

Evaluasi Penerapan Tahun Pertama Berlakunya Standar Audit (SA 701) Pengomunikasian Hal Audit Utama

I Made Serinteg¹
Aria Farah Mita²

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indoensia, Indonesia

*Correspondences: i.made119@ui.ac.id

ABSTRAK

Standar Audit (SA) 701 di Indonesia berlaku efektif untuk pelaksanaan audit umum atas laporan keuangan emiten pada periode yang dimulai 1 Januari 2022. Penelitian bertujuan untuk mengevaluasi penerapan tahun pertama berlakunya SA 701. Penelitian dilakukan pada KAP ABC yaitu salah satu KAP di Indonesia. Data dalam penelitian ini menggunakan data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh melalui wawancara semi terstruktur, sedangkan data sekunder berupa kebijakan dan prosedur audit dari KAP ABC. Hasil penelitian menunjukkan bahwa KAP ABC mampu mengimplementasikan SA 701 dengan baik meskipun afiliasi internasionalnya tidak menyediakan metodologi audit. Kendala yang dihadapi KAP ABC dalam mengimplementasikan SA 701 yaitu komunikasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen terkait hal audit utama, serta perumusan paragraf hal audit utama dalam laporan auditor. Terkait pelaksanaan audit, tidak terdapat perubahan proses audit yang signifikan, mengingat secara keseluruhan proses audit yang dilakukan masih sama.

Kata Kunci: SA 701; Hal Audit Utama; Laporan Auditor.

Evaluation of the Implementation of the First Year of Audit Standards (SA 701) Communicating Key Audit Matters

ABSTRACT

Auditing Standards (SA) 701 in Indonesia are effective for the implementation of general audits of financial statements of listed entities for the period starting on January 1, 2022. In this regard, this research was conducted to evaluate the implementation of the first year of enactment of SA 701. The research was conducted at Public Accounting Firm (Firm) ABC, which is one of the Firm in Indonesia. The data in this research uses primary data and secondary data. Primary data was obtained through semi-structured interviews, while secondary data was in the form of audit policies and procedures from Firm ABC. The research results show that Firm ABC is able to implement SA 701 well even though its international affiliate does not provide an audit methodology. The obstacles faced by Firm ABC in implementing SA 701 are communication with those charged with governance (TCWG) and management regarding Key Audit Matters, as well as the formulation of paragraphs on Key Audit Matters in the auditor's report. Regarding the implementation of the audit, there were no significant changes to the audit process, considering that the overall audit process carried out was still the same.

Keywords: SA 701; Key Audit Matters; Auditor's Report.

Artikel dapat diakses : <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 34 No. 1
Denpasar, 30 Januari 2024
Hal. 169-185

DOI:
[10.24843/EJA.2024.v34.i01.p13](https://doi.org/10.24843/EJA.2024.v34.i01.p13)

PENGUTIPAN:

Serinteg, I. M., & Mita, A. F. (2024). Evaluasi Penerapan Tahun Pertama Berlakunya Standar Audit (SA 701) Pengomunikasian Hal Audit Utama. *E-Jurnal Akuntansi*, 34(1), 169-185

RIWAYAT ARTIKEL:

Artikel Masuk:
24 November 2023
Artikel Diterima:
25 Januari 2024

PENDAHULUAN

Majemen sebagai pihak yang melakukan pengelolaan perusahaan, menyusun laporan keuangan sebagai bentuk pertanggung jawabannya kepada para pemegang saham. Kualitas laporan keuangan dapat dilihat melalui tiga kriteria, yaitu tepat waktu, andal, dan dapat diperbandingkan (Owusu-Ansah & Yeoh, 2005). Konsep tepat waktu menekankan bahwa informasi laporan keuangan berkualitas ketika tersedia pada saat diperlukan (Owusu-Ansah, 2000). Laporan keuangan nantinya akan dimanfaatkan oleh pemegang saham maupun calon investor dalam mengevaluasi kinerja manajemen sekaligus sebagai dasar dalam pengambilan keputusan ekonomisnya. Hubungan manajemen dengan pemegang saham ini, menurut Jensen (Jensen et al., 1976), merupakan hubungan keagenan yang didefinisikan sebagai suatu kontrak antara satu orang atau lebih (prinsipal) yang mempekerjakan orang lain (agen) untuk melakukan beberapa layanan atas nama prinsipal. Antara prinsipal dan agen tentunya memiliki sifat yang cenderung berbeda (McKnight & Weir, 2009). Perbedaan ini menimbulkan adanya benturan kepentingan (*conflict of interest*) yang disebut dengan *agency problem*, di mana manajemen bisa saja melakukan tindakan yang berbeda dengan kepentingan pemegang saham (Gilson & Gordon, 2003).

Hubungan antara principal dan agen, selain mengakibatkan masalah benturan kepentingan (*conflict of interest*), menurut Messier (Messier, 2022) penting juga dipahami bahwa hubungan ini dapat mengakibatkan permasalahan asimetri informasi (*information asymmetry*). Asimetri informasi berarti bahwa manajemen selaku agen umumnya lebih mengetahui informasi dan kondisi keuangan perusahaan yang sebenarnya serta hasil operasinya karena menjalankan operasional bisnis sehari-hari, dibandingkan pemilik selaku principal yang tidak hadir setiap hari. Ketidakhadiran pemilik dalam mengamati proses operasional bisnis secara langsung yang dilakukan oleh manajemen seringkali membuat manajemen berada dalam posisi dapat memanipulasi laporan. Atas permasalahan ini mengakibatkan perlunya jasa audit untuk meyakini bahwa penyajian laporan keuangan oleh manajemen telah andal (Mansi et al., 2004). Kualitas audit ditentukan dengan ketiadaan asimetri informasi dalam laporan keuangan tersebut (Aronmwan et al., 2013). Untuk menghindari terjadinya asimetri informasi, manajemen seharusnya dapat menyampaikan laporan keuangan yang telah diaudit secara tepat waktu (LISA, 2012).

Audit diharapkan mampu mengatasi masalah keagenan yang ada dengan menjadi jembatan antara prinsipal dan agen yang memiliki kepentingan yang berbeda. Auditor bertugas melakukan audit untuk menilai apakah laporan keuangan telah dibuat dan disajikan secara wajar oleh manajemen sesuai dengan standar dengan memberikan opini melalui laporan auditor independen (LAI) yang diterbitkannya (Iswara Dewi & Sudana, 2018). Arens (Arens et al., 2017) meringkas bahwa audit dilakukan dalam 4 proses, yaitu merencanakan audit dan merancang pendekatannya, melakukan pengujian pengendalian dan substantif rinci, melakukan prosedur analitis substantif, dan menyelesaikan audit serta menerbitkan laporannya.

Dalam laporan auditnya, auditor memberikan opini atas kewajaran penyajian laporan keuangan apakah telah sesuai dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku. Apabila menurut auditor bahwa laporan keuangan telah

disusun sesuai dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku untuk semua hal yang material, maka sesuai SA 700, diharuskan menyatakan opini tanpa modifikasian (IAPI, 2021b). Namun ketika bukti audit yang diperoleh auditor menunjukkan bahwa laporan keuangan secara keseluruhan mengandung salah saji material atau bukti audit yang cukup dan tepat tidak dapat diperoleh untuk menyimpulkan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, maka sesuai SA 705 auditor diharuskan memberikan opini modifikasian (IAPI, 2021d).

Auditor tidak hanya memberikan opini dari audit atas laporan keuangan, namun sesuai dengan SA 706, auditor perlu mempertimbangkan apakah membutuhkan komunikasi tambahan bagi pengguna laporan keuangan yang berupa penekanan suatu hal atau hal lain (IAPI, 2021e). Namun, komunikasi yang diharapkan pembaca laporan keuangan tidak terbatas pada penekanan suatu hal atau pun hal lain yang sudah dicantumkan auditor dalam laporan auditnya. Pengguna laporan keuangan mengharapkan adanya informasi terkait isu tertentu dalam laporan keuangan, serta bagaimana manajemen mengukur dan merespon isu tersebut. Hal ini menjadi perhatian investor terutama dalam mengidentifikasi risiko atas investasinya. Selain itu, kritik juga berasal dari berbagai pihak pengguna laporan keuangan yang menyatakan bahwa laporan auditor independen yang tersedia kurang informatif, hanya menyajikan informasi standard.

Berkenaan dengan hal tersebut, untuk memberikan nilai komunikasi yang lebih baik dalam laporan yang diterbitkan auditor, International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) menerbitkan standar audit baru pada Januari 2015. Adapun standar tersebut yaitu International Standard on Auditing (ISA) 701: *Communicating Key Audit Matters in The Independent Auditor's Report*. Standar ini mulai berlaku untuk pelaksanaan audit laporan keuangan periode 15 Desember 2016 atau setelahnya bagi seluruh klien emiten (IAASB, 2015).

ISA 701 kemudian diadopsi oleh berbagai negara di dunia. Di Indonesia, Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) sebagai asosiasi profesi akuntan publik juga turut mengadopsi ISA 701 menjadi Standar Audit (SA) 701: Pengkomunikasian Hal Audit Utama dalam Laporan Auditor Independen (IAPI, 2021c). SA 701 disahkan oleh Dewan Pengurus IAPI berdasarkan persetujuan Dewan Standar Profesional Akuntan Publik I pada tanggal 13 Juli 2021. Standar ini berlaku untuk pelaksanaan audit umum laporan keuangan Emiten dan auditor dalam kondisi ingin mengomunikasikan hal audit utama dalam laporan auditnya. Penerapan SA 701 oleh auditor berlaku efektif untuk audit atas laporan keuangan periode 1 Januari 2022 atau setelahnya (IAPI, 2021c).

Dalam SA 701 mengatur tentang tanggung jawab auditor untuk mengomunikasikan hal audit utama dalam laporan auditnya. Adapun Tujuan auditor dalam mengomunikasikan hal audit utama adalah untuk meningkatkan nilai komunikatif laporan auditor melalui transparansi yang lebih baik atas audit yang telah dilakukan (IAPI, 2021c). Pengomunikasian hal audit utama diharapkan dapat meningkatkan nilai komunikatif dari laporan auditor (Yoga & Dinarjito, 2021). Hal ini dimaksudkan dapat memberikan tambahan informasi bagi pengguna laporan keuangan untuk memperoleh pemahaman mengenai hal yang paling signifikan dalam pelaksanaan audit atas laporan keuangan periode kini berdasarkan pertimbangan profesional auditor. Pengomunikasian ini juga dapat

membantu pengguna laporan keuangan dalam memahami entitas serta area pertimbangan signifikan yang ada dalam laporan keuangan auditan (Matta & Feghali, 2021).

Ketentuan dalam SA 701 mengharuskan auditor menguraikan setiap hal audit utama pada paragraf terpisah dalam laporan yang diterbitkan melalui subjudul "Hal Audit Utama". Dalam paragraf "Hal Audit Utama", auditor diharuskan untuk menyatakan bahwa hal audit utama adalah hal-hal yang menurut pertimbangan profesional auditor merupakan hal paling signifikan dalam audit atas laporan keuangan. Hal audit utama dapat berupa akun yang memiliki risiko signifikan, akun yang memiliki risiko salah saji material yang tinggi, akun yang merupakan estimasi akuntansi dan membutuhkan perhitungan yang kompleks dan ketidakpastian yang tinggi, atau transaksi dan peristiwa signifikan lainnya selama audit atas laporan keuangan (IAPI, 2021c). Hal audit utama yang dipilih oleh auditor seharusnya telah didiskusikan dan mendapat persetujuan dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola (*those charged with governance* - TCWG). TCWG merupakan individu atau organisasi yang bertanggung jawab dalam melakukan pengawasan atas arah strategis perusahaan dan pemenuhan perusahaan atas kewajiban akuntabilitasnya (IAPI, 2021c). Hal ini mencakup juga pengawasan terhadap perusahaan dalam melakukan penyusunan laporan keuangan.

Mengingat bahwa penerapan SA 701 baru efektif untuk pelaksanaan audit atas laporan keuangan emiten periode 1 Januari 2022, maka saat ini adalah tahun pertama penerapan SA ini sehingga sangat menarik untuk diteliti, terutama kesiapan auditor dalam mengimplementasikan ketentuan SA 701. Apabila dilihat SA 700 dan SA 705, maupun SA 706, hanya mensyaratkan auditor untuk memberikan opini serta pertimbangan apabila memodifikasi opininya, termasuk pertimbangan untuk memasukkan penekanan suatu hal atau paragraf hal lain dalam laporan yang diterbitkan. Hal ini tentunya akan memberi dampak terhadap proses dan tahapan audit yang dilakukan termasuk pendokumentasian kertas kerja atas prosedur yang telah dilakukan oleh auditor. Dari hasil survei oleh Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) pada tahun 2017 di negara lain, pencantuman Hal audit utama membuat diskusi antara auditor dengan kliennya menjadi lebih intensif, terutama dengan TCWG. Selain itu, kehadiran Hal audit utama juga mendorong keterlibatan rekan auditor selaku pihak yang bertanggung jawab atas opini menjadi lebih meningkat dalam setiap audit yang dilakukannya (ACCA Global, 2018).

Di Indonesia, penelitian yang sama dilakukan oleh Lauren pada tahun 2023 yang meneliti kesiapan KAP dalam mengimplementasikan SA 701 pada tahun pertama. Dari hasil penelitiannya disimpulkan bahwa KAP yang menjadi objek penelitian telah memiliki persiapan dan pelaksanaan yang memadai, termasuk proses pengendalian mutu. Hal ini didukung dengan adanya keterlibatan global sebagai afiliasinya yang menyediakan database referensi penerapan KAM. Dalam hasil penelitiannya, menyebutkan juga bahwa terdapat kendala yang dihadapi oleh auditor dalam menerapkan KAP, terutama terkait komunikasi dengan TCWG serta perumusan kalimat *Key Audit Matters* (KAM) itu sendiri (Lauren & Mita, 2023).

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk melakukan evaluasi atas penerapan SA 701 pada KAP ABC untuk memastikan bahwa KAP ABC telah menyiapkan suatu prosedur dan strategi audit berkenaan dengan SA 701 dan telah mengimplementasikannya dengan tepat, kendala dan hambatan yang dihadapi, serta untuk mengetahui kesesuaian Hal Audit Utama yang dicantumkan dalam laporan auditor independennya. Pemilihan KAP ABC sebagai objek penelitian, dikarenakan KAP ABC merupakan salah satu KAP menengah di Indonesia yang memiliki afiliasi dengan asing. Meskipun memiliki afiliasi dengan asing, namun KAP ABC membangun dan mengembangkan metodologi audit sendiri. Berkenaan dengan penerapan SA 701, KAP ABC harus menyiapkan prosedur dan metodologi dalam mengimplementasikan SA 701 untuk pertama kalinya pada pelaksanaan audit emiten di tahun 2023 untuk laporan keuangan emiten tahun buku 2022 sesuai dengan yang disyaratkan.

Berdasarkan SA 701, dalam menentukan hal audit utama, diawali dari hal-hal yang disampaikan auditor kepada TCWG. Selanjutnya atas hal yang disampaikan tersebut, auditor akan menetapkan hal yang membutuhkan perhatian signifikan dalam melaksanakan auditnya. Terakhir auditor akan menentukan hal yang paling signifikan dari pelaksanaan auditnya atas laporan keuangan pada periode berjalan yang memang memerlukan perhatian signifikan sehingga dijadikan sebagai hal audit utama (IAPI, 2021c). Adapun hal yang perlu dipertimbangkan dalam menentukan apakah suatu hal membutuhkan perhatian signifikan, sesuai SA 701, yaitu area yang memiliki risiko salah saji material yang lebih tinggi, atau teridentifikasi memiliki risiko signifikan, dan area pada laporan keuangan yang membutuhkan pertimbangan signifikan, terutama estimasi akuntansi yang memiliki ketidakpastian yang tinggi.

Hal-hal yang membutuhkan perhatian signifikan auditor dapat mengakibatkan interaksi signifikan kepada TCWG (IAPI, 2021a). Sifat dan luas komunikasi kepada TCWG sering kali memberikan indikasi hal mana yang paling signifikan dalam audit (IAPI, 2021c). Sesuai dengan SA 701, pertimbangan lain yang mungkin relevan untuk menentukan signifikansi suatu hal yang dikomunikasikan dan apakah hal tersebut merupakan hal audit utama, yaitu pemahaman pengguna laporan keuangan atas suatu hal secara keseluruhan. Menurut Bédard (Bédard et al., 2016), Area spesifik yang sering diungkapkan sebagai Hal audit utama yaitu kebijakan akuntansi utama entitas, risiko bisnis entitas, dan risiko audit. Sedangkan menurut Litjens (Litjens et al., 2015), area yang sering dijadikan Hal audit utama yaitu informasi prosedur audit terkait kelangsungan usaha, materialitas yang digunakan auditor, pengungkapan kesalahan yang ditemukan selama audit, pengendalian internal, dan kebijakan akuntansi.

Penentuan mengenai hal dan jumlah dari hal-hal yang memerlukan perhatian auditor secara signifikan dalam pelaksanaan auditnya sangat bergantung pada pertimbangan profesional auditor. Jumlah hal audit utama yang akan dicantumkan dalam laporan auditor dapat dipengaruhi oleh ukuran dan kompleksitas entitas, sifat bisnis dan lingkungannya, serta fakta dan kondisi perikatan audit (IAPI, 2021c). Secara umum, makin besar jumlah hal yang pada awalnya ditentukan sebagai hal audit utama, maka makin perlu mempertimbangkan kembali apakah setiap hal-hal tersebut memenuhi definisi

hal audit utama. Hasil pengidentifikasian hal audit utama yang terlalu banyak dapat bertentangan dengan rumusan bahwa hal-hal tersebut merupakan hal yang paling signifikan.

Penyajian hal audit utama dalam laporan audit oleh auditor dilakukan pada paragraf terpisah dengan menggunakan subjudul yang tepat, yaitu "Hal Audit Utama". Auditor tidak diperkenankan mengomunikasikan suatu hal sebagai Hal Audit Utama ketika auditor harus memodifikasi atau merubah opininya sebagai akibat dari hal tersebut (IAPI, 2021c). Urutan penyajian hal-hal individual dalam paragraf Hal Audit Utama bergantung pada pertimbangan profesional. Misalnya, informasi tersebut diurutkan berdasarkan pentingnya suatu hal secara relatif, atau mungkin sesuai dengan urutan pengungkapan hal-hal tersebut dalam laporan keuangan (Arens et al., 2017).

Uraian dari setiap Hal Audit Utama harus mencakup acuan ke pengungkapan terkait dalam laporan keuangan dan harus membahas mengapa hal tersebut dipertimbangkan menjadi salah satu hal paling signifikan dalam audit dan mengakibatkan hal tersebut sebagai hal audit utama. Uraian Hal audit utama juga mencakup bagaimana respon auditor atas hal audit utama tersebut.

Dari penelitian yang dilakukan oleh Prasad, disimpulkan bahwa pengungkapan KAM dapat meningkatkan nilai informasi audit. Hal ini dicapai karena adanya peningkatan kesadaran pengguna laporan auditor mengenai hal signifikan yang menjadi perhatian auditor ketika melakukan audit dan meningkatnya pemahaman pengguna yang dituju atas prosedur audit sebagai respon dari auditor (Prasad & Chand, 2017). Penelitian oleh Kitiwong juga menyimpulkan bahwa pengungkapan KAM dapat membuat laporan audit menjadi lebih informatif, terutama terkait akuisisi yang dapat mengindikasikan adanya potensi penyajian kembali laporan keuangan pada tahun berikutnya. Namun Adanya pengungkapan KAM yang terlalu umum dengan pernyataan yang sama/berulang/standar atau boilerplate dapat membuat laporan audit menjadi kurang informatif. Pengungkapan KAM seharusnya lebih spesifik untuk setiap perikatan audit, bahkan dalam industri yang sama (Kitiwong & Sarapaivanich, 2020). Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Segal yang melakukan interviu terhadap 20 auditor (level direktur dan partner) dari 6 kantor akuntan publik di Afrika Selatan, yang menyimpulkan bahwa pengungkapan KAM memang memberikan tambahan informasi, namun belum tentu meningkatkan nilai informasi yang diungkapkan. Hal ini karena responden berpendapat bahwa klien, yaitu komite audit dan direktur klien, tidak memperhatikan KAM. Selanjutnya, pengguna yang dituju juga tidak memiliki keterampilan/keahlian teknis yang memadai sehingga akan kesulitan dalam memahami KAM (Segal, 2019). Hasil penelitian Boolaky dan Quick (Boolaky & Quick, 2016), menyimpulkan bahwa pengungkapan hal audit utama tidak mempengaruhi persepsi direksi bank terkait laporan keuangan entitas dan kualitas audit, juga tidak mempengaruhi keputusan direksi bank dalam pemberian kredit kepada entitas.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus implementasi standar. Penelitian studi kasus fokus pada pemerolehan informasi atas suatu objek, peristiwa, atau aktivitas spesifik. Kasus ini dapat berasal dari individu, kelompok, organisasi, peristiwa, atau situasi yang menarik perhatian peneliti. Penelitian studi kasus menyediakan data kualitatif dan kuantitatif untuk dilakukan analisis serta interpretasi data (Sekaran, 2016).

Unit analisis dalam penelitian ini yaitu KAP ABC. Pemilihan KAP ABC sebagai objek penelitian dalam studi kasus ini dikarenakan KAP ABC memiliki banyak klien emiten dari berbagai industri yang berbeda. Mengingat bahwa SA 701 merupakan SA baru bagi KAP ABC untuk diterapkan pertama kali pada audit tahun buku 2022 untuk klien emiten, sehingga KAP ABC perlu membangun suatu kebijakan dan prosedur serta strategi yang tepat untuk mengimplementasikan SA 701. Meskipun KAP ABC memiliki afiliasi internasional, namun untuk kebijakan dan prosedur implementasi SA 701 tidak disediakan dari afiliasi tersebut. KAP ABC sangat membutuhkan pedoman untuk penerapan SA 701 agar dapat memberikan panduan kepada setiap tim perikatan audit di lapangan dalam menerapkan SA 701.

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh melalui metode wawancara secara semi terstruktur dengan partisipan yang terlibat langsung dalam proses audit yang menerapkan SA 701, yaitu yang memiliki klien emiten. Adapun jumlah responden untuk dilakukan wawancara dalam penelitian ini yaitu sebanyak 6 partisipan pada jenjang partner dan manager.

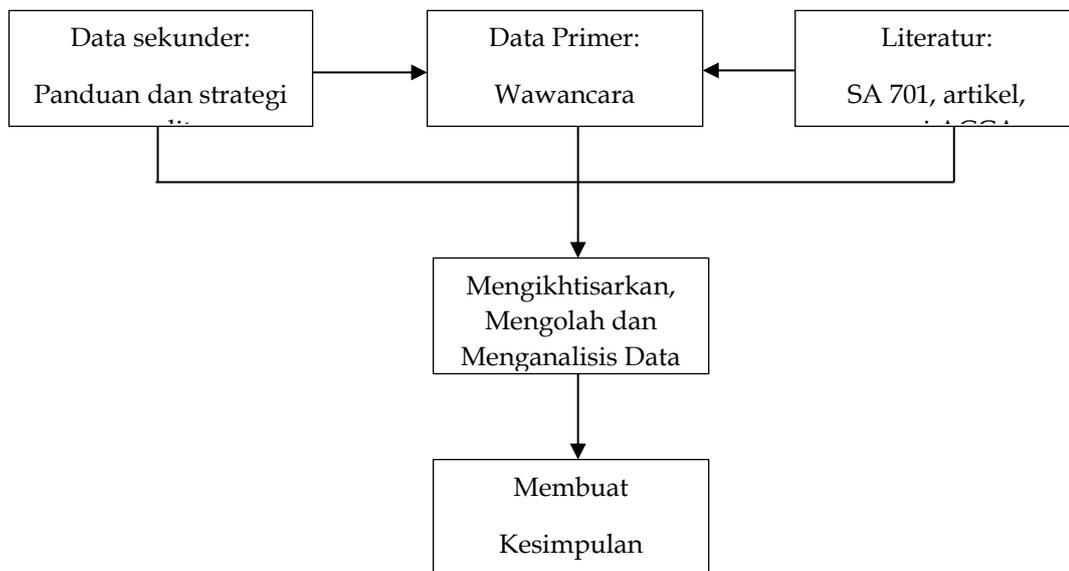
Tabel 1. Profil Narasumber Penelitian

No	Nama Kode	Jenjang Jabatan	Pengalaman Kerja (tahun)
1	R1	Partner	30
2	R2	Partner	27
3	R3	Partner	25
4	R4	Manager	11
5	R5	Manager	9
6	R6	Manager	12

Sumber: Data Penelitian, 2023

Pemilihan partisipan pada level partner dan manager mempertimbangkan bahwa penentuan KAM dan komunikasinya dengan TCWG dilakukan oleh partner dan manager. Sedangkan untuk periode yang dianalisis dalam penelitian ini adalah periode audit pada tahun 2023 untuk laporan keuangan emiten tahun buku 2022.

Data sekunder dalam penelitian ini diperoleh melalui penelaahan dokumen dan studi literatur atas panduan, pedoman, maupun memo internal dari KAP ABC terkait implementasi SA 701. Dalam penelitian ini analisis data dilakukan melalui pendekatan deskriptif kualitatif dimana skema yang digunakan sebagai berikut:



Gambar 1. Kerangka Analisis Data

Sumber: Data Penelitian, 2023

HASIL DAN PEMBAHASAN

KAP ABC memiliki afiliasi dengan internasional yang diharapkan dapat menjadi kendali mutu agar KAP ABC dapat memberikan jasa yang berkualitas. Dengan menjadi anggota dari afiliasi asing tersebut, diharapkan KAP dapat memperoleh manfaat yang berupa penyediaan metodologi audit. Namun berdasarkan hasil wawancara dengan partisipan R1, R2, R3, R4, R5 dan R6 dalam implementasi standar baru pada tahun pertama terkait penyajian hal audit utama melalui laporan auditor sesuai dengan SA 701, diketahui bahwa afiliasi asing tidak memberikan panduan ataupun prosedur audit yang dapat diterapkan oleh KAP ABC. Hal ini sesuai dengan hasil wawancara dengan R4 yang menyatakan:

"Dari afiliasi asing tidak ada support. Jadi kami buat sendiri."

Hal ini juga ditegaskan oleh R5 dalam wawancara yang menyatakan:

"Sepengetahuan saya sih Pak, afiliasi asing kita ini tidak menyediakan metodologi khusus ataupun mungkin papernya yang bisa menjadi acuan untuk implementasi SA 701. Jadi secara keseluruhan dari afiliasi asing ini stated bahwa untuk metodologi yang mereka gunakan mengacu ke IFAC punya. Sehingga harusnya sih sama."

Selanjutnya dari hasil wawancara dengan R6 juga menyatakan hal yang sama, yaitu:

"Selama praktik kami, memang untuk dari afiliasi ini tidak ada SOP. Jadi artinya dari afiliasi asing atau dari internasional memang tidak menyediakan panduan atau memberikan arahan atau ada SOP untuk KAM."

Dalam mengimplementasikan SA 701, partisipan menyampaikan bahwa KAP ABC dalam melaksanakan prosedur audit berkenaan dengan penyajian Hal Audit Utama dalam laporan auditor senantiasa berpedoman langsung pada SA 701. KAP ABC belum menyiapkan dan menyusun standar operating prosedur (SOP) atau panduan audit spesifik dalam mengimplementasikan SA 701. Dari

hasil pelaksanaan wawancara dengan R1 terkait pembangunan panduan audit spesifik dalam mengimplementasikan SA 701 menyatakan:

“Dalam mengimplementasikan SA 701, ya lihat dari baca aja SA 701, seminar-seminar, update mengikuti PPL. Kemudian, saya sih ngelihatnya SA 701 ini sama dengan manajemen letter. Kalo di BUMN atau kalo di BLU sama dengan Report pengendalian intern. Cuma diambil 1 atau 2 atau 3 lah ya, yang paling signifikan berpengaruh. Jadi Key Audit Matters ngambil dari situ. Biasanya kami juga diskusi-diskusi dengan partner yang lain terkait SA 701 ini bagaimana sih? Kami melakukan pembahasan melalui WA grup untuk pembahasan secara general, tapi kalau ada pembahasan khusus kami tambahkan melalui zoom, dengan membentuk ad hoc, lalu hasilnya akan disampaikan melalui WA grup lagi.”

Selanjutnya, berkenaan dengan pelaksanaan prosedur audit terkait implementasi SA 701, semua partisipan sepakat bahwa prosedur audit yang dilakukan merupakan prosedur audit yang sudah biasa dilakukan, tidak terdapat penambahan prosedur audit spesifik yang dilakukan. Dalam wawancara dengan R3, menyatakan:

“Jadi untuk KAM, sebenarnya prosedur auditnya itu prosedur yang biasa sudah dilakukan. Dalam artian bukan hal yang baru untuk prosedurnya. Barunya itu hanya KAM ini untuk ditampilkan dalam paragraf dalam laporan auditor independen. Untuk prosedurnya sendiri merupakan prosedur yang sudah biasa kami lakukan. Jadi untuk sisi itu tidak ada perubahan seperti yang biasa sudah kami lakukan. Namun dalam pencantuman KAM memang harus ada persetujuan. Walaupun sebelum adanya KAM ini kita tetap melakukan komunikasi itu Pak, dalam artian KAM ini kan pasti sesuatu yang sifatnya sangat eye catching lah ya. Dan itu meskipun tidak ada KAM tetap kami komunikasikan, namun begitu ada KAM jadi kami komunikasikan agak mendalam, karena menurut kami ini merupakan hal yang penting untuk dikomunikasikan.”

Wawancara dengan R5 juga menegaskan hal yang sama ketika implementasi SA 701 sebagai berikut:

“Sebenarnya kalo untuk prosedur auditnya tidak ada yang berubah ya. Kita tidak menambah suatu prosedur khusus, dikarenakan memang prosedurnya sudah tercover dari planning sampai dengan completion. Dan juga untuk komunikasi dengan TCWG memang dari awal pun kita ada dua kali meeting biasanya. Pertama ketika kita melaporkan atau berdiskusi dengan TCWG bahwa risk signifikan menurut kami A, B, C, D, E misalkan. Pastikan ada diskusi dengan TCWG dalam mengaddress risk signifikan ini. Kemudian pada saat closing meeting dengan TCWG, biasanya ada Komite auditnya, kita akan diskusi lagi, bahwa signifikan risk ini sudah kita lakukan beberapa point focus yang menjadi diskusi di awal dan sudah diaddress dengan baik dan kita agre bahwa ini yang kita jadikan key audit metternya.”

Dari hasil wawancara yang dilakukan, dalam mengimplementasikan kebijakan dan prosedur terkait SA 701, para responden melakukan prosedur audit seperti biasa. Tidak terdapat banyak modifikasi prosedur audit, mengingat di dalam penentuan Hal Audit Utama seperti yang disyaratkan oleh SA 701 merupakan prosedur audit yang sudah biasa dilakukan. Misalnya mulai dari penentuan hal-hal yang perlu dikomunikasikan dengan TCWG, hal ini sudah biasa dilakukan ditahap perencanaan dan penilaian risiko, dimana auditor akan

mengidentifikasi area signifikan dan isu audit yang ada. Area dan isu yang diidentifikasi oleh auditor akan dikomunikasikan pada saat kick-off meeting dengan TCWG.

Berkenaan dengan pelaksanaan penjaminan mutu dalam pengimplementasian SA 701, dalam wawancara dengan R5, menyatakan:

"Tentu setiap high risk engagement yang kita assess, seperti yang TBK atau OJK, memang prosedur kami melibatkan satu partner yang bertindak sebagai reviewer atau EQCR untuk memastikan bahwa prosedur audit secara umum telah berjalan sesuai dengan SA dan memastikan seluruh isunya sudah diidentifikasi dan diselesaikan. Jadi memastikan bahwa pelaksanaan prosedur kita sudah menjawab seluruh standar audit tersebut. Jadi dari internal kami, reporting laporan auditnya tidak bisa keluar kalau review dari EQCR belum keluar."

Para responden dalam memastikan pemberian jasa yang berkualitas telah memutuskan bahwa semua pekerjaan audit laporan keuangan emiten harus melibatkan penelaahan pengendalian mutu perikatan (*engagement quality control review* - EQCR) sebagai penyedia evaluasi yang objektif atas pertimbangan signifikan yang dibuat oleh tim perikatan dan kesimpulan yang dicapai dalam penyusunan laporan.

Responden juga mensyaratkan bahwa pelaksanaan EQCR harus dilakukan pada waktu dan tahapan yang tepat selama berlangsungnya perikatan sehingga memungkinkan diselesaikannya hal-hal signifikan secara tepat waktu pada tanggal atau sebelum tanggal laporan.

Dari hasil wawancara dengan responden, diketahui juga bahwa laporan perikatan hanya diberi tanggal ketika EQCR menyelesaikan proses reviuinya.

Dalam menetapkan Hal audit utama, terdapat hal-hal yang menjadi pertimbangan auditor. Dari wawancara dengan R2, terkait pertimbangan auditor dalam merumuskan KAM diperoleh hasil sebagai berikut:

"Pertama saya sebagai partner melihat jenis industrinya apa, baru saya menentukan sifatnya, akun mana yang sebenarnya signifikan dan bisa menjadi pertimbangan untuk kita masukkan ke dalam KAM. Pertimbangan saya biasanya yang pertama signifikan sekali dan banyak sekali mengandung pertimbangan dalam menentukan nilai, banyak unsur asumsi, dan dalam mendapatkan angka itu dalam tanda kutip bisa diatur, seandainya kita tidak menchallenge. Mungkin bisa digunakan untuk melakukan income smoothing dan lain-lain, karena sifatnya ada justment, ada banyak asumsi disitu."

Hasil wawancara dengan R5, juga menyatakan hal yang sejalan sebagai berikut:

"Biasanya berdasarkan hasil kita diskusi dengan TCWG pasti mereka memberikan pandangan dan pendapat atas risiko-risiko signifikan yang kita identifikasi. Kita juga minta pertimbangan dengan mereka apakah isu-isu signifikan yang mana yang bisa kita jadikan key audit matters. Jadi dari awalpun sudah ada komunikasi dengan TCWG dan diakhir kita komunikasikan lagi untuk memperoleh persetujuan."

Dari hasil wawancara tersebut diperoleh informasi bahwa dalam mempertimbangkan suatu hal menjadi hal audit utama terdapat beberapa pertimbangan, yaitu area yang memiliki risiko signifikan atau risiko salah saji material yang tinggi. Pertimbangan signifikan berkaitan dengan area pada laporan

keuangan yang menggunakan estimasi akuntansi yang memiliki ketidakpastian yang tinggi. Selain itu, pertimbangan adanya akibat dari audit atas suatu transaksi atau peristiwa yang signifikan.

Selanjutnya, berkenaan dengan perumusan paragraf Hal Audit Utama, wawancara dengan R3 menyatakan:

“Untuk paragraf sebenarnya di SA nya sudah ada contohnya, jadi kita tinggal sesuaikan akunnya saja, karena inilah yang menjadi pegangan kita, apa sebenarnya poin-poin yang diinginkan standar untuk diungkapkan. Kalo disana tidak ada, maka kita akan mencari sendiri, study sendiri, nanti baru kami share di kawan-kawan partner. Bisa menjadi pembelajaran bagi yang lain.”

Hasil wawancara dengan R6 terkait perumusan paragraf menyatakan:

“Biasanya kita combine, emang jujur dari KAP tidak ada template ya. Jadi biasanya kita cari di bursa, biasanya Big 4 sudah terbit duluan, jadi kita baca dari mereka nanti kita kombinasi, kita modifikasi dengan yang menurut kita, yang implementasi kita. Biasanya ganti kalimat sedikit yang bikin berbeda. Apalagi waktu pertama kali yang bener-bener tidak ada contoh, jadi kita musti modifikasi sendiri. Kalo yang sudah kesini-sini sudah mulai banyak contoh ya.”

Berkenaan dengan penyusunan paragraf Hal Audit Utama Dalam laporan auditor, responden mengambil berbagai referensi untuk dijadikan contoh, seperti dari SA 701 sendiri, kadang juga melakukan studi sendiri ketika memang tidak ada contohnya, dan apabila sudah ada contoh, biasanya akan melakukan modifikasi dan penyesuaian dari contoh yang sudah ada terutama dari KAP Big 4, dan disesuaikan dengan kondisi klien dan Hal Audit Utama yang diangkat.

Dalam mengimplementasikan SA 701 pada tahun pertama, tentunya terdapat beberapa kendala yang dihadapi oleh auditor. Dalam wawancara dengan R2, terkait kendala yang dihadapi auditor diperoleh hasil sebagai berikut:

“Untuk pelaksanaan prosedurnya sendiri tidak ada kendala, kendalanya hanya komunikasi dengan TCWG dan klien. Mereka kaget, mereka pikir kok laporan saya dikualifikasi ini kan mau dipublish. Untuk waktu tentu saja harus merumuskan dan memodif laporan kita, sehingga perlu ada tambahan waktu. Belum lagi harus study kiri kanan karena baru penerapan pertama kali. Dan ini pasti ada dampak ke efisiensi pelaksanaan audit di tahun pertama ini, mestinya untuk tahun kedua dan seterusnya harusnya sudah tidak ada.”

Hasil dari wawancara dengan R5, menyebutkan hal sebagai berikut:

“Memang kita akui ketika kita mendesain wording, pengungkapan, dilaporan audit kita yang harus menggunakan KAM, butuh waktu yang lebih banyak, karena kita harus memastikan wording yang digunakan dalam KAM ini tidak menyebabkan pengguna laporan keuangan menjadi salah tangkap atau misleading. Jadi take time waktu kita rewording laporannya.”

Wawancara dengan R6 menyampaikan hal sebagai berikut:

“Kadang yang menjadi kendala itu, kalo seandainya semua sudah oke, terus kayaknya menurut kita ini nggak ada key audit matternya, kadang kita bingung milihnya apa, karena semuanya standar aja. Tapi tetap kita harus nentuin key audit matternya, Jadi kita pilih yang standar aja, misalnya reviunnya aja deh, atau ARnya aja yang standar, karena kayaknya nggak ada yang signifikan. Ketika ada yang signifikan, nah itu baru ada kendala lagi, misalnya ada yang aneh-aneh di

tengah jalan yang memang membutuhkan tambahan prosedur, mau nggak mau harus dilakukan sehingga nambah waktu nambah biaya.”

Tabel 2. Analisis Isi KAM pada Laporan Auditor

No	Nama Klien	Jenis Industri	Jumlah KAM	Topik KAM
1	Klien 1	Konstruksi	1	Penilaian imbalan kerja
2	Klien 2	Transportasi	1	Evaluasi penurunan nilai piutang usaha
3	Klien 3	Perkebunan	1	Perubahan nilai wajar aset biologis
4	Klien 4	Jasa Pengiriman	1	Evaluasi penurunan nilai piutang usaha
5	Klien 5	Manufaktur	1	Evaluasi penurunan nilai piutang usaha
6	Klien 6	perusahaan efek	2	1. Transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali 2. Perubahan metode pencatatan atas aset tak berwujud menggunakan metode revaluasi
7	Klien 7	Konstruksi	1	Penentuan nilai wajar
8	Klien 8	Perhotelan	1	Cadangan kerugian penurunan nilai atas aset tidak lancar lainnya
9	Klien 9	Tele-komunikasi	1	Evaluasi atas estimasi umur manfaat aset tetap
10	Klien 10	Sekuritas	1	Cadangan kerugian penurunan nilai atas piutang pembiayaan modal kerja, piutang pembiayaan investasi, dan piutang pembiayaan multiguna
11	Klien 11	Manufaktur	2	1. Kecukupan Cadangan Kerugian Kredit atas Piutang Usaha 2. Kecukupan Cadangan Kerugian Penurunan Nilai atas Persediaan
12	Klien 12	Perkebunan	1	Perubahan nilai wajar aset tanaman perkebunan
13	Klien 13	Persahaan efek	2	1. Cadangan kerugian penurunan nilai atas kredit 2. Cadangan kerugian penurunan nilai atas agunan yang diambil alih
14	Klien 14	Manufaktur	1	Penyisihan untuk kerugian kredit ekspektasian atas piutang
15	Klien 15	Perkebunan	1	Ketepatan pengakuan pendapatan
16	Klien 16	Konstruksi	1	Ketepatan pengakuan pendapatan

*) nama asli disamarkan

Sumber: Data Penelitian, 2023

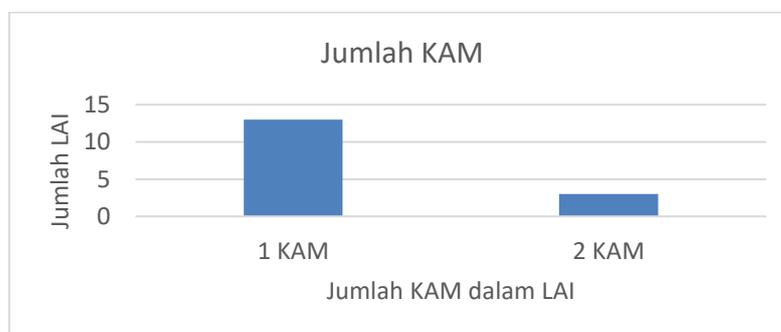
Dari hasil wawancara tersebut diketahui bahwa kendala yang dihadapi auditor ketika melakukan implementasi tahun pertama SA 701 yaitu adanya kendala komunikasi dengan TCWG dan manajemen terkait isu yang akan diangkat Sebagai Hal Audit Utama. Kendala lainnya, adanya tambahan waktu untuk pelaksanaan diskusi dengan TCWG, pencarian literatur untuk Hal Audit Utama, serta tambahan prosedur terkait isu yang signifikan, termasuk tambahan waktu ketika menyusun paragraf Hal Audit Utamanya. Selain kendala tersebut, responden juga mengungkapkan adanya kebingungan yang harus dijadikan Hal

Audit Utama ketika Dalam kondisi semua akun standar dan tidak ada yang signifikan.

Selama tahun 2023, KAP memiliki 16 klien untuk audit umum atas laporan keuangan emiten tahun buku 2022. Klien emiten ini memiliki jenis industri yang berbeda-beda, yaitu konstruksi, transportasi, jasa pengiriman, perkebunan, manufaktur, perusahaan efek, dan perhotelan.

Terkait isi Hal Audit Utama, telah dilakukan analisis jumlah Hal Audit Utama yang disajikan dalam laporan auditor, serta hal apa saja yang diangkat menjadi Hal Audit Utama sesuai dengan jenis industrinya masing-masing. Dari hasil analisis yang dilakukan, diperoleh ringkasan sebagaimana disajikan dalam Tabel 2 Analisis Isi KAM pada Laporan Auditor.

Jumlah Hal Audit Utama yang dibahas dan disajikan dalam laporan auditor dapat ditampilkan seperti pada Grafik 1 Jumlah KAM dalam Laporan Auditor berikut ini.



Gambar 2. Jumlah KAM dalam Laporan Auditor

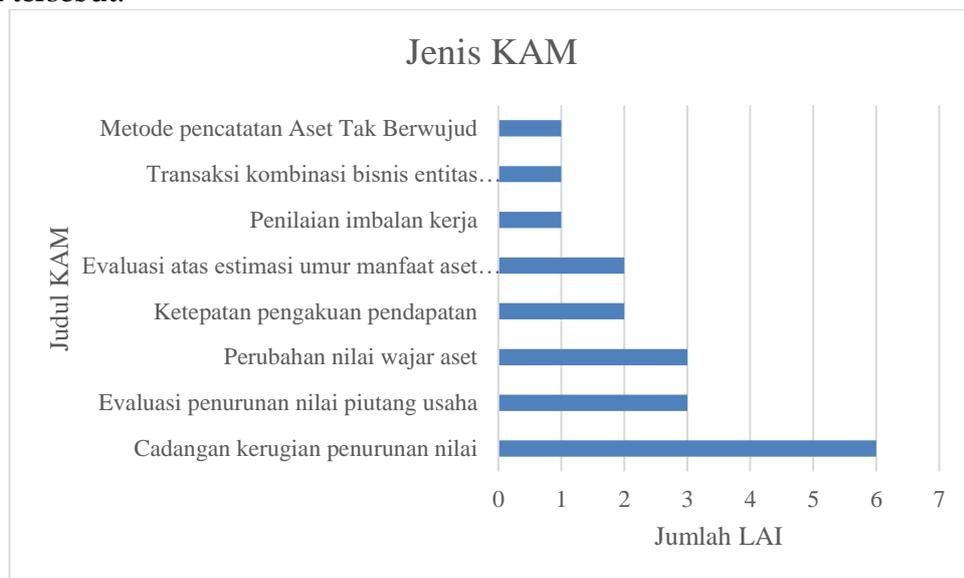
Sumber: Data Penelitian, 2023

Selanjutnya, untuk jenis hal signifikan yang dijadikan Hal Audit Utama yang disajikan dalam laporan auditor, yaitu cadangan kerugian penurunan nilai, evaluasi penurunan nilai piutang usaha, perubahan nilai wajar asset, ketepatan pengakuan pendapatan, evaluasi atas estimasi umur manfaat aset tetap, penilaian imbalan kerja, transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali, dan metode pencatatan Aset Tak Berwujud. Jumlah untuk setiap hal signifikan yang disajikan sebagai Hal Audit Utama dapat dilihat pada Grafik 2 Isi KAM.

Selanjutnya, dalam melakukan evaluasi kesesuaian bentuk dan isi paragraf hal audit utama, peneliti menggunakan kriteria sesuai dengan SA 701, yaitu Kriteria 1: Apakah dalam pencantuman Hal Audit Utama sudah disajikan dalam subjudul tersendiri dengan judul "Hal Audit Utama"? Kriteria 2: Apakah dalam laporan auditor telah menyajikan bahasa pengantar untuk Hal audit utama? Kriteria 3: Apakah terdapat pertimbangan kenapa suatu hal tersebut merupakan hal paling signifikan sehingga menjadi Hal audit utama? Kriteria 4: Apakah paragraf Hal Audit Utama mengacu ke pengungkapan terkait dalam Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK)? Kriteria 5: Apakah dalam paragraf Hal Audit Utama sudah menyajikan respon auditor atas hal signifikan tersebut?

Dari penelaahan dan analitis atas dokumen laporan auditor independen yang diterbitkan, diperoleh informasi bahwa semua paragraf Hal Audit Utama yang disajikan dalam laporan auditor independen telah sesuai dengan SA 701.

Dimana auditor telah mencantumkan paragraf Hal Audit Utama dengan subjudul tersendiri yaitu: "Hal Audit Utama" untuk semua Hal Audit Utama yang disajikan dalam laporan auditor. Selain itu, dari semua laporan audit klien emiten, telah dicantumkan bahasa pengantar dalam paragraf laporan auditnya yang menyatakan bahwa Hal audit utama adalah hal-hal yang, menurut pertimbangan profesional kami, merupakan hal paling signifikan dalam audit kami atas laporan keuangan periode kini. Hal-hal tersebut disampaikan dalam konteks audit atas laporan keuangan secara keseluruhan, dan dalam merumuskan opini terhadap laporan keuangan tersebut, auditor tidak memberikan suatu opini terpisah atas hal-hal tersebut.



Gambar 3. Isi KAM dalam Laporan Auditor

Sumber: Data Penelitian, 2023

Dalam setiap Hal Audit Utama, auditor juga telah mencantumkan pertimbangan kenapa suatu hal tersebut merupakan hal paling signifikan sehingga ditetapkan menjadi Hal audit utama. Misalnya, untuk klien perkebunan, auditor menetapkan perubahan nilai wajar aset tanaman perkebunan sebagai Hal Audit Utama, karena menurut pertimbangan auditor hal ini menggunakan estimasi akuntansi signifikan yang melibatkan harga pasar yang berlaku pada tanggal pelaporan, estimasi volume produksi, dan estimasi biaya untuk menjual.

Untuk setiap Hal Audit Utama yang disajikan oleh auditor dalam laporan auditnya, juga telah terdapat pengakuan ke pengungkapan terkait dalam Catatan Atas Laporan Keuangan. Misalnya, terkait pengungkapan atas aset biologis telah dirujuk ke dalam Catatan 12 atas laporan keuangan.

Terkait dengan respons auditor atas Hal Audit Utama, setiap paragraf Hal Audit Utama dalam laporan audit telah dilengkapi dengan respon auditor atas hal signifikan tersebut. Misalnya, terkait perubahan nilai wajar aset tanaman perkebunan, auditor telah menyajikan respons audit seperti melibatkan spesialis penilai independen dalam pengukuran nilai aset biologis pada tanggal pelaporan, mengevaluasi metodologi dan model penilaian yang digunakan untuk memastikan bahwa ketentuan dalam PSAK 69 telah diterapkan oleh manajemen, mengevaluasi harga pasar yang digunakan dalam penilaian, menilai dan

mempertimbangkan kewajaran estimasi volume produksi dan estimasi biaya untuk menjual, menguji akurasi perhitungan pengukuran aset biologis sebesar nilai wajar dikurangi biaya untuk menjual, dan mengevaluasi kecukupan pengungkapan yang disajikan dalam laporan keuangan.

SIMPULAN

Dari hasil penelitian diketahui bahwa KAP ABC dalam mengimplementasikan SA 701 merujuk secara langsung ke SA 701 sebagai acuan dan panduan ketika menyajikan Hal audit utama dalam laporan auditnya. Dalam pelaksanaan prosedur audit, KAP ABC tidak mengalami perubahan prosedur audit yang signifikan. KAP ABC juga selalu melibatkan penelaahan pengendalian mutu perikatan (*engagement quality control review - EQCR*) sebagai pemberi pertimbangan atas Hal audit utama yang disajikan dalam laporan auditor. KAP ABC mengalami kendala terkait komunikasi yang dilakukan dengan TCWG dan manajemen atas Hal audit utama yang diangkat. Selain itu, KAP ABC juga harus menyediakan waktu tambahan dalam melakukan respon atas Hal audit utama yang diangkat, baik dari sisi tambahan prosedur audit yang dilakukan, komunikasi dengan TCWG, termasuk penyusunan paragraf Hal audit utama. Kendala lain yang dihadapi KAP ABC yaitu kebingungan dalam menentukan Hal audit utama yang akan diangkat ketika semua kondisi akun standar dan tidak ada hal yang signifikan.

Hasil penelitian atas analisis dan evaluasi Hal audit utama yang disajikan dalam laporan auditor, diperoleh kesimpulan bahwa sebagian besar KAP ABC hanya menyajikan 1 Hal audit utama dalam laporan auditnya. Sedangkan topik yang diangkat menjadi Hal audit utama paling banyak yaitu cadangan kerugian penurunan nilai dan perubahan nilai wajar aset. Sedangkan untuk bentuk dan isi dari Hal audit utama berdasarkan SA 701, KAP ABC telah menyajikan Hal audit utama dalam laporan auditnya sesuai dengan SA 701.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yaitu hanya mengambil studi kasus pada satu KAP, yaitu KAP ABC. Proses implementasi SA 701 dan kendala yang terjadi dapat berbeda-beda antara satu KAP dengan KAP lainnya. Dalam penelitian ini, Hal audit utama yang disajikan dalam laporan auditor masih belum variatif, rata-rata hanya menyajikan 1 Hal audit utama, tidak terdapat laporan auditor untuk klien emiten yang tidak menyajikan Hal audit utama atau Hal audit utama yang disajikan lebih dari 2. Saran untuk penelitian selanjutnya, yaitu penelitian dapat diperluas dengan menambah objek penelitian pada beberapa KAP dan berbagai ukuran KAP sehingga dapat memperoleh gambaran yang lebih luas terkait pengimplementasian SA 701.

REFERENSI

- ACCA Global. (2018). *Key audit matters: unlocking the secrets of the audit*. www.accaglobal.com
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2017). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. Sixteenth Edition.
- Aronmwan, E., Ashafoke, T., & Mgbame, C. (2013). Audit Firm Reputation and Audit Quality. *European Journal of Business and Management*, 5, 66-75.

- Bédard, J., Coram, P., Espahbodi, R., & Mock, T. (2016). Does Recent Academic Research Support Changes to Audit Reporting Standards? *Accounting Horizons*, 30. <https://doi.org/10.2308/acch-51397>
- Boolaky, P. K., & Quick, R. (2016). Bank Directors' Perceptions of Expanded Auditor's Reports. *International Journal of Auditing*, 20(2), 158-174. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/ijau.12063>
- Gilson, R. J., & Gordon, J. N. (2003). Controlling Controlling Shareholders. *University of Pennsylvania Law Review*, 152(2), 785-843. <https://doi.org/10.2307/3313035>
- IAASB. (2015). *International Standard on Auditing 701 Communicating Key Audit Matters in The Independent Auditor's Report*. <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-701-new-communicating-key-audit-matters-independent-auditors>
- IAPI. (2021a). *Standar Audit 260 (Revisi 2021) Komunikasi dengan Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola*. <http://www.iapi.or.id>
- IAPI. (2021b). *Standar Audit 700 (Revisi 2021) Perumusan Suatu Opini dan Pelaporan atas Laproan Keuangan*. <http://www.iapi.or.id>
- IAPI. (2021c). *Standar Audit 701 (2021) Pengomunikasian Hal Audit Utama dalam Laporan Auditor Independen*. <http://www.iapi.or.id>
- IAPI. (2021d). *Standar Audit 705 (Revisi 2021) Modifikasi terhadap Opini dalam Laporan Auditor Independen*. <http://www.iapi.or.id>
- IAPI. (2021e). *Standar Audit 706 (Revisi 2021) Paragraf Penekanan Suatu Hal dan Paragraf Hal Lain dalam Laporan Auditor Independen*. <http://www.iapi.or.id>
- Iswara Dewi, N. M. W., & Sudana, P. (2018). Pengaruh Pengalaman, Due Professional Care dan Akuntabilitas Pada Kualitas Audit. *E-Jurnal Akuntansi*, 438. <https://doi.org/10.24843/eja.2018.v22.i01.p17>
- Jensen, M. C., Meckling, W. H., Benston, G., Canes, M., Henderson, D., Leffler, K., Long, J., Smith, C., Thompson, R., Watts, R., & Zimmerman, J. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. In *Journal of Financial Economics* (Issue 4). Harvard University Press. <http://hupress.harvard.edu/catalog/JENTHF.html>
- Kitiwong, W., & Sarapaivanich, N. (2020). 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>
- Lauren, M., & Mita, A. F. (2023). Implementasi Standar Audit (SA) 701: Pengomunikasian Hal Audit Utama Di Tahun Pertama Penerapan. In *JAIM: Jurnal Akuntansi Manado* (Vol. 4, Issue 2).
- LISA, O. (2012). Asimetri Informasi dan Manajemen Laba: suatu Tinjauan dalam Hubungan Keagenan. *WIGA: Jurnal Penelitian Ilmu Ekonomi*, 2(1).
- Litjens, R., van Buuren, J., & Vergoossen, R. (2015). Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors. *International Journal of Auditing*, 19(3), 267-281. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/ijau.12042>
- Mansi, S. A., Maxwell, W. F., & Miller, D. P. (2004). Does Auditor Quality and Tenure Matter to Investors? Evidence from the Bond Market. *Journal of Accounting Research*, 42(4), 755-793. <http://www.jstor.org/stable/3542299>

- 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>
- McKnight, P. J., & Weir, C. (2009). Agency costs, corporate governance mechanisms and ownership structure in large UK publicly quoted companies: A panel data analysis. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 49(2), 139-158. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.qref.2007.09.008>
- Messier, W. F. , G. S. M. , & P. D. F. (2022). *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach (12th ed.)*. <https://browsegrades.net/documents/2>
- Owusu-Ansah, S. (2000). *Timeliness of Corporate Reporting in Emerging Capital Markets: Empirical Evidence from Zimbabwe Stock Exchange*. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=215929#paper-citations-widget
- Owusu-Ansah, S., & Yeoh, J. (2005). The effect of legislation on corporate disclosure practices. *Abacus*, 41(1), 92-109. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2005.00171.x>
- Prasad, P., & Chand, P. (2017). The Changing Face of the Auditor's Report: Implications for Suppliers and Users of Financial Statements. *Australian Accounting Review*, 27(4), 348-367. <https://doi.org/10.1111/auar.12137>
- Segal, M. (2019). Key audit matters: insight from audit experts. *Meditari Accountancy Research*, 27(3), 472-494. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2018-0355>
- 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>