

Pengaruh Kompleksitas Perusahaan *Fee Audit Going Concern Risk* dan Spesialisasi Auditor terhadap *Key Audit Matters* (KAMs)

Muhammad Putra Ramadhan^{1*}, Widya Rizki Eka Putri²

¹⁻²Program Studi Akuntansi, Universitas Lampung, Indonesia

*Penulis Korespondensi: muhammadputraramadhan934@gmail.com

Abstract. *This study aims to examine the influence of firm complexity, audit fees, going concern risk, and auditor specialization on key audit matters (KAMs). This study employs a multiple linier regression analysis using secondary data in the form of finansial statements and annual reports from companies in the non-essential consumer goods sector for the period 2022-2024. Firm complexity is proxied by the number of business segments, audit fees are measured using the natural logarithm of audit fees, going concern risk is proxied using a dummy variable, and auditor specialization is measured based on the proportion of industry clients handled by the auditor. The results indicate that firm complexity has a significant negative effect on key audit matters, audit fees have a significant positive effect on key audit matters, going concern risk has a non-significant negative effect on key audit matters, and auditor specialization has a non-significant positive effect on key audit matters. These findings indicate that the disclosure of key audit matters is more influenced by the scope of the audit and the auditor's professional judgment in determining relevant audit issues to be disclosed to financial statement users.*

Keywords: *Audit Fee; Auditor Specialization; Firm Complexity; Going Concern Risk; Key Audit Matters.*

Abstrak. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh kompleksitas perusahaan, *fee audit*, *going concern risk*, dan spesialisasi auditor terhadap *key audit matters* (KAMs). Penelitian ini menggunakan metode analisis regresi linier berganda dengan data sekunder berupa laporan keuangan dan laporan tahunan perusahaan sektor barang konsumen non-primer selama periode 2022–2024. Kompleksitas perusahaan diproksikan menggunakan jumlah segmen bisnis, *fee audit* diproksikan menggunakan logaritma natural dari *fee audit*, *going concern risk* diproksikan menggunakan variabel dummy, dan spesialisasi auditor diproksikan berdasarkan proporsi klien industri yang ditangani auditor. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompleksitas perusahaan berpengaruh negatif signifikan terhadap *key audit matters*, *fee audit* berpengaruh positif signifikan terhadap *key audit matters*, *going concern risk* berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap *key audit matters*, dan spesialisasi auditor berpengaruh positif tidak signifikan terhadap *key audit matters*. Temuan ini mengindikasikan bahwa pengungkapan *key audit matters* lebih ditentukan oleh luasnya cakupan audit dan penilaian auditor dalam menentukan masalah audit yang relevan untuk diungkapkan.

Kata kunci: *Fee Audit; Going Concern Risk; Key Audit Matters; Kompleksitas Perusahaan; Spesialisasi Auditor.*

1. LATAR BELAKANG

International Auditing and Assurance Standards Boards (IAASB) mencatat adanya kebutuhan penggunaan laporan keuangan terhadap informasi yang lebih komprehensif mengenai proses audit yang tidak hanya terbatas pada penyajian opini biner "wajar" atau "tidak wajar" (Loverita & Januarti, 2024). Pengguna laporan keuangan mengemukakan kritik terkait laporan auditor independen saat ini dinilai data yang diperoleh tidak mampu menyampaikan informasi yang dibutuhkan (Amin & Handayani, 2025). Pemangku kepentingan membutuhkan informasi yang dapat memperluas pemahaman serta pengetahuan mereka mengenai isu-isu krusial yang berkaitan dengan entitas yang diaudit (Joudeh & Aqel, 2024). Terbatasnya nilai informatif laporan auditor menimbulkan kesenjangan informasi yang pada akhirnya memperburuk *expectation gap*, karena para pengguna tidak memperoleh informasi yang memadai mengenai proses audit maupun laporan keuangan yang diaudit (Carlé *et al.*, 2023).

Kemampuan pengguna laporan keuangan yang terbatas dalam memaknai informasi finansial maupun prosedur audit yang dijalankan oleh perusahaan berdampak pada kesenjangan informasi (Qadrina & Raharja, 2024).

Selama beberapa dekade terakhir, laporan audit tradisional dipandang tidak cukup informatif bagi pengguna laporan keuangan (Alvania & Astuti, 2025). Keadaan tersebut menyebabkan laporan audit tradisional kurang memperoleh perhatian dari pengguna laporan keuangan (Boonlert-U-Thai & Suttipun, 2023). Pengguna laporan keuangan mengharapkan laporan audit disusun dengan struktur dan format baru yang mampu memberikan informasi lebih menyeluruh mengenai audit dan opini auditor (Qadrina & Raharja, 2024). Laporan audit berperan sebagai sumber informasi yang kredibel dan esensial, sehingga keberadaannya dapat dijadikan acuan oleh para pemangku kepentingan dalam menilai dan mempertimbangkan keputusan investasi di masa mendatang (Loverita & Januarti, 2024).

Salah satu perubahan signifikan yang patut dianalisis adalah penerapan komunikasi *Key Audit Matters* (KAMs) dalam laporan auditor independen yang merupakan persyaratan baru yang mulai diberlakukan dalam rangka audit atas laporan keuangan yang periode pelaporannya berakhir tahun 2016, sesuai dengan standar ISA 701 tentang "Mengkomunikasikan Hal-Hal Penting dalam Laporan Auditor Independen". *Key Audit Matters* dirancang spesifik untuk audit klien dan mencerminkan isu-isu paling signifikan dengan tujuan utama untuk memperkuat pemahaman pengguna laporan keuangan terhadap risiko pelaporan serta prosedur audit yang dilakukan (Küster, 2024). Regulasi yang relevan terutama dari *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) yang dikelola *International Federation of Accountants* (IFAC) telah mendorong perubahan terhadap penyajian informasi dalam laporan auditor (Ferizqi & Reskino, 2024). Sebagai bentuk harmonisasi standar nasional dengan standar internasional, Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) mengadopsi *International Standard on Auditing* (ISA) 701 ke dalam Standar Audit (SA) 701 pada tanggal 13 Juli 2021.

Keberadaan industri barang konsumen non-primer di Indonesia memberikan pengaruh yang besar dalam memberikan kontribusi bagi perkembangan ekonomi dan mempunyai berbagai karakteristik operasional yang dipengaruhi oleh daya beli masyarakat. Berdasarkan informasi pada laman Bursa Efek Indonesia (BEI) terkait bagian notasi khusus emiten, sektor barang konsumen non-primer memiliki hasil lebih banyak dibandingkan sektor lainnya sehingga opini audit di bidang ini bervariasi, termasuk opini audit *adverse* (tidak wajar) dan opini *disclaimer* (tidak memberikan pendapat), yang mengindikasikan adanya kemungkinan *going concern risk*. Kondisi ini mengindikasikan bahwa auditor menghadapi tantangan dalam proses audit yang bervariasi, sehingga berpotensi adanya jumlah KAMs yang diungkapkan

oleh auditor. Oleh karena itu, sektor ini menjadi konteks yang relevan untuk menguji faktor-faktor yang memengaruhi pengungkapan KAMs, sekaligus menambah literatur mengenai determinan KAMs dalam lingkungan bisnis di Indonesia.

Penelitian ini merujuk pada riset Ferreira & Morais (2020) yang membahas variabel independen serupa yaitu kompleksitas perusahaan, *fee audit*, dan *going concern risk* tetapi penelitian ini menambahkan variabel spesialisasi auditor dan pemilihan sektor perusahaan yang berbeda. Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh kompleksitas perusahaan, *fee audit*, *going concern risk*, dan spesialisasi auditor terhadap pengungkapan *Key Audit Matters* (KAMs) pada perusahaan sektor barang konsumen non-primer yang terdaftar di BEI tahun 2022–2024.

2. KAJIAN TEORITIS

Teori *Audit Expectation Gap*

Audit expectation gap menjadi faktor utama munculnya kritik dan litigasi terhadap auditor disebabkan oleh persepsi publik bahwa auditor tidak memenuhi ekspektasi mereka (Porter, 1993). Tingginya tingkat kritik dan litigasi yang diarahkan kepada auditor menandakan bahwa terdapat kesenjangan antara peran yang diharapkan masyarakat atas kinerja yang telah dilakukan oleh auditor (Mahdi, 2011). Dalam teori ini menjelaskan adanya perbedaan dalam praktik *key audit matters* antara auditor dan entitas, terdapat ekspektasi dari pemangku kepentingan yang tinggi dan penegakan hukum yang kuat (Rohman *et al.*, 2025). Hal ini menyebabkan pengungkapan *key audit matters* biasanya diungkapkan secara lebih komprehensif dan sesuai dengan konteks entitas yang diaudit. Pengungkapan *key audit matters* berfungsi sebagai mekanisme untuk mengurangi kesenjangan informasi antara auditor dan pihak *stakeholders*, sehingga penyampaian informasi secara lebih transparan terkait bagaimana auditor menilai risiko dan melaksanakan prosedur pemeriksaan melalui KAMs berkontribusi dalam mengurangi *audit expectation gap*.

Key Audit Matters (KAMs)

Regulasi yang relevan terutama dari IAASB yang dikelola IFAC telah mendorong perubahan terhadap penyajian informasi dalam laporan auditor (Ferizqi & Reskino, 2024). Sebagai bentuk harmonisasi standar nasional dengan standar internasional, IAPI mengadopsi ISA 701 ke dalam Standar Audit (SA) 701 pada tanggal 13 Juli 2021. Standar Audit (SA) 701 mengatur mengenai Pengomunikasian Hal Audit Utama dalam Laporan Auditor Independen yang mewajibkan auditor menyampaikan Hal Audit Utama (HAU) atau *Key Audit Matters* (KAMs) untuk entitas dengan kepentingan publik.

Pengungkapan KAMs berfungsi tidak hanya sebagai pelengkap informasi, melainkan juga sebagai representasi atas area audit yang paling krusial. Ketentuan ini memiliki tujuan untuk meningkatkan kualitas informasi dalam laporan audit, memperkuat transparansi terhadap proses audit, serta mempermudah pemahaman pengguna atas isu-isu signifikan yang menjadi perhatian utama auditor (IAPI, 2021b). *Key audit matters* merupakan hal-hal yang berdasarkan penilaian profesional auditor memiliki signifikan tertinggi dalam audit laporan keuangan pada periode kini yang berasal dari berbagai aspek yang telah disampaikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola/TCWG (IAPI, 2023). Jumlah *key audit matters* yang tertuang dalam laporan hasil audit berpotensi ditentukan oleh skala dan tingkat kerumitan entitas, karakteristik usaha maupun lingkungan sekitarnya sekaligus keadaan yang terkait dengan perikatan audit (IAPI, 2023).

Kompleksitas Perusahaan

Kompleksitas perusahaan merujuk pada karakteristik tertentu yang menyebabkan proses audit menjadi lebih rumit, baik karena tingginya ketidakpastian dalam estimasi angka akuntansi maupun tingkat pengawasan yang lebih intensif (Dusadeedumkoeng *et al.*, 2023). Kompleksitas perusahaan mencerminkan tingkat kerumitan transaksi yang dijalankan oleh perusahaan (Putra & Dwita, 2024). Kondisi ini berkaitan dengan peningkatan jumlah estimasi oleh manajemen, kompleksitas dalam pengukuran nilai wajar, serta pengakuan pendapatan yang semakin rumit (Rohman *et al.*, 2025). Ketika perusahaan menggunakan lebih dari satu mata uang, keberadaan cabang di berbagai wilayah, aktivitas internasional, serta ekspansi ke lini produk baru dan pasar baru secara kolektif menambah kompleksitas operasional perusahaan (Mubarok *et al.*, 2022). Berdasarkan penelitian terdahulu, ketika perusahaan menjadi lebih kompleks auditor harus memberikan perhatian lebih dan seiring bertambahnya segmen bisnis perusahaan maka semakin besar jumlah KAMs yang akan dilaporkan (Ferreira & Morais, 2020). Hipotesis pertama yang dirumuskan sebagai berikut:

H1: Kompleksitas perusahaan berpengaruh positif terhadap *key audit matters*.

Fee Audit

Fee audit dapat mencerminkan kompensasi auditor dan berisiko memengaruhi objektivitas serta independensinya (Azis *et al.*, 2025). Kompensasi yang diterima auditor mencerminkan nilai dari pekerjaan mereka dalam mengidentifikasi dan mengungkapkan isu-isu penting dalam audit (Santy & Rosadi, 2025). Seiring meningkatnya tingkat risiko klien serta kompleksitas perusahaan yang diaudit, auditor dituntut untuk mengalokasikan lebih banyak waktu, tenaga, dan sumber daya guna menyelesaikan audit dan menyusun laporan audit secara memadai (Rhamadhani & Heriyati, 2025). Setiap peningkatan risiko dan upaya yang

diperlukan dalam proses audit cenderung mendorong auditor untuk menetapkan tarif jasa yang lebih tinggi (Loverita & Januarti, 2024). Auditor yang mengenakan biaya audit tinggi dituntut mampu memperluas cakupan prosedur audit, jika dalam proses audit terdapat temuan maka dapat dilakukan pengungkapan *key audit matters*. Hipotesis kedua yang dirumuskan sebagai berikut:

H2: *Fee audit* berpengaruh positif terhadap *key audit matters*.

Going Concern Risk

Tingkat ketidakpastian terkait kemampuan perusahaan untuk mempertahankan kelangsungan usahanya dipandang sebagai faktor yang memengaruhi opini audit yang diberikan auditor (Ferreira & Morais, 2020). *Going concern* perusahaan merupakan informasi krusial bagi para pemangku kepentingan khususnya investor (Mulyanti & Achyani, 2022). Auditor dalam situasi ini cenderung mengungkapkan isu *going concern* sebagai KAMs karena sangat relevan bagi pengguna laporan keuangan dalam menilai keberlangsungan usaha. Perusahaan yang menunjukkan *going concern risk* dapat memengaruhi pengungkapan KAMs (Ferreira & Morais, 2020). Semakin besar risiko perusahaan tidak dapat mempertahankan kelangsungan usahanya, sehingga meningkatkan kecenderungan auditor mengungkapkan opini *going concern* (Saputra *et al.*, 2022). Hipotesis ketiga yang dirumuskan sebagai berikut:

H3: *Going concern risk* berpengaruh positif terhadap *key audit matters*.

Spesialisasi Auditor

Spesialisasi auditor di industri mencerminkan sejauh mana auditor memiliki keahlian dan pengalaman dalam melaksanakan audit pada sektor atau industri tertentu (Amin & Handayani, 2025). Seorang auditor dianggap memiliki spesialisasi apabila memiliki portofolio klien yang berasal dari industri yang sama atau sejenis (Tahang *et al.*, 2024). Peningkatan akurasi dalam mendeteksi kecurangan dan salah saji material pada laporan keuangan cenderung dimiliki oleh auditor dengan spesialisasi industri, karena mereka memiliki pemahaman mendalam terhadap karakteristik khas industri yang diaudit (Hartono & Laksito, 2022). Pemahaman yang dimiliki auditor spesialis umumnya memahami karakteristik klien dan mampu menentukan KAMs yang relevan untuk disampaikan kepada publik (Rohman *et al.*, 2025). Hipotesis keempat yang dirumuskan sebagai berikut:

H4: Spesialisasi auditor berpengaruh positif terhadap *key audit matters*.

3. METODE PENELITIAN

Metode analisis regresi linier berganda diterapkan dalam penelitian ini dengan menggunakan data sekunder yang diambil dari laporan keuangan dan laporan tahunan perusahaan yang berada di sektor barang konsumen non-primer melalui website resmi Bursa Efek Indonesia serta perusahaan terkait. Populasi penelitian mencakup seluruh perusahaan sektor barang konsumen non-primer yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama periode 2022–2024. Pemilihan sampel dilakukan menggunakan metode *purposive sampling* berdasarkan kriteria yang diuraikan sebagai berikut:

Tabel 1. Kriteria Pemilihan Sampel.

No.	Keterangan	Jumlah
1	Perusahaan sektor barang konsumen non-primer yang terdaftar di BEI periode tahun 2022-2024.	163
2	Perusahaan sektor barang konsumen non-primer yang tidak mempublikasi laporan keuangan dan laporan tahunan selama periode 2022-2024.	(32)
3	Perusahaan sektor barang konsumen non-primer yang tidak menyajikan data lengkap berkaitan dengan variabel dalam penelitian ini selama periode 2022-2024	(48)
Jumlah Sampel		83
Tahun Penelitian		x3
Total Sampel		249
4	Data Outlier	37
Sampel Akhir dalam Penelitian		212

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis Statistik Deskriptif

Tabel 2. Hasil Analisis Statistik Deskriptif.

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
KAM	212	,00	3,00	1,3302	,57138
KOM	212	1,00	4,00	2,4104	,95713
FEE	212	18,20	22,26	19,7422	,98089
RISK	212	,00	1,00	,1226	,32880
AIS	212	,61	9,82	4,1838	2,36743

Variabel Key Audit Matters (KAM) memiliki nilai rata-rata sebesar 1,3302 dengan nilai standar deviasi sebesar 0,57138 dan rentang nilai 0,00 sampai 3,00. Nilai tersebut mengindikasikan bahwa pengungkapan key audit matters pada perusahaan sektor barang konsumen non-primer relatif rendah dan beragam. Hal ini dapat dikaitkan dengan karakteristik

perusahaan pada sektor barang konsumen non-primer yang cenderung memiliki tingkat risiko rendah sehingga hanya sedikit aspek yang memerlukan perhatian khusus selama proses audit.

Variabel Kompleksitas Perusahaan (KOM) memiliki nilai rata-rata sebesar 2,4104 dengan nilai standar deviasi sebesar 0,95713 dan rentang nilai 1,00 sampai 4,00. Hal ini menunjukkan perusahaan pada sektor barang konsumen non-primer memiliki aktivitas operasional dengan tingkat kompleksitas yang relatif rendah. Variabel *Fee Audit* (FEE) memiliki nilai rata-rata sebesar 19,7422 dengan nilai standar deviasi sebesar 0,98089 dan rentang nilai 18,20 sampai 22,26. *Fee audit* yang tinggi mengindikasikan bahwa proses audit dilakukan secara menyeluruh dan mendalam, meskipun tidak selalu berhubungan dengan jumlah *key audit matters* yang diungkapkan. Variabel *Going Concern Risk* (RISK) memiliki nilai rata-rata sebesar 0,1226 dengan nilai standar deviasi sebesar 0,32880, menunjukkan bahwa kondisi keuangan pada perusahaan sektor barang konsumen non-primer cukup stabil. Variabel Spesialisasi Auditor (AIS) memiliki nilai rata-rata sebesar 4,1838 dengan nilai standar deviasi sebesar 2,36743, mencerminkan bahwa auditor umumnya menunjukkan tingkat spesialisasi yang tinggi dalam industri.

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Tabel 3. Hasil Uji Normalitas.

Unstandardized Residual

Asymp. Sig. (2-tailed)	,000 ^c
------------------------	-------------------

Hasil pengujian normalitas pada tabel 4.3 menunjukkan bahwa nilai signifikansi Asymp. Sig. (2-tailed) sebesar $0,000 < 0,05$, artinya tidak terdistribusi normal secara statistik residual. Uji *Kolmogorov-Smirnow* menunjukkan bahwa residual tidak mengikuti distribusi normal, tetapi kondisi ini tidak secara otomatis menggurkan validitas model regresi terkhusus dalam konteks jumlah sampel yang relatif besar. Berdasarkan jumlah sampel, penelitian ini memiliki 212 observasi yang telah memenuhi syarat untuk penerapan *Central Limit Theorem* (CLT). Ketika n menjadi besar ($n > 30$) bentuk distribusi sampel akan semakin mirip dengan distribusi normal terlepas dari bentuk populasi induk (Kothari, 2004). Oleh karena itu, meskipun data residu tidak mengikuti distribusi normal dalam kondisi tersebut distribusi koefisien regresi yang diestimasi tetap akan mendekati distribusi normal secara *asymptotic normality*.

Uji Multikolinearitas

Tabel 4. Hasil Uji Multikolinearitas.

Coefficients ^a			
Collinearity Statistics			
Model		Tolerance	VIF
1	KOM	,935	1,070
	FEE	,953	1,049
	RISK	,978	1,023
	AIS	,942	1,062

Hasil uji multikolinearitas menunjukkan bahwa seluruh variabel independen memiliki nilai *Tolerance* > 0,1 dan nilai VIF < 10, sehingga di antara variabel independen tidak terdapat indikasi multikolinearitas dalam model regresi yang di teliti pada penelitian ini.

Uji Heterokedastisitas

Tabel 5. Hasil Uji Heterokedastisitas.

Coefficients ^a		
Model		Sig.
1	KOM	,772
	FEE	,876
	RISK	,270
	AIS	,937

Pengujian heteroskedastisitas dilakukan menggunakan metode Glejser dengan meregresikan nilai absolut residual terhadap seluruh variabel independen. Berdasarkan tabel 4, hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan nilai signifikansi (Sig.) pada masing-masing variabel independen terhadap nilai residual absolut (Abs2) seluruhnya > 0,05, yaitu KOM sebesar 0,772; FEE sebesar 0,876; RISK sebesar 0,270; dan AIS sebesar 0,937. Dengan demikian, model regresi yang digunakan pada penelitian ini tidak terdapat permasalahan heteroskedastisitas dan penelitian dapat dilakukan analisis lebih lanjut.

Uji Autokorelasi

Tabel 6. Hasil Uji Heterokedastisitas.

Model Summary ^b	
Model	Durbin-Watson
1	1,215

Uji autokorelasi dilakukan untuk mengetahui apakah ada hubungan antara residual di suatu periode tertentu dengan residual pada periode sebelumnya dalam model regresi. Uji Durbin-Watson digunakan sebagai metode untuk mengidentifikasi autokorelasi pada model regresi. Berdasarkan tabel 5, diperoleh nilai Durbin-Watson sebesar 1,215. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa $-4 < 1,215 < 4$, sehingga hasil dari uji autokorelasi menunjukkan model regresi tidak mengalami masalah autokorelasi.

Analisis Regresi Linier Berganda

Tabel 7. Hasil Uji Analisis Regresi Linier Berganda.

		Coefficients^a	
		Unstandardized Coefficients	
	Model	B	Std. Error
1	(Constant)	-,875	,793
	KOM	-,109	,041
	FEE	,125	,040
	RISK	-,137	,117
	AIS	,005	,017

Model regresi yang dapat diformulasikan menjadi bentuk persamaan sebagai berikut:

$$KAM = -0,875 - 0,109KOM + 0,125FEE - 0,137RISK + 0,005AIS + \varepsilon \quad (i)$$

Koefisien konstanta sebesar $-0,875$ berarti apabila semua variabel independen bernilai nol, maka besarnya *Key Audit Matters* (KAM) sebesar $-0,875$. Koefisien regresi KOM sebesar $-0,109$ menunjukkan arah negatif, artinya setiap peningkatan 1 poin pada Kompleksitas Perusahaan akan menurunkan KAM sebesar 0,109 dengan asumsi variabel lain konstan. Koefisien regresi FEE sebesar 0,125 menunjukkan arah positif, artinya setiap peningkatan 1 poin pada *Fee Audit* akan meningkatkan KAM sebesar 0,125. Koefisien regresi RISK sebesar $-0,137$ menunjukkan arah negatif, artinya setiap peningkatan 1 poin pada *Going Concern Risk* akan menurunkan KAM sebesar 0,137. Koefisien regresi AIS sebesar 0,005 menunjukkan arah positif, artinya setiap peningkatan 1 poin pada Spesialisasi Auditor akan meningkatkan KAM sebesar 0,005.

Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Tabel 8. Hasil Uji Koefisien Determinasi.

Model Summary^b			
Model	R	R Square	Adjusted R Square
1	,275 ^a	,075	,058

Hasil uji koefisien determinasi yaitu nilai *Adjusted R²* diperoleh sebesar 0,058. Hal ini menunjukkan bahwa kemampuan variabel independen dalam menjelaskan varians variabel dependen sangat terbatas, hanya mempunyai kemampuan sebesar 5,8% dalam menjelaskan variabel dependennya yaitu *Key Audit Matters* dan sisanya sebesar 94,2% *Key Audit Matters* dipengaruhi oleh faktor-faktor lain diluar cakupan penelitian.

Uji Kelayakan Model (F)

Tabel 9. Hasil Uji F.

ANOVA ^a					
Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	5,192	4	1,298	4,219	,003 ^b

Pada tabel 4.5 menunjukkan hasil uji kelayakan model diperoleh nilai F_{hitung} sebesar 4,219 dan Sig. $0,003 < 0,05$ sehingga dapat disimpulkan model regresi yaitu Kompleksitas Perusahaan, *Fee Audit*, *Going Concern Risk*, dan Spesialisasi Auditor secara bersama-sama berpengaruh terhadap *Key Audit Matters*.

Uji Signifikansi Koefisien (t)

Tabel 10. Hasil Uji t.

Variabel	Koef. (B)	t-hitung	Sig.	Keterangan
Kompleksitas Perusahaan (KOM)	-0,109	-2,631	0,009	Berpengaruh Negatif Signifikan
<i>Fee Audit</i> (FEE)	0,125	3,127	0,002	Berpengaruh Positif Signifikan
<i>Going Concern Risk</i> (RISK)	-0,137	-1,166	0,245	Berpengaruh Negatif Tidak Signifikan
Spesialisasi Auditor (AIS)	0,005	0,319	0,750	Berpengaruh Positif Tidak Signifikan

Pengaruh Kompleksitas Perusahaan terhadap *Key Audit Matters*

Kondisi ini menunjukkan bahwa tingkat kompleksitas suatu perusahaan tidak selalu sejalan dengan jumlah isu audit yang perlu diungkapkan dalam *key audit matters*. Perusahaan yang memiliki operasi dan struktur yang kompleks tidak selalu menjalankan praktik manajemen yang buruk. Perusahaan yang kompleks biasanya didukung oleh sistem pengendalian internal lebih memadai dan pengawasan serta tata kelola perusahaan lebih terstruktur, sehingga memungkinkan perusahaan untuk meminimalisasi potensi risiko kesalahan material pada laporan keuangan. Kondisi ini menunjukkan auditor tidak perlu mengungkapkan sejumlah *key audit matters* yang berlebihan karena masalah yang ada telah dikelola dengan baik oleh perusahaan. Auditor biasanya lebih menekankan pada area yang paling material dan relevan, sehingga tidak semua aspek terkait kompleksitas perusahaan tertuang dalam *key audit matters*. Hasil penelitian ini tidak selaras dengan penelitian Ferreira & Morais (2020), menyatakan bahwa ketika perusahaan menjadi lebih kompleks auditor harus memberikan perhatian lebih dan seiring bertambahnya segmen bisnis perusahaan maka semakin besar jumlah *key audit matters* yang akan dilaporkan. Kemudian penelitian yang dilakukan oleh Dusadeedumkoeng *et al.* (2023) menyebutkan kompleksitas perusahaan yang meningkat menuntut *key audit matters* disampaikan dalam laporan audit secara lebih detail.

Pengaruh *Fee Audit* terhadap *Key Audit Matters*

Kenaikan *fee audit* mencerminkan luasnya cakupan dan tingginya tingkat risiko penugasan audit yang dilakukan terkait prosedur pemeriksaan. Hal ini menunjukkan semakin besar area yang diperiksa akan menekan auditor dalam melaksanakan peninjauan mendalam dan menyeluruh terkait berbagai area yang mungkin memiliki risiko yang signifikan. Auditor memiliki kesempatan untuk menemukan hal-hal penting yang dapat disampaikan sebagai *key audit matters* dalam laporan audit. Selain itu, besarnya *fee audit* juga menunjukkan kebutuhan akan tenaga auditor baik dalam jumlah maupun tingkat kemampuan mereka yang terlibat dalam proses audit. Ketersediaan sumber daya tersebut memungkinkan pelaksanaan audit lebih mendalam, sehingga proses mengidentifikasi dan mengevaluasi risiko dapat dilakukan dengan tepat. Temuan dalam penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Boonlert-U-Thai & Suttipun (2023) menyebutkan penyesuaian *fee audit* mencerminkan kebutuhan untuk mengompensasi intensitas kerja auditor dalam mengidentifikasi dan menyajikan *key audit matters* secara transparan dan didukung oleh Loverita & Januarti (2024), menyatakan bahwa peningkatan *fee audit* disebabkan oleh besarnya upaya dan risiko yang harus ditanggung auditor dalam menyampaikan informasi tambahan terkait *key audit matters* dalam laporan audit yang bertujuan untuk meningkatkan transparansi atas pekerjaan mereka.

Pengaruh *Going Concern Risk* terhadap *Key Audit Matters*

Peningkatan *going concern risk* secara konsep dapat mendorong auditor lebih memperhatikan area berisiko tinggi, tetapi dalam praktiknya hal tersebut tidak selalu disertai dengan peningkatan yang konsisten dalam pengungkapan *key audit matters*. Selama periode pengamatan, sektor barang konsumen non-primer menunjukkan kemampuan beradaptasi dengan perubahan kondisi ekonomi, sehingga sebagian besar perusahaan tetap berada dalam kondisi stabil tanpa indikasi permasalahan keberlangsungan usaha yang signifikan. Permasalahan kelangsungan usaha tidak selalu menjadi fokus utama dalam pengungkapan *key audit matters*, tetapi hanya disajikan jika dianggap memiliki materialitas yang cukup menurut auditor. Selain itu, penggunaan variabel dummy dalam menilai risiko kelangsungan usaha hanya mengelompokkan perusahaan berdasarkan ada atau tidaknya indikator risiko sehingga tidak mampu menunjukkan tingkat risiko sebenarnya yang dihadapi oleh masing-masing perusahaan. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Ferreira & Morais (2020), menyebutkan perusahaan yang menunjukkan *going concern risk* dapat memengaruhi pengungkapan *key audit matters* serta didukung oleh penelitian Saputra *et al.*, (2022) yang menyatakan semakin besar risiko perusahaan tidak dapat mempertahankan kelangsungan usahanya, maka semakin besar pula kemungkinan auditor memberikan *opini going concern*.

Pengaruh Spesialisasi Auditor terhadap Key Audit Matters

Auditor yang memiliki spesialisasi cenderung lebih selektif dan fokus dalam mengidentifikasi aspek yang material untuk diungkapkan, sehingga mereka tidak selalu memperluas jumlah *key audit matters* yang disajikan. Selain itu, keterbatasan dalam mengukur variabel spesialisasi auditor juga berdampak pada hasil yang diperoleh; pengukuran menggunakan rasio pada tahun observasi hanya memberikan gambaran sesaat dan tidak mampu mencerminkan pengalaman serta kemampuan auditor secara menyeluruh. Kantor akuntan publik memungkinkan memiliki kemampuan yang baik di sektor barang konsumen non-primer, tetapi selama periode penelitian kantor akuntan publik melayani lebih banyak klien dari sektor lain, menyebabkan pengukuran spesialisasi kurang mewakili kondisi yang sebenarnya. Tingkat spesialisasi auditor tidak secara otomatis meningkatkan intensitas pengungkapan *key audit matters*, akan tetapi lebih berperan dalam kualitas penilaian dan ketepatan dalam mengidentifikasi masalah yang dianggap paling signifikan. Hasil penelitian ini selaras dengan penelitian Amin & Handayani (2025) yang menyatakan pengungkapan *key audit matters* tidak dipengaruhi oleh spesialisasi industri yang dimiliki auditor, mengindikasikan bahwa tidak terdapat perbedaan signifikan antara penggunaan auditor spesialis maupun non-spesialis terhadap kualitas pengungkapan. Selanjutnya penelitian ini tidak selaras dengan hasil Rohman *et al.* (2025) yaitu auditor spesialis memiliki pemahaman mendalam terhadap kondisi klien dan mampu menentukan *key audit matters* yang relevan untuk disampaikan kepada publik.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompleksitas perusahaan berpengaruh negatif signifikan terhadap *key audit matters*, sedangkan fee audit berpengaruh positif signifikan terhadap *key audit matters*. Sementara itu, *going concern risk* berpengaruh negatif tidak signifikan dan spesialisasi auditor berpengaruh positif tidak signifikan terhadap *key audit matters*. Temuan penelitian ini mengindikasikan bahwa pengungkapan *key audit matters* lebih dipengaruhi oleh luasnya area audit dan pertimbangan auditor dalam menetapkan hal-hal audit utama paling relevan untuk diungkapkan kepada pengguna laporan keuangan.

Saran

Keterbatasan dalam penelitian ini terdapat dalam jangka waktu pengamatan yang digunakan terbatas serta data penelitian memerlukan transformasi dan *outlier* agar memenuhi asumsi pengujian regresi. Penelitian berikutnya diharapkan mampu memperluas cakupan periode pengamatan serta mempertimbangkan faktor-faktor potensial lain sebagai variabel yang memengaruhi pengungkapan *key audit matters* agar memperoleh hasil penelitian yang lebih komprehensif.

DAFTAR REFERENSI

- Alvania, A., & Astuti, C. D. (2025). Pengaruh Biaya Audit, Kantor Akuntan Publik, Dan Komite Audit Terhadap Hal Audit Utama. *Al-Kharaj: Jurnal Ekonomi, Keuangan & Bisnis Syariah*, 7(3). <https://doi.org/10.47467/alkharaj.v7i3.6976>
- Amin, K. I. A., & Handayani, R. R. S. (2025). The Role of Auditor Characteristics in Key Audit Matters Disclosures: Evidence from Indonesian Listed Manufacturing Companies. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*, 12 (1), 133–152.
- Azis, R., Hartanto, R., & Maemunah, M. (2025). Pengaruh Fee Audit, Rotasi Audit, Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Pengungkapan Key Audit Matters. *Bandung Conference Series: Accountancy*, 5(1), 469–478. <https://doi.org/10.29313/bcsa.v5i1.17233>
- Boonlert-U-Thai, K., & Suttipun, M. (2023). Influence Of External and Internal Auditors on Key Audit Matters (KAMs) Reporting in Thailand. *Cogent Business & Management*, 10(3), 2256084. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2256084>
- Carlé, T., Pappert, N., & Quick, R. (2023). Text Similarity, Boilerplates and Their Determinants in Key Audit Matters Disclosure. *Corporate Ownership and Control*, 20(2), 49–62. <https://doi.org/10.22495/cocv20i2art4>
- Dusadeedumkoeng, O., Gandía, J. L., & Huguet, D. (2023). Determinants of Key Audit Matters in Thailand. *Journal Of Competitiveness*, 15(3). <https://doi.org/10.7441/joc.2023.03.10>
- Ferizqi, L., & Reskino, R. (2024). Determinasi Pengungkapan Key Audit Matters di Indonesia: Bukti Dari Indeks Kompas100: Determination of Disclosure of Key Audit Matters in Indonesia: Evidence from the Compass100 Index. *Current: Jurnal Kajian Akuntansi Dan Bisnis Terkini*, 5(2), 325–337. <https://doi.org/10.31258/current.5.2.325-337>
- Ferreira, C., & Morais, A. I. (2020). Analysis Of the Relationship Between Company Characteristics and Key Audit Matters Disclosed. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31(83), 262–274. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201909040>
- Hartono, R. I., & Laksito, H. (2022). Pengaruh Audit Tenure, Fee Audit, Ukuran Kantor Akuntan Publik, Spesialisasi Auditor, Komite Audit Terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting*, 11(1), 1–12.
- IAPI. (2021b). *Standar Audit 701 (2021) Pengomunikasian Hal Audit Utama Dalam Laporan Auditor Independen*.
- IAPI. (2023). *Penerapan Tahun Pertama Sa 701 Tentang Pengomunikasian Hal Audit Utama (HAU) Di Indonesia*.

- Jiang, Y., & Olesen, K. (2024). Determinants Of Key Audit Matter Disclosures: New Zealand Evidence. *Ssrn Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4675221>
- Joudeh, N., & Aqel, S. (2024). Do Audit Firm and Audit Committee Characteristics Influence the Reporting of Key Audit Matters? Evidence From Palestine. *Cogent Business & Management*, 11(1), 2396537. <https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2396537>
- Küster, S. (2024). The Determinants of Linguistic Features in Key Audit Matters: Empirical Evidence from Europe. *International Journal of Auditing*, 28(3), 582–614. <https://doi.org/10.1111/ijau.12344>
- Loverita, V. F., & Januarti, I. (2024). Audit Report Lag and Audit Fee Analysis Before and After the Implementation of Key Audit Matters in Indonesia. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*, 11(2), 345–356. <https://doi.org/10.24815/jdab.v11i2.40002>
- Mah'd, O. A., & Mardini, G. H. (2022). Matters May Matter: The Disclosure of Key Audit Matters in the Middle East. *Cogent Economics & Finance*, 10(1), 2111787. <https://doi.org/10.1080/23322039.2022.2111787>
- Mahdi, S. (2011). Audit Expectation Gap: Concept, Nature and Trace. *African Journal of Business Management*, 5(21), 8376–8392. <https://doi.org/10.5897/ajbm11.963>
- Mubarok, F., Indra Pahala, & Petrolis Nusa Perdana. (2022). The Influence of Audit Fees, The Complexity of the Company's Operations, And Audit Tenure on Audit Report Lag. *Jurnal Akuntansi, Perpajakan Dan Auditing*, 3(3), 797–819. <https://doi.org/10.21009/japa.0303.15>
- Mulyanti, D., & Achyani, F. (2022). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penerimaan Opini Audit. *International Student Conference on Accounting and Business*, 1.
- Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting And Business Research*, 24(93), 49–68. <https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729463>
- Putra, R. J. P., & Dwita, S. (2024). The Influence Of Company Characteristics on Key Audit Matters (KAM). *Wahana Riset Akuntansi*, 12(1), 79. <https://doi.org/10.24036/wra.v12i1.124626>
- Qadrina, M. F., & Raharja, S. (2024). Analisis Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Pengungkapan Key Audit Matters di Indonesia. *Jurnal Wahana Akuntansi*, 19(1), 67–83. <https://doi.org/10.21009/wahana.19.033>
- Rhamadhani, N. G., & Heriyati, D. (2025). The Impact of Company Financial Performance and Audit Fees on The Disclosure of Key Audit Matters (KAM). *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 27(1).
- Rohman, F., Putri, W. R. E., Fathia, S. N., Dwiny, A., & Majidah, R. (2025). Determinasi Pengungkapan Key Audit Matters: Perspektif Teori Audit Expectation Gap. *Jurnal Mahasiswa Manajemen Dan Akuntansi*, 4(1), 272–282.
- Santy, D. V., & Rosadi, S. (2025). Public Accounting Firm Characteristics on the Readability of Key Audit Matters. *Journal Of Auditing, Finance, And Forensic Accounting*, 12(2), 89–107. <https://doi.org/10.21107/jaffa.v12i2.27425>
- Saputra, S. E., Syahrul, A. R., & Harini, G. (2022). Faktor Faktor Yang Mempengaruhi Opini Audit Going Concern Pada Perusahaan Manufaktur Di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Dharma Andalas*, 24(1), 205–216. <https://doi.org/10.47233/jebd.v24i1.335>

Tahang, Moh., Sarwoko, H., & Asmanah, S. (2024). Pengaruh Spesialisasi Auditor Dan Ukuran K.A.P Terhadap Kualitas Audit Dengan Komite Audit Sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Lentera Bisnis*, 13(2), 644. <https://doi.org/10.34127/jrlab.v13i2.1093>