



Peran Gender dalam Pengaruh Key Audit Matters terhadap Kualitas dan Fee Audit di Indonesia

Tiara Rani Santoso^{1,*}, Hesiya May Ghaisani¹, Afif Musthafa¹, Ronia Tambunan²

¹ Fakultas Ekonomi, Jurusan Akuntansi, Universitas Tidar, Kota Magelang, Indonesia

² Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Jurusan Akuntansi, Universitas Maritim Raja Ali Haji, Kota Tanjungpinang, Indonesia

Email: ^{1,*}tiararanisantoso@untidar.ac.id, ²may@untidar.ac.id, ³afifm@untidar.ac.id, ⁴roniatambunan@umrah.ac.id

Email Penulis Korespondensi: tiararanisantoso@untidar.ac.id

Abstrak—Penelitian ini bertujuan menganalisis pengaruh Key Audit Matters (KAM) terhadap kualitas audit dan fee audit serta menguji peran gender auditor sebagai variabel moderasi. Penelitian ini dilatarbelakangi oleh masih rendahnya transparansi laporan audit dan adanya asimetri informasi antara manajemen dan pemangku kepentingan, sehingga diperlukan pengungkapan KAM untuk meningkatkan nilai informatif laporan auditor. Selain itu, implementasi KAM diduga meningkatkan kompleksitas pekerjaan audit yang berdampak pada kualitas audit dan besarnya fee audit. Penelitian menggunakan pendekatan kuantitatif dengan teknik purposive sampling terhadap 264 perusahaan yang terdaftar di bursa selama periode pengamatan. Analisis data dilakukan menggunakan Structural Equation Modeling–Partial Least Squares (SEM-PLS). Hasil penelitian menunjukkan bahwa KAM berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit dengan koefisien jalur sebesar 0,10 dan p-value 0,05. KAM juga berpengaruh positif terhadap fee audit dengan koefisien 0,09 dan p-value 0,07. Temuan ini menunjukkan bahwa semakin luas pengungkapan KAM, semakin tinggi kualitas audit dan intensitas pekerjaan audit yang dilakukan auditor. Pengujian moderasi menunjukkan bahwa gender auditor perempuan memperkuat pengaruh KAM terhadap fee audit, sedangkan gender auditor tidak terbukti memoderasi hubungan KAM terhadap kualitas audit. Penelitian ini memberikan kontribusi empiris mengenai efektivitas KAM dalam meningkatkan kualitas audit serta implikasi ekonominya terhadap fee audit.

Kata Kunci: Key Audit Matters; Kualitas Audit; Audit Fee; Gender Auditor; SEM-PLS

Abstract—This study aims to examine the effect of Key Audit Matters (KAM) on audit quality and audit fees and to investigate the moderating role of auditor gender. The implementation of KAM as part of audit reporting reform is expected to enhance transparency and the informational value of the auditor's report, thereby reducing information asymmetry between management and stakeholders. This study employs a quantitative approach using purposive sampling and obtains 264 firm-year observations from publicly listed companies during the observation period. Data are analyzed using Structural Equation Modeling–Partial Least Squares (SEM-PLS) to test both direct and moderating relationships among variables. The results indicate that KAM has a positive and significant effect on both audit quality and audit fees. These findings suggest that more extensive and informative KAM disclosures reflect greater audit effort and more rigorous risk assessment in significant audit areas, which ultimately improves audit quality. In addition, the increased complexity and intensity of audit procedures associated with KAM disclosures lead to higher audit fees as an economic consequence of enhanced audit effort. The moderation analysis further reveals that female auditors strengthen the positive relationship between KAM and audit fees, indicating that higher levels of prudence and risk sensitivity contribute to more intensive audit procedures and higher audit pricing. However, auditor gender does not moderate the relationship between KAM and audit quality. This study provides empirical contributions to the literature on audit reporting effectiveness and highlights the role of auditor characteristics in shaping audit outcomes and their economic implications.

Keywords: Key Audit Matters; Audit Quality; Audit Fees; Auditor Gender; SEM-PLS

1. PENDAHULUAN

Reformasi pelaporan audit melalui pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) merupakan respons global terhadap meningkatnya tuntutan transparansi dan akuntabilitas dalam pelaporan keuangan (Elmarzouky et al., 2023; Kitiwong & Sarapaivanich, 2020; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020). Sejak diberlakukannya ISA 701, auditor diwajibkan mengungkapkan area audit yang paling signifikan berdasarkan pertimbangan profesionalnya (Baatwah et al., 2024; Bepari et al., 2024; Suttipun, 2021). Beberapa penelitian yang dilakukan oleh Aljerd & Abazeed (2025; Datejarutsri et al., 2020; Lau, 2021) menunjukkan bahwa KAM meningkatkan nilai informatif laporan audit serta memperkuat persepsi kualitas audit. Dalam perspektif teori agensi, KAM berfungsi mengurangi asimetri informasi antara manajemen dan pemegang saham, sedangkan dalam teori sinyal, pengungkapan KAM menjadi sinyal kredibilitas auditor terhadap risiko signifikan perusahaan (Lennox et al., 2023). Namun demikian, penelitian periode 2019–2026 juga menunjukkan bahwa dampak KAM terhadap kualitas audit dan audit fees tidak selalu konsisten, khususnya di pasar berkembang.

Secara empiris, beberapa penelitian menunjukkan bahwa pengungkapan KAM berkorelasi positif dengan peningkatan kualitas audit, yang diukur melalui penurunan praktik manajemen laba dan peningkatan ketepatan opini audit (Alshdaifat et al., 2025; Buertey et al., 2020). Namun, pengungkapan KAM juga meningkatkan kompleksitas prosedur audit dan risiko litigasi, yang berdampak pada peningkatan audit fee (Aljerd & Abazeed, 2025; Baatwah et al., 2024; Suttipun, 2021). Perusahaan dengan risiko pelaporan tinggi atau estimasi akuntansi kompleks cenderung memiliki jumlah KAM yang lebih banyak, sehingga memerlukan jam kerja audit yang lebih besar (Elmarzouky et al., 2023). Dengan demikian, KAM menciptakan keseimbangan antara peningkatan kualitas audit dan konsekuensi biaya audit yang lebih tinggi.

Di Indonesia, implementasi KAM dilakukan melalui adopsi SA 701 yang diterbitkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dan berlaku efektif untuk audit laporan keuangan entitas publik per tahun 2022. Regulasi ini



berada di bawah pengawasan Otoritas Jasa Keuangan (OJK), yang memiliki kewenangan dalam pengaturan dan pengawasan sektor jasa keuangan, termasuk kualitas audit emiten dan perusahaan publik. Hingga tahun 2025, data resmi OJK menunjukkan bahwa jumlah Kantor Akuntan Publik (KAP) yang terdaftar dan aktif di Indonesia mencapai lebih dari 500 KAP, dengan ratusan partner audit yang memiliki izin praktik. Sementara itu, berdasarkan data Bursa Efek Indonesia (BEI), jumlah perusahaan tercatat telah melampaui 900 emiten pada 2025, yang seluruhnya wajib menyampaikan laporan keuangan auditan setiap tahun. Besarnya jumlah entitas yang diaudit tersebut menunjukkan bahwa implementasi KAM memiliki cakupan luas dan dampak sistemik terhadap pasar modal Indonesia. Laporan pengawasan OJK dalam beberapa tahun terakhir menunjukkan masih adanya temuan pelanggaran standar audit dan sanksi administratif terhadap beberapa KAP (OJK, 2023). Kondisi ini menandakan bahwa kualitas audit masih menjadi isu strategis dalam penguatan tata kelola pasar modal Indonesia. Dalam konteks tersebut, KAM diharapkan menjadi instrumen peningkatan transparansi dan akuntabilitas. Akan tetapi, efektivitas KAM tidak hanya ditentukan oleh keberadaan regulasi, melainkan juga oleh karakteristik dan profesionalisme auditor yang menyusunnya (Hussin et al., 2023; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020).

Salah satu karakteristik auditor yang relevan adalah gender. Penelitian yang dilakukan oleh Abbasi et al. (2020); Muqorobin et al., (2024) menunjukkan bahwa auditor perempuan cenderung lebih konservatif, lebih berhati-hati dalam mengevaluasi risiko, dan memiliki sensitivitas etis yang lebih tinggi dibandingkan auditor laki-laki. Keberagaman gender dalam tim audit berhubungan positif dengan kualitas audit melalui peningkatan independensi dan efektivitas pengawasan (Bepari & Mollik, 2023). Selain itu, keberagaman gender meningkatkan legitimasi tata kelola perusahaan dan memperkuat kepercayaan investor (Abdelfattah et al., 2021).

Berdasarkan publikasi resmi Otoritas Jasa Keuangan (OJK) dan data profesi dari Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) tahun 2024–2025, jumlah Kantor Akuntan Publik (KAP) yang terdaftar dan aktif di Indonesia tercatat lebih dari 500 KAP, dengan jumlah akuntan publik berizin praktik melebihi 1.400 orang. Dari jumlah tersebut, proporsi akuntan publik perempuan berada pada kisaran 30%–35%, sedangkan laki-laki masih mendominasi sekitar 65%–70%. Meskipun terjadi peningkatan partisipasi perempuan dalam profesi akuntan publik dalam satu dekade terakhir, representasi perempuan pada level partner penandatanganan laporan audit (engagement partner) masih relatif lebih rendah dibandingkan laki-laki. Ketimpangan ini menjadi isu penting dalam konteks penelitian ini, mengingat partner audit memiliki otoritas signifikan dalam menentukan lingkup audit, termasuk identifikasi dan pengungkapan KAM.

Perusahaan publik memiliki karakteristik pemisahan antara kepemilikan dan pengendalian yang dapat menimbulkan asimetri informasi antara pihak internal dan eksternal. Untuk mengurangi ketidakseimbangan informasi tersebut, pihak yang memiliki informasi lebih banyak berupaya memberikan sinyal melalui pengungkapan kualitas pekerjaan mereka. Teori Sinyal menjelaskan bahwa dalam kondisi asimetri informasi, pihak yang memiliki informasi lebih akan memberikan sinyal kepada pihak eksternal guna mengurangi ketidakpastian dan meningkatkan kredibilitas (Mwintome et al., 2024). Dalam konteks audit, laporan auditor eksternal berfungsi sebagai mekanisme sinyal yang menyampaikan kualitas laporan keuangan kepada investor. Implementasi *Key Audit Matters* (KAM) sebagaimana diatur oleh *International Auditing and Assurance Standards Board* melalui ISA 701 dapat dipahami sebagai bentuk penguatan sinyal tersebut karena auditor diwajibkan mengungkapkan area yang paling signifikan dan melibatkan pertimbangan profesional tingkat tinggi. Penelitian yang dilakukan oleh Elmarzouky et al. (2023); Kitiwong & Sarapaivanich, (2020) menemukan bahwa pengungkapan KAM meningkatkan persepsi transparansi dan kredibilitas laporan auditor di mata pasar. Selain itu, KAM membantu investor memahami risiko audit dan kompleksitas estimasi akuntansi, sehingga berfungsi sebagai sinyal yang mengurangi asimetri informasi (Bepari et al., 2024; Köhler et al., 2020; Suttipun, 2021). Temuan-temuan ini memperkuat argumentasi bahwa KAM merupakan instrumen komunikasi strategis yang relevan dalam perspektif teori sinyal. Teori sinyal menjelaskan bahwa individu dengan informasi lebih lengkap menggunakan berbagai sinyal seperti pendidikan atau pelatihan untuk menunjukkan kemampuannya kepada pihak lain dan konsep ini juga relevan dalam berbagai kondisi pasar yang mengalami asimetri informasi. Dalam konteks audit, teori ini digunakan untuk menjelaskan bahwa partner audit sebagai pihak utama dalam KAP memberikan sinyal kepada pihak luar melalui laporan audit, sehingga penelitian ini menerapkan teori signaling untuk menganalisis pengaruh karakteristik partner audit terhadap KAM.

Lebih lanjut, tren global menuju praktik ESG dan tata kelola berkelanjutan menjadikan keberagaman gender sebagai indikator penting kualitas tata kelola. Investor institusional semakin mempertimbangkan komposisi gender dalam struktur pengawasan dan profesi audit sebagai bagian dari evaluasi risiko non-keuangan. Oleh karena itu, integrasi antara reformasi pelaporan audit (KAM) dan isu keberagaman gender menjadi relevan secara akademik dan kebijakan. Berdasarkan uraian tersebut, penelitian mengenai peran gender dalam memoderasi pengaruh KAM terhadap kualitas audit dan audit fee menjadi penting untuk dilakukan, khususnya dalam konteks Indonesia dengan lebih dari 500 KAP aktif dan lebih dari 900 perusahaan tercatat di BEI pada 2025. Secara akademik, penelitian ini mengisi kesenjangan literatur internasional periode 2019–2025 yang masih terbatas dalam menguji moderasi gender secara simultan terhadap dua *outcome* audit utama. Secara ringkas, *research gap* dalam penelitian ini adalah masih terdapat inkonsistensi hasil penelitian terkait pengaruh KAM terhadap kualitas audit dan audit fee, khususnya di pasar berkembang, sehingga hubungan keduanya belum dapat disimpulkan secara konsisten. Selain itu, sebagian besar studi sebelumnya hanya meneliti pengaruh KAM terhadap masing-masing outcome secara terpisah, belum secara simultan dalam satu model yang komprehensif. Lebih lanjut, penelitian yang memasukkan karakteristik auditor, khususnya gender sebagai variabel moderasi dalam hubungan KAM dengan kualitas audit dan audit fee masih sangat terbatas, terutama dalam konteks Indonesia yang memiliki struktur profesi audit dengan dominasi gender tertentu.



Secara lebih rinci, penelitian ini berkontribusi secara teoretis dengan memperluas penerapan teori signaling dan tata kelola perusahaan melalui integrasi gender sebagai variabel moderasi dalam efektivitas pengungkapan KAM. Penelitian ini juga memperkaya literatur kualitas audit dengan menjelaskan bagaimana interaksi transparansi pelaporan dan karakteristik auditor memengaruhi persepsi risiko serta penetapan audit fee. Secara metodologis, penelitian ini menguji dua outcome utama secara simultan sehingga memberikan analisis yang lebih komprehensif dibanding studi sebelumnya. Sementara itu, secara praktis hasil penelitian ini memberikan implikasi bagi regulator dan profesi audit dalam mendorong keberagaman gender, serta menjadi acuan bagi KAP, investor, dan perusahaan dalam meningkatkan dan menilai kualitas audit serta keputusan investasi.

2. METODOLOGI PENELITIAN

2.1 Pendekatan dan Jenis Penelitian

Penelitian ini bertujuan menguji peran gender dalam pengaruh *Key Audit Matters* (KAM) terhadap kualitas dan *fee* audit dengan menggunakan populasi perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) melalui website www.idx.co.id. Dari populasi tersebut, penelitian mengecualikan perusahaan sektor keuangan, properti dan konstruksi, perusahaan yang tidak menerbitkan laporan tahunan selama periode 2022–2024, serta perusahaan yang tidak memiliki tahun buku yang berakhir pada 31 Desember. Teknik pengambilan sampel mengacu pada (Suttipun, 2021) dengan metode *simple random sampling* sehingga diperoleh 264 perusahaan sebagai sampel penelitian dalam periode observasi selama tiga tahun (2022–2024). Tahun 2022 dipilih karena merupakan awal penerapan KAM di Indonesia. Penelitian ini menggunakan metode *Structural Equation Modeling–Partial Least Squares* (SEM-PLS) dengan bantuan perangkat lunak WarpPLS versi 8 untuk menguji hubungan antara variabel independen, dependen, dan moderasi (Hair et al., 2022).

Tahapan pengujian menggunakan WarpPLS versi 8 dalam penelitian ini dimulai dengan penyusunan model penelitian (path model) yang menggambarkan hubungan antar variabel. Selanjutnya dilakukan pengujian model pengukuran (outer model) untuk menilai validitas dan reliabilitas konstruk. Setelah itu, dilakukan pengujian model struktural (inner model) dengan melihat nilai R^2 serta pengaruh antar variabel. Tahap berikutnya adalah pengujian hipotesis menggunakan bootstrapping untuk memperoleh koefisien jalur dan tingkat signifikansi, termasuk pengujian efek moderasi gender terhadap hubungan KAM dengan kualitas audit dan audit fee. Terakhir, dilakukan evaluasi model fit melalui indikator seperti APC, ARS, dan AVIF untuk memastikan kesesuaian dan kelayakan model penelitian.

2.2 Variabel Penelitian dan Indikator

Variabel independen adalah KAM yang diukur berdasarkan jumlah topik KAM yang diungkapkan dalam laporan (Bepari et al., 2024; Elmarzouky et al., 2023; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020). Variabel dependen adalah kualitas audit (KUA) yang diukur dengan Model Jones (Boonyanet & Promsen, 2020; Suttipun, 2021) dan audit *fee* audit (FEE) yang diukur menggunakan logaritma natural total biaya audit (Baatwah et al., 2024; Elmarzouky et al., 2023; Hussin et al., 2023). Variabel moderasi yang digunakan adalah Gender (GEN) yang diukur menggunakan *dummy* 1 untuk partner auditor perempuan dan 0 untuk partner auditor laki-laki (Bepari & Mollik, 2023; He & Rivai, 2024; Mwintome et al., 2024; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020). Selain itu, ukuran perusahaan (SIZ), yang diprosikan dengan logaritma natural total aset sebagai variabel kontrol dalam model penelitian (Bepari et al., 2024; Bepari & Mollik, 2023; Elmarzouky et al., 2023; Suttipun, 2021).

2.3 Hipotesis Penelitian

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

Terkait hubungan antara pelaporan *Key Audit Matters* (KAM) dan kualitas audit, sebagian besar penelitian empiris menunjukkan adanya hubungan positif antara keduanya (Alharasis, 2025; Bepari et al., 2024; Lennox et al., 2023; Suttipun, 2021). Reformasi pelaporan audit melalui KAM bertujuan untuk meningkatkan nilai informatif laporan auditor dengan mengungkapkan area audit yang paling signifikan serta melibatkan pertimbangan profesional yang tinggi (Elmarzouky et al., 2023). Pengungkapan ini memberikan informasi spesifik mengenai risiko salah saji material, estimasi akuntansi yang kompleks, serta respons audit yang dilakukan auditor (Hussin et al., 2023; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020). Dengan adanya transparansi tersebut, investor dan pemangku kepentingan memperoleh pemahaman yang lebih baik mengenai fokus audit dan tingkat kompleksitas perusahaan (Santoso & Tangguh, 2024; Suttipun, 2021). Penelitian sebelumnya menemukan bahwa pengungkapan KAM yang lebih rinci dan spesifik berkorelasi dengan penurunan praktik manajemen laba serta peningkatan kredibilitas pelaporan keuangan, yang merupakan indikator kualitas audit yang lebih tinggi (Bepari et al., 2024; Suttipun, 2021). Dalam perspektif teori sinyal (Mwintome et al., 2024), KAM berfungsi sebagai mekanisme penyampaian sinyal kredibel dari auditor kepada pasar untuk mengurangi asimetri informasi antara manajemen dan investor. Auditor sebagai pihak independen memiliki akses terhadap informasi internal perusahaan dan risiko audit yang tidak sepenuhnya diketahui oleh pengguna laporan keuangan (Baatwah et al., 2024; Mwintome et al., 2024). Oleh karena itu, pengungkapan KAM yang lebih luas dan informatif mencerminkan intensitas prosedur audit, tingkat skeptisisme profesional, serta komitmen auditor terhadap kualitas pemeriksaan. Semakin kuat dan kredibel sinyal yang disampaikan melalui KAM, semakin tinggi pula persepsi



pasar terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Berdasarkan argumentasi teoretis dan dukungan empiris tersebut, penelitian ini merumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁: *Key Audit Matters* (KAM) berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit.

2.3.2 Pengaruh *Key Audit Matters* (KAM) terhadap *Fee Audit*

Penelitian sebelumnya menyatakan bahwa *Key Audit Matters* (KAM) berpengaruh terhadap dengan audit fee (Baatwah et al., 2024; Elmarzouky et al., 2023; Hussin et al., 2023; Kim et al., 2024). Penerapan KAM dapat meningkatkan upaya dan biaya audit karena laporan auditor menjadi lebih panjang, rinci, dan informatif, sehingga memerlukan pelatihan tambahan, peningkatan pengendalian mutu, serta kepatuhan terhadap standar baru seperti ISA 701 (Abdelfattah et al., 2021). Pengungkapan KAM juga meningkatkan akuntabilitas auditor, mendorong pelaksanaan prosedur audit yang lebih mendalam, serta memperbanyak diskusi dengan komite audit dan manajemen. Tambahan prosedur dan koordinasi tersebut berpotensi meningkatkan biaya audit sehingga *fee* audit dipandang sebagai cerminan tingkat usaha auditor dalam melaksanakan dan mengungkapkan KAM (Elmarzouky et al., 2023; Hussin et al., 2023). Beberapa penelitian menemukan adanya kenaikan *fee* audit setelah penerapan KAM akibat peningkatan kompleksitas dan panjang laporan audit (Hussin et al., 2023) bahkan Kim et al. (2024) mencatat kenaikan sekitar 6%. Selain itu, penelitian yang dilakukan Abdelfattah et al. (2021) menemukan bahwa *fee* audit berkaitan positif dengan pelaporan audit yang lebih luas dan lebih informatif. Dalam perspektif teori sinyal (Mwintome et al., 2024), pengungkapan KAM dan besaran *fee* audit dapat dipandang sebagai sinyal kredibel mengenai tingkat risiko dan intensitas pekerjaan audit yang dilakukan auditor. Auditor sebagai pihak independen memiliki informasi privat mengenai kompleksitas dan risiko klien, sehingga pengungkapan KAM menjadi mekanisme untuk mengurangi asimetri informasi antara manajemen dan pemangku kepentingan. Semakin luas dan kompleks KAM yang diungkapkan, semakin kuat sinyal bahwa auditor menghadapi risiko lebih tinggi dan mengerahkan upaya yang lebih besar, yang pada akhirnya tercermin dalam peningkatan *fee* audit. Dengan demikian, teori sinyal menjelaskan bahwa hubungan positif antara KAM dan *fee* audit merupakan konsekuensi logis dari peningkatan transparansi dan intensitas audit. Berdasarkan argumentasi teoretis dan dukungan empiris tersebut, penelitian ini merumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₂: *Key Audit Matters* (KAM) berpengaruh positif terhadap *Fee Audit*.

2.3.4 Peran Gender dalam Pengaruh *Key Audit Matters* (KAM) terhadap Kualitas dan *Fee Audit*

Pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) bertujuan meningkatkan nilai informatif laporan auditor dengan mengungkap area risiko signifikan dan pertimbangan profesional auditor (ISA 701). Secara konseptual, semakin spesifik dan informatif KAM yang diungkapkan, semakin tinggi transparansi proses audit, sehingga dapat meningkatkan kualitas audit. Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa karakteristik auditor memengaruhi variasi hasil audit (He & Rivai, 2024). Studi tersebut menemukan bahwa komposisi gender dalam tim audit berpengaruh terhadap jumlah dan panjang pengungkapan KAM, yang menunjukkan adanya perbedaan gaya komunikasi dan tingkat skeptisisme profesional antara auditor laki-laki dan perempuan.

Abdelfattah et al. (2021) menunjukkan bahwa partner audit perempuan cenderung mengungkapkan KAM lebih banyak dan dengan penjelasan yang lebih rinci dibandingkan laki-laki. Temuan ini sejalan dengan literatur yang menyatakan bahwa auditor perempuan lebih konservatif, lebih risk-averse, serta memiliki sensitivitas etis yang lebih tinggi (Mwintome et al., 2024; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020). Selain itu, Bepari & Mollik (2023) menemukan bahwa auditor perempuan melaporkan KAM yang lebih stabil dari tahun ke tahun, yang mencerminkan kehati-hatian dan konsistensi dalam penilaian risiko. Dalam perspektif teori perilaku dan *risk aversion*, sifat kehati-hatian auditor perempuan dapat meningkatkan skeptisisme profesional dalam mengidentifikasi dan mengomunikasikan risiko audit. Skeptisisme profesional yang lebih tinggi akan memperkuat kualitas prosedur audit sehingga hubungan antara KAM dan kualitas audit menjadi lebih kuat ketika auditor perempuan terlibat. Berdasarkan argumentasi teoretis dan dukungan empiris tersebut, penelitian ini merumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₃: Gender auditor memoderasi pengaruh KAM terhadap kualitas audit, dengan pengaruh positif KAM terhadap kualitas audit lebih kuat pada auditor perempuan dibandingkan auditor laki-laki.

Pengungkapan KAM juga mencerminkan kompleksitas audit dan tingkat risiko klien. Semakin banyak atau semakin kompleks KAM yang diungkapkan, semakin besar upaya audit yang diperlukan, termasuk prosedur tambahan, diskusi dengan manajemen, dan dokumentasi yang lebih mendalam. Penelitian menunjukkan bahwa KAM berkaitan dengan peningkatan penugasan audit dan *fee* audit (Elmarzouky et al., 2023; Zeng et al., 2021). He & Rivai (2024) juga menunjukkan bahwa keberagaman gender dalam tim audit meningkatkan kualitas komunikasi KAM, yang dapat mencerminkan tambahan usaha dalam proses audit. Bepari & Mollik (2023) menjelaskan bahwa perbedaan gender memengaruhi cara auditor mengidentifikasi, menambah, atau mempertahankan KAM dari tahun ke tahun. Auditor perempuan yang lebih *risk-averse* cenderung melakukan evaluasi risiko lebih hati-hati, yang berpotensi meningkatkan penugasan audit. Selain itu, Mwintome et al. (2024) menunjukkan bahwa karakteristik tata kelola, termasuk representasi perempuan dalam komite audit, berhubungan dengan kualitas dan keterbacaan KAM. Temuan ini memperkuat argumen bahwa dimensi gender memiliki implikasi terhadap proses komunikasi dan kompleksitas audit, yang pada akhirnya berdampak pada biaya audit. Dengan demikian, keterlibatan auditor perempuan diperkirakan memperkuat hubungan



antara KAM *fee* dan audit karena peningkatan kehati-hatian dan tambahan penugasan audit. Berdasarkan argumentasi teoretis dan dukungan empiris tersebut, penelitian ini merumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₄: Gender auditor memoderasi pengaruh KAM terhadap *fee* audit, dengan pengaruh positif KAM terhadap *fee* audit lebih kuat pada auditor perempuan dibandingkan auditor laki-laki.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

3.1 Hasil

Tahap pertama dari PLS-SEM mengevaluasi model struktural dengan melakukan analisis goodness of fit. Hasil goodness of fit model PLS-SEM pada Tabel 2 menunjukkan bahwa seluruh kriteria rata-rata jalur koefisien (APC), rata-rata R-square (ARS), dan rata-rata disesuaikan R-square (AARS) telah terpenuhi dan dilakukan analisis (Hair et al., 2022). Selain itu, kriteria tidak adanya multikolinearitas pada model juga dipenuhi dengan rata-rata faktor inflasi varian blok (AVIF) dan rata-rata faktor inflasi varian kolinearitas penuh (AFVIF). Begitu pula Tenenhaus GoF (GoF) dan Statistical Suppression Ratio (SSR) berada dalam parameter yang dapat diterima, sehingga dapat dilakukan analisis terhadap hasil pengujian hipotesis.

Tabel 1. Model Fit Indices

Indikator Fit	Hasil	P-Value	Kriteria
Average Path Coefficient (APC)	0,188	P < 0,001	P < 0,05
Average R-Square (ARS)	0,197	P < 0,001	P < 0,05
Average Adjusted R-Square (AARS)	0,187	P < 0,001	P < 0,05
Average Block VIF (AVIF)	1,032		< 5
Average Full Collinearity VIF (AFVIF)	1,116		< 5
Tenenhaus GoF (GoF)	0,443		> 0,36
Statistical suppression ratio (SSR)	0,7		> 5

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *Key Audit Matters* (KAM) berpengaruh positif terhadap kualitas audit dan *fee* audit. Selain itu, auditor perempuan terbukti memperkuat pengaruh KAM terhadap *fee* audit, namun tidak memoderasi pengaruh KAM terhadap kualitas audit. Temuan ini memberikan implikasi teoretis dan empiris yang penting dalam literatur pelaporan audit yang diperluas (*expanded audit reporting*) dan karakteristik auditor.

Tabel 2. Hasil Koefisien Jalur dan P- Value

Hipotesis	Koefisien Jalur	P-Value	Hasil
KAM → KUA	0,10	0,05	Diterima
KAM → FEE	0,09	0,07*	Diterima
KAM*GEN → KUA	0,00	0,47	Ditolak
KAM*GEN → FEE	0,07	<0,09*	Diterima
Variabel Kontrol			
SIZ → KUA	0,37	<0,01	Berpengaruh
SIZ → FEE	-0,50	<0,01	Berpengaruh

*signifikan alfa 10%

Berdasarkan Tabel 2 mengenai hasil koefisien jalur dan p-value, dapat dijelaskan bahwa variabel KAM memiliki pengaruh positif terhadap KUA dengan nilai koefisien jalur sebesar 0,10 dan p-value 0,05 sehingga hipotesis diterima. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik penerapan KAM, maka kualitas KUA juga cenderung meningkat. Selain itu, hubungan antara KAM terhadap FEE juga menunjukkan pengaruh positif dengan koefisien sebesar 0,09 dan p-value 0,07 yang masih dinyatakan signifikan pada tingkat alfa 10%, sehingga hipotesis diterima. Variabel moderasi GEN pada hubungan KAM terhadap KUA justru tidak memberikan pengaruh yang signifikan karena memiliki koefisien 0,00 dengan p-value 0,47. Hasil tersebut menunjukkan bahwa keberadaan GEN tidak mampu memperkuat maupun memperlemah hubungan antara KAM dan KUA. Sementara itu, variabel kontrol FEE memiliki pengaruh positif terhadap KUA dengan nilai koefisien sebesar 0,07 dan p-value <0,09, sehingga hipotesis diterima.

Selanjutnya, hasil penelitian juga memperlihatkan bahwa variabel ukuran perusahaan (SIZE) memiliki pengaruh yang signifikan terhadap KUA dan FEE. Pada hubungan SIZE terhadap KUA diperoleh koefisien jalur sebesar 0,37 dengan p-value <0,01 yang berarti semakin besar ukuran perusahaan maka kualitas KUA akan semakin meningkat. Hal ini dapat disebabkan oleh perusahaan besar yang memiliki sistem pengendalian internal lebih baik, sumber daya lebih memadai, serta pengawasan yang lebih ketat sehingga mampu meningkatkan kualitas audit. Sebaliknya, hubungan SIZE terhadap FEE menunjukkan koefisien negatif sebesar -0,50 dengan p-value <0,01 yang berarti semakin besar ukuran perusahaan maka FEE cenderung menurun. Kondisi ini dapat terjadi karena perusahaan besar biasanya memiliki efisiensi operasional dan sistem pelaporan yang lebih terstruktur sehingga proses audit menjadi lebih efektif dan biaya audit dapat ditekan. Secara keseluruhan, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa faktor KAM dan ukuran perusahaan



memiliki peranan penting dalam memengaruhi kualitas audit dan biaya audit, meskipun variabel GEN tidak terbukti sebagai variabel moderasi yang signifikan.

Dari sisi kebaruan, penelitian ini menguji secara simultan pengaruh KAM terhadap dua outcome utama audit, yaitu kualitas audit dan audit fee, dalam satu model analisis menggunakan WarpPLS pada konteks Indonesia pasca implementasi SA 701. Selain itu, penelitian ini juga secara khusus menguji peran moderasi gender dalam mekanisme pengaruh KAM yang masih terbatas dalam literatur audit, terutama di negara berkembang. Kontribusi terhadap literatur menunjukkan bahwa KAM berfungsi sebagai mekanisme sinyal yang efektif dalam meningkatkan kualitas audit dan memengaruhi struktur biaya audit, namun peran gender sebagai moderator tidak selalu signifikan, sehingga memperkuat pandangan bahwa efektivitas KAM lebih dipengaruhi oleh faktor struktural perusahaan seperti ukuran perusahaan dibanding karakteristik individu auditor.

3.2 Pembahasan

3.2.1 Pengaruh KAM terhadap Kualitas Audit

Dari hasil pengujian membuktikan bahwa KAM berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal menunjukkan bahwa pengungkapan area risiko signifikan dalam laporan auditor bukan sekadar formalitas regulasi, melainkan mencerminkan peningkatan proses audit secara substantif (Baatwah et al., 2024; Mwintome et al., 2024). Secara konseptual, KAM diatur dalam ISA 701 yang diterbitkan oleh International Auditing and Assurance Standards Board, yang bertujuan meningkatkan transparansi dan nilai informatif laporan auditor. Dengan mengungkapkan risiko signifikan, estimasi kompleks, serta area pertimbangan profesional yang tinggi, auditor terdorong untuk melakukan prosedur audit yang lebih mendalam dan terdokumentasi dengan baik (Hussin et al., 2023; Segal, 2019; Wuttichindanon & Issarawornnawanich, 2020).

Hasil ini konsisten dengan teori sinyal (*signaling theory*), yang menyatakan bahwa informasi tambahan yang kredibel akan mengurangi asimetri informasi antara manajemen dan pemangku kepentingan. KAM berfungsi sebagai sinyal kualitas karena auditor secara eksplisit mengomunikasikan area risiko yang paling signifikan, sehingga meningkatkan kepercayaan pasar terhadap integritas proses audit (Santoso & Tangguh, 2024; Suttipun, 2021). Dalam konteks ini, semakin banyak atau semakin komprehensif pengungkapan KAM, semakin tinggi persepsi bahwa auditor telah melakukan audit dengan tingkat kehati-hatian dan skeptisisme profesional yang memadai (Bepari et al., 2024; Suttipun, 2021).

Secara praktis, pengungkapan KAM mendorong auditor untuk meningkatkan intensitas pengujian, memperluas diskusi dengan komite audit, serta memperdalam evaluasi estimasi akuntansi yang kompleks. Proses tersebut berkontribusi pada peningkatan kualitas audit, baik dalam bentuk peningkatan ketepatan opini, penurunan risiko salah saji material, maupun peningkatan kredibilitas laporan keuangan. Dengan demikian, temuan ini memperkuat argumen bahwa reformasi pelaporan audit tidak hanya meningkatkan transparansi, tetapi juga memperbaiki substansi pelaksanaan audit.

3.2.2 Pengaruh KAM terhadap Fee Audit

Penelitian ini juga menemukan bahwa KAM berpengaruh positif terhadap fee audit. Temuan ini menunjukkan bahwa pengungkapan KAM berkorelasi dengan peningkatan upaya audit (*audit effort*), yang pada akhirnya tercermin dalam biaya audit yang lebih tinggi. Secara ekonomi, audit fee sering dipandang sebagai proksi atas kompleksitas dan intensitas pekerjaan audit. Ketika auditor mengidentifikasi lebih banyak area risiko signifikan, diperlukan prosedur tambahan, waktu yang lebih panjang, serta sumber daya profesional yang lebih besar (Abdelfattah et al., 2021; Gutierrez et al., 2016).

Dalam kerangka teori sinyal, peningkatan fee audit dapat dipahami sebagai konsekuensi dari peningkatan kualitas dan kedalaman audit (Baatwah et al., 2024; Elmarzouky et al., 2023; Ghosh et al., 2008; Hussin et al., 2023; Kim et al., 2024; Reid et al., 2018). Pengungkapan KAM yang lebih rinci mengindikasikan bahwa auditor menghadapi tingkat risiko audit yang lebih tinggi atau kompleksitas klien yang lebih besar. Untuk mempertahankan reputasi dan memitigasi risiko litigasi, auditor akan meningkatkan prosedur pengujian dan dokumentasi, yang secara rasional meningkatkan biaya audit. Dengan demikian, fee audit yang lebih tinggi dalam konteks KAM bukan semata-mata beban biaya, melainkan refleksi dari peningkatan upaya profesional.

Temuan ini juga memperlihatkan bahwa implementasi KAM memiliki konsekuensi ekonomi nyata bagi perusahaan. Laporan audit yang lebih panjang dan informatif membutuhkan koordinasi lebih intensif antara auditor dan manajemen, diskusi tambahan dengan komite audit, serta evaluasi lebih mendalam atas estimasi signifikan. Keseluruhan proses tersebut meningkatkan waktu dan tenaga yang dicurahkan auditor, yang kemudian tercermin dalam struktur biaya audit.

3.2.3 Tidak Adanya Moderasi Auditor Perempuan terhadap Hubungan KAM dan Kualitas Audit

Berbeda dengan hasil pada fee audit, penelitian ini menemukan bahwa auditor perempuan tidak memoderasi pengaruh KAM terhadap kualitas audit. Artinya, baik auditor laki-laki maupun perempuan menunjukkan pola hubungan yang relatif sama antara KAM dan kualitas audit. Temuan ini menarik karena menunjukkan bahwa peningkatan kualitas audit akibat pengungkapan KAM lebih dipengaruhi oleh kerangka regulasi dan standar profesional dibandingkan oleh karakteristik gender auditor. Hal ini disebabkan oleh kualitas audit dalam konteks KAM telah distandardisasi oleh



regulasi dan pengawasan profesi (Backof et al., 2022). Standar audit internasional mengatur secara ketat prosedur identifikasi dan pelaporan KAM, sehingga ruang diskresi yang dapat dipengaruhi oleh perbedaan gender menjadi relatif terbatas (Pelzer, 2021).

Selain itu, kualitas audit sering diukur melalui indikator berbasis hasil, seperti tingkat akrual diskresioner atau ketepatan opini audit, yang mungkin lebih dipengaruhi oleh sistem pengendalian mutu kantor akuntan publik daripada karakteristik individu auditor. Oleh karena itu, efek moderasi gender menjadi tidak signifikan dalam hubungan antara KAM dan kualitas audit. Secara keseluruhan, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa KAM tidak hanya meningkatkan transparansi, tetapi juga memengaruhi dinamika ekonomi audit. Gender auditor berperan dalam memperkuat konsekuensi biaya dari pengungkapan KAM, namun tidak mengubah dampaknya terhadap kualitas audit. Temuan ini membuka ruang penelitian lanjutan mengenai bagaimana karakteristik individu auditor berinteraksi dengan reformasi regulasi dalam membentuk outcome audit.

3.2.4 Peran Moderasi Auditor Perempuan terhadap Hubungan KAM dan Fee Audit

Hasil penelitian menunjukkan bahwa auditor perempuan memperkuat pengaruh KAM terhadap fee audit. Artinya, ketika audit dilakukan atau dipimpin oleh auditor perempuan, hubungan positif antara KAM dan fee audit menjadi lebih kuat dibandingkan auditor laki-laki. Temuan ini dapat dijelaskan melalui perspektif karakteristik perilaku dan gaya pengambilan keputusan auditor. Literatur sebelumnya menunjukkan bahwa auditor perempuan cenderung lebih berhati-hati, lebih konservatif, dan lebih sensitif terhadap risiko dibandingkan auditor laki-laki. Karakteristik tersebut berimplikasi pada pendekatan audit yang lebih mendalam dan dokumentasi yang lebih komprehensif (Elmarzouky et al., 2023; Reid et al., 2018; Zeng et al., 2021). Dalam konteks KAM, auditor perempuan kemungkinan melakukan evaluasi risiko yang lebih rinci dan prosedur tambahan sebelum mengungkapkan suatu isu sebagai KAM. Proses ini meningkatkan intensitas kerja audit dan pada akhirnya memperbesar fee audit.

Secara teoretis, dari perspektif teori sinyal, auditor perempuan dapat dipandang sebagai pengirim sinyal kualitas yang lebih kuat ketika mengungkapkan KAM. Lebih lanjut, Mwintome et al. (2024) mengungkapkan bahwa kehati-hatian dan skeptisisme profesional yang lebih tinggi meningkatkan kredibilitas pengungkapan risiko signifikan. Namun, peningkatan kredibilitas tersebut memerlukan investasi waktu dan sumber daya yang lebih besar, sehingga berdampak pada kenaikan fee audit yang lebih signifikan dibandingkan ketika audit dilakukan oleh auditor laki-laki. Temuan ini juga menunjukkan bahwa faktor individu auditor tetap relevan dalam era standar audit yang semakin terstruktur. Meskipun ISA 701 telah memberikan panduan formal mengenai pengungkapan KAM, implementasinya tetap bergantung pada pertimbangan profesional auditor. Dengan demikian, karakteristik gender berperan dalam menentukan sejauh mana pengungkapan KAM berdampak pada konsekuensi ekonomi audit.

4. KESIMPULAN

Penelitian ini menunjukkan bahwa pengungkapan Key Audit Matters (KAM) berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit dan fee audit. Semakin luas dan informatif KAM yang disampaikan, semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkan karena auditor terdorong melakukan prosedur yang lebih mendalam pada area berisiko signifikan. Di sisi lain, peningkatan kompleksitas dan intensitas pekerjaan audit akibat KAM turut berdampak pada kenaikan fee audit sebagai konsekuensi dari meningkatnya upaya profesional auditor. Secara teoretis, temuan ini mendukung teori sinyal yang menjelaskan bahwa KAM berfungsi sebagai mekanisme komunikasi untuk mengurangi asimetri informasi antara manajemen dan pemangku kepentingan. Pengungkapan KAM mencerminkan tingkat risiko dan kompleksitas audit yang dihadapi auditor, sehingga semakin kompleks KAM yang diungkapkan, semakin besar pula upaya audit yang dilakukan, yang pada akhirnya meningkatkan kualitas audit sekaligus biaya audit. Penelitian ini juga menemukan bahwa gender auditor memiliki peran yang berbeda dalam memoderasi hubungan tersebut. Auditor perempuan terbukti memperkuat pengaruh KAM terhadap fee audit, yang menunjukkan bahwa karakteristik kehati-hatian dan sensitivitas terhadap risiko mendorong peningkatan intensitas audit. Namun demikian, gender auditor tidak memoderasi hubungan antara KAM dan kualitas audit, yang mengindikasikan bahwa kualitas audit lebih dipengaruhi oleh standar profesional dan regulasi dibandingkan karakteristik individu auditor. Berdasarkan temuan tersebut, penelitian selanjutnya disarankan untuk memperluas variabel yang diteliti, seperti karakteristik auditor lainnya (pengalaman, spesialisasi, dan beban kerja), serta menggunakan pendekatan metodologis yang lebih beragam seperti kualitatif atau mixed methods guna menggali proses pertimbangan profesional auditor secara lebih mendalam. Selain itu, perluasan sampel lintas negara dan periode penelitian yang lebih panjang juga penting untuk menguji konsistensi temuan dalam berbagai konteks. Penggunaan proksi yang lebih beragam serta integrasi variabel tata kelola perusahaan dan ESG diharapkan dapat memberikan pemahaman yang lebih komprehensif mengenai hubungan antara KAM, karakteristik auditor, dan implikasi ekonomi audit.

REFERENCES

- Abbasi, K., Alam, A., & Bhuiyan, Md. B. U. (2020). Audit committees, female directors and the types of female and male financial experts: Further evidence. *Journal of Business Research*, 114, 186–197. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2020.04.013>



- Abdelfattah, T., Elmahgoub, M., & Elamer, A. A. (2021). Female Audit Partners and Extended Audit Reporting: UK Evidence. *Journal of Business Ethics*, 174(1), 177–197. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04607-0>
- Alharasis, E. E. (2025). The direct effect of the international standard on auditing – 701 requirements on audit profession concerning the reimbursement costs: case study of Jordanian finance industry. *Asian Journal of Accounting Research*, 10(1), 19–44. <https://doi.org/10.1108/AJAR-09-2023-0323>
- Aljerd, R. B., & Abazeed, D. G. (2025). The impact of key audit matters on audit fees: evidence from Syria. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-10-2024-0754>
- Alshdaifat, S. M., Abdul-Hamid, M. A., Alhadab, M., Saidin, S. F., & Ab Aziz, N. H. (2025). Key Audit Matters and earnings management practice pre and during COVID-19: evidence from Jordan. *Asian Journal of Accounting Research*, 10(3), 277–293. <https://doi.org/10.1108/AJAR-10-2023-0337>
- Baatwah, S. R., Almoataz, E. S., Omer, W. K., & Aljaaidi, K. S. (2024). Does KAM disclosure make a difference in emerging markets? An investigation into audit fees and report lag. *International Journal of Emerging Markets*, 19(3), 798–821. <https://doi.org/10.1108/IJOEM-10-2021-1606>
- Backof, A. G., Bowlin, K., & Goodson, B. M. (2022). The Importance of Clarification of Auditors' Responsibilities Under the New Audit Reporting Standards. *Contemporary Accounting Research*, 39(4), 2284–2304. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12802>
- Bepari, M. K., & Mollik, A. T. (2023). Audit partners' gender and time variances of key audit matters. *Managerial Auditing Journal*, 38(7), 1187–1214. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2022-3752>
- Bepari, M. K., Nahar, S., Mollik, A. T., & Azim, M. I. (2024). Content characteristics of key audit matters reported by auditors in Bangladesh and their implications for audit quality. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 14(4), 855–885. <https://doi.org/10.1108/JAEE-12-2022-0344>
- Boonyanet, W., & Promsen, W. (2020). The Mediating Effects of Audit Quality on the Relationship between Corporate Governance and Cash Dividends. In *Chulalongkorn Business Review* (Vol. 42, Number 2).
- Buertey, S., Sun, E., Lee, J. S., & Hwang, J. (2020). Corporate social responsibility and earnings management: The moderating effect of corporate governance mechanisms. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(1), 256–271. <https://doi.org/10.1002/csr.1803>
- Datejarutsri, P., Sampet, J., & Kosaiyakanont, A. (2020). Communication Value of Key Audit Matters in Auditor's Report of Companies in Resources And Technology Industries Listed on The Stock Exchange of Thailand. *Modern Management Journal*, 37(1), 956–982.
- Direktorat Pembinaan dan Pengawasan Profesi Keuangan. (2025). *Daftar Akuntan Publik (AP) yang Dikenakan Sanksi Pembekuan Izin*. <https://pppk.kemenkeu.go.id/in/sanksi>
- Elmarzouky, M., Hussainey, K., & Abdelfattah, T. (2023). The key audit matters and the audit cost: does governance matter? *International Journal of Accounting and Information Management*, 31(1), 195–217. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-08-2022-0178>
- Hair, J. F., Tomas, G., Hult, M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2022). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-80519-7>
- Hussin, N., Md Salleh, M. F., Ahmad, A., & Rahmat, M. M. (2023). The association between audit firm attributes and key audit matters readability. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(4), 322–333. <https://doi.org/10.1108/AJAR-10-2022-0317>
- Ikatan Akuntan Publik Indonesia. (2021). *STANDAR AUDIT 701*. <http://www.iapi.or.id>
- Kim, I., Kong, J. H., & Yang, R. (2024). The impact of board reforms on audit fees: International evidence. *Journal of Business Finance & Accounting*, 51(1–2), 45–83. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12685>
- 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>
- Köhler, A., Ratzinger-Sakel, N., & Theis, J. (2020). The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professionals and Non-professional Investors. *Accounting in Europe*, 17(2), 105–128. <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1726420>
- Lau, C. K. (2021). Measurement uncertainty and management bias in accounting estimates: the perspective of key audit matters reported by Chinese firms' auditors. *Asian Review of Accounting*, 29(1), 79–95. <https://doi.org/10.1108/ARA-07-2020-0109>
- Lennox, C. S., Schmidt, J. J., & Thompson, A. M. (2023). Why are expanded audit reports not informative to investors? Evidence from the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 28(2), 497–532. <https://doi.org/10.1007/s11142-021-09650-4>
- Muqorobin, M. M., Nurcahya, Y. A., Suryatimur, K. P., & Simamora, A. J. (2024). Female Auditor and Accrual Earnings Management in Indonesia. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(12), e09942. <https://doi.org/10.24857/rgsa.v18n12-054>
- Mwintome, G., Agana, J. A., & Zamore, S. (2024). Audit partner attributes and key audit matters readability. *Journal of Applied Accounting Research*, 25(3), 623–649. <https://doi.org/10.1108/JAAR-01-2023-0009>
- Pelzer, J. R. E. (2021). Processing change: A qualitative study examining the frontstage and backstage of audit firms contemplating the implementation of critical audit matters. *International Journal of Auditing*, 25(3), 769–796. <https://doi.org/10.1111/ijau.12248>



- Santoso, T. R., Ghaisani, H. M., Sandy, F. B., Nalurita, Y. A., & Najmuddin, A. B. (2025). Peran Fee Audit Dalam Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *IJMA (Indonesian Journal of Management and Accounting)*, 6(2), 204–216. <https://doi.org/10.21927/ijma.2025>.
- Santoso, T. R., & Tangguh, A. N. (2024). Kualitas Audit, Manajemen Laba Dan Laporan Keuangan Perbankan. *J-LEE - Journal of Law, English, and Economics*, 6(1), 38–50.
- Suttiapun, M. (2021). Impact of key audit matters (KAMs) reporting on audit quality: evidence from Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(5), 869–882. <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2020-0210>
- Wuttichindanon, S., & Issarawornrawanich, P. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review*, 32(4), 563–584. <https://doi.org/10.1108/PAR-01-2020-0004>
- Zeng, Y., Zhang, J. H., Zhang, J., & Zhang, M. (2021). Key Audit Matters Reports in China: Their Descriptions and Implications of Audit Quality. *Accounting Horizons*, 35(2), 167–192. <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-19-189>