

**PENGARUH PENGUNGKAPAN *KEY AUDIT MATTERS* (KAM)
DAN KARAKTERISTIK AUDITOR TERHADAP KUALITAS
AUDIT**

(Tesis)

Oleh

**IRMA YOLANDA JAPASINDO
NPM. 2321031041**



**PROGRAM STUDI MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2025**

**PENGARUH PENGUNGKAPAN *KEY AUDIT MATTERS* (KAM)
DAN KARAKTERISTIK AUDITOR TERHADAP KUALITAS
AUDIT**

Oleh

IRMA YOLANDA JAPASINDO

Tesis

**Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar
MAGISTER ILMU AKUNTANSI**

Pada

**Program Studi Magister Ilmu Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung**



**PROGRAM STUDI MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2025**

ABSTRAK

PENGARUH PENGUNGKAPAN *KEY AUDIT MATTERS* (KAM) DAN KARAKTERISTIK AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT

Oleh

IRMA YOLANDA JAPASINDO

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) dan karakteristik auditor terhadap kualitas audit pada perusahaan Badan Usaha Milik Negara (BUMN) yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2022–2024. Karakteristik auditor dalam penelitian ini diproksikan dengan audit fee, audit tenure, dan reputasi auditor, serta melibatkan variabel kontrol berupa ukuran perusahaan, profitabilitas, leverage, dan komite audit. Jenis penelitian ini adalah kuantitatif dengan menggunakan data sekunder berupa laporan keuangan dan laporan auditor independen yang telah mengadopsi Standar Audit (SA) 701. Sampel penelitian diperoleh melalui metode purposive sampling dengan total 90 observasi. Data dianalisis menggunakan regresi linear berganda dengan bantuan SPSS. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengungkapan KAM berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, audit fee berpengaruh positif signifikan, audit tenure berpengaruh negatif signifikan, sedangkan reputasi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Selain itu, variabel kontrol profitabilitas terbukti signifikan memengaruhi kualitas audit, sementara ukuran perusahaan, leverage, dan komite audit tidak signifikan. Temuan ini memberikan implikasi bagi regulator, auditor, dan pemangku kepentingan untuk meningkatkan kualitas audit melalui penguatan transparansi KAM, penentuan audit fee yang wajar, serta pengawasan atas masa perikatan audit.

Kata Kunci: Key Audit Matters, audit fee, audit tenure, reputasi auditor, kualitas audit, BUMN

ABSTRACT

THE EFFECT OF KEY AUDIT MATTERS (KAM) DISCLOSURE AND AUDITOR CHARACTERISTICS ON AUDIT QUALITY

By

IRMA YOLANDA JAPASINDO

This study aims to analyze the effect of *Key Audit Matters* (KAM) disclosure and auditor characteristics on audit quality in State-Owned Enterprises (SOEs) listed on the Indonesia Stock Exchange during the 2022–2024 period. Auditor characteristics in this research are proxied by audit fee, audit tenure, and auditor reputation, with control variables including firm size, profitability, leverage, and audit committee. This research is a quantitative study using secondary data from audited financial statements and independent auditor reports that have adopted Audit Standard (SA) 701. The sample was determined using purposive sampling, resulting in 90 observations. Data were analyzed using multiple linear regression with the assistance of SPSS. The results show that KAM disclosure has a significant effect on audit quality, audit fee has a significant positive effect, audit tenure has a significant negative effect, while auditor reputation does not significantly affect audit quality. Furthermore, profitability as a control variable significantly affects audit quality, while firm size, leverage, and audit committee have no significant effect. These findings provide implications for regulators, auditors, and stakeholders to improve audit quality through strengthening KAM transparency, determining fair audit fees, and monitoring audit engagement tenure.

Keywords: Key Audit Matters, audit fee, audit tenure, auditor reputation, audit quality, State-Owned Enterprises

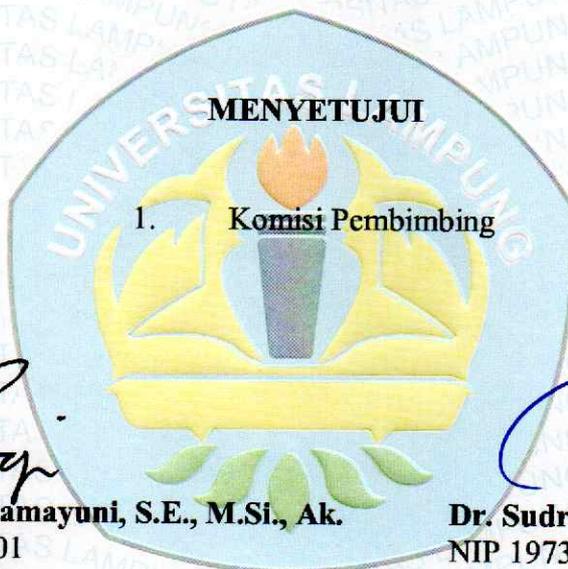
Judul Tesis : **Pengaruh Pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) dan Karakteristik Auditor Terhadap Kualitas Audit**

Nama Mahasiswa : **Irma Yolanda Japasindo**

Nomor Pokok Mahasiswa : 2321031041

Program Studi : **Magister Ilmu Akuntansi**

Fakultas : **Ekonomi dan Bisnis**




Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Ak.
NIP 197506202000122001


Dr. Sudrajat, S.E., M.Acc., Akt.
NIP 197309232005011001

2. **Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi**


Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Ak.
NIP 197506202000122001

MENGESAHKAN

1. Tim Penguji

Ketua : Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Ak.

Rog
.....

Sekretaris : Dr. Sudrajat, S.E., M.Acc., Akt.

Ammy
.....

Penguji Utama : Prof. Dr. Einde Evana, S.E, M. Si., Akt., CA., CPA.

Einde

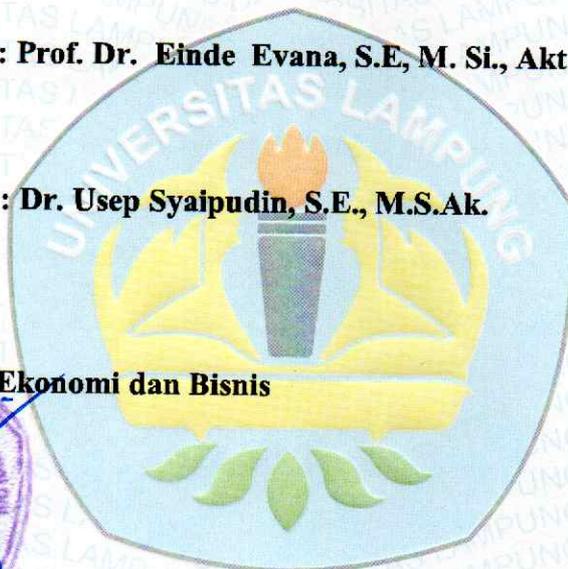
Anggota : Dr. Usep Syaipudin, S.E., M.S.Ak.

Usep
.....

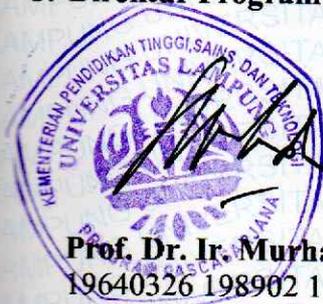
2. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis



Prof. Dr. Nairobi, S.E., M.Si.
19660621 199003 1 003



3. Direktur Program Pascasarjana



Prof. Dr. Ir. Murhadi, M.Si.
19640326 198902 1 001

Tanggal Lulus Ujian Tesis : **08 Agustus 2025**

PERNYATAAN BEBAS PLAGIARISME

Saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Irma Yolanda Japasindo

NPM : 2321031041

Dengan ini menyatakan bahwa tesis yang berjudul “Pengaruh Pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) dan Karakteristik Auditor terhadap Kualitas Audit” adalah benar hasil karya saya sendiri. Dalam tesis ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui seolah-olah sebagai tulisan saya, selain itu atau yang saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan penulis aslinya. Apabila dikemudian hari terbukti bahwa pernyataan saya ini tidak benar, maka saya siap menerima sanksi sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Bandar Lampung, 22 September 2025



Irma Yolanda Japasindo

RIWAYAT HIDUP

Penulis lahir di Penengahan pada tanggal 09 Juli 1996 dengan nama lengkap Irma Yolanda Japasindo yang merupakan anak pertama dari dua bersaudara. Penulis merupakan gadis keturunan Jawa, Padang, Sunda dari pasangan Bapak Mariman dan Ibu Yuliana, serta memiliki adik bernama Achmmad Yulimar Japasindo.

Pendidikan yang telah diselesaikan oleh penulis adalah sebagai berikut :

1. Sekolah Dasar (SD) di SDN 02 Sidoasri, lulus pada tahun 2008.
2. Sekolah Menengah Pertama (SMP) di SMPN 01 Sidomulyo, lulus pada tahun 2008.
3. Sekolah Menengah Atas (SMA) di SMAN 01 Sidomulyo, lulus pada tahun 2014.
4. Pendidikan Diploma Jurusan Akuntansi di Universitas Lampung (Unila), lulus pada tahun 2018.
5. Pendidikan Strata I Jurusan Akuntansi di Universitas Bandar Lampung (UBL), lulus pada tahun 2023.

Pada tahun 2023 penulis melanjutkan pendidikan Pascasarjana pada Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

PERSEMBAHAN

Kupersembahkan Tesis ini Sebagai tanda cinta dan kasih sayang Kepada:

Diri sendiri

Terimakasih sudah menjalani semua ini dengan sangat baik!

***Kedua Orangtua hebatku
Ayah Mariman dan Mama Yuliana***

Terimakasih selalu menjadi rumah, selalu menyemangati, dan tidak pernah menghakimi saat aku membuat kesalahan.

***Adikku
Achmmad Yulimar Japasindo***

Terimakasih sudah jadi penyemangat dan warna kehidupan ku.

***Pimpinan Kantor
Dr. Einde Evana, CPA.***

Terimakasih banyak atas kesempatan dan dukungan yang telah diberikan pak.

Partner, Sahabat dan Rekan

Terimakasih atas dukungan, bantuan dan nasehat yang sudah diberikan.

SANWACANA

Puji syukur kepada Allah SWT, karena atas segala berkat, rahmat dan karunia-Nya pada akhirnya penulis dapat menyelesaikan tesis yang berjudul “PENGARUH PENGUNGKAPAN *KEY AUDIT MATTERS* (KAM) DAN KARAKTERISTIK AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT” sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Ilmu Akuntansi pada Program Studi Magister Ilmu Akuntansi di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Proses penyusunan tesis ini sangat dipengaruhi oleh banyak hal dan juga dukungan, dorongan dan bimbingan serta bantuan materil moral dari berbagai pihak. Dalam kesempatan ini dengan segala kerendahan hati, penulis ingin menyampaikan rasa hormat dan terima kasih yang tulus kepada :

1. Ibu Prof. Dr. Ir. Lusmeilia Afriana, D.E.A., IPM., ASEAN Eng., selaku Rektor Universitas Lampung.
2. Bapak Prof. Dr. Ir. Murhadi, M.Si. selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Lampung.
3. Bapak Prof. Dr. Nairobi, S.E., M.Si., Selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
4. Ibu Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Ak Selaku Ketua Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung dan pembimbing utama atas kesediaan dan waktunya untuk memeberikan bimbingan, motivasi dan inspirasi yang sangat bermanfaat bagi penulis dan tesis ini.

5. Bapak Dr. Sudrajat, S.E., M.Acc., Akt., selaku pembimbing kedua atas kesediaan dan waktunya untuk memberikan bimbingan, motivasi, kritik dan saran yang sangat bermanfaat bagi penulis dan tesis ini.
6. Bapak Prof. Dr. Einde Evana, S.E, M. Si., Akt., CA., CPA., selaku penguji utama yang telah memberikan dukungan penuh, meluangkan waktunya untuk memberikan arahan, kritik dan saran serta nasihat dan ilmu yang bermanfaat terhadap penulis dan tesis ini.
7. Bapak Dr. Usep Syaipudin, S.E., M.S.Ak., selaku penguji kedua yang telah meluangkan waktunya untuk memberikan masukan, arahan, kritik dan saran serta nasihat dan ilmu yang bermanfaat terhadap penulis dan tesis ini.
8. Seluruh Dosen Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung yang telah memebrikan ilmu pengetahuan dan pembelajaran yang berharga bagi penulis selama menempuh pendidikan.
9. Staff Akademik, Administrasi, Tata Usaha, para pegawai, serta staff keamanan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung yang telah banyak membantu dan memberikan pelayanan terbaik selama penulis menempuh pendidikan.
- 10.Sahabat dunia akherat; Eka, Kiyak, Andriana, Ratna, Paul, Uta, Amel, Tehfai, Tehlis, Tehrim, Uti, Yunda, Tufa, Sofia terimakasih atas semua bantuan, semangat, motivasinya dan do'a sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini.
- 11.Partner perjuangan Jordan terimakasih telah menjadi teman diskusi, belajar dan berkeluh kesah dan berjuang bersama.
- 12.Teman-teman kantor dan Magister Ilmu Akuntansi 2023, terimakasih atas segala kebaikan, bantuan, wawasan serta cerita suka dan duka selama perkuliahan.

Atas bantuan dan dukungan selama ini penulis mengucapkan terimakasih kepada semua pihak yang telah membantu dalam penyelesaian tesis ini, semoga Allah SWT membalas kebaikan yang telah dilakukan selama ini. Mohon maaf atas segala sesuatu yang kurang berkenan. Semoga tesis ini dapat memeberikan manfaat dan keberkahan bagi semua pembacanya. Terimakasih.

Bandar Lampung, 25 September 2025 Penulis



Irma Yolanda Japasindo
NPM. 2321031041

DAFTAR ISI

ABSTRAK	iii
ABSTRACT	iv
MENYETUJUI	v
MENGESAHKAN	vi
PERNYATAAN BEBAS PLAGIARISME	vii
RIWAYAT HIDUP	viii
PERSEMBAHAN	ix
SANWACANA	x
BAB 1 PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Rumusan Masalah.....	6
1.3 Tujuan Penelitian	7
1.4 Manfaat Penelitian	7
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	8
2.1 Landasan Teori	8
2.1.1 Teori Komunikasi (<i>Communication Theory</i>)	8
2.1.2 Teori Agency (<i>Agency Theory</i>)	9
2.1.3 Kualitas Audit.....	9
2.1.4 <i>Key Audit Matters</i> (KAM)	10
2.1.5 Karakteristik Auditor	11
2.2 Kerangka Penelitian.....	13
2.3 Hipotesis Penelitian	14
BAB III METODOLOGI PENELITIAN	18
3.1 Jenis Penelitian	18
3.2 Populasi dan Sampel	18
3.3 Sumber Data dan Alat Analisis	19
3.4 Definisi Operasional Variabel	19
3.4.1 Pengungkapan <i>Key Audit Matters</i> /KAM (X1).....	19
3.4.2 <i>Audit fee</i> (X2).....	21
3.4.3 <i>Audit Tenure</i> (X3)	21

3.4.4	Reputasi Auditor (X4)	22
3.4.5	Kualitas Audit (Y)	22
3.4.6	Variabel Kontrol.....	23
3.5	Metode Analisis Data.....	24
3.5.1	Statistik Deskriptif	24
3.5.2	Uji Asumsi Klasik	24
BAB IV PEMBAHASAN.....		28
4.1	Deskripsi Objek Penelitian.....	28
4.2	Statistik Deskriptif	28
4.3	Uji Asumsi Klasik.....	31
4.3.1	Uji Normalitas	31
4.3.2	Uji Multikolinearitas	32
4.3.3	Uji Heteroskedastisitas	33
4.3.4	Uji Hipotesis (Analisis Regresi Linear Berganda).....	33
4.4.	Pembahasan.....	39
4.4.1.	Pengaruh Pengungkapan <i>Key Audit Matters</i> (KAM) terhadap Kualitas Audit	39
4.4.2.	Pengaruh Audit <i>Fee</i> terhadap Kualitas Audit	42
BAB V SIMPULAN DAN SARAN.....		49
5.1	Kesimpulan.....	49
5.2	Keterbatasan Penelitian.....	50
5.3	Saran	51
5.3.1	Saran Praktis	51
5.3.2	Saran Akademik	52
DAFTAR PUSTAKA.....		53
LAMPIRAN		60

DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Kasus kegagalan audit di Indonesia	1
Tabel 2.1 Definisi Variabel	23
Tabel 4.1 Pengambilan Sampel	28
Tabel 4.2 Statistik Deskriptif.....	29
Tabel 4.3 Uji Normalitas	31
Tabel 4.4 Uji Multikolinearitas	32
Tabel 4.5 Analisis Regresi Linear Berganda.....	34
Tabel 4.6 Analisis Uji Koefisien Determinasi.....	37
Tabel 4.7 Analisis Uji F (Simultan).....	38
Tabel 4.8 Analisis Uji t (Parsial)	39
Tabel 4.9 Hasil Uji Hipotesis	39

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Kerangka Penelitian.....	13
Gambar 4.1 Uji Heterokedastisitas	33

BAB 1 PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Fenomena kualitas audit di Indonesia merupakan topik yang masih terus diperbincangkan karena dalam kenyataannya masih banyak terjadi kasus kegagalan audit oleh KAP. Berikut tabel yang merangkum beberapa peristiwa kegagalan audit yang terjadi di Indonesia:

Tabel 1.1 Kasus kegagalan audit di Indonesia

Tahun	Pihak Terkait	Perusahaan Klien	Jenis Pelanggaran/Kegagalan Audit	Sumber
2015	AP Ben Ardi, CPA	PT XXX	Tidak mematuhi Standar Auditing (SA) – SPAP dalam audit umum atas laporan keuangan 2013.	PPPK, 2018
2017	KAP Purwanto, Suherman dan Surja & EY Indonesia	PT Indosat Tbk	Gagal menyajikan bukti atas perhitungan sewa 4.000 menara seluler, tetapi tetap memberikan opini WTP.	Kontan, 2017
2019	AP Kasner Sirumapea & KAP Tanubrata, Sutanto, Fahmi, Bambang & Rekan	PT Garuda Indonesia Tbk	Kesalahan audit atas laporan keuangan tahun buku 2018.	PPPK, 2019
2024	KAP Hendrawinata Hanny Erwin & Sumargo (Kreston HHES)	PT Indofarma Tbk & anak perusahaan	Mengabaikan temuan signifikan, manipulasi dan penyembunyian informasi menyebabkan kerugian negara Rp371,8 miliar.	Kompasiana, 2024

Sumber : Data Diolah (2024)

Sekretaris Jenderal a.n. Menteri Keuangan telah menetapkan pemberian sanksi pembekuan izin Akuntan Publik (AP) Ben Ardi, CPA selama 6 (enam) bulan melalui Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Nomor : 445/KM.1/2015 tanggal 29 Mei 2015. Penetapan sanksi pembekuan izin itu berdasar Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Sanksi tersebut akibat yang bersangkutan belum sepenuhnya mematuhi Standar Auditing (SA) - Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dalam pelaksanaan audit umum atas laporan klien PT. XXX Tahun Buku 2013, yang dinilai berpotensi berpengaruh cukup signifikan terhadap Laporan Auditor Independen (PPP, 2018).

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) atau Dewan Pengawas Perusahaan Akuntan Publik Amerika Serikat (AS) menjatuhkan hukuman kepada Kantor Akuntan Publik (KAP) Purwanto, Suherman dan Surja beserta partner Ernst and Young (EY) Indonesia berupa denda US\$ 1 juta kepada Ernst and Young Indonesia karena terbukti berperan dalam kegagalan audit laporan keuangan PT Indosat Tbk pada tahun 2011. Hukuman ini dijatuhkan karena KAP Purwanto, Suherman dan Surja karena telah gagal menyajikan bukti yang mendukung perhitungan atas sewa 4.000 menara seluler, tetapi memberikan label Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) terhadap laporan keuangan tersebut (Kontan, 2017).

Dikutip dari kompasiana (23/05/2024) Pada tanggal 20 Mei 2024, Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) Investigatif atas pengelolaan pendapatan, beban, dan kegiatan investasi PT Indofarma dari tahun 2020 hingga semester I tahun 2023 oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas pengelolaan keuangan PT Indofarma Tbk dan anak perusahaannya mengungkap indikasi penyimpangan signifikan yang menyebabkan kerugian negara sebesar Rp371,8 miliar. Ditemukan adanya berbagai bentuk manipulasi dan penyembunyian informasi penting yang berujung pada penyesatan pemegang saham dan investor mengenai kondisi keuangan perusahaan yang sebenarnya.

Auditor independen dari KAP Hendrawinata Hanny Erwin & Sumargo (Kreston HHES), yang bertugas mengaudit laporan keuangan INAF untuk periode tersebut, menemukan beberapa hal signifikan yang diabaikan atau tidak diungkap secara publik. Kegagalan ini tidak hanya berdampak pada INAF sebagai perusahaan, tetapi juga menimbulkan pertanyaan serius tentang kredibilitas BUMN secara keseluruhan (Kompasiana, 2024)

Kemudian pada tahun 2019 Kementerian Keuangan mengumumkan sanksi yang dijatuhkan pada Akuntan Publik Kasner Sirumapea dan Kantor Akuntan Publik (KAP) Tanubrata, Sutanto, Fahmi, Bambang & Rekan atas kesalahan audit pada Laporan Keuangan PT Garuda Indonesia Tbk tahun buku 2018 (PPPK, 2019). Sedangkan seharusnya menurut (Suttipun, 2021) kualitas audit mencerminkan transparansi dan keandalan laporan keuangan perusahaan kepada para penggunanya, seperti pemegang saham, investor, dan kreditor.

Barghathi (2018) mendokumentasikan bahwa laporan audit terkadang dipandang hanya sebagai persyaratan hukum dan tidak terlalu berguna bagi banyak pemangku kepentingan. Oleh karena itu, regulator memperbaiki standar audit untuk memastikan kegunaan dan transparansi laporan audit untuk membangun kembali kepercayaan pengguna terhadap laporan keuangan (Moroney *et al.*, 2021).

Untuk mengatasi permasalahan tersebut, *International Auditing and Assurance Standards Board* meluncurkan *International Standard on Auditing No. 701* sebagai “Pengomunikasian Hal Audit Utama dalam Laporan Auditor Independen” sejak tahun 2015, yang mensyaratkan bahwa laporan audit baru harus dikomunikasikan oleh *Key Audit Matters* (KAM) dalam laporan tahunan perusahaan. *Key Audit Matters* (KAM) didefinisikan sebagai hal-hal yang, menurut pertimbangan profesional auditor, merupakan hal yang paling signifikan dalam audit atas laporan keuangan periode berjalan (*International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, 2018).

Standar Audit (SA) 701 (2021), “Pengomunikasian Hal Audit Utama dalam Laporan Auditor Independen” telah disetujui oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik I pada tanggal 13 Juli 2021 dan berlaku efektif untuk audit atas laporan keuangan untuk periode yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2022 untuk entitas yang terdaftar. Tujuan disahkannya Standar Audit (SA) 701 adalah untuk meningkatkan nilai komunikatif laporan auditor dengan memberikan transparansi yang lebih baik atas audit yang telah dilaksanakan.

Hal tersebut sesuai dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh (Kitiwong & Sarapaivanich, 2020) menyatakan bahwa pelaporan audit baru dengan pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) mampu meningkatkan kualitas komunikatif dan nilai informatif termasuk kualitas audit. Sejalan dengan hal tersebut beberapa penelitian seperti (Zeng *et al.*, 2021; Suttipun, 2021; Hu *et al.*, 2023; Id, 2023; Nahar & Mollik, 2024; Wei *et al.*, 2023; Fakhri, 2024; Amaraneyssa & Amin, 2024) juga menyatakan bahwa pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) dapat meningkatkan keandalan audit, tanggung jawab dan transparansi untuk menyajikan penilaian yang akurat.

Di sisi lain, menurut (Coram & Wang, 2019) dan (Rautiainen *et al.*, 2021) tidak ada hubungan signifikan antara pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) dan peningkatan kualitas audit. Pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) terlihat membantu dalam meningkatkan efektivitas audit yang dapat membantu audit menjadi lebih terfokus dan terorganisir, memfasilitasi kerja sama yang lebih baik antara auditor dan manajer, serta membantu dalam menyeimbangkan tuntutan untuk mengelola beban kerja dan risiko audit. Oleh karena itu, hasil pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) dalam hal kualitas audit masih belum dapat disimpulkan.

Disamping itu, berdasarkan tinjauan literatur peneliti menduga terdapat faktor lain mempengaruhi kualitas audit yaitu karakteristik auditor yang dalam penelitian ini terdiri dari audit *fee*, audit *tenure* dan reputasi auditor. Faktor pertama adalah audit *fee*, berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh (Aulia &

Yuniarti, 2023) menyatakan bahwa untuk mendapatkan hasil audit berkualitas baik, maka entitas juga perlu membayarkan audit *fee* cukup besar. Sejalan dengan hal tersebut beberapa penelitian seperti (Zeng *et al.*, 2021; Ayuni & Handayani, 2023; Hawella *et al.*, 2023; Herdian, 2023; Oktavia *et al.*, 2023) juga menyatakan bahwa audit *fee* dapat meningkatkan kualitas audit.

Akan tetapi, menurut (Dewita & NR, 2023) besaran audit *fee* tidak bisa menentukan apakah kualitas audit tersebut baik atau tidak, karena besaran audit *fee* merupakan kesepakatan antara auditor dan klien. Hal tersebut selaras dengan penelitian (Indahsari *et al.*, 2021) dan (Aulia & Yuniarti, 2023) yang juga berpendapat bahwa besaran audit *fee* yang dibayarkan perusahaan kepada auditor tidak menentukan atau mempengaruhi kualitas audit.

Kemudian, faktor kedua adalah audit *tenure* atau lamanya masa perikatan, menurut (Dewita & NR, 2023) semakin lama perikatan audit akan memperkuat hubungan antara auditor dengan klien yang akan merusak independensi auditor, sehingga auditor akan kurang cermat serta tidak hati-hati dalam melakukan pemeriksaan yang menyebabkan turunnya kualitas audit. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Hartono & Laksito, 2022) dan (Putri & Pohan, 2022). Berbanding terbalik dengan penelitian yang dilakukan oleh (S. P. Sari *et al.*, 2019) yang menyatakan bahwa perikatan sebelumnya akan mempermudah auditor untuk melakukan pemeriksaan lebih lanjut dan auditor dapat mendasarkan keputusan audit tentang perkembangan klien pengetahuan perusahaan dari waktu ke waktu.

Faktor ketiga adalah reputasi auditor, penelitian sebelumnya terkait reputasi auditor yang dilakukan oleh (R. Sari & Rahmi, 2021) menyatakan bahwa KAP *Big 4* dikenal dalam pelaksanaan auditnya dengan baik karena sesuai dengan standar sehingga dianggap lebih dapat mampu menemukan kesalahan dan kecurangan dalam laporan keuangan bisnis dan bisa mematuhi peraturan serta hukum yang berlaku. Sejalan dengan hal tersebut beberapa penelitian seperti (Effendi & Ulhaq, 2021; Normasyhuri & Suhaidi, 2022; Hidayat & Vestari, 2024)

juga menyatakan bahwa publik memiliki persepsi bahwa hasil audit yang diberikan oleh auditor yang menjadi anggota KAP terkait dengan KAP *Big 4* lebih mampu dipercaya.

Berbeda dengan hal tersebut, beberapa penelitian menyatakan hal berbeda dimana reputasi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, seperti penelitian yang dilakukan oleh (Rizaldi *et al.*, 2022; Hidayah & Subadriyah, 2022; Ayuni & Handayani, 2023). Kualitas audit yang tinggi tidak selalu berasal dari Kantor Akuntan Publik yang berafiliasi dengan KAP *Big 4*. Auditor yang berafiliasi dengan KAP *Big 4* maupun tidak, memiliki kualitas yang sama dalam menjaga kepercayaan masyarakat. KAP bereputasi tinggi juga tidak menutup kemungkinan untuk melakukan kesalahan atau pelanggaran dalam pemeriksaan laporan keuangan suatu perusahaan sehingga mengakibatkan kualitas auditnya tidak baik (Ayuni & Handayani, 2023).

Selain itu, peneliti juga menggunakan variabel kontrol untuk mengurangi efek variabel lain yang tidak diinginkan dan memastikan bahwa perubahan yang diamati pada variabel penelitian (variabel independen) disebabkan oleh variabel manipulasi (variabel dependen) yang diteliti. Adapun variabel kontrol yang digunakan berupa karakteristik perusahaan dan komite audit dimana karakteristik perusahaan meliputi ukuran perusahaan, profitabilitas dan *leverage*. Kebaharuan penelitian ini adalah regulasi yang masih baru yakni pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) merupakan variabel yang masih sangat jarang diteliti di Indonesia. Berdasarkan latar belakang masalah tersebut, maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul: "**Pengaruh Pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) dan Karakteristik Auditor terhadap Kualitas Audit**".

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang, rumusan masalah yang dikemukakan oleh peneliti dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Apakah pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) berpengaruh terhadap kualitas audit?
2. Apakah audit *fee* berpengaruh terhadap kualitas audit?
3. Apakah audit *tenure* berpengaruh terhadap kualitas audit?
4. Apakah reputasi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang telah diuraikan di atas maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji:

1. Pengaruh pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) terhadap kualitas audit;
2. Pengaruh audit *fee* terhadap terhadap kualitas audit;
3. Pengaruh audit *tenure* terhadap terhadap kualitas audit;
4. Pengaruh reputasi auditor terhadap terhadap kualitas audit;

1.4 Manfaat Penelitian

1. Manfaat Teoritis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat dalam menganalisis kualitas audit serta memberikan kontribusi terhadap perkembangan studi keuangan pada penelitian selanjutnya yang terkait dengan faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit.

2. Manfaat Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat dijadikan sebagai bahan acuan bagi para pelaku dan praktisi yang membutuhkan untuk membuat kebijakan seperti:

1. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan bagi akuntan publik agar dapat meningkatkan kualitas audit terutama pengetahuan auditor mengenai standar audit terbaru tentang pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM).
2. Penelitian ini diharapkan memperkaya pengetahuan masyarakat mengenai pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM), audit *fee*, audit *tenure*, dan reputasi auditor terhadap kualitas audit dengan menyertakan bukti-bukti empiris.

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Teori Komunikasi (*Communication Theory*)

Komunikasi adalah proses penyampaian pesan pikiran dan perasaan oleh seseorang kepada orang lain dengan menggunakan lambang-lambang yang bermakna bagi kedua pihak, dalam situasi yang tertentu komunikasi menggunakan media tertentu untuk merubah sikap atau tingkah laku seorang atau sejumlah orang, sehingga ada efek tertentu yang di harapkan (Effendy, 2003:13). Salah satu model yang cukup terkenal adalah model *Lasswell*. Menurut *Lasswell* komunikasi akan berjalan dengan baik apabila melalui lima tahap. Kelima tahap itu adalah "*Who says What in Which channel to Whom with What effect?*", yang berarti komunikasi adalah proses di mana seseorang atau kelompok (*Who*) menyampaikan pesan tertentu (*What*) melalui saluran atau media tertentu (*Which channel*) kepada penerima pesan (*Whom*) yang menghasilkan efek atau dampak tertentu (*What effect*) (Severin dan Tankard, 1992:38).

Pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) merupakan pesan yang dikomunikasikan oleh auditor sebagai pengirim kepada penerima seperti korporasi dan pemangku kepentingan perusahaan (Suttipun, 2021). Teori ini dipilih karena sejalan dengan tujuan disahkannya Standar Audit (SA) 701 dan telah disetujui oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik I pada tanggal 13 Juli 2021 yaitu meningkatkan nilai komunikatif laporan auditor dengan memberikan transparansi yang lebih baik atas audit yang telah dilaksanakan.

2.1.2 Teori Agency (*Agency Theory*)

Teori keagenan atau lebih sering disebut dengan *agency theory* yang di jelaskan oleh Jensen serta Meckling pada tahun 1976 bahwa hubungan keagenan dikenal sebagai sebuah kontrak antara pihak dari prinsipal dan pihak dari agen (Normasyhuri & Suhaidi, 2022). Asumsi dalam teori ini bahwa setiap individu masing-masing memiliki motivasi memenuhi kepentingan sendiri yang akhirnya timbul konflik kepentingan antara prinsipal dan agen (Bakhtiar & Rokhayati, 2023). Astuti *et al.* (2022) dalam penelitiannya menyatakan bahwa hubungan principal dengan agen dalam teori keagenan memiliki hubungan keagenan, demikian halnya dengan hubungan kelembagaan yang dimiliki oleh manajemen dengan auditor.

2.1.3 Kualitas Audit

Menurut buku Arens (2021:3), Auditing adalah akumulasi dan evaluasi bukti mengenai asersi tentang informasi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi dan kriteria yang ditetapkan dan untuk melaporkan hasilnya kepada pengguna yang berkepentingan. Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen. Kualitas Audit menurut (Mulyadi, 2014:43) yaitu suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomis, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan serta penyampaian hasil-hasil kepada pemakai yang berkepentingan.

Suttipun (2021) menyatakan bahwa kualitas audit mencerminkan transparansi dan keandalan laporan keuangan perusahaan kepada para penggunanya, seperti pemegang saham, investor, dan kreditor. Sedangkan menurut (De Angelo, 1981) yang dikutip oleh (Shintya *et al.*, 2016) kualitas audit merupakan probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Seorang auditor dalam menemukan pelanggaran harus memiliki kompetensi serta sikap

kecermatan dan kehati-hatian. Kualitas audit yang baik pada prinsipnya dapat dicapai jika auditor menerapkan standar dan prinsip audit yang telah ada, bersikap bebas tanpa memihak, patuh kepada hukum serta mematuhi kode etik profesi.

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) menyatakan bahwa audit dapat dikatakan berkualitas apabila memenuhi ketentuan atau standar auditing yang mencakup *professional qualities* (mutu profesional) auditor independen, *judgement* (pertimbangan) dalam pelaksanaan audit, dan penyusunan laporan audit. Standar audit ini merupakan pedoman bagi akuntan publik yang membantunya dalam melakukan tanggung jawab profesional atas laporan keuangan yang diauditnya (Murti & Firmansyah, 2017).

2.1.4 Key Audit Matters (KAM)

Key Audit Matters (KAM) adalah hal-hal yang menurut pertimbangan profesional auditor, paling signifikan dalam audit atas laporan keuangan periode berjalan (*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), 2018). Berdasarkan Standar Audit (SA) 701, *Key Audit Matters* (KAM) didefinisikan sebagai hal-hal yang, menurut pertimbangan profesional auditor, merupakan hal yang paling signifikan dalam audit atas laporan keuangan periode ini. Pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) dipilih dari hal-hal yang dikomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Sejalan dengan pengertian tersebut penelitian yang dilakukan oleh (Hosseinniakani *et al.*, 2024) menyatakan bahwa pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) memberikan informasi mengenai risiko yang telah dinilai atas kesalahan penyajian material atau risiko signifikan, pertimbangan audit signifikan atas estimasi akuntansi yang kompleks, dan konsekuensi peristiwa atau transaksi signifikan.

Key Audit Matters (KAM) merupakan respon dari IAASB terhadap pelaksanaan laporan keuangan tertuju pada pengguna sehingga mendorong auditor untuk menyajikan laporan yang lebih jelas. Dengan ini, auditor dapat menyampaikan informasi yang sesuai untuk para pengguna laporan keuangan

(Yoga & Dinarjito, 2021). Pengguna laporan keuangan ini memberikan pernyataan bahwa "informasi tentang signifikan elemen dalam audit berhubungan dengan judul laporan keuangan yang tunduk pada perkembangan signifikan oleh manajemen auditor". Secara umum pengguna laporan mencemaskan adanya kehadiran auditor lantaran auditor dianggap lebih mengetahui tentang perusahaan mereka dibandingkan mereka sendiri (Matta & Feghali, 2021).

2.1.5 Karakteristik Auditor

Karakteristik auditor merupakan karakteristik yang dimiliki oleh pihak auditor yang bertugas melaksanakan audit pada suatu perusahaan (Ulfah, I., & Triani, 2019). Pada dasarnya karakteristik pribadi seorang auditor merupakan salah satu penentu kualitas hasil audit yang akan dilakukannya karena merupakan faktor internal yang mendorong seseorang untuk melakukan suatu kegiatan (Mongkito, 2024). Pada penelitian ini karakteristik auditor meliputi audit *fee*, audit *tenure* dan reputasi auditor.

2.1.5.1 Audit *fee*

Arens *et al* (2014:116), menyatakan bahwa audit *fee* adalah *fee* yang dibayarkan oleh klien kepada Kantor Akuntan Publik untuk membayar kerugian atas jasa auditnya, total audit *fee* yang sebagai jumlah dari semua *fee* yang dibayar kepada pengaudit. Kemudian Agoes (2012: 56) mendefinisikan audit *fee* sebagai imbalan jasa dalam bentuk uang atau barang atau bentuk lainnya yang diberikan kepada atau diterima oleh klien atau pihak lain untuk memperoleh perikatan dari klien atau pihak lain.

DeAngelo (1981) dalam penelitiannya mendefinisikan audit *fee* sebagai besaran biaya yang diterima dan menjadi pendapatan bagi KAP yang diberikan oleh klien jasa auditor, sehingga besar kecilnya audit *fee* berkaitan dengan seberapa luas dan kompleksnya ruang lingkup audit serta nama baik KAP dalam lingkungan audit, pemerintah dan investor, serta masyarakat. Sedangkan menurut (Belinda *et al.*, 2021) audit *fee* adalah harga jasa audit yang

dibeli oleh auditor, yang besarnya tergantung pada risiko, kompleksitas jasa, tingkat yang dibutuhkan untuk jasa tersebut dan keahlian profesi audit lainnya.

2.1.5.2 Audit *Tenure*

Menurut Arens (2021:136) Audit *tenure* menunjukkan lamanya waktu akuntan publik untuk terus melakukan kegiatan audit. Waktu atau lamanya melaksanakan pekerjaan dihitung dalam ukuran tahun, bulan dan hari. Semakin lama sebuah kantor akuntan publik untuk bertahan melaksanakan proses audit perusahaan klien menunjukkan kantor akuntan publik tersebut memiliki kinerja yang baik, namun jika berlangsung terlalu lama maka akan menimbulkan hubungan emosional antara auditor dengan klien dan berdampak tingkat independensi auditor menurun. Menurut Junaidi (2016:40) mengatakan tentang audit *tenure* merupakan lamanya hubungan antara partner dari KAP dengan klien.

Audit *tenure* dapat didefinisikan sebagai masa jabatan dari pemberian jasa audit oleh KAP kepada kliennya yang biasa diukur dalam jumlah tahun, sehingga semakin lama dan panjang *tenure* audit akan membuat kompetensi auditor menjadi meningkat (Astuti *et al.*, 2022). Audit *tenure* adalah periode waktu perikatan antara auditor dengan klien yang diukur dengan jumlah tahun (Hasanah & Putri, 2018). Audit *tenure* dapat ditinjau dari lamanya auditor menjalin hubungan perikatan dengan klien, maka untuk mengukur audit *tenure* dapat dihitung dengan cara menghitung lamanya *tenure* antara klien yang melakukan perikatan dengan auditor dari KAP yang sama dengan sebelumnya (S. P. Sari *et al.*, 2019).

2.1.5.3 Reputasi Auditor

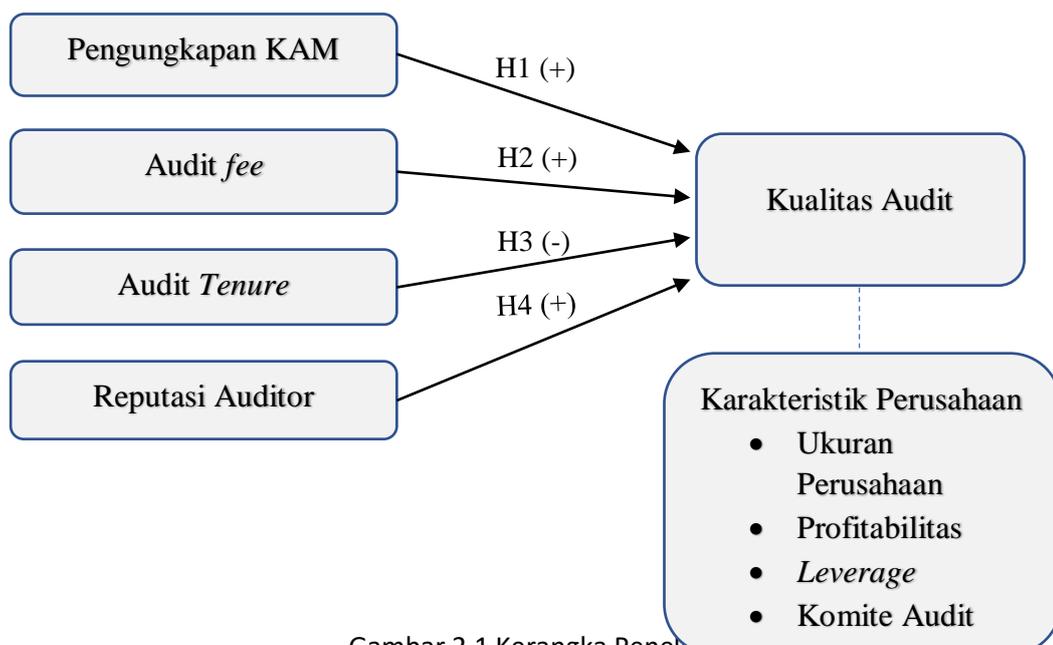
Menurut Arens (2021:416) “Reputasi auditor merupakan tanggung jawab auditor untuk tetap menjaga kepercayaan publik dan menjaga nama baik auditor sendiri dan KAP tempat auditor tersebut bekerja dengan mengeluarkan opini yang sesuai dengan keadaan perusahaan”. Auditor yang berpengalaman dan tingkat kepercayaan publik yang tinggi lebih berpeluang menghasilkan audit yang berkualitas tinggi di KAP *Big 4*. Menurut (Khodiman & NR, 2023) Reputasi

auditor merujuk pada auditor yang memiliki tanggung jawab untuk menjaga kepercayaan masyarakat dan menjaga citra auditor dan Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan menyampaikan opini audit yang sesuai dengan kondisi perusahaan sebenarnya.

Reputasi auditor adalah tingkat kepercayaan publik terhadap kualitas audit yang dihasilkan, biasanya hal ini berkaitan dengan Kantor Akuntan Publik yang besar sudah memiliki nama yang besar (Hia & Khomsiyah, 2024). Effendi & Ulhaq (2021) mengungkapkan bahwa reputasi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit, yang dapat dikaitkan dengan dominasi empat besar sebagai auditor perusahaan terbuka. Kualitas audit dapat dipengaruhi oleh reputasi auditor. Hal ini menunjukkan bahwa kantor akuntan publik yang berafiliasi dengan KAP *Big 4* memberikan audit yang berkualitas.

2.2 Kerangka Penelitian

Gambar di bawah ini merupakan model penelitian yang berjudul " Pengaruh Pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) dan Karakteristik Auditor terhadap Kualitas Audit". Berdasarkan uraian dan penjelasan yang telah dipaparkan pada bagan sebelumnya, maka model penelitian ini dapat dilihat dalam gambar 2.1.



Gambar 2.1 Kerangka Penelitian

2.3 Hipotesis Penelitian

2.3.1 Pengaruh Pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) terhadap Kualitas Audit

Hubungan pelaporan KAM dengan kualitas audit dapat dijelaskan dengan teori komunikasi. Pelaporan KAM merupakan pesan yang dikomunikasikan oleh auditor sebagai pengirim kepada penerima seperti korporasi dan pemangku kepentingan perusahaan (Suttipun, 2021). Hal ini sejalan dengan tujuan disahkannya Standar Audit (SA) 701 yaitu meningkatkan nilai komunikatif laporan auditor dengan memberikan transparansi yang lebih baik atas audit yang telah dilaksanakan.

Penelitian sebelumnya terkait pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) yang dilakukan oleh (Kitiwong & Sarapaivanich, 2020) menyatakan bahwa pelaporan audit baru dengan pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) mampu meningkatkan kualitas komunikatif dan nilai informatif termasuk kualitas audit. Sejalan dengan hal tersebut beberapa penelitian seperti (Zeng *et al.*, 2021; Suttipun, 2021; Hu *et al.*, 2023; Id, 2023; Wei *et al.*, 2023; Fakhri, 2024; Amaraneyssa & Amin, 2024) juga menyatakan bahwa pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) dapat meningkatkan keandalan audit, tanggung jawab dan transparansi untuk menyajikan penilaian yang akurat.

Penelitian yang dilakukan oleh (Yoga & Dinarjito, 2021) menemukan bahwa pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) meningkatkan nilai komunikatif laporan auditor, yang berguna bagi pengguna laporan dalam membuat keputusan. Selain itu, studi lainnya juga menunjukkan bahwa peningkatan kualitas audit setelah switching auditor dapat dilihat dari perubahan pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM). Hal ini disebabkan karena pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) akan meningkatkan transparansi penilaian yang dibuat oleh manajemen dan auditor dalam proses penyusunan dan pemeriksaan laporan keuangan. Berdasarkan hal tersebut diatas, maka penulis menduga terdapat pengaruh positif antara pengaruh pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) terhadap kualitas audit sehingga hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H1 : Pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) Berpengaruh Positif terhadap Kualitas Audit

2.3.2 Pengaruh Audit *fee* terhadap Kualitas Audit

Terdapat hubungan antara teori keagenan dengan audit *fee*. Teori keagenan menyatakan bahwa konflik kepentingan antara pemilik dan manajemen menciptakan risiko yang harus dikelola oleh auditor. Untuk memitigasi risiko ini, auditor akan membutuhkan waktu dan tenaga lebih banyak, yang tercermin dalam audit *fee* yang lebih tinggi. Auditor yang menerima audit *fee* yang lebih tinggi cenderung dapat melakukan prosedur yang lebih komprehensif, mengalokasikan lebih banyak waktu, dan menerapkan standar audit yang lebih ketat, sehingga menghasilkan audit yang lebih berkualitas. Perusahaan sangat berharap agar auditor memberikan audit yang berkualitas, maka perusahaan membayarkan *fee* dengan nominal tinggi dengan tujuan agar auditor dapat mengaudit laporan keuangan secara menyeluruh dengan hasil yang baik dengan memperhatikan standar dan prosedur audit yang telah ditetapkan (Astuti *et al.*, 2022).

Penelitian sebelumnya terkait audit *fee* yang dilakukan oleh (Aulia & Yuniarti, 2023) menyatakan bahwa untuk mendapatkan hasil audit berkualitas baik, maka entitas juga perlu membayarkan audit *fee* cukup besar. Sejalan dengan hal tersebut beberapa penelitian seperti (Zeng *et al.*, 2021; Ayuni & Handayani, 2023; Hawella *et al.*, 2023; Herdian, 2023; Oktavia *et al.*, 2023) juga menyatakan bahwa audit *fee* dapat meningkatkan kualitas audit. Berdasarkan hal tersebut diatas, maka penulis menduga terdapat pengaruh positif antara audit *fee* terhadap kualitas audit sehingga hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H2 : Audit *fee* berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

2.3.3 Pengaruh Audit *Tenure* terhadap Kualitas Audit

Terdapat hubungan antara teori keagenan dengan audit *tenure*. Astuti *et al.* (2022) dalam penelitiannya menyatakan bahwa hubungan principal dengan agen dalam teori keagenan memiliki hubungan keagenan, demikian

halnya dengan hubungan kelembagaan yang dimiliki oleh manajemen dengan auditor. Hubungan tersebut dilandasi dengan adanya suatu kontrak. Dalam pelaksanaannya, auditor tersebut akan lebih mengenal seluk-beluk perusahaan jika perusahaan menunjuk auditor untuk mengaudit di perusahaan tersebut secara berulang, namun kedekatan auditor dengan perusahaan yang semakin meningkat berpotensi terjadinya kecurangan atau hubungan istimewa yang akan dimiliki (Hasanah & Putri, 2018).

Penelitian sebelumnya terkait audit *tenure* yang dilakukan oleh (Dewita & NR, 2023) menyatakan bahwa semakin lama perikatan audit akan memperkuat hubungan antara auditor dengan klien yang akan merusak independensi auditor, sehingga auditor akan kurang cermat serta tidak hati-hati dalam melakukan pemeriksaan yang menyebabkan turunnya kualitas audit. Sejalan dengan hal tersebut beberapa penelitian seperti (Hartono & Laksito, 2022; Putri & Pohan, 2022) juga menyatakan bahwa semakin lama perikatan audit dapat menurunkan kualitas audit. Berdasarkan uraian dan hasil penelitian tersebut, penulis menduga terdapat pengaruh negatif antara audit *tenure* terhadap kualitas audit sehingga hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H3 = Audit *tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

2.3.4 Pengaruh Reputasi Auditor terhadap Kualitas Audit

Berdasarkan teori agensi dalam perusahaan, pihak agen maupun prinsipal menginginkan masing-masing pihaknya memperoleh keuntungan. Sebagai agen, perusahaan akan membuat pelaporan mengenai kinerja melalui pelaporan berbentuk laporan keuangan. Namun, kepemilikan informasi pihak prinsipal tidak seluas informasi milik pihak agen. Perbedaan tingkat informasi ini diungkap sebagai ketimpangan informasi atau asimetri informasi (Pasali & Arief, 2023). Karena adanya informasi dan kondisi ketidakpastian maka diperlukan pihak yang independen untuk melaksanakan audit atas laporan keuangan yang telah disajikan oleh manajemen perusahaan. Maka dari itu, teori ini dapat digunakan untuk

menjawab permasalahan kedua belah pihak yang memiliki tujuan yang berbeda (Effendi & Ulhaq, 2021).

Berdasarkan teori keagenan, reputasi menjadi salah satu faktor penentu berkualitasnya seorang auditor. Hal ini disebabkan oleh pemikiran bahwa klien/direktur lebih yakin atas hasil audit yang dilakukan oleh auditor KAP, terkait KAP yang tergolong pada *Big 4* (R. Sari & Rahmi, 2021). Penelitian sebelumnya terkait reputasi auditor yang dilakukan oleh (R. Sari & Rahmi, 2021) menyatakan bahwa KAP *Big 4* dikenal dalam pelaksanaan auditnya dengan baik karena sesuai dengan standar sehingga dianggap lebih dapat mampu menemukan kesalahan dan kecurangan dalam laporan keuangan bisnis dan bisa mematuhi peraturan serta hukum yang berlaku. Sejalan dengan hal tersebut beberapa penelitian seperti (Effendi & Ulhaq, 2021; Normasyhuri & Suhaidi, 2022; Hidayat & Vestari, 2024) juga menyatakan bahwa publik memiliki persepsi bahwa hasil audit yang diberikan oleh auditor yang menjadi anggota KAP terkait dengan KAP *Big 4* lebih mampu dipercaya. Berdasarkan hal tersebut diatas, maka penulis menduga terdapat pengaruh positif antara reputasi auditor terhadap kualitas audit sehingga hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H4 : Reputasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

BAB III METODOLOGI PENELITIAN

3.1 Jenis Penelitian

Jenis penelitian adalah penelitian kuantitatif dengan data sekunder yang diperoleh dari Bursa Efek Indonesia (BEI). Penelitian ini memiliki tujuan untuk menganalisa hubungan kausalitas yang digunakan untuk menjelaskan pengaruh variabel independen yaitu *Key Audit Matters* (KAM), *audit fee*, *audit tenure* dan reputasi auditor, serta variabel kontrol yang terdiri dari ukuran perusahaan, profitabilitas dan *leverage* terhadap variabel dependen yaitu kualitas audit.

3.2 Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini merupakan perusahaan Badan Usaha Milik Negara (BUMN) yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2022 – 2024. Sampel pada penelitian ini ditentukan dengan menggunakan *purposive sampling*, yaitu teknik dalam menentukan sampel dengan pertimbangan khusus sehingga layak dijadikan sampel, dengan tipe pemilihan sampel berdasarkan pertimbangan/ *judgement sampling* (Indriantoro dan Supomo, 2018).

Penulis memilih metode *purposive sampling* dengan alasan untuk menyesuaikan kriteria responden yang dituju dengan masalah yang akan diteliti. Berikut kriteria dalam pemilihan sampel pada penelitian ini:

- a) Perusahaan BUMN yang terdaftar secara berturut-turut di Bursa Efek Indonesia periode 2022 – 2024.
- b) Perusahaan menerbitkan laporan keuangan yang telah diaudit selama periode 2022 – 2024 dan terdapat laporan auditor independen atas laporan keuangan perusahaan.
- c) Laporan keuangan sudah mengadopsi SA 701.

Alasan pemilihan BUMN sebagai sampel penelitian adalah BUMN sering menjadi fokus perhatian regulator dan pemerintah, yang membuatnya lebih cepat dalam mengadopsi standar audit baru seperti SA 701 tentang *Key Audit Matters* (KAM) dibandingkan dengan perusahaan lain. Sedangkan pemilihan periode dengan rentang 2022-2024 adalah karena SA 701 tentang *Key Audit Matters* (KAM) mulai berlaku efektif sejak 1 Januari 2022.

3.3 Sumber Data dan Alat Analisis

Data utama dalam penelitian ini merupakan data sekunder berupa laporan keuangan Badan Usaha Milik Negara (BUMN) yang telah diaudit selama periode 2022 – 2024 dan telah mengadopsi Standar Audit (SA) 701. Data sekunder tersebut diperoleh melalui strategi arsip (*archival*) yaitu data dikumpulkan dari catatan / basis data yang sudah ada. Kemudian alat analisis yang digunakan adalah *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

3.4 Definisi Operasional Variabel

Penelitian ini terdiri dari variabel independen, dependen dan kontrol. Adapun penjabaran definisi operasional variable dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

3.4.1 Pengungkapan *Key Audit Matters*/KAM (X1)

Key Audit Matters (KAM) adalah hal-hal yang menurut pertimbangan profesional auditor merupakan area yang paling signifikan dari laporan keuangan yang diaudit untuk periode berjalan (*International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2018*). *Key Audit Matters* (KAM) diprakarsai oleh *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* sebagai dewan penetapan standar audit internasional yang bertujuan untuk meningkatkan transparansi laporan keuangan yang telah diaudit. Hal ini merupakan respon IAASB terhadap pengguna laporan keuangan.

Berdasarkan naskah final Standar Audit 701 (2021) tentang “Pengomunikasian Hal Audit Utama Dalam Laporan Auditor Independen” dijelaskan bahwa hal-hal yang memerlukan perhatian signifikan auditor dalam melaksanakan audit, auditor harus mempertimbangkan hal-hal berikut:

- a. Area dengan risiko kesalahan penyajian material yang dinilai lebih tinggi, atau risiko signifikan yang diidentifikasi berdasarkan SA 315 (Revisi 2021).
- b. Pertimbangan signifikan auditor yang berkaitan dengan area dalam laporan keuangan yang melibatkan pertimbangan signifikan manajemen, termasuk estimasi akuntansi yang telah teridentifikasi dan memiliki ketidakpastian estimasi yang tinggi.
- c. Dampak terhadap audit atas peristiwa atau transaksi signifikan yang terjadi selama periode tersebut.

Auditor harus menentukan hal mana dalam ketiga pertimbangan tersebut yang merupakan hal paling signifikan dalam audit atas laporan keuangan dan hal-hal tersebut disampaikan dalam konteks audit atas laporan keuangan secara keseluruhan. (IAPI, 2021)

Terdapat beberapa proksi yang berbeda untuk mengukur pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) seperti jumlah total kata (Suttipun, 2021), Jumlah total kalimat (Zeng *et al.*, 2021), dan pengungkapan (*dummy*) (Kitiwong & Sarapaivanich, 2020). Pada penelitian ini, *Key Audit Matters* (KAM) diukur menggunakan jumlah isu yang diungkapkan dalam laporan audit (Zeng *et al.*, 2021; Al Lawati & Hussainey, 2022; Wang *et al.*, 2024). Pengukuran tersebut dipilih karena dengan memberikan informasi tambahan tentang risiko dan kompleksitas, pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) membantu mengurangi kesenjangan informasi antara manajemen dan pemangku kepentingan.

Hal ini sejalan dengan penelitian fatin (2024) yang menyatakan bahwa dengan mengungkapkan lebih banyak *Key Audit Matters* (KAM), auditor memberikan informasi lebih rinci kepada pemangku kepentingan mengenai area

yang mendapat perhatian khusus selama audit. Ini bisa meningkatkan kepercayaan pemangku kepentingan terhadap kualitas audit karena mereka merasa lebih informasi mengenai tantangan dan risiko yang dihadapi perusahaan.

$$\text{KAM} = \text{Jumlah Pengungkapan}$$

3.4.2 Audit *fee* (X2)

Audit *fee* merupakan imbalan jasa yang diberikan perusahaan (*auditee*) kepada auditor atas pemberian jasa akuntan publik sesuai dengan kontrak kerja. Menurut Mulyadi (2009:63) dalam bukunya audit *fee* merupakan *fee* yang diterima oleh akuntan publik setelah melaksanakan jasa auditnya, besarnya tergantung dari resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan professional lainnya. Audit *fee* diduga memiliki pengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan oleh seorang auditor atas laporan keuangan perusahaan. Semakin besar tingkat kesulitan audit maka *fee* yang dibebankan pun menjadi semakin tinggi. Pada penelitian ini, audit *fee* diproksikan akun *professional fees* yang terdapat di dalam laporan keuangan dan pengukurannya menggunakan logaritma natural (Zeng *et al.*, 2021; Suttipun, 2021).

$$\text{Audit } fee = \text{Ln}(\text{Biaya Audit Eksternal})$$

3.4.3 Audit *Tenure* (X3)

Audit *tenure* adalah lamanya waktu auditor secara berturut-turut dalam melakukan pekerjaan audit terhadap suatu Perusahaan atau disebut juga lamanya masa perikatan audit antara klien dan auditor (Effendi & Ulhaq, 2021). Pada penelitian ini, audit *tenure* diukur dengan menghitung jumlah tahun perikatan antara perusahaan sampel dengan auditor (Rahaman & Karim, 2023; Effendi & Ulhaq, 2021; Dewita & NR, 2023).

$$\text{Audit } Tenure = \text{Jumlah Perikatan}$$

3.4.4 Reputasi Auditor (X4)

Reputasi auditor merupakan citra atau nama baik yang dimiliki dan melekat pada diri seorang auditor atas hasil kerja (kualitas audit) yang telah dicapai. Reputasi audit sangat dibutuhkan untuk menunjang karir seorang auditor kedepannya. Untuk itu perlu adanya tanggung jawab dari seorang auditor untuk selalu menyediakan informasi dan pelayanan audit yang baik, jujur, dan adil serta bermanfaat bagi pengambilan keputusan pihak-pihak yang berkepentingan. Menurut (Junaedi & Nurdiono, 2016) dalam bukunya, auditor bertanggung jawab untuk menyediakan informasi yang berkualitas tinggi yang bermanfaat bagi pengambilan keputusan. Pada penelitian ini, reputasi auditor diukur dengan melihat apakah perusahaan oleh KAP yang berafiliasi dengan *big 4* atau *non big 4*, 1 jika diaudit oleh KAP *Big 4* dan 0 jika tidak (Zeng *et al.*, 2021; Hu *et al.*, 2023; Kitiwong & Sarapaivanich, 2020)

$$\text{Reputasi Auditor} = \text{Dummy (1=Big Four, 0=Non Big Four)}$$

3.4.5 Kualitas Audit (Y)

Terdapat beberapa proksi yang berbeda untuk mengukur kualitas audit, seperti *restatement* (Kitiwong & Sarapaivanich, 2020; Effendi & Ulhaq, 2021; Chen & Fang, 2025), opini audit *going concern* (Litan *et al.*, 2024; Effendi & Ulhaq, 2021) dan jenis opini (Lin, 2023). Namun, penelitian ini menggunakan akrual diskresioner sebagai proksi untuk mengukur kualitas audit (Suttipun, 2021; Zeng *et al.*, 2021; Hu *et al.*, 2023; Litan *et al.*, 2024; Poretti *et al.*, 2024). Alasan pemilihan pengukuran ini karena mencerminkan sejauh mana auditor mendeteksi dan mengoreksi manipulasi laporan keuangan yang dilakukan oleh manajemen (Hu *et al.*, 2023). Jika auditor memiliki kualitas yang tinggi, mereka seharusnya dapat mengidentifikasi dan memperbaiki akrual diskresioner yang tidak wajar, sehingga dapat meningkatkan akurasi dan transparansi dalam laporan keuangan. Hal ini sesuai dengan penelitian (Suttipun, 2021) yang menyatakan bahwa kualitas audit mencerminkan transparansi dan keandalan laporan keuangan perusahaan kepada para penggunanya, seperti pemegang saham, investor, dan kreditor.

Modified Jones Model dirancang untuk mengukur *discretionary accruals*, yaitu akrual yang dapat dimanipulasi oleh manajemen untuk mempengaruhi laporan keuangan. Model *Jones* yang dimodifikasi telah digunakan sebagai proksi kualitas audit yang paling umum dalam penelitian terkait sebelumnya.

$$\text{Kualitas Audit} = DA = \left(\frac{TA}{A_{t-1}} \right) - NDA$$

3.4.6 Variabel Kontrol

Berdasarkan penelusuran literatur yang dilakukan, terdapat beberapa faktor selain pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) dan karakteristik auditor yang juga dapat berkontribusi terhadap kualitas audit. Oleh karena itu, penelitian ini menggunakan empat variabel kontrol yang juga digunakan dalam banyak penelitian sebelumnya yaitu: ukuran perusahaan (*logsize*) yang diukur dengan logaritma natural dari total aset; profitabilitas perusahaan (ROA) yang diukur dengan laba bersih dibagi dengan total aset; *leverage* perusahaan (LEV) yang diukur dengan total liabilitas terhadap total aset; dan komite audit yang diukur dengan jumlah komite audit (Zeng *et al.*, 2021; Suttipun, 2021; Kitiwong & Sarapaivanich, 2020; Hosseinniakani *et al.*, 2024; Hu *et al.*, 2023; Litan *et al.*, 2024).

Tabel 2.1 Definisi Variabel

Tipe Variabel	Nama Variabel	Simbol	Pengukuran
Dependen	Kualitas Audit	audit	$DA = \left(\frac{TA}{A_{t-1}} \right) - NDA$
Independen	<i>Key Audit Matters</i>	KAM	Jumlah Pengungkapan
Independen	<i>Audit Fee</i>	<i>fees</i>	Ln(Biaya Audit Eksternal)
Independen	<i>Audit Tenure</i>	<i>tenure</i>	Jumlah Perikatan
Independen	Reputasi Auditor	<i>big4</i>	<i>Dummy</i> , 1= <i>Big 4</i> ; 0= <i>Non Big 4</i>

Kontrol	Ukuran Perusahaan	<i>logsize</i>	Ln (Total Aset)
Kontrol	Profitabilitas	<i>ROA</i>	Laba Bersih / Total Aset
Kontrol	<i>Leverage</i>	<i>lev</i>	Total Liabilitas / Total Aset
Kontrol	Komite Audit	komite	Jumlah Komite Audit

Sumber: Data diolah (2024)

3.5 Metode Analisis Data

3.5.1 Statistik Deskriptif

Hasan (2001) menjelaskan bahwa statistik deskriptif adalah bagian dari statistika yang mempelajari cara pengumpulan data dan penyajian data sehingga mudah dipahami. Statistika deskriptif hanya berhubungan dengan hal menguraikan atau memberikan keterangan-keterangan mengenai suatu data atau keadaan. Dengan kata statistika deskriptif berfungsi menerangkan keadaan, gejala, atau persoalan. Penarikan kesimpulan pada statistika deskriptif (jika ada) hanya ditujukan pada kumpulan data yang ada (Nugraha & Hapsari, 2015).

3.5.2 Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik dilakukan untuk menguji kelayakan data penelitian untuk penerapan metode regresi, juga digunakan untuk menghindari bias dalam data penelitian. Pada penelitian ini menggunakan uji asumsi klasik yang terdiri dari uji normalitas, uji multikolinearitas, dan heteroskedastisitas.

a. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji setiap variabel dalam penelitian serta kombinasi linear apakah berdistribusi normal atau tidak (Ghozali, 2018). Pengujian normalitas yang dilakukan pada penelitian ini menggunakan pendekatan *Kolmogorov-Smirnov test* dengan grafik histogram dan *probability plot*. Hasil dari uji normalitas dengan pendekatan *Kolmogorov-Smirnov test* dapat diketahui apabila nilai probabilitas signifikan $>0,05$, maka dapat dinyatakan bahwa data terdistribusi normal (Ghozali, 2018). Uji normalitas dengan pendekatan *Kolmogorov-Smirnov*, dapat disimpulkan bahwa data

berdistribusi normal jika nilai *Assymp. Sig* adalah $>0,05$. Pada grafik histogram, suatu data dikatakan berdistribusi normal jika kurva membentuk lonceng tersebar yang mengikuti atau mendekati arah garis diagonalnya, sedangkan pada grafik *probability plot* suatu data dikatakan berdistribusi normal jika penyebaran titik-titik mengikuti arah garis diagonalnya. Namun uji normalitas dengan menggunakan grafik ini tidak dapat memberikan keyakinan sepenuhnya atas hasil yang diperoleh. Hal ini dikarenakan secara visual suatu data dapat terlihat seolah-olah terdistribusi normal, namun berdasarkan statistik menunjukkan bahwa data tersebut tidak terdistribusi normal.

b. Uji Multikolinearitas

Multikolinearitas digunakan untuk menguji apakah terdapat hubungan antara satu variabel bebas dengan variabel bebas lainnya dalam suatu model regresi. Model regresi yang baik seharusnya tidak memiliki hubungan antar variabel bebas. Keterjadian multikolinearitas dapat diketahui dengan melihat nilai VIF (*Variance Inflation Factor*) dan *tolerance* pada *coefficients* model. Apabila nilai VIF ≤ 10 dan nilai *tolerance* $\geq 0,10$, maka pada data penelitian dianggap tidak terjadi multikolinearitas (Ghozali, 2018).

c. Uji Heteroskedastisitas

Pengujian heteroskedastisitas dilakukan untuk menguji atau mengetahui apakah dalam suatu model regresi ditemukan adanya perbedaan *variance* residual dari satu pengamatan ke pengamatan lain. Jika *variance* residual pada satu pengamatan ke pengamatan yang lain adalah tetap, maka data dinyatakan terjadi homoskedastisitas. Namun apabila terjadi perbedaan maka dinyatakan terjadi heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang suatu model dimana tidak terjadi heteroskedastisitas (Ghozali, 2018). Hasil dari uji heteroskedastisitas dapat diketahui dengan melihat grafik *Scatterplot*. Jika titik-

titik tersebar diatas dan dibawah angka 0 pada sumbu Y, maka dapat dinyatakan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada data penelitian (Ghozali, 2018).

d. Uji Hipotesis (Analisis Regresi Linear Berganda)

Analisis regresi linear berganda dilakukan untuk mengukur serta mengetahui hubungan antara dua atau lebih variabel independen terhadap variabel dependen (Ghozali, 2018). Pada penelitian ini terdapat 4 (empat) variabel independen, yakni pengungkapan *Key Audit Matters*/KAM (X1), audit *fee* (X2), audit *tenure* (X3), dan reputasi auditor (X4), serta variabel kontrol yakni ukuran perusahaan, profitabilitas, *leverage*, dan komite audit. Analisis regresi linear berganda tersebut dilakukan untuk menunjukkan seberapa besar pengaruh dari keempat variabel independen tersebut terhadap variabel dependen yakni Kualitas Audit (Y). Berikut persamaan regresi linear berganda yang digunakan pada penelitian ini:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_5 + b_6X_6 + b_7X_7 + b_8X_8 + \epsilon$$

Keterangan:

Y = Kualitas Audit

a = Konstanta

b = Koefisien Regresi

X1 = Pengungkapan *Key Audit Matters*

X2 = Audit *Fee*

X3 = Audit *Tenure*

X4 = Reputasi Auditor

K1 = Ukuran Perusahaan

K2 = Profitabilitas

K3 = *Leverage*

K4 = Komite Audit

ϵ = Tingkat kesalahan penduga dalam penelitian (*error*)

1. Koefisien Determinasi (R²)

Uji koefisien determinasi dilakukan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh seluruh variabel independen secara simultan mempengaruhi variabel dependen. Hasil dari pengujian ini akan dapat memperlihatkan seberapa besar kemampuan variabel independen dalam menggambarkan atau menjelaskan variabel dependen, dan nilai sisanya digambarkan oleh variabel lainnya di luar variabel pada penelitian. Hasil dari uji koefisien determinasi ini dapat dilihat pada output regresi yakni pada bagian tabel Model *Summary* yang ditunjukkan oleh nilai desimal pada kolom adjusted R². Apabila nilai nilai *adjusted* R² semakin kecil, maka menandakan bahwa variabel independen memiliki keterbatasan dalam menggambarkan atau menjelaskan variasi variabel dependen (Ghozali, 2018).

2. Uji Statistik F (Uji Signifikansi Simultan)

Uji statistik F dilakukan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh variabel-variabel independen secara simultan terhadap variabel dependen. Hasil uji statistik F dapat dilihat pada *output* SPSS yaitu pada tabel ANOVA. Jika nilai Sig. >0,05 maka dinyatakan tidak signifikan, dan jika nilai Sig. <0,05 maka dinyatakan signifikan (Ghozali, 2018).

3. Uji Statistik t (Uji Signifikansi Parsial)

Uji t dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh masing-masing variabel independen secara individual mempengaruhi variabel dependen. Hasil uji t dapat dilihat pada output SPSS yakni pada bagian tabel *coefficients*. Jika nilai Sig. >0,05 maka artinya H₀ diterima dan H₁ ditolak, begitupun sebaliknya. Jika nilai Sig. <0,05 maka H₀ ditolak dan H₁ diterima. Hal itu mendandakan bahwa variabel independen memiliki pengaruh secara individual terhadap variabel dependen (Ghozali, 2018).

BAB V SIMPULAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) dan karakteristik auditor yang meliputi *audit fee*, *audit tenure*, dan reputasi auditor terhadap kualitas audit pada perusahaan BUMN yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama tahun 2022–2024. Penelitian ini juga mengikutsertakan variabel kontrol seperti ukuran perusahaan, profitabilitas, *leverage*, dan komite audit. Berdasarkan hasil analisis data kuantitatif menggunakan regresi linear berganda, diperoleh beberapa kesimpulan penting sebagai berikut:

1. Pengungkapan KAM berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, namun dengan arah yang berlawanan dari dugaan awal. Semakin banyak isu KAM yang diungkapkan justru diikuti oleh peningkatan *discretionary accruals*, yang mengindikasikan bahwa pengungkapan KAM belum sepenuhnya efektif dalam menekan praktik manipulatif dan meningkatkan kualitas audit di lingkungan BUMN.
2. *Audit fee* berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Semakin tinggi *audit fee* yang diterima auditor, semakin rendah tingkat *discretionary accruals*, menunjukkan bahwa *fee* yang besar memberikan auditor sumber daya dan waktu yang lebih memadai untuk melaksanakan audit secara mendalam dan independen.
3. *Audit tenure* berpengaruh negatif signifikan terhadap kualitas audit. Semakin lama hubungan perikatan antara auditor dan klien, semakin tinggi risiko penurunan independensi auditor yang berdampak pada melemahnya kualitas audit.

4. Reputasi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Meskipun auditor dari KAP *Big 4* diasumsikan memiliki kualitas lebih tinggi, dalam konteks penelitian ini tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara KAP *Big 4* dan *non big 4* dalam menekan manipulasi akuntansi.
5. Variabel kontrol, seperti ukuran perusahaan, *leverage*, dan komite audit, tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Sebaliknya, profitabilitas (ROA) menunjukkan pengaruh signifikan, di mana perusahaan yang lebih menguntungkan justru cenderung memiliki tingkat *discretionary accruals* yang lebih tinggi, menunjukkan adanya tekanan kinerja yang dapat mendorong praktik manajerial oportunistik.

5.2 Keterbatasan Penelitian

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Objek penelitian yang terbatas pada perusahaan BUMN terdaftar di BEI selama periode 2022–2024. Hal ini membatasi generalisasi hasil terhadap sektor non-BUMN atau perusahaan swasta lainnya, termasuk sektor industri yang memiliki karakteristik unik. Kemudian data sekunder dan pendekatan kuantitatif tidak menangkap dimensi kualitatif dari proses audit.
2. Pengukuran kualitas audit hanya menggunakan satu proksi yaitu *discretionary accruals (Modified Jones Model)*. Meskipun proksi ini banyak digunakan dalam literatur, namun terdapat beberapa kelemahan yang harus diperhatikan. Pertama, penggunaan proksi *discretionary accruals* tidak sepenuhnya mampu membedakan antara manajemen laba oportunistik dengan kebijakan akuntansi yang sah (*legitimate accounting choice*). Kedua, karena penelitian ini hanya menggunakan laporan keuangan *audited*, maka tidak dapat diketahui secara pasti besarnya *discretionary accruals* sebelum proses audit (*unaudited*). Hal tersebut menyulitkan peneliti untuk mengukur secara langsung sejauh mana auditor melakukan koreksi atas manajemen laba yang ada.

3. Proksi reputasi auditor terbatas pada afiliasi *Big 4* dan *non Big 4*. Ukuran ini tidak menangkap kualitas internal dari Kantor Akuntan Publik yang dapat dipertimbangkan.
4. Terdapat adanya kemungkinan beberapa entitas yang memiliki isu signifikan namun auditor tidak mengungkapkan KAM, sementara yang lain memang tidak memiliki KAM, namun hasil akhirnya sama-sama menunjukkan nihilnya pengungkapan KAM. Penyebab terjadinya hal tersebut karena auditor mengalami kesulitan dalam menentukan batasan antara hal yang seharusnya menjadi KAM dengan hal yang hanya menjadi bagian dari *basis opini* dan adanya potensi risiko intervensi dari pihak klien. Hal ini dapat memunculkan interpretasi keliru dari para pengguna laporan keuangan dan menyulitkan dalam mengukur kualitas audit secara obyektif.

5.3 Saran

Berdasarkan kesimpulan dan keterbatasan yang telah diuraikan, berikut adalah saran-saran yang dapat disampaikan:

5.3.1 Saran Praktis

1. Bagi Auditor dan Kantor Akuntan Publik (KAP) disarankan untuk meningkatkan pemahaman teknis terhadap SA 701 dan melakukan pertimbangan profesional yang lebih mendalam dalam mengidentifikasi dan mengungkapkan KAM. Selain itu, penting bagi auditor untuk mempertahankan independensi dan objektivitas dalam menghadapi tekanan dari klien.
2. Bagi Manajemen Perusahaan BUMN perlu mempertimbangkan efektivitas auditor berdasarkan kualitas hasil kerja, bukan semata-mata berdasarkan reputasi institusi.
3. Bagi Regulator (IAPI, OJK, BPKP) perlu memperkuat pengawasan dan evaluasi lebih lanjut atas konsistensi penerapan KAM oleh auditor di Indonesia. Penyusunan panduan teknis yang lebih rinci juga sangat dibutuhkan untuk membedakan dengan tegas antara KAM dan bagian dari *basis opini*.

5.3.2 Saran Akademik

1. Bagi peneliti selanjutnya dapat memperluas cakupan sampel lintas industri, atau membandingkan antara perusahaan BUMN dan non-BUMN. Penggunaan metode *mixed-methods* (gabungan kuantitatif dan kualitatif) juga dapat menggali lebih dalam mengenai faktor-faktor yang memengaruhi kualitas audit.
2. Pengukuran kualitas audit disarankan untuk mempertimbangkan proksi lain seperti menggunakan selisih *discretionary accruals* laporan *unaudited* dengan laporan *audited*, *restatement* laporan keuangan ataupun opini *going concern*.
3. Pengukuran reputasi auditor disarankan untuk mempertimbangkan proksi lain seperti menggunakan pengalaman auditor atau hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh IAPI dan PPPK terhadap Kantor Akuntan Publik yang berfokus pada kepatuhan administratif, sistem pengendalian mutu, dan penerapan standar audit.
4. Peneliti selanjutnya diharapkan dapat mengeksplorasi dari segi kualitatif terkait pengungkapan KAM, seperti substansi narasi KAM atau kecocokan antara isu yang dihadapi perusahaan dengan isi KAM yang diungkapkan, guna mendapatkan pemahaman yang lebih komprehensif atas kualitas audit.

DAFTAR PUSTAKA

- Al Lawati, H., & Hussainey, K. (2022). *The Determinants and Impact of Key Audit Matters Disclosure in the Auditor's Report*. *International Journal of Financial Studies*, 10(4). <https://doi.org/10.3390/ijfs10040107>
- Amaraneysa, A., & Amin, M. N. (2024). *Pengaruh Due Professional Care dan Hal Audit Utama terhadap Kualitas Audit: Peran Moderasi Pengalaman Kerja*. *Owner*, 8(1), 737–748. <https://doi.org/10.33395/owner.v8i1.1795>
- Arens, A. A. et al. (2021). *Auditing: The Art and Science of Assurance Engagements*. Pearson Canada.
- Astuti, I. N., Senjani, Y. P., & Haryono, S. (2022). *Determinan Kualitas Audit Berdasarkan Standar*. 22(2), 231–252.
- Aulia, D., & Yuniarti, R. (2023). *Determinan Kualitas Audit Pada*. 12(1), 1–14.
- Ayuni, F., & Handayani, D. F. (2023). *Pengaruh Fee Audit , Rotasi Audit , Reputasi Auditor dan Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Audit*. 8(1), 41–56. <https://doi.org/10.36805/akuntansi.v8i1.2958>
- Bakhtiar, S., & Rokhayati, H. (2023). *Corporate Governance , Profitabilitas , dan Nilai Perusahaan*. 7(April), 1503–1513.
- Barghathi, C. and C. (2018). Barghathi, Y., Collison, D. And Crawford, L: *Earning Management And Audit Quality: Stakeholders Perceptions* : 2018 : *Journal of Management and Governance*, 0–47.
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2022). *Key Audit Matters and Audit Quality: Evidence from the United States*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41(1), 3–25. <https://doi.org/10.2308/AJPT-18-042>

- Belinda, E., Lorencia, M., Tannitri, S., Afiezan, H. A., Indonesia, U. P., Four, B., Audit, K., & Audit, M. K. (2021). *Pengaruh Audit Fee , Masa Kerja Audit , Rotasi Audit ,. 0832*(September), 173–188.
- Chen, N., & Fang, J. (2025). The aggregate release of third-party online sales data and audit quality improvement. *China Journal of Accounting Research*, 18(1), 100376. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2024.100376>
- Coram, P. J., & Wang, L. (2019). * *corresponding author*. November, 1–39.
- Dewita, T. H., & NR, E. (2023). *Pengaruh Audit Tenure, Rotasi Audit, dan Fee Audit terhadap Kualitas Audit*. 5(1), 370–384.
- Effendi, E., & Ulhaq, R. D. (2021). *Pengaruh Audit Tenure , Reputasi Auditor , Ukuran Perusahaan Dan Komite Audit Terhadap Kualitas Jimea | Jurnal Ilmiah Mea (Manajemen , Ekonomi , dan Akuntansi)*. 5(2), 1475–1504.
- Effendy, O. U. (2003). *Ilmu, Teori dan Filsafat Komunikasi*. PT Citra Aditya Bakti.
- Fakhri, M. (2024). *Audit Quality and Earning ' s Management After the Implementation of Key Audit Matters – Jakarta ' s Public Accountants Perspective*. 9(1), 367–382.
- Fatin, Rahma Shubhi. *Pengaruh Implementasi Key Audit Matters (Kam) Terhadap Kualitas Audit (Studi Pada Perusahaan Sektor Keuangan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2022–2023*. BS thesis. FEB UIN JAKARTA.
- Hartono, R. I., & Laksito, H. (2022). *Pengaruh Audit Tenure , Fee Audit , Ukuran Kantor Akuntan Publik , Spesialisasi Auditor , Komite Audit Terhadap Kualitas Audit*. 11(1981), 1–12.
- Hasan. (2001). *Pokok-pokok Materi Statistik I (Statistik Deskriptif)*. Bumi Aksara.
- Hasanah, A. N., & Putri, M. S. (2018). *Pengaruh Ukuran Perusahaan, Audit Tenure Terhadap Kualitas Audit*. 5(1), 11–21.
- Hawella, Y., Sitepu, B., Rosmawati, W., Asry, S., Jagakarsa, U. T., Jagakarsa, U. T., & Jagakarsa, U. T. (2023). *Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu Dan Fee Audit Terhadap Kualitas*. 3(3), 10–20.

- Herdian, A. F. (2023). *Pengaruh Rotasi Audit , Audit Fee , Audit Tenure Terhadap Kualitas Audit*. 3(1), 1481–1488.
- Hia, E. H., & Khomsiyah. (2024). *Al-Kharaj : Jurnal Ekonomi , Keuangan & Bisnis Syariah Al-Kharaj : Jurnal Ekonomi , Keuangan & Bisnis Syariah*. 6, 5868–5884. <https://doi.org/10.47467/alkharaj.v6i8.3774>
- Hidayah, F., & Subadriyah. (2022). *Analisis Faktor-Faktor Yang Berpengaruh Terhadap Kualitas Audit*. 7(01), 1–13.
- Hidayat, T. F., & Vestari, M. (2024). *Pengaruh Reputasi Kantor Akuntan Publik (Kap) Terhadap Kualitas Audit Dengan Audit Tenure Sebagai Variabel Pemoderasi*. 24(02), 1–13.
- Hosseinniakani, M., Overland, C., & Samani, N. (2024). Do key audit matters matter? Correspondence between auditor and management disclosures and the role of audit committees. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 55(April), 100617. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2024.100617>
- Hu, Z., Li, Y., Lin, B., & Kleinman, G. (2023). *The impact of key audit matter reporting on analyst forecast accuracy and forecast dispersion : evidence from Chinese listed firms*. 288–313. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2021-3291>
- IAPI. (2021). Standar Audit 701 (2021) Pengomunikasian Hal Audit Utama dalam Laporan Auditor Independen. *Standar Profesional Akuntan Publik, 701(Revisi)*, 1–22.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2023). *Penerapan tahun pertama SA 701 tentang pengomunikasian Hal Audit Utama (HAU) di Indonesia*. Jakarta: IAPI.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2024). *Peraturan Dewan Pengurus Nomor 3 Tahun 2024 tentang Panduan Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan*. Jakarta: IAPI. Diakses dari <https://iapi.or.id/panduan-penentuan-imbalan-jasa-audit-laporan-keuangan/>
- Id, J. L. (2023). *Does the disclosure of key audit matters improve the audit quality for sustainable development : Empirical evidence from China*. 1–13. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0285340>

- Indahsari, V., Kurniawan, B., & Pulungan, A. H. (2021). *Pengaruh fee audit, rotasi audit dan tenure audit terhadap kualitas audit pada perusahaan manufaktur*. 22, 1–24.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018a). *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. In *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (Vol. 1).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018b). *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. In *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (Vol. 1).
- Khodiman, A., & NR, E. (2023). *Pengaruh Reputasi Auditor*,. 5(2), 731–744.
- Kitiwong, W., & Sarapaivanich, N. (2020a). *Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality*. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1095–1119. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2019-2410>
- Kitiwong, W., & Sarapaivanich, N. (2020b). *Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality*. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1095–1119. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2019-2410>
- Kompasiana. (2024). *Fenomena Skandal Kejahatan Akuntansi di Indonesia*. https://www.kompasiana.com/anissanurulrokhimah/664ee959ed641573725698d2/fenomena-skandal-kejahatan-akuntansi-di-indonesia?page=all&page_images=3
- Kontan. (2017). *Mitra Ernst & Young Indonesia didenda US\$ 1 juta*. https://nasional.kontan.co.id/news/mitra-ernst-young-indonesia-didenda-us-1-juta#google_vignette
- Lin, J. (2023). *Does the disclosure of key audit matters improve the audit quality for sustainable development: Empirical evidence from China*. 1–13. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0285340>
- Litan, W., Minxun, Q., & Yongzhe, W. (2024). *Does audit quality affect firm innovation ? 117*(January), 402–417.

- Matta, J., & Feghali, K. (2021). *The impact of Key Audit Matters (KAMs) on financial information quality: Evidence from Lebanon*. *Indonesian Management and Accounting Research*, 19(2), 135–162. <https://doi.org/10.25105/imar.v19i2.7328>
- Mongkito, E. A. K. (2024). *Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Etika Auditor Terhadap Kualitas Audit dengan Skeptisisme Profesional Sebagai Moderasi pada Inspektorat Daerah Kabupaten Muna provinsi Sulawesi Tenggara*. *NCAF: Proceeding of National Conference On Accounting and Finance*, 6, 128–141.
- Moroney, R., Phang, S. Y., & Xiao, X. (2021). *When Do Investors Value Key Audit Matters?* *European Accounting Review*, 30(1), 63–82. <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1733040>
- Mulyadi. (2014). *Auditing* (6th ed.). Salemba Empat.
- Murti, G. T., & Firmansyah, I. (2017). *Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit*. *Jurnal ASET (Akuntansi Riset)*, 9(2), 105–118. <https://doi.org/10.17509/jaset.v9i2.9543>
- Nahar, S., & Mollik, A. T. (2024). *Perceived effects of key audit matters reporting on audit efforts, audit fees, audit quality, and audit report transparency: stakeholders' perspectives*. 192–218. <https://doi.org/10.1108/QRAM-06-2022-0098>
- Normasyhuri, K., & Suhaidi, M. (2022). *Peran Moderasi Komite Audit dalam Hubungan Audit Tenure dan Reputasi KAP dengan Kualitas Audit*. 6, 3901–3912.
- Nugraha, R., & Hapsari, D. W. (2015). *Pengaruh Leverage, Profitabilitas, Ukuran Perusahaan Terhadap Ketepatan Waktu Penyampaian Pelaporan Keuangan (Studi Empiris Pada Perusahaan Di Sektor Jasa Yang Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Periode 2010-2013)*. *E-Proceeding of Management*, 12(1), 1–17.
- Oktavia, S. N., Sugiarti, & Siddiq, F. R. (2023). *Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit (Pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2016-2021)*. 14(November 2023), 19–25.

- Pasali, G. S. A. D., & Arief, A. (2023). *Pengaruh Audit Tenure , Reputasi Auditor , Komite Audit , Ukuran Perusahaan , Dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit Pada Perusahaan Saham Lq-45 Tahun 2020-2022*. 3(2), 2873–2882.
- Poretti, C., Jérôme, T., & Schatt, A. (2024). *Female lead auditors, audit fees, and audit quality*. 57(August 2024), 35. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2024.101497>
- PPPK. (2018). *Sanksi Pembekuan Izin Akuntan Publik Ben Ardi, CPA*. <https://pppk.kemenkeu.go.id/in/post/sanksi-pembekuan-izin-akuntan-publik-ben-ardi-cpa>
- PPPK. (2019). *Ditemukan Pelanggaran pada Audit Laporan Keuangan Garuda, Izin AP Kasner Sirumapea Dibekukan*. <https://pppk.kemenkeu.go.id/in/post/ditemukan-pelanggaran-pada-audit-laporan-keuangan-garuda,-izin-ap-kasner-sirumapea-dibekukan>
- Putri, A. N., & Pohan, H. T. (2022). *Pengaruh Audit Tenure, Rotasi Audit, Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Kualitas Audit*. 2(2), 919–928.
- Rahaman, M. M., & Karim, M. R. (2023). *How do board features and auditor characteristics shape key audit matters disclosures? Evidence from emerging economies*. *China Journal of Accounting Research*, 16(4), 100331. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2023.100331>
- Rautiainen, A., Saastamoinen, J., & Pajunen, K. (2021). *Do key audit matters (KAMs) matter? Auditors' perceptions of KAMs and audit quality in Finland*. *Managerial Auditing Journal*, 36(3), 386–404. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2019-2462>
- Rizaldi, S., Rahayu, S., & Tiswiyanti, W. (2022). *Pengaruh audit tenure , reputasi auditor , komite audit dan fee audit terhadap kualitas audit (studi empiris pada perusahaan yang terdaftar di indeks Kompas100 pada BEI Tahun 2012-2016)*. 17(1), 199–212.
- Sari, R., & Rahmi, M. (2021). *Analisis Pengaruh Rotasi Auditor , Audit Tenure Dan*. 24(1), 123–140. <https://doi.org/10.34209/equ.v24i1.2415>
- Sari, S. P., Diyanti, A. A., & Wijayanti, R. (2019). *The Effect Of Audit Tenure , Audit Rotation , Audit Fee , Accounting Firm Size And Auditor Specialization To Audit Quality*. *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*.

- Suttipun, M. (2021). *Impact of key audit matters (KAMs) reporting on audit quality: evidence from Thailand. Journal of Applied Accounting Research*, 22(5), 869–882. <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2020-0210>
- Ulfah, I., & Triani, N. N. A. (2019). *Karakteristik Auditee Dan Auditor Terhadap Audit Delay Pada Perusahaan Di Bei Periode 2013-2017*. 8(2).
- Wang, L., Jia, Y., Xiao, T., & Yu, Y. (2024). *Audit-firm serving experience heterogeneity and audit knowledge integration: Evidence from the disclosure of key audit matters. China Journal of Accounting Research*, 17(2), 100354. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2024.100354>
- Wei, X., Zhang, L., & Li, J. (2023). *Applied Mathematics and Nonlinear Sciences*. 8(2), 3241–3258.
- Werner J. Severin dan James W. Tankard, J. (1992). *Communication theories: Origins, methods, and uses in the mass media*. Longman.
- Yoga, B., & Dinarjito, A. (2021). *the Impact of Key Audit Matters Disclosure on Communicative Value of the Auditor'S Report: a Systematic Literature Review. Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 18(1), 15–32. <https://doi.org/10.21002/jaki.2021.02>
- Zeng, Y., Zhang, J. H., Zhang, J., & Zhang, M. (2021). *Key audit matters reports in china: Their descriptions and implications of audit quality. Accounting Horizons*, 35(2), 162–192. <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-19-189>