalam menjalankan prosedur auditnya, tidak hanya bagi KAP besar tapi KAP lokal juga mulai terbiasa beradaptasi dengan kebiasaan baru yang dilakukan oleh staf auditornya untuk belajar dan memahami bagaimana menggunakan sumber daya teknologi seperti *software audit* (Atlas, ACL, IDEA, SQL Server), dan *hardware audit* (Drone, Komputer supercanggih) serta *Internet of Things* (IoT) untuk tujuan menambang dan menganalisis data yang dtuhkan oleh auditor dalam auditnya yang semua perangkat tersebut difasilitasi pada setiap KAP untuk memudahkan pekerjaan auditnya pada masa ini.

Penelitian terdahulu menunjukkan terdapat faktor-faktor yang berhubungan dengan diterimanya peran dan fungsi teknologi dalam pelaksanaan pekerjaan audit. Mahzan & Lymer (2014) mengungkapkan faktor-faktor tersebut sebagai UTAUT (*Unified Theory of Acceptance and Use of Technology*), yaitu

terdiri dari *performance expectancy*, *effort expectancy*, *social influence*, dan *facilitating conditions*. Dalam konteks penelitian ini, fenomena pandemi *Covid-19* termasuk sebagai faktor *social influence*, dimana adanya pandemi menyebabkan cara pandang auditor terhadap penggunaan teknologi menjadi semakin "lunak" atau "*easily accept or adopt*". Begitupula hasil penelitian terdahulu oleh Axelsen et al. (2017) dan Tarek et al. (2017), menekankan pentingnya penggunaan teknologi, literasi teknologi informasi yang dapat diaplikasikan dalam proses audit, melatih keterampilan para auditor untuk dapat menggunakan perangkat teknologi yang mendukung dan mempermudah pelaksanaan proses audit secara cepat dan efisien, terutama saat masih diterapkannya kebijakan pembatasan mobilitas selama pandemi *Covid* ini. Tujuannya dengan peran teknologi baik menggunakan *software* dan *hardware* audit sebagaimana dijelaskan sebelumnya akan mengurangi beban auditor dalam memenuhi target waktu perolehan dan pendokumentasian bukti audit serta penyelesaian pelaporan audit. Para auditor berusia muda akan dapat lebih terampil dan cakap mengakselerasi penggunaan teknologi tersebut dalam lingkungan KAP serta akan terjadi saling melengkapi sinergitas antara generasi auditor yang berusia senior yang lebih berpengalaman dalam intuisi audit dengan generasi milenial auditor yang tangkas menggunakan perangkat teknologi.

#### UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis mengucapkan terima kasih kepada institusi, editor, dan mitra bestari yang telah membantu proses publikasi artikel ini.

#### SIMPULAN

Hasil penelitian ini menginformasikan pola adaptasi perubahan perilaku dan metode audit dari auditor yang proses kerjanya terdampak oleh pandemi *Covid-19*. Pertama, pandemi *Covid-19* adalah peristiwa atau kondisi yang berdampak pada signifikansi asumsi penilaian asersi *going concern* perusahaan. Kedua, auditor menyatakan bahwa belum teratasinya pandemi *Covid-19* adalah ketidakpastian material yang meningkatkan risiko audit. Ketiga, auditor menyatakan bahwa *Covid-19* merupakan situasi yang signifikan menyebabkan perbedaan pelaksanaan audit di saat normal. Keempat, auditor juga menyatakan bahwa *Covid-19* merupakan peristiwa yang memicu

perubahan strategi audit dengan menerapkan berbagai prosedur audit yang berkaitan dengan penggunaan secara optimal sumber daya teknologi yang dimiliki oleh KAP.

Pada akhirnya, dibalik musibah pandemi *Covid-19* yang berdampak signifikan merubah paradigma auditor KAP akan peran teknologi dalam membantu pelaksanaan audit untuk tetap terjaga kualitasnya, juga terdapat hikmah kesadaran bagi auditor akan transformasi era konvensional pelaksanaan kerja auditor akan tergantikan oleh metode dan teknik audit yang serba digital serta berbantuan teknologi tinggi dalam menyelesaikan permasalahan audit. Hal inilah yang menjadi keterbaharuan informasi hasil penelitian ini dimana topik penelitian perilaku auditor mengenai peran teknologi direspon oleh auditor sebagai pemicu akselerasi optimalisasi penggunaan teknologi disebabkan kasus pandemi *Covid-19*.

#### DAFTAR RUJUKAN

- Abou-El-Sood, H., Kotb, A., & Allam, A. (2015). Exploring Auditors' Perceptions of the Usage and Importance of Audit Information Technology. *International Journal of Auditing*, 19(3), 252-266. <https://doi.org/10.1111/ijau.12039>
- Alam, M. (2020). Organisational Processes and Covid-19 Pandemic: Implications for Job Design. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 16(4), 599-606. <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2020-0121>
- Axelsen, M., Green, P., & Ridley, G. (2017). Explaining the Information Systems Auditor Role in the Public Sector Financial Audit. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 15-31. <https://doi.org/10.1016/j.acinf.2016.12.003>
- Bachlechner, D., Thalmann, S., & Manhart, M. (2014). Auditing Service Providers: Supporting Auditors in Cross-Organizational Settings. *Managerial Auditing Journal*, 29(4), 286-303. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2013-0861>
- Badara, S. (2017). The Relevant of Contingency Theory and Stewardship Theory on the Internal Audit Research. *Journal of World Economic Research*, 6(2), 17-22. <https://doi.org/10.11648/j.jwer.20170602.11>
- Bauer, T. D., Estep, C., & Malsch, B. (2019). One Team or Two? Investigating Relationship Quality between Auditors

- and IT Specialists: Implications for Audit Team Identity and the Audit Process. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), 2142-2177. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12490>
- Bierstaker, J., Janvrin, D., & Lowe, D. J. (2014). What Factors Influence Auditors' Use of Computer-Assisted Audit Techniques? *Advances in Accounting*, 30(1), 67-74. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2013.12.005>
- Boritz, J. E., Kochetova, N. V., Robinson, L. A., & Wong, C. (2020). Auditors' and Specialists' Views about the Use of Specialists during an Audit. *Behavioral Research in Accounting*, 32(2), 15-40. <https://doi.org/10.2308/BRIA-19-064>
- Bradbury, M., & Howieson, B. (2020). Editorial: Evidence on APRA Proposals and Impact of Covid-19 on Expected Credit Loss Accounting. *Australian Accounting Review*, 30(3), 157-158. <https://doi.org/10.1111/auar.12323>
- Carson, E., Fargher, N., & Zhang, Y. (2019). Explaining Auditors' Propensity to Issue Going-Concern Opinions in Australia After the Global Financial Crisis. *Accounting and Finance*, 59(4), 2415-2453. <https://doi.org/10.1111/acfi.12313>
- Coffee, J. C. (2019). Why Do Auditors Fail? What Might Work? What Won't? *Accounting and Business Research*, 49(5), 540-561. <https://doi.org/10.1080/00014788.2019.1611715>
- Dasgupta, M. (2015). Exploring the Relevance of Case Study Research. *Vision*, 19(2), 147-160. <https://doi.org/10.1177/0972262915575661>
- Dowling, C., & Leech, S. A. (2014). A Big 4 Firm's Use of Information Technology to Control the Audit Process: How an Audit Support System is Changing Auditor Behavior. *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 230-252. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12010>
- Dumez, H. (2015). What Is a Case, and What Is a Case Study? *Bulletin of Sociological Methodology*, 127(1), 43-57. <https://doi.org/10.1177/0759106315582200>
- Elman, C., Gerring, J., & Mahoney, J. (2016). Case Study Research: Putting the Quant Into the Qual. *Sociological Methods & Research*, 45(3), 375-391. <https://doi.org/10.1177/0049124116644273>
- Eriksson, P., Vilhunen, J., & Voutilainen, K. (2015). Exploring Business Models: A Case Study of the Commercialization of a Mobile Health Unit. *South Asian Journal of Business and Management Cases*, 4(2), 159-168. <https://doi.org/10.1177/2277977915596245>
- Feng, M., & Li, C. (2014). Are Auditors Professionally Skeptical? Evidence from Auditors' Going-Concern Opinions and Management Earnings Forecasts. *Journal of Accounting Research* 52(5), 1061-1085. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12064>
- Gray, G. L., No, W. G., & Miller, D. W. (2014). Internal Auditors' Experiences and Opinions Regarding Green IT: Assessing the Gap in Normative and Positive Perspectives. *Journal of Information Systems*, 28(1), 75-109. <https://doi.org/10.2308/isys-50694>
- Han, S., Rezaee, Z., Xue, L., & Zhang, J. H. (2016). The Association between Information Technology Investments and Audit Risk. *Journal of Information Systems*, 30(1), 93-116. <https://doi.org/10.2308/isys-51317>
- Hardies, K., Vandenhaute, M., & Breesch, D. (2018). An Analysis of Auditors' Going-Concern Reporting Accuracy in Private Firms. *Accounting Horizons*, 32(4), 117-132. <https://doi.org/10.2308/acch-52297>
- Haynes, K. (2020). Structural Inequalities Exposed by Covid-19 in the UK: The Need for an Accounting for Care. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 16(4), 637-642. <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2020-0099>
- Heald, D., & Hodges, R. (2020). The Accounting, Budgeting and Fiscal Impact of Covid-19 on the United Kingdom. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 32(5), 785-795. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2020-0121>
- Holm, C., & Thinggaard, F. (2016). Paying for Joint or Single Audits? The Importance of Auditor Pairings and Differences in Technology Efficiency. *International Journal of Auditing*, 20(1), 1-16. <https://doi.org/10.1111/ijau.12050>
- Kim, H., Kotb, A., & Eldaly, M. K. (2016). The Use of Generalized Audit Software

- by Egyptian External Auditors: The Effect of Audit Software Features. *Journal of Applied Accounting Research*, 17(4), 456-478. <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2015-0079>
- Leppäaho, T., Plakoyiannaki, E., & Dimitratos, P. (2016). The Case Study in Family Business: An Analysis of Current Research Practices and Recommendations. *Family Business Review*, 29(2), 159-173. <https://doi.org/10.1177/0894486515614157>
- Mahzan, N., & Lymer, A. (2014). Examining the Adoption of Computer Assisted Audit Tools and Techniques. *Managerial Auditing Journal* 29(4), 327-349. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2013-0877>
- Mai, K. T. (2020). Covid-19 and Performance: Beyond a Social Construction. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 16(4), 663-668. <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2020-0118>
- Mareque, M., López-Corrales, F., & Pedrosa, A. (2017). Audit Reporting for Going Concern in Spain during the Global Financial Crisis. *Economic Research*, 30(1), 154-183. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2017.1305787>
- Mo, P. L. L., Rui, O. M., & Wu, X. (2015). Auditors' Going Concern Reporting in the Pre- and Post-Bankruptcy Law Eras: Chinese Affiliates of Big 4 versus Local Auditors. *International Journal of Accounting*, 50(1), 1-30. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2014.12.005>
- Myers, L. A., Schmidt, J., & Wilkins, M. (2014). An Investigation of Recent Changes in Going Concern Reporting Decisions among Big N and Non-Big N Auditors. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 43(1), 155-172. <https://doi.org/10.1007/s11156-013-0368-6>
- Nuijten, A., Keil, M., Pijl, G. V. D., & Commandeur, H. (2018). IT Managers' vs. IT Auditors' Perceptions of Risks: An Actor-Observer Asymmetry Perspective. *Information and Management*, 55(1), 80-93. <https://doi.org/10.1016/j.im.2017.04.002>
- Parker, L. D. (2020). The Covid-19 Office in Transition: Cost, Efficiency and the Social Responsibility Business Case. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 33(8), 1943-1967. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2020-4609>
- Ramadhan, M., & Arifin, J. (2019). Efektivitas Probit Audit dalam Mencegah Kecurangan Pengadaan Barang dan Jasa. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(3), 550-568. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2019.10.3.32>
- Salterio, S. E. (2020). Accounting for the Unaccountable – Coping with Covid. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 16(4), 557-578. <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2020-0104>
- Satyawan, M. D., & Khusna. (2017). Mengungkap Korupsi melalui Bukti Audit Menjadi Bukti Menurut Hukum. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 8(1), 183-199. <https://doi.org/10.18202/jamal.2017.04.7048>
- Schaltegger, S. (2020). Unsustainability as a Key Source of Epi- and Pandemics: Conclusions for Sustainability and Ecosystems Accounting. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 16(4), 613-619. <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2020-0117>
- Setyawati, D., & Bernawati, Y. (2020). Internal Audit Function sebagai Penyedia "Kenyamanan" Komite Audit. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 11(3), 665-682. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2020.11.3.38>
- Tarek, M., Mohamed, E. K. A., Hussain, M. M., & Basuony, M. A. K. (2017). The Implication of Information Technology on the Audit Profession in Developing Country: Extent of Use and Perceived Importance. *International Journal of Accounting and Information Management*, 25(2), 237-255. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-03-2016-0022>
- Thondhlana, J., & Smith, A. F. V. (2013). Cracking the Case: A Task-Based Investigation of a Group Case-Study Project at a Business School. *Journal of Business and Technical Communication*, 27(1), 32-61. <https://doi.org/10.1177/1050651912458922>
- Triani, N. N. A., Hidayat, W., & Ardianto. (2020). Akuntabilitas Akuntan Publik dalam Memenuhi Kualitas Audit. *Jur-*

*nal Akuntansi Multiparadigma*, 11(1), 208-226. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2020.11.1.13>

Widuri, R., O'Connell, B., & Yapa, P. W. S. (2016). Adopting Generalized Audit Software: An Indonesian Perspective. *Managerial Auditing Journal*, 31(8-9), 821-847. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2015-1247>

Wright, A. L., Sonin, K., Driscoll, J., & Wilson, J. (2020). Poverty and Economic Dislocation Reduce Compliance with Covid-19 Shelter-in-Place Protocols. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 180, 544-554. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2020.10.008>