

## BAB 2

### KAJIAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

#### 2.1. Landasan Teori

##### 2.1.1. Teori Agensi (*Agency Theory*)

Menurut Jensen & Meckling (1976), teori agensi adalah teori yang menjelaskan hubungan antara agen (pihak manajemen perusahaan) dan prinsipal. Agen merupakan pihak yang diberi wewenang untuk melakukan suatu tugas atas nama prinsipal, sedangkan prinsipal merupakan pihak yang memberikan wewenang kepada agen untuk melakukan tugas tersebut. Dalam hal ini, agen bertindak sebagai pihak yang berkewenangan untuk membuat keputusan, sedangkan prinsipal bertindak sebagai pihak yang mengevaluasi informasi. Hubungan keagenan muncul saat pemegang saham menunjuk manajer atau agent sebagai pengelola dan pengambil keputusan bagi perusahaan.

Jensen & Meckling (1976) juga menjelaskan bahwa munculnya masalah agensi disebabkan adanya konflik kepentingan dan asimetri informasi antara prinsipal dan agen. Konflik kepentingan terjadi ketika agen tidak selalu bertindak demi kepentingan terbaik prinsipal, melainkan cenderung mengutamakan kepentingan pribadi mereka. Kondisi tersebut menciptakan situasi di mana prinsipal tidak memiliki alasan untuk percaya bahwa agen akan selalu bertindak demi kepentingan terbaik prinsipal. Asimetri informasi sendiri merujuk pada ketidakseimbangan distribusi informasi antara prinsipal dan agen yang diakibatkan agen memiliki akses yang lebih luas terhadap informasi dibandingkan dengan prinsipal. Kondisi ini menciptakan situasi di mana prinsipal mengalami kesulitan dalam memantau kinerja agen secara efektif.

Dalam mengurangi masalah keagenan tersebut, keberadaan pihak independen seperti auditor menjadi sangat penting sebagai mekanisme *monitoring* (Budisantoso & Kurniawan, 2024). Auditor berperan sebagai

pihak ketiga independen yang memeriksa laporan keuangan yang disusun oleh manajemen (agen). Proses audit, sebagai bentuk layanan *assurance*, memiliki tujuan utama untuk meningkatkan kualitas informasi yang dihasilkan oleh manajemen. Hal ini dilakukan melalui evaluasi komprehensif dan pemberian opini independen terhadap laporan keuangan perusahaan, yang pada akhirnya dapat mengurangi asimetri informasi antara penyedia informasi (manajemen) dan para pemangku kepentingan. Melalui fungsi pemantauan ini, audit eksternal memastikan bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar dan akurat, serta mencegah manajemen (sebagai agen) dari upaya memanipulasi laporan keuangan yang dapat mengakibatkan kekeliruan informasi bagi para pemangku kepentingan (Loverita & Januarti, 2024).

Dalam kerangka teori agensi, pengungkapan hal audit utama dapat dipahami sebagai *enhanced monitoring mechanism*. Melalui pengungkapan KAM, auditor memberikan informasi yang lebih transparan mengenai area-area signifikan dalam proses audit, yang dapat mengurangi asimetri informasi antara manajemen dan para pemangku kepentingan. Pengungkapan KAM berfungsi sebagai suatu bentuk komunikasi tambahan antara auditor dan para pengguna laporan keuangan yang meningkatkan transparansi proses audit dan memperkuat akuntabilitas auditor. Informasi tersebut diharapkan meningkatkan transparansi dan memperkecil konflik kepentingan yang timbul dalam hubungan keagenan (Alharasis et al., 2024).

### **2.1.2. Teori Sinyal (*Signalling Theory*)**

Menurut Spence (1973), teori sinyal adalah teori yang menjelaskan bahwa pihak pengirim (pemilik informasi) memberikan sebuah isyarat atau sinyal kepada pihak penerima (investor) berupa informasi yang mencerminkan kondisi suatu perusahaan yang menguntungkan penerima. Pada dasarnya, konsep teori sinyal mengacu pada pengurangan asimetri informasi antara pihak-pihak yang terlibat. Secara umum, sinyal didefinisikan sebagai isyarat yang diberikan oleh perusahaan (manajer) kepada pihak luar

(investor). Dalam konteks pasar, sinyal dapat berupa kegiatan atau sifat pribadi individu yang secara sengaja atau tidak sengaja berhasil mengubah perspektif atau menyebarkan informasi kepada peserta pasar yang lain (Spence, 1973).

Dalam ilmu ekonomi dan keuangan, teori sinyal dikembangkan untuk mempertimbangkan fakta bahwa orang dalam (*insider*) perusahaan biasanya memiliki informasi lebih cepat dan lebih baik daripada investor luar. Kondisi asimetri informasi ini menyebabkan manajer sebagai pengelola bertanggung jawab untuk memberikan sinyal kepada pemilik tentang keadaan perusahaan (Alba et al., 2023). Sinyal dapat diberikan dengan mengungkapkan informasi akuntansi, seperti laporan keuangan. Dalam konteks pelaporan keuangan, audit eksternal berfungsi sebagai sinyal kualitas laporan keuangan. Laporan audit yang diberikan oleh auditor independen memberikan sinyal kepada pengguna laporan keuangan mengenai keandalan dan kredibilitas laporan keuangan, kepatuhan terhadap standar akuntansi, dan efektivitas pengendalian internal perusahaan.

Pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) dapat dilihat sebagai bentuk sinyal tambahan yang diberikan oleh auditor kepada pengguna laporan keuangan. KAM memberikan informasi spesifik mengenai area-area paling signifikan dan berisiko dalam proses audit, sehingga meningkatkan transparansi dan kredibilitas laporan keuangan (Alharasis et al., 2024). Dalam hal ini, auditor berperan sebagai pihak yang memiliki akses langsung dan mendalam terhadap informasi perusahaan melalui proses audit yang komprehensif, sehingga berfungsi sebagai pengirim sinyal (*signaler*) yang berusaha mengkomunikasikan temuan-temuan penting kepada investor dan *stakeholder* lainnya yang berperan sebagai penerima sinyal (*signal receiver*).

Melalui pengungkapan KAM, auditor memberikan *insight* spesifik mengenai area-area yang memerlukan perhatian khusus dan signifikan selama proses audit berlangsung. KAM berperan sebagai sinyal kualitas audit, di mana pengungkapan yang komprehensif dan detail menunjukkan bahwa auditor telah melakukan prosedur audit yang mendalam dan teliti pada area-

area yang kompleks dan berisiko tinggi. Selain itu, KAM berfungsi sebagai sinyal transparansi yang memberikan indikasi bahwa auditor berkomitmen untuk mengungkapkan informasi yang relevan dan material kepada pengguna laporan keuangan (Chirakool et al., 2022).

Dari perspektif pengurangan asimetri informasi, KAM dirancang untuk menjembatani *gap* informasi antara pihak internal perusahaan dan pihak eksternal. Pengguna laporan keuangan seringkali menghadapi keterbatasan dalam memahami kompleksitas bisnis, risiko operasional, dan pertimbangan akuntansi yang mendasari penyusunan laporan keuangan (Chirakool et al., 2022). Melalui pengungkapan KAM, auditor memberikan akses kepada informasi yang sebelumnya hanya tersedia bagi pihak internal, sehingga membantu investor dalam membuat keputusan investasi yang lebih terinformasi dan mengurangi tingkat ketidakpastian yang mereka hadapi.

Teori sinyal juga berpendapat bahwa pengungkapan informasi yang lebih tinggi dapat menjadi sinyal positif bagi pasar (Spence, 1973). Dalam konteks ini, pengungkapan KAM berfungsi sebagai sinyal yang menunjukkan bahwa perusahaan bersikap proaktif dalam mengelola risiko, bukan menyembunyikannya. KAM memberikan sinyal kepada para pemangku kepentingan mengenai kemampuan perusahaan dalam mengelola risiko dan ketahanannya terhadap potensi ancaman. Ketika perusahaan memiliki tingkat eksposur risiko yang lebih tinggi, mereka mungkin meningkatkan tingkat pengungkapannya sebagai sinyal proaktif. Hal ini dapat mengurangi persepsi investor bahwa risiko dikelola secara tidak memadai, sehingga meningkatkan valuasi pasar dan mengurangi biaya keagenan yang dirasakan (A'yun & Wibowo, 2025).

Implementasi KAM telah menghadirkan perubahan signifikan dalam komunikasi audit dan pelaporan keuangan. Sebelum kewajiban pengungkapan KAM diberlakukan, opini audit cenderung bersifat seragam dan minim informasi tambahan, sehingga pengguna laporan keuangan memiliki keterbatasan dalam menilai proses audit secara lebih mendalam. Setelah implementasi KAM, pengguna laporan keuangan dapat mengevaluasi

kualitas proses audit melalui isu-isu yang diangkat dalam KAM, termasuk penilaian profesional auditor terhadap estimasi yang kompleks atau area rawan salah saji material (Rautiainen et al., 2021). Perubahan ini menunjukkan bahwa KAM telah berhasil memperkuat fungsi *signaling* dalam audit dan meningkatkan transparansi informasi bagi pengguna laporan keuangan.

### 2.1.3. Kualitas Audit

Menurut DeAngelo dalam Suttipun (2021), kualitas audit merupakan probabilitas auditor untuk menemukan dan melaporkan kesalahan dari sistem akuntansi dan laporan keuangan pelanggan. Definisi tersebut menyatakan kualitas audit ditentukan oleh dua dimensi utama, yaitu kompetensi auditor dalam menemukan kesalahan material dan independensi auditor dalam melaporkan temuan tersebut secara objektif. Knechel et al., dalam Tandiontong (2016) menyatakan bahwa kualitas audit yang tinggi dihasilkan melalui penerapan proses pemeriksaan sistematis sesuai standar umum yang dikombinasikan dengan skeptisisme dan pertimbangan profesional oleh auditor yang kompeten dan independen. Suatu audit dikatakan berkualitas apabila mampu meningkatkan kemurnian (*fineness*) data akuntansi serta mengurangi *noise* dan bias yang ada (Wallace dalam Tandiontong (2016)).

Kualitas audit dipandang sebagai sesuatu yang tidak mudah untuk diukur, banyak faktor dan dimensi yang dapat digunakan (Tandiontong, 2016). Hal ini membuat penggunaan satu ukuran tunggal sering kali dianggap belum cukup untuk menggambarkan kualitas audit secara menyeluruh. Untuk melihat kualitas audit dengan perspektif yang berbeda, penelitian ini mengukur variabel kualitas audit dengan menggunakan tiga proksi, yaitu *audit quality metric score* (AQMS), *audit report lag* (ARL) dan *audit fee* (Fee).

Pemilihan ketiga proksi ini didasarkan pada karakteristiknya yang saling melengkapi. AQMS merupakan kombinasi elemen yang mencerminkan kompetensi dan independensi auditor, sehingga

mencerminkan aspek profesionalitas auditor. *Audit report lag* dipilih karena ketepatan waktu merupakan indikator efisiensi proses audit serta relevansi informasi bagi pengguna laporan keuangan. Sementara itu, *audit fee* dipandang sebagai representasi dari *effort* dan sumber daya yang dialokasikan auditor, sehingga menunjukkan dimensi ekonomi dalam pelaksanaan audit.

#### 1. *Audit Quality Metric Score* (AQMS)

Pengukuran kualitas audit menggunakan *audit quality metric score* diadopsi dari penelitian Herusetya (2012), yang menyatakan bahwa penelitian terkait kualitas audit banyak menggunakan pengukuran tunggal atau pengujian bersama dari beberapa pengukuran yang hanya mewakili salah satu dimensi kualitas audit. Untuk itu, studi Herusetya (2012) mengembangkan pengukuran kualitas audit yang bersifat multidimensi.

*Audit Quality Metric Score* merupakan jumlah skor dari kelima komponen yang mencakup dimensi kompetensi (ukuran KAP (BIG4), spesialisasi industri KAP (SPCL), masa penugasan audit (TENURE)) dan dimensi independensi (*Client Importance* (CI), Kesiediaan dan Keakuratan Pelaporan Opini Audit *Going-Concern* (RQA)). Semakin tinggi skor AQMS, maka semakin tinggi kualitas audit (Herusetya, 2012). Berikut merupakan penjelasan mengenai komponen dari AQMS:

##### A. Ukuran KAP (BIG4)

Ukuran KAP diukur dengan variabel dummy BIG4 yang diberi angka 1 jika perusahaan sampel diaudit oleh KAP *big four* dan diberi angka 0 jika lainnya (Herusetya, 2012).

##### B. Spesialisasi Industri KAP (SPCL)

Gu et al., (2009) dalam Herusetya (2012) menyatakan kualitas audit yang tinggi ditandai dengan KAP yang memiliki *industry share* terbesar dalam industri tertentu. SPCL diberi angka 1 jika KAP memiliki pangsa pasar terbesar, diukur dengan rasio total aset klien KAP dalam industri tertentu dibagi dengan total aset klien untuk

seluruh KAP dalam satu industri, dan diberi angka 0 jika lainnya (Herusetya, 2012).

C. Masa Penugasan Audit (TENURE)

TENURE merupakan lamanya waktu penugasan KAP dengan klien. Menurut Johnson et al., dalam Herusetya, (2012), masa penugasan audit dibedakan menjadi tiga kelompok, yaitu pendek jika  $\leq 3$  tahun, menengah jika  $> 3$  tahun dan  $< 9$  tahun, dan panjang jika  $\geq 9$  tahun. TENURE diberi angka 1 jika masa penugasan KAP berada dalam interval  $> 3$  tahun dan  $< 9$  tahun yang menandakan kualitas audit yang tinggi, dan diberi 0 jika lainnya.

D. *Client Importance* (CI)

Menurut Chen et al., dalam Herusetya, (2012), kecenderungan auditor memiliki ketergantungan ekonomi (*economic dependence*) terhadap klien dapat diukur melalui *Client Importance* (CI). *Client importance* menjadi indikator yang digunakan untuk mengevaluasi independensi auditor. *Client importance* diukur dengan rumus berikut:

$$CI_{it} = \frac{SIZE_{it}}{\sum_{i=1}^n SIZE_{it}}$$

Keterangan:

$CI_{it}$  = *Client Importance* dari klien ke-*i* pada tahun ke-*t*.

$SIZE_{it}$  = Logaritma natural dari total aset klien ke-*i*.

$\sum_{i=1}^n SIZE_{it}$  = Penjumlahan log aset seluruh klien yang diaudit oleh KAP pada tahun *t*.

CI diberi angka 1 jika CI perusahaan berada dalam rentang  $\mu - \sigma \leq CI \leq \mu + \sigma$ , di mana  $\mu$  adalah rata-rata dari nilai CI, dan  $\sigma$  adalah standar deviasinya, dan diberi angka 0 jika lainnya.

E. Ketersediaan dan Keakuratan Pelaporan Opini Audit *Going-Concern* (RQA)

*Reporting Quality of Audit Report* (RQA) diberi angka 1 apabila memenuhi salah satu kondisi berikut: (1) apabila KAP menerbitkan opini *going concern* pada tahun berjalan dan klien di tahun berikutnya memiliki arus kas operasi negatif atau rugi bersih sebagai tanda adanya *financial distress*. (2) KAP tidak menerbitkan opini *going concern* di tahun berjalan, dan klien di tahun berikutnya tidak memiliki arus kas operasi negatif atau rugi bersih. Diberi angka 0 jika lainnya.

2. *Audit Report Lag* (ARL)

*Audit report lag* merupakan rentang waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan audit laporan keuangan tahunan. *Audit report lag* diukur dengan jumlah hari terhitung sejak tanggal penutupan buku perusahaan sampai dengan tanggal tanda tangan auditor dalam laporan audit setelah auditor memberikan opininya tentang laporan keuangan perusahaan (Rusmin & Evans, 2017). Pengukuran kualitas audit menggunakan *audit report lag* mencerminkan upaya auditor dalam melakukan proses audit yang terkait dengan efisiensi proses audit (Rahaman & Bhuiyan, 2024). Audit yang diselesaikan dengan waktu lebih singkat diasosiasikan dengan kualitas audit yang lebih tinggi. Hal ini karena proses audit yang cepat mencerminkan efisiensi, kompetensi auditor, serta keberadaan sistem pengendalian internal yang memadai di perusahaan klien (Kawamoto et al., 2021; Rahaman & Bhuiyan, 2024)

3. *Audit Fee*

*Audit fee* merupakan jumlah biaya jasa audit yang dikeluarkan oleh klien atas jasa audit yang dilakukan oleh KAP (Lawati & Hussainey, 2022). *Audit fee* diukur dengan logaritma natural dari biaya audit yang dibayarkan perusahaan kepada auditor eksternalnya. Pengukuran kualitas audit menggunakan *audit fee* mencerminkan jumlah usaha (*effort*) dan waktu (*time*) yang diberikan auditor dalam melakukan proses audit untuk

mencapai kualitas audit yang tinggi (Alharasis et al., 2024). Adanya persyaratan baru terkait pengungkapan KAM dalam laporan audit meningkatkan transparansi dan akuntabilitas auditor yang mendorong peningkatan kualitas audit. Dengan persyaratan tersebut, auditor akan menunjukan fokus yang lebih besar pada risiko audit yang mengakibatkan terjadinya peningkatan biaya audit karena adanya peningkatan usaha dan praktik prosedur audit yang lebih mendalam untuk menganalisis risiko audit utama yang dihadapi perusahaan (Lawati & Hussainey, 2022; Alharasis et al., 2024).

#### **2.1.4. Hal Audit Utama**

Berdasarkan Standar Audit 701- Pengomunikasian Hal Audit Utama Dalam Laporan Auditor Independen (2021), hal audit utama merupakan hal-hal yang, menurut pertimbangan profesional auditor hal yang paling signifikan dalam audit atas laporan keuangan periode terkini. Hal audit utama dipilih dari hal-hal yang dikomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Hal audit utama menjadi hal-hal yang membutuhkan perhatian intens dari auditor selama proses audit berlangsung seperti: risiko signifikan dan akun-akun yang terdampak, risiko audit akan kesalahan material yang tinggi, akun yang membutuhkan estimasi melalui *management judgement* dan tingkat ketidakpastian yang tinggi, serta peristiwa atau transaksi signifikan selama periode laporan keuangan. Dalam mengkomunikasikan hal audit utama, auditor harus membahas (1) mengapa hal tersebut dipertimbangkan menjadi salah satu hal paling signifikan dalam audit dan oleh karenanya menjadi hal audit utama, dan (2) bagaimana hal audit utama direspon dalam audit.

Menurut Perdana & Raharja (2024), auditor menyampaikan hal audit utama kepada pengguna laporan keuangan dengan tujuan:

- Memberikan pemahaman kepada pengguna laporan keuangan tentang bagian mana yang memerlukan penelitian dan analisis lebih lanjut.

- Mengetahui risiko mana yang dianggap signifikan oleh auditor dan mungkin menyebabkan kesalahan besar dalam laporan keuangan.
- Menjelaskan bagaimana auditor menanggapi risiko-risiko tersebut dan kesimpulan yang dicapai auditor sebagai hasil dari prosedur audit yang dilakukan.

Dengan demikian, pengungkapan hal audit utama diharapkan dapat meningkatkan nilai laporan auditor, menyediakan kerangka yang membuat laporan keuangan yang kompleks lebih mudah untuk dipahami oleh pengguna dan membantu mereka fokus pada isu-isu yang mungkin paling penting dalam pengambilan keputusan (Perdana & Raharja, 2024).

## **2.2. Penelitian Terdahulu**

Penelitian terdahulu yang berkaitan dengan dampak pengungkapan hal audit utama di Indonesia, khususnya mengenai kualitas audit masih terbatas. Namun, telah terdapat beberapa penelitian serupa yang dilakukan di luar Indonesia. Penelitian Gutierrez et al., (2018) di Inggris dengan menggunakan subjek perusahaan *premium listing* di London Stock Exchange (LSE) menemukan bahwa tidak ada bukti signifikan bahwa laporan audit yang diperluas memengaruhi reaksi investor, biaya audit, dan kualitas audit.

Penelitian Li et al., (2019) di New Zealand dengan menggunakan subjek perusahaan yang terdaftar di New Zealand Exchange menemukan bahwa adanya peningkatan kualitas audit dan biaya audit setelah adopsi standar laporan audit baru. Pengungkapan Key Audit Matters (KAM) dan informasi tambahan dalam laporan audit meningkatkan transparansi laporan audit.

Penelitian Reid et al., (2019) di Inggris dengan menggunakan subjek Perusahaan pencatatan saham ekuitas premium di Bursa Efek London menemukan adanya peningkatan kualitas audit setelah perubahan standar audit dan tidak ditemukan perubahan signifikan dalam *audit fees* atau *audit delay* setelah implementasi standar baru.

Penelitian Kitiwong & Sarapaivanich (2020) di Thailand dengan menggunakan 1.519 hasil observasi *firm-year* yang diperoleh dari 312 perusahaan di Thailand menemukan adanya bukti lemah pengungkapan KAM meningkatkan kualitas audit.

Penelitian Perdana & Raharja (2024) di Indonesia dengan menggunakan 1.024 sampel perusahaan sektor non keuangan yang tercatat di BEI pada tahun 2021-2022 menemukan bahwa penerapan KAM secara signifikan berpengaruh pada peningkatan kualitas audit dan berpengaruh negatif terhadap *audit report lag*. Namun, pengungkapan KAM tidak berpengaruh terhadap *audit fee*.

Penelitian Loverita & Januarti (2024) di Indonesia dengan menggunakan 483 sampel perusahaan yang tercatat di BEI tahun 2021-2022 menunjukkan *audit report lag* sebelum implementasi KAM lebih lama dibandingkan setelah implementasi KAM. Sedangkan, *audit fee* setelah implementasi KAM lebih besar dibandingkan sebelum implementasi KAM.

**Tabel 2.1**

**Ringkasan Penelitian Terdahulu**

| No | Penelitian               | Variabel                                                                                                                                 | Subjek                                       | Hasil                                                                                                                                                                                                                |
|----|--------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. | Gutierrez et al., (2018) | <b>Variabel Independen (X):</b><br>Pengungkapan KAM<br><b>Variabel Dependen (Y):</b><br>Reaksi Investor, Biaya Audit, dan Kualitas Audit | Perusahaan premium di London Stock Exchange. | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tidak ada bukti signifikan bahwa laporan audit yang diperluas memengaruhi reaksi investor.</li> <li>• Tidak ada peningkatan signifikan dalam biaya audit setelah</li> </ul> |

|    |                     |                                                                                                                                                             |                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                   |
|----|---------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|    |                     |                                                                                                                                                             |                                                                          | <p>penerapan laporan yang diperluas.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tidak ditemukan bukti bahwa laporan audit yang diperluas meningkatkan kualitas audit.</li> </ul>                                                                |
| 2. | Li et al., (2019)   | <p><b>Variabel Independen (X):</b><br/>Pengungkapan KAM</p> <p><b>Variabel Dependen (Y):</b><br/>Kualitas Audit &amp; Biaya Audit</p>                       | Perusahaan yang terdaftar di New Zealand Exchange (NZX).                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pengungkapan KAM meningkatkan kualitas audit.</li> <li>• Pengungkapan KAM meningkatkan biaya audit.</li> </ul>                                                                                           |
| 3. | Reid et al., (2019) | <p><b>Variabel Independen (X):</b><br/>Perubahan Laporan Auditor</p> <p><b>Variabel Dependen (Y):</b><br/>Kualitas pelaporan keuangan &amp; Biaya audit</p> | Perusahaan dengan pencatatan saham ekuitas premium di Bursa Efek London. | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Persyaratan pelaporan auditor baru secara signifikan meningkatkan kualitas pelaporan keuangan.</li> <li>• Persyaratan pelaporan auditor baru tidak ada perubahan signifikan pada biaya audit.</li> </ul> |

|    |                                  |                                                                                                                                                              |                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|----|----------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 4. | Kitiwong & Sarapaivanich, (2020) | <b>Variabel Independen (X):</b><br><i>Key Audit Matters disclosure</i><br><b>Variabel Dependen (Y):</b><br>Kualitas Audit                                    | 1.519 hasil observasi firm-year yang diperoleh dari 312 perusahaan di Thailand.                                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bukti lemah <i>key audit matters disclosure</i> meningkatkan kualitas audit</li> <li>• Jumlah pengungkapan KAM dan jenis KAM yang paling umum diungkapkan tidak terkait dengan kualitas audit.</li> </ul>                                    |
| 5. | Perdana & Raharja, (2024)        | <b>Variabel Independen (X):</b><br><i>Key Audit Matters (KAM)</i><br><b>Variabel Dependen (Y):</b><br><i>Audit Quality, Audit Fee, dan Audit Report Lag.</i> | Perusahaan sektor non keuangan yang tercatat di BEI pada tahun 2021-2022 dengan total sampel 1.024 sampel perusahaan. | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Penerapan KAM secara signifikan berpengaruh pada peningkatan kualitas audit.</li> <li>• Penerapan KAM berpengaruh negatif terhadap <i>audit report lag</i>.</li> <li>• Penerapan KAM tidak berpengaruh terhadap <i>audit fee</i>.</li> </ul> |
| 6. | Loverita & Januarti, (2024)      | <b>Variabel Independen (X):</b><br>Implementasi <i>Key Audit</i>                                                                                             | Perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek                                                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Audit Report Lag</i> sebelum implementasi KAM lebih lama dibandingkan</li> </ul>                                                                                                                                                          |

|  |  |                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                      |                                                                                                                                                     |
|--|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  | <i>Matters</i> (KAM)<br>–<br>membandingkan<br>periode sebelum<br>implementasi<br>KAM (2021)<br>dan setelah<br>implementasi<br>KAM (2022)<br><b>Variabel<br/> Dependen (Y):</b><br><i>Audit Report<br/> Lag &amp; Audit<br/> Fee.</i> | Indonesia<br>(BEI) pada<br>tahun 2021-<br>2022 dengan<br>total sampel<br>483<br>perusahaan<br>atau 966<br>observasi. | setelah<br>implementasi<br>KAM.<br>• <i>Audit fee</i> setelah<br>implementasi<br>KAM lebih besar<br>dibandingkan<br>sebelum<br>implementasi<br>KAM. |
|--|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

### 2.3. Pengembangan Hipotesis

Perubahan signifikan dalam ketentuan pelaporan audit telah diperkenalkan melalui Standar Audit 701 tentang "Pengomunikasian Hal Audit Utama dalam Laporan Auditor Independen". Melalui standar ini, auditor diwajibkan mengungkapkan *Key Audit Matters* (KAM) dalam laporan audit mereka. Pengungkapan KAM diharapkan dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas dalam proses audit, di mana KAM menyoroti area-area yang melibatkan penilaian signifikan auditor dan dianggap paling signifikan dalam audit laporan keuangan. Penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah pengungkapan KAM dikaitkan dengan peningkatan kualitas audit yang diukur menggunakan tiga proksi, yaitu *audit quality metric score* (AQMS), *audit report lag* (ARL), dan *audit fee*.

Persyaratan pengungkapan KAM mengharuskan auditor untuk mengungkapkan area audit yang paling signifikan, sehingga meningkatkan transparansi yang memungkinkan pemangku kepentingan untuk lebih

memahami fokus auditor, tantangan yang dihadapi, dan prosedur yang dilakukan. Hal ini sesuai dengan teori agensi di mana pengungkapan KAM mengurangi asimetri informasi antara manajemen dan para pemangku kepentingan (Loverita & Januarti, 2024). Adanya peningkatan transparansi audit mengakibatkan meningkatnya tanggung jawab dan akuntabilitas auditor yang pada akhirnya berkontribusi terhadap peningkatan kualitas audit (Li et al., 2019). Peningkatan transparansi tersebut menciptakan insentif yang lebih kuat bagi auditor untuk mempertahankan proses audit berkualitas tinggi guna melindungi reputasi mereka dan menghindari potensi risiko litigasi.

Dari perspektif teori sinyal, auditor dapat menggunakan pengungkapan KAM sebagai sinyal yang kredibel untuk mengomunikasikan kompetensi dan ketelitian mereka atas proses audit yang dilakukan terhadap perusahaan. Lebih lanjut, auditor dapat melihat pengungkapan KAM sebagai mekanisme untuk menunjukkan kompetensi, independensi, dan skeptisisme profesional mereka, sehingga memperkuat reputasi mereka di pasar (Perdana & Raharja, 2024). Dengan demikian, pengungkapan KAM diharapkan meningkatkan kualitas audit dengan mendorong auditor untuk meningkatkan kompetensi dan independensi melalui prosedur yang dalam, auditor terspesialisasi, dan skeptisisme profesional lebih baik (Kawamoto et al., 2021).

Penelitian yang dilakukan oleh Reid et al., (2019) menemukan bahwa laporan audit yang ditingkatkan meningkatkan kualitas pelaporan keuangan di Inggris. Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Li et al., (2019) di New Zealand menyatakan bahwa kualitas audit mengalami peningkatan setelah penerapan laporan auditor baru, di mana laporan keuangan menjadi lebih transparan dan kredibel. Oleh karena itu, hipotesis dalam penelitian ini adalah:

$H_A$  = Terdapat perbedaan kualitas audit sebelum pengungkapan hal audit utama dan setelah pengungkapan hal audit utama