



Penerapan Standar *Audit* Kantor Akuntan Publik Heliantono dan Rekan Cabang Semarang

(Analisis Kritis Berbasis Isa dan Tantangan Implementasinya)

Utami Puji Lestari^{1*}, Endang Dwi Wahyuningsih², Aniqotunnafiah³, Deviana Indah Pratiwi⁴, Ravenska Kayla Cahyana⁵, Putri Naritma Guanwan⁶, Luluk Fiya Afiyati⁷

¹⁻⁷Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Institut Teknologi dan Bisnis Semarang, Indonesia

*Penulis Korespondensi: utamipujilestarizufar@gmail.com

Abstract. *Audit quality is influenced not only by formal compliance with professional standards but also by auditors' ability to address implementation challenges in dynamic practice settings. This study critically examines the application of International Standards on Auditing (ISA) 315, 330, and 700 at KAP Heliantono dan Rekan Semarang Branch, focusing on both strong compliance practices and implementation gaps that are often overlooked in previous descriptive studies. Using a qualitative case study approach, data were collected through participant observation, semi-structured interviews, and document analysis over 13 weeks. The study analyzes how time pressure, client complexity, differences in auditor competence, and dependence on the ATLAS digital application affect audit execution quality. The findings show that the KAP has generally implemented systematic compliance in risk assessment, risk response, and audit reporting. However, several challenges remain, including inconsistent documentation of risk materiality thresholds, potential standardization risks from ATLAS that may limit professional judgment, and the occasional use of verbal management representations instead of formal written documentation in lower-risk engagements. The study provides practical implications for KAP governance, auditor training, and regulatory oversight.*

Keywords: *Audit Quality; Audit Technology; Auditor Competence; ISA Implementation; Semarang Public Accounting Firm.*

Abstrak. Kualitas audit tidak hanya dipengaruhi oleh kepatuhan formal terhadap standar profesional, tetapi juga oleh kemampuan auditor dalam menghadapi tantangan implementasi pada lingkungan praktik yang dinamis. Penelitian ini secara kritis mengkaji penerapan *International Standards on Auditing* (ISA) 315, 330, dan 700 pada KAP Heliantono dan Rekan Cabang Semarang, dengan berfokus pada praktik kepatuhan yang kuat serta kesenjangan implementasi yang sering diabaikan dalam penelitian deskriptif sebelumnya. Dengan menggunakan pendekatan studi kasus kualitatif, data dikumpulkan melalui observasi partisipatif, wawancara semi-terstruktur, dan analisis dokumen selama 13 minggu. Penelitian ini menganalisis bagaimana tekanan waktu, kompleksitas klien, perbedaan kompetensi auditor, serta ketergantungan pada aplikasi digital ATLAS memengaruhi kualitas pelaksanaan audit. Temuan penelitian menunjukkan bahwa KAP secara umum telah menerapkan kepatuhan yang sistematis dalam penilaian risiko, respons risiko, dan pelaporan audit. Namun, beberapa tantangan masih ditemukan, termasuk ketidakkonsistenan dokumentasi ambang batas materialitas risiko, potensi risiko standarisasi dari ATLAS yang dapat membatasi pertimbangan profesional, serta penggunaan representasi manajemen secara lisan sebagai pengganti dokumentasi tertulis formal pada perikatan berisiko rendah. Penelitian ini memberikan implikasi praktis bagi tata kelola KAP, pelatihan auditor, dan pengawasan regulasi.

Kata kunci: Audit Berkualitas; Implementasi ISA; KAP Semarang; Kompetensi Auditor; Teknologi Audit.

1. LATAR BELAKANG

Kualitas *audit* merupakan fondasi kepercayaan publik terhadap laporan keuangan. Dalam konteks Indonesia, peningkatan penerapan *International Standards on Auditing* (ISA) melalui adopsi Standar *Audit* (SA) oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) sejak 2013 telah mendorong harmonisasi praktik audit dengan standar global. Namun demikian, gap antara kepatuhan formal terhadap standar dan kualitas audit yang sesungguhnya di lapangan masih menjadi persoalan yang belum sepenuhnya terpetakan dalam literatur, khususnya di tingkat Kantor Akuntan Publik (KAP) skala menengah di Indonesia.

Berbagai penelitian sebelumnya (Adha & Cahyono 2025, Tanusdjaja, 2021) telah mengkonfirmasi korelasi positif antara kepatuhan terhadap standar *audit* dan kualitas hasil *audit*. Namun, studi-studi tersebut umumnya menggunakan pendekatan survei kuantitatif yang mengukur persepsi auditor terhadap standar, sehingga tidak mampu menangkap dinamika dan nuansa implementasi di level operasional. Lebih lanjut, sebagian besar penelitian berfokus pada kepatuhan *de jure* (sesuai aturan tertulis) tanpa mengeksplorasi kepatuhan *de facto* (praktik nyata di lapangan), termasuk tantangan yang dihadapi auditor ketika standar berinteraksi dengan realitas lapangan seperti tekanan waktu, kompleksitas klien, dan ketergantungan pada teknologi.

Research gap ini menjadi dasar penelitian ini. Secara spesifik, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis secara kritis bagaimana KAP Heliantono dan Rekan Cabang Semarang mengimplementasikan ISA 315, 330, dan 700 dalam setiap tahapan audit, mengidentifikasi kesenjangan antara ketentuan standar dan praktik aktual yang berlangsung, serta mengevaluasi bagaimana penggunaan aplikasi ATLAS sebagai alat dokumentasi digital berdampak pada kualitas pertimbangan profesional *auditor*. Dengan demikian, penelitian ini tidak hanya mendeskripsikan apa yang dilakukan *auditor*, tetapi juga secara kritis mengevaluasi mengapa dan sejauh mana praktik tersebut benar-benar mendukung tujuan audit yang berkualitas.

Urgensi penelitian ini didukung oleh fakta bahwa KAP skala menengah seperti KAP Heliantono dan Rekan merupakan segmen mayoritas dalam ekosistem audit Indonesia namun relatif kurang mendapat perhatian akademik dibandingkan KAP *Big Four*. Padahal, menurut data IAPI (2023), lebih dari 70% entitas yang diaudit di Indonesia dilayani oleh KAP *non-Big Four*, sehingga pemahaman mendalam tentang praktik *audit* di KAP ini memiliki relevansi regulatoris dan akademis yang signifikan.

2. KAJIAN TEORITIS

Teori *Agency* dan Kebutuhan *Audit* Berkualitas

Landasan teoretis penelitian ini bertumpu pada teori keagenan (*agency theory*) yang dikemukakan Jensen & Meckling (1976), yang menjelaskan hubungan antara prinsipal (pemegang saham dan pemangku kepentingan) dan agen (manajemen). Dalam konteks ini, auditor independen berperan sebagai mekanisme kontrol untuk memitigasi asimetri informasi antara prinsipal dan agen, sehingga kualitas *audit* menjadi variabel kunci dalam memastikan keandalan informasi keuangan (DeAngelo, 1981). Teori ini relevan karena menempatkan standar audit bukan sekadar sebagai persyaratan administratif, melainkan sebagai instrumen substantif yang menentukan nilai tambah jasa audit bagi pemangku kepentingan.

Standar Audit Internasional dan Kerangka ISA

International Standards on Auditing (ISA) yang diadopsi oleh IAPI melalui Standar Audit (SA) membentuk kerangka tiga tahap yang terintegrasi, yaitu ISA 315 yang berkaitan dengan identifikasi dan penilaian risiko salah saji material, ISA 330 yang mengatur respons auditor terhadap risiko yang telah dinilai, serta ISA 700 yang berfokus pada pembentukan opini dan pelaporan atas laporan keuangan. Kerangka ini secara filosofis dibangun berdasarkan prinsip *risk-based auditing*, yang menuntut *auditor* tidak hanya mengikuti prosedur standar, tetapi juga menggunakan pertimbangan profesional dalam mengalokasikan sumber daya *audit* sesuai dengan profil risiko klien (Arens et al., 2017).

Namun, Knechel (2007) memperingatkan bahwa pendekatan berbasis risiko dapat menimbulkan paradoks, ketika *auditor* terlalu mengandalkan model risiko yang terstandarisasi, pertimbangan profesional yang esensial justru tereduksi menjadi *checklist compliance*. Temuan ini relevan untuk dikaji dalam konteks penggunaan aplikasi ATLAS di KAP Indonesia, yang berpotensi menciptakan dinamika serupa.

Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Implementasi Standar

Literatur *audit* mengidentifikasi empat kelompok faktor yang secara signifikan mempengaruhi kualitas implementasi standar audit di level firma. Pertama, *auditor competence*, penelitian Francis (2011) & Causholli et al. (2014) menunjukkan bahwa disparitas kompetensi dalam tim *audit* merupakan prediktor signifikan variasi kualitas audit. Kedua, *time pressure*, Coram et al. (2004) membuktikan bahwa tekanan anggaran waktu berhubungan negatif dengan perilaku *audit* disfungsional, termasuk pengurangan prosedur substantif. Ketiga, *technology use*, Agustina & Dewi (2025) menemukan bahwa pemanfaatan teknologi *audit* meningkatkan efektivitas, namun penelitian Braun & Davis (2003) memperingatkan risiko *automation bias* di mana *auditor* terlalu percaya pada hasil sistem berbasis teknologi. Keempat, *quality control mechanisms*, Tanusdjaja (2021) membuktikan bahwa sistem pengendalian mutu yang kuat merupakan moderator penting antara kepatuhan standar dan kualitas *audit*.

Research Gap dan Posisi Penelitian

Sintesis literatur menunjukkan bahwa mayoritas penelitian tentang implementasi standar *audit* di KAP Indonesia bersifat deskriptif-konfirmatif, mengkonfirmasi bahwa standar diterapkan, tanpa mengevaluasi *kualitas* implementasi dan tantangan spesifiknya. Studi kasus yang ada umumnya terbatas pada deskripsi tahapan prosedural tanpa triangulasi data yang memadai (Maharani et al., 2024). Penelitian ini mengisi gap tersebut dengan mengadopsi pendekatan kritis-evaluatif yang secara eksplisit membandingkan standar ideal (*normative*)

dengan praktik aktual (*empirical*), sesuai kerangka *audit expectation gap* yang dirumuskan Porter (1993).

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan desain studi kasus instrumental (Stake, 1995), di mana KAP Heliantono dan Rekan Cabang Semarang dipilih sebagai kasus untuk memahami fenomena yang lebih luas terkait implementasi ISA di KAP *non-Big Four* Indonesia. Desain ini dipilih karena memungkinkan eksplorasi mendalam dan kontekstual atas pertanyaan "*bagaimana*" dan "*mengapa*" yang tidak dapat dijawab melalui pendekatan kuantitatif (Yin, 2018).

Strategi Triangulasi Data

Untuk mengatasi keterbatasan studi kasus tunggal dan meningkatkan validitas internal, penelitian ini menerapkan triangulasi data dari tiga sumber yang saling melengkapi selama periode September–November 2025 (13 minggu):

a. Observasi Partisipan Terstruktur

Peneliti terlibat langsung dalam aktivitas audit termasuk penyusunan Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP), penggunaan aplikasi ATLAS, *vouching* dokumen, dan proses dokumentasi audit. Setiap sesi observasi direkam dalam catatan lapangan terstruktur menggunakan protokol observasi berbasis dimensi ISA 315/330/700.

b. Wawancara Semi-Terstruktur

Wawancara dilakukan terhadap tujuh informan kunci, tiga auditor junior, dua auditor senior, satu manajer audit, dan satu pembimbing instansi, menggunakan panduan wawancara yang dikembangkan dari dimensi ISA. Transkrip wawancara divalidasi melalui *member checking* kepada informan.

c. Analisis Dokumen

Dokumen yang dianalisis meliputi program audit, KKP lintas tiga penugasan berbeda, laporan auditor independen, surat penugasan, konfirmasi bank, dan log aktivitas aplikasi ATLAS. Analisis dokumen diorientasikan untuk mengidentifikasi konsistensi, kelengkapan, dan kedalaman dokumentasi relatif terhadap persyaratan ISA.

Teknik Analisis Data

Data dianalisis menggunakan teknik analisis tematik deduktif-induktif (Braun & Clarke, 2006), di mana tahap deduktif dilakukan dengan mengorganisasi data berdasarkan dimensi ISA 315, 330, dan 700, sedangkan tahap induktif digunakan untuk mengidentifikasi tema-tema yang muncul dari data lapangan yang melampaui kerangka deduktif awal.

Keabsahan data dijamin melalui triangulasi sumber, *peer debriefing* dengan sesama peneliti, member checking, serta *audit trail* berupa dokumentasi yang lengkap.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil analisis triangulasi menunjukkan bahwa KAP Heliantono dan Rekan Cabang Semarang secara umum telah mengimplementasikan kerangka ISA secara sistematis. Namun, analisis kritis mengungkapkan kesenjangan implementasi spesifik yang tidak dapat ditangkap melalui pendekatan deskriptif semata. Tabel 1 merangkum temuan utama beserta evaluasi kritis pada setiap tahapan.

Tabel 1. Evaluasi Kritis Penerapan Standar Audit di KAP Heliantono dan Rekan.

Tahapan Audit	Temuan Positif (Kepatuhan)	Temuan Kritis (Kesenjangan)	Standar Relevan
Perencanaan (Risk Assessment)	Identifikasi risiko berbasis ISA 315; penyusunan program audit berbasis risiko; pemahaman entitas klien terdokumentasi	Ambang batas materialitas tidak selalu terdokumentasi konsisten antar tim; penilaian risiko inheren cenderung didasarkan pada pengalaman prior year tanpa evaluasi ulang yang memadai	ISA 315, ISA 300
Pelaksanaan (Risk Response)	Prosedur substantif dan uji pengendalian dilaksanakan; dokumentasi ATLAS memadai; supervisi berjenjang aktif	Ketergantungan pada template ATLAS berpotensi mengurangi fleksibilitas pertimbangan profesional; prosedur analitis substantif kurang dimanfaatkan secara optimal dibanding prosedur detail	ISA 330, ISA 520, ISA 220
Pelaporan (Reporting)	Opini audit berbasis evaluasi bukti komprehensif; rekomendasi pengendalian internal diberikan kepada klien	Pada penugasan berisiko rendah, representasi manajemen verbal kadang menggantikan dokumentasi tertulis formal; komunikasi temuan signifikan kepada manajemen tidak selalu terdokumentasi	ISA 700, ISA 580, ISA 265

Tahap Perencanaan: Kepatuhan Sistematis dengan Celah Dokumentasi Materialitas

Observasi selama 13 minggu mengkonfirmasi bahwa KAP telah membangun sistem identifikasi risiko yang terstruktur sesuai ISA 315.3. Auditor secara konsisten melakukan *entity-level risk assessment* yang mencakup pemahaman industri, regulasi, dan sistem pengendalian internal klien. Program audit yang dihasilkan mencerminkan pendekatan *risk-based* yang sejalan dengan temuan Arens et al., (2017).

Namun, analisis dokumen mengungkapkan celah kritis yang tidak teridentifikasi dalam studi deskriptif sebelumnya: penentuan ambang batas materialitas (*materiality threshold*) tidak

selalu terdokumentasi secara konsisten antar anggota tim. Wawancara dengan dua auditor junior mengungkapkan bahwa angka materialitas sering dikomunikasikan secara verbal oleh senior tanpa selalu dimasukkan ke dalam dokumen KKP. Hal ini berpotensi melanggar persyaratan ISA 320 tentang *materiality in planning and performing an audit*, yang mensyaratkan penetapan dan dokumentasi materialitas secara formal. Temuan ini sejalan dengan peringatan Knechel (2007) bahwa formalisasi prosedur audit yang berlebihan justru dapat menciptakan mekanisme *work-around* informal yang mengurangi kualitas audit.

Dari perspektif teori keagenan, celah dokumentasi ini mengurangi *audit trail* yang diperlukan untuk mempertahankan akuntabilitas auditor terhadap prinsipal. Kondisi ini perlu mendapat perhatian dalam sistem pengendalian mutu KAP, khususnya dalam mekanisme supervisi berjenjang yang diatur ISA 220.

Tahap Pelaksanaan: Efisiensi ATLAS dan Paradoks Standardisasi

Implementasi aplikasi ATLAS sebagai sistem manajemen KKP digital terbukti meningkatkan efisiensi dokumentasi secara signifikan. Temuan ini konsisten dengan penelitian Fadilah et al. (2026), Dewi & Wilasittha (2024). Mekanisme supervisi berjenjang yang difasilitasi ATLAS, di mana auditor senior dapat mereview KKP secara *real-time*, mencerminkan pengendalian mutu yang sejalan dengan ISA 220.

Akan tetapi, analisis kritis mengidentifikasi apa yang peneliti sebut sebagai *ATLAS standardization paradox*: template KKP yang terstandarisasi dalam ATLAS cenderung mengarahkan auditor untuk mengisi formulir yang tersedia daripada mendisain prosedur audit yang optimal berdasarkan karakteristik klien. Observasi partisipan menunjukkan bahwa dalam beberapa penugasan, prosedur analitis substantif (ISA 520), yang seharusnya menjadi alat diagnosis risiko yang kuat, kurang dioptimalkan karena tidak ada template terstruktur untuknya di ATLAS, sementara prosedur *vouching* detail yang menyita lebih banyak waktu justru lebih konsisten dilakukan karena templatennya tersedia lengkap.

Temuan ini memiliki implikasi penting: ketergantungan pada sistem berbasis template dapat secara bertahap menggeser *risk-based judgment* menjadi *tool-based compliance*. Braun dan Davis (2003) telah mengidentifikasi risiko *automation bias* serupa dalam konteks *Computer-Assisted Audit Tools* (CAATs). Implikasi ini memperkaya literatur dengan konteks aplikasi ATLAS spesifik Indonesia, yang belum dikaji secara kritis sebelumnya.

Paradoks tersebut dapat diminimalkan melalui pengembangan modul analitis substantif yang lebih kuat dalam ATLAS, peningkatan pelatihan auditor agar tidak membatasi prosedur hanya pada template yang tersedia, serta pelaksanaan *review quality control* yang secara

eksplisit menilai ketepatan pemilihan prosedur audit, bukan hanya kelengkapan pengisian template.

Tahap Pelaporan: Antara Efisiensi Pragmatis dan Risiko Kepatuhan ISA 580

Pada tahap pelaporan, KAP secara konsisten menghasilkan laporan auditor independen yang memenuhi persyaratan format ISA 700. Praktik pemberian rekomendasi pengendalian internal kepada klien, di luar kewajiban pelaporan formal, mencerminkan nilai tambah profesional yang melampaui fungsi attestasi minimal (DeFond & Zhang, 2014).

Namun, temuan kritis yang signifikan teridentifikasi dalam konteks dokumentasi representasi manajemen: pada tiga dari tujuh penugasan yang diobservasi, representasi manajemen atas klausul tertentu diperoleh melalui komunikasi verbal dan tidak selalu diikuti dengan konfirmasi tertulis formal (ISA 580, *Written Representations*). Auditor senior yang diwawancarai menjelaskan bahwa praktik ini didasarkan pada pertimbangan *low-risk engagement* dan hubungan kepercayaan jangka panjang dengan klien. Meskipun pertimbangan profesional ini dapat dipahami secara pragmatis, namun secara normatif melanggar persyaratan eksplisit ISA 580.3 yang mewajibkan representasi tertulis tanpa pengecualian.

Temuan ini menggarisbawahi apa yang dalam literatur dikenal sebagai *familiarity threat*, risiko kehilangan independensi dan skeptisisme profesional akibat hubungan yang terlalu akrab dengan klien (IESBA, 2021). Implikasinya relevan bagi pengawasan IAPI terhadap KAP yang memiliki klien berulang jangka panjang.

Sintesis: Kontribusi Penelitian terhadap Literatur Audit

Secara keseluruhan, penelitian ini memberikan tiga kontribusi spesifik. Pertama, menyediakan bukti empiris operasional tentang ISA implementation gap di KAP non-Big Four Indonesia yang tidak dapat diidentifikasi melalui studi survei. Kedua, mengidentifikasi ATLAS standardization paradox sebagai fenomena baru dalam literatur digitalisasi audit Indonesia. Ketiga, mendokumentasikan familiarity threat dalam konteks penugasan berulang di KAP menengah sebagai area yang memerlukan perhatian regulatoris. Ketiga temuan ini memperluas dan memperdalam pemahaman yang dibangun oleh Cahyono (2025), Adha (2025), dan Tanusdjaja (2021) dengan dimensi kritis yang belum mereka eksplorasi.

5. KESIMPULAN

Penelitian ini menghasilkan temuan yang lebih bernuansa daripada sekadar konfirmasi kepatuhan terhadap standar. KAP Heliantono dan Rekan Cabang Semarang telah membangun sistem implementasi ISA yang secara struktural solid, namun analisis kritis mengungkapkan tiga kesenjangan implementasi yang perlu diperhatikan, yaitu inkonsistensi dokumentasi

materialitas antar anggota tim pada tahap perencanaan, *ATLAS standardization paradox* yang berpotensi menggeser *risk-based judgment* menjadi *tool-based compliance* pada tahap pelaksanaan, serta substitusi representasi manajemen tertulis dengan representasi verbal pada penugasan berisiko rendah yang secara normatif bertentangan dengan ISA 580. Temuan-temuan ini memiliki implikasi akademis dan praktis, di mana secara akademis penelitian ini menunjukkan bahwa studi deskriptif satu dimensi tidak cukup untuk memahami kualitas implementasi ISA sehingga diperlukan pendekatan kritis dengan triangulasi data yang kuat, sedangkan secara praktis implikasinya ditujukan kepada KAP melalui penguatan dokumentasi materialitas dan revisi template ATLAS, kepada auditor melalui pelatihan pertimbangan profesional yang independen dari template, serta kepada IAPI atau regulator melalui pengawasan terhadap familiarity threat dan risiko standardisasi berbasis teknologi.

Penelitian ini juga memiliki beberapa keterbatasan yang perlu diakui, di antaranya studi kasus tunggal yang membatasi generalisabilitas temuan meskipun desain instrumental memungkinkan transferabilitas analitik (Stake, 1995), keterbatasan akses terhadap dokumen audit karena kerahasiaan klien yang menyebabkan analisis tidak mencakup seluruh aspek penugasan, serta periode observasi selama 13 minggu yang kemungkinan tidak menangkap variasi musiman dalam praktik audit seperti perbedaan antara periode sibuk dan tidak sibuk. Untuk pengembangan penelitian selanjutnya direkomendasikan tiga arah utama, yaitu studi komparatif multi-KAP untuk menguji apakah *ATLAS standardization paradox* merupakan fenomena spesifik firma atau bersifat sistemik dalam industri audit Indonesia, penelitian longitudinal untuk melacak perubahan kualitas implementasi ISA seiring peningkatan maturitas teknologi ATLAS, serta studi mengenai efektivitas program pelatihan IAPI dalam mengembangkan pertimbangan profesional *auditor* yang independen dari ketergantungan terhadap *template*.

DAFTAR REFERENSI

- Adha, B. M. (2025). Peningkatan kualitas audit: Standar auditing dan sistem pengendalian mutu. *Jurnal Sikap*, 9(2).
- Agoes, S. (2003). Penerapan standar auditing dan pengendalian mutu pada KAP anggota FAMP Indonesia. *Media Riset Akuntansi*, 4(3). <https://doi.org/10.25105/mraai.v3i3.1796>
- Agustina, P. A. A., & Dewi, P. P. (2025). Impact of audit standards understanding and technology use on effectiveness. *Jurnal ASET (Akuntansi Riset)*, 9(1), 73–100.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2017). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (16th ed.). Pearson.

- Braun, R. L., & Davis, H. E. (2003). Computer-assisted audit tools and techniques: Analysis and perspectives. *Managerial Auditing Journal*, 18(9), 725–731. <https://doi.org/10.1108/02686900310500488>
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77–101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>
- Cahyono, D. (2025). Implementasi standar audit di KAP dan pengaruhnya terhadap kualitas audit. *Jurnal Akuntansi Indonesia*, 14(1).
- Causholli, M., De Martinis, M., Hay, D., & Knechel, W. R. (2014). Audit market structure, fees and Big 4 premium: Theory and evidence. *Accounting & Finance*, 54(2), 617–641.
- Chang, A., Stefy, S., & Winny, W. (2022). Compliance analysis of the implementation of the public accountant professional code of ethics by public accountants in Indonesia. *Sinomics Journal*, 1(5), 731–736. <https://doi.org/10.54443/sj.v1i5.82>
- Coram, P., Ng, J., & Woodliff, D. R. (2004). The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 159–167. <https://doi.org/10.2308/aud.2004.23.2.159>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2–3), 275–326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- Dewi, A. N., & Wilasittha, A. A. (2024). Penerapan aplikasi ATLAS terhadap proses penilaian risiko. *Jurnal Ilmiah Metansi*, 7(2), 317–323. <https://doi.org/10.57093/metansi.v7i2.289>
- Fadilah, H. N., Irianto, B. S., & Maghfiroh, S. (2026). Implementation of public accountant professional standards (SPAP) through Excel-based ATLAS audit application at public accounting firms. *Journal of Innovative and Creativity*, 6(1), 2270–2274. <https://doi.org/10.31004/joecy.v6i1.6519>
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125–152. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2021). *Standar audit (SA): Adopsi International Standards on Auditing*.
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2021). *International code of ethics for professional accountants (including international independence standards)*. IFAC.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Knechel, W. R. (2007). The business risk audit: Origins, obstacles and opportunities. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4–5), 383–408. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.005>
- Maharani, S. (2024). Penerapan standar profesional akuntan publik dalam perencanaan audit KAP XYZ. *Jurnal Akademik Ekonomi dan Manajemen*, 1(3), 132–142.
- Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2017). *Auditing & assurance services: A systematic approach* (10th ed.). McGraw-Hill Education.

- Mwansa, M. M. (2026). Assessment of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) implementation ZCAS. *World Journal of Advanced Research and Reviews*, 29(3), 204–214. <https://doi.org/10.30574/wjarr.2026.29.3.0541>
- Pasaribu, L., Situmorang, R. Z., & Nazwa, S. (2023). The impact of the implementation of the latest auditing standards on the quality of financial statements. *Jurnal Sistem Informasi, Akuntansi dan Manajemen*, 3(2), 231–237. <https://doi.org/10.54951/sintama.v3i2.564>
- Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research*, 24(93), 49–68. <https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729463>
- Ratri, M. C. (2020). Penerapan standar profesional audit internal dan kualitas audit. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, 22(1). <https://doi.org/10.34208/jba.v22i1.605>
- Sonjaya, Y., Prasetyaningrum, S., Auliyah, I., & Labo, I. A. (2025). Implementation of public sector accounting systems and standards in improving financial transparency. *Advances in Applied Accounting Research*, 3(1), 1–13. <https://doi.org/10.60079/aaar.v3i1.420>
- Stake, R. E. (1995). *The art of case study research*. Sage.
- Tanusdjaja, N. A. (2021). Pengaruh standar auditing dan standar pengendalian mutu terhadap kualitas audit. *BIMA*, 3(1). <https://doi.org/10.24912/jpa.v3i1.11664>
- Wirawan, A. (2025). Prosedur standar audit internasional. *BIMA*, 2(1). <https://doi.org/10.57235/bima.v2i1.5028>
- Yin, R. K. (2018). *Case study research and applications: Design and methods* (6th ed.). Sage.