

Kualitas Audit Sebagai Variabel Pemoderasi Antara *Key Audit Matters (KAM)* dan *Audit Report Lag*

Pruenta Azzalea Adjani¹, Marita²

Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Yogyakarta^{1,2}

pruentaazzaleaa@gmail.com¹, marita@upnyk.ac.id²

ABSTRACT.

This study aims to analyze the effect of KAM disclosure on audit report lag with audit quality as a moderating variable. This study was conducted on Energy Sector Companies listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) in 2023-2024. This is a descriptive quantitative study using purposive sampling with a sample size of 60 companies. The analysis technique used is Moderated Regression Analysis (MRA) using SPSS version 27.0. The results of this study are: 1) KAM disclosure does not have a significant positive effect on audit report lag; 2) Audit quality has a significant negative effect on audit report lag; 3) Audit quality successfully moderates the effect of KAM disclosure on audit report lag.

Keywords: *key audit matters, audit report lag, audit quality.*

ABSTRAK.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh pengungkapan KAM terhadap audit report lag dengan kualitas audit sebagai variabel moderasi. Penelitian ini dilakukan pada Perusahaan Sektor Energi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2023-2024. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif deskriptif menggunakan metode *purposive sampling* dengan jumlah sampel sebanyak 60 perusahaan. Teknik analisis yang digunakan adalah Analisis Regresi Moderasi menggunakan SPSS versi 27.0. Adapun hasil dari penelitian ini adalah: 1) Pengungkapan KAM berpengaruh positif signifikan terhadap *audit report lag*; 2) Kualitas audit berpengaruh negatif signifikan terhadap *audit report lag*; 3) Kualitas audit mampu memoderasi pengaruh pengungkapan KAM terhadap *audit report lag*.

Kata kunci: *hal audit utama, audit report lag, kualitas audit.*

PENDAHULUAN

Laporan auditor independen memiliki peran krusial terhadap laporan tahunan perusahaan, yaitu untuk memastikan bahwa penyajian laporan keuangan telah sesuai dengan peraturan yang berlaku. Laporan keuangan sendiri berfungsi sebagai cerminan kondisi finansial suatu organisasi sehingga dapat dijadikan acuan utama bagi para pengguna dalam proses pengambilan keputusan. Menurut Icih *et al.* (2025), dengan menyajikan laporan keuangan yang bermutu, perusahaan dapat mengurangi asimetri informasi yang ada antara manajemen dan pemangku kepentingan eksternal. Hal ini pada akhirnya akan berdampak pada peningkatan efisiensi investasi.

Laporan keuangan yang baik harus memiliki beberapa karakteristik utama agar berfungsi secara optimal untuk pengambilan keputusan. Karakteristik tersebut mencakup andal, relevan, dan mudah dipahami. Selain itu, aspek ketepatan waktu dalam penyajian laporan keuangan juga memegang peran krusial karena apabila tidak disajikan dalam waktu yang sudah ditentukan, maka akan menurunkan tingkat relevansi informasi sehingga pengguna laporan keuangan sulit untuk membuat keputusan yang tepat (Chasanah & Sagoro dalam Kumaunang *et al.*, 2024). Oleh karena itu, auditor independen memiliki peran penting dalam memastikan keandalan, relevansi informasi, serta ketepatan waktu pada saat melakukan pemeriksaan yang pada akhirnya menghasilkan temuan yang akurat dan kredibel berdasarkan standar akuntansi yang berlaku.

Untuk meningkatkan relevansi tersebut, konsep pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) diperkenalkan oleh *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) tahun 2015 yang diuraikan dalam setiap laporan auditor independen perusahaan guna menyoroti pada hal-hal yang menurut pertimbangan profesional auditor paling signifikan dalam audit laporan keuangan. Menurut Coram dan Wang (2020), pelaporan audit baru ini diharapkan meningkatkan transparansi dan kualitas audit secara signifikan. Konsep ini kemudian diatur dalam Standar Audit (SA) 701 tentang “Pengkommunikasian Hal Audit Utama (HAU) dalam Laporan Auditor Independen” dan mulai diimplementasikan pertama kali oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dan Otoritas Jasa Keuangan (OJK) pada 1 Januari 2022 (Batara *et al.*, 2024).

Di satu sisi, pengungkapan KAM mendorong para auditor untuk melakukan pemeriksaan secara lebih menyeluruh dan terperinci sehingga dapat meningkatkan laporan keuangan. Namun, pada saat auditor melakukan proses pengidentifikasian masalah-masalah yang relevan, mendiskusikan dengan pihak manajemen, serta menyusun narasi KAM dengan kehati-hatian memerlukan banyak waktu tambahan.

Berdasarkan pengamatan terhadap data laporan keuangan, ditemukan bahwa dari total 83 laporan keuangan konsolidasian yang tercatat di Bursa Efek Indonesia (BEI), hanya 70 perusahaan yang menyertakan KAM dalam laporannya. Hal ini menunjukkan adanya perbedaan signifikan di mana 13 perusahaan tidak mencantumkan informasi penting terkait area audit yang paling signifikan. Ketidaktuntutan ini menjadi sorotan karena keberadaan KAM sangat penting untuk memberikan gambaran yang lebih transparan kepada para pemangku kepentingan mengenai fokus utama audit yang telah dilakukan oleh auditor independen.

Salah satu penyebab kurangnya kepatuhan dalam melaporkan KAM adalah ketakutan bahwa proses audit akan memakan waktu cenderung lebih lama (IAPI & OJK, 2024). Apabila proses audit memanjang, maka penerbitan laporan auditor independen juga akan tertunda, yang berujung pada meningkatnya *audit report lag*. Hal ini mengindikasikan bahwa KAM menjadi salah satu faktor yang memiliki pengaruh terhadap *audit report lag*.

Penelitian yang dilakukan oleh Kumaunang *et al.*, (2024) menyatakan bahwa pengungkapan KAM memiliki pengaruh terhadap lamanya waktu proses audit. Di sisi lain, penelitian yang dilakukan oleh Yulianto *et al.* (2025) juga berpendapat bahwa Pengungkapan KAM tidak memengaruhi *audit report lag*. Tetapi penelitian yang dilakukan oleh Gibran (2025) berpendapat bahwa Pengungkapan KAM memiliki pengaruh signifikan dalam peningkatan *audit report lag* apabila auditor memiliki kompetensi dan sumber daya yang memadai. Ketidakkonsistenan hasil penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat variabel lain yang dapat memengaruhi hubungan antara Pengungkapan KAM dan *audit report lag*, yaitu kualitas audit.

Kualitas audit menurut Supriyanto *et al.* (2022) adalah gambaran hasil audit yang sesuai dengan standar audit yang menjadi tanggung jawab profesi auditor. Auditor independen yang mengaudit laporan keuangan harus menerapkan prinsip independensi, skeptisisme, dan kompetensi yang sejalan dengan kode etik profesi sehingga pelaporan audit dapat andal dan relevan. Indikator dari kualitas audit dapat diproses melalui manajemen laba. Apabila seorang auditor tidak mampu mendeteksi adanya rekayasa laba pada laporan keuangan yang sedang diaudit, hal tersebut mencerminkan rendahnya kualitas audit yang dihasilkan. Rahmadika (2011) dalam Diah (2023) menyatakan bahwa auditor yang berkualitas mampu mendeteksi

tindakan manajemen laba sehingga manajer akan cenderung melakukan pembatasan terhadap besarnya akrual diskresioner.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Fakhriyah dan Bawono (2024) memperlihatkan bahwa kualitas audit berdampak signifikan terhadap *audit report lag* yang artinya semakin baik kualitas audit maka semakin pendeknya *audit report lag*. Hasil lain dari peneliti lain yaitu Puspitasari dan Adi (2024) ditemukan bahwa perusahaan dengan kualitas audit yang tinggi cenderung memiliki kemampuan lebih baik dalam mengelola proses audit dan meminimalisir waktu penyelesaian audit.

Namun demikian, beberapa penelitian sebelumnya mengenai pengaruh Pengungkapan KAM terhadap *audit report lag* dilakukan pada sektor *real-estate*, manufaktur, ataupun *non-cyclical consumer goods*. Sedangkan sektor energi memiliki kompleksitas dalam laporan keuangannya yang dapat memengaruhi ruang lingkup pemeriksaan oleh auditor. Kompleksitas inilah yang menjadikan sektor energi sebagai objek yang dituju untuk diteliti lebih dalam.

Sektor energi merupakan salah satu dari bagian penting dari perekonomian dunia, termasuk di Indonesia. Sektor ini secara signifikan memberikan kontribusi besar terhadap pendapatan negara dan pembangunan berkelanjutan. Akibat dari peran yang sangat penting ini industri energi menarik banyak investor, baik dari nasional maupun internasional, yang secara rutin membutuhkan informasi keuangan yang dapat diandalkan serta relevan untuk mengambil sebuah keputusan sebelum melakukan investasi.

Tetapi di sisi lain, sektor energi juga memiliki karakteristik yang kompleks. Sektor ini seringkali menghadapi risiko keuangan yang besar, regulasi pemerintah yang seringkali berubah, serta keterlibatan aset tetap dalam jumlah besar yang termasuk ke dalam risiko inheren. Risiko-risiko inheren inilah yang menyebabkan laporan keuangan perusahaan cenderung melibatkan penilaian yang lebih subjektif dari laporan keuangan sektor lainnya. Oleh karena itu, laporan auditor independen memiliki peran vital, tidak hanya untuk menjamin kepatuhan, tetapi juga memberikan gambaran jelas tentang area-area audit yang paling utama dan berisiko yang diungkapkan melalui KAM.

Tabel 1. Rata-Rata Harga Mineral dan Batubara Acuan Tahun 2023-2024 (USD/ton)

Komoditas	2023		2024	
	Triwulan 1-2	Triwulan 3-4	Triwulan 1-2	Triwulan 3-4
Batubara	1,508.02	885.77	718,76	738,99
Nikel	154,609.69	19.275,31	102.400,54	90.615,01
<i>Cobalt</i>	246.743,06	193.379,45	173.264,69	152.206,19
Seng	17.997,06	14.566,08	15.360,14	17.269,26
Alumunium	14.232,07	13.062,10	13.679,79	14.840,46
Tembaga	52.189,85	49.455,09	52.584,20	56.452,07
Emas sebagai mineral ikutan	11.372,07	11.608,10	12.803,04	15.005,56
Perak sebagai mineral ikutan	138,94	139,44	148,20	181,85
Mangan	24,70	22,16	21,11	22,91
Bijih Besi	10,40	10,15	10,98	8,97
Bijih Krom	28,85	37,06	38,17	38,22
Konsentrat Titanium	88,16	75,72	73,25	70,47

Berdasarkan tabel di atas, sektor energi di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2023–2024 menunjukkan perubahan yang cukup dramatis, salah satunya adalah harga komoditas yang tidak stabil (Kementerian ESDM, 2020). Perubahan yang terjadi di sektor energi juga semakin jelas terlihat melalui pergerakan harga batubara yang mencapai titik tertinggi dalam sejarah. Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM), mencatat bahwa Harga Batubara Acuan (HBA) pada Januari 2023 melonjak menjadi USD 305,21 per ton, dipicu oleh gangguan dalam distribusi batubara dari Australia ke pasar internasional.

Pada bulan Oktober 2022, harga batubara pernah mencapai USD 330,97 per ton, yang merupakan salah satu level tertinggi dalam sejarah karena krisis energi global dan ketidakpastian yang diakibatkan geopolitik. Peningkatan yang sangat tajam ini menunjukkan bahwa komoditas energi mengalami fluktuasi yang sangat tinggi sehingga mendesak untuk melakukan penelitian terhadap perusahaan energi di BEI guna memahami bagaimana kompleksitas sektor energi berpengaruh pada praktik KAM dan kualitas audit. Di sisi lain, kebijakan pemerintah dan transisi menuju energi terbarukan juga menjadi bagian dari dinamika tersebut. Kondisi ini meningkatkan ketidakpastian bisnis dan kompleksitas audit sehingga dapat memengaruhi proses pengungkapan KAM dan *audit report lag*. Dengan mempertimbangkan karakteristik sektor yang unik dan tingkat pengawasan publik yang tinggi, penelitian terhadap perusahaan energi di BEI menjadi penting untuk memahami bagaimana praktik KAM dan kualitas audit berinteraksi.

Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh *Key Audit Matters* (KAM) terhadap *Audit Report Lag* dengan Kualitas Audit yang memoderasi pada perusahaan sektor energi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2023–2024. Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan kontribusi empiris terhadap pengembangan literatur mengenai auditing dan pelaporan keuangan di Indonesia.

TINJAUAN LITERATUR

Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan (*agency theory*) menjelaskan hubungan kerja antara prinsipal sebagai pihak yang memberikan kontrak dengan pihak manajer sebagai pihak yang diberi kuasa untuk menjalankan wewenang tersebut (Jamaluddin & Enre, 2023). Hubungan ini merupakan bentuk kontrak di mana prinsipal mendelegasikan tanggung jawab kepada manajer untuk melaksanakan tugas tertentu, termasuk pengambilan keputusan yang berkaitan dengan kepemilikan (Risaldi, 2018). Hubungan antara prinsipal dan manajer berpotensi menimbulkan konflik kepentingan karena adanya perbedaan tujuan dan kepentingan di antara keduanya (Lubis, 2016). Menurut Jensen dan Meckling (1976, dalam Agustian, 2016), hubungan prinsipal dan manajer dapat mengarah pada kondisi asimetri informasi di mana pihak manajer sebagai pengelola perusahaan memiliki akses informasi yang lebih luas dibandingkan pemilik perusahaan. Kondisi tersebut dapat memunculkan konflik keagenan ketika manajemen bertindak untuk kepentingan pribadi, bukan untuk kepentingan pemegang saham.

Untuk meminimalisir risiko, diperlukan mekanisme pengawasan eksternal, salah satunya melalui audit independen oleh auditor eksternal. Auditor independen berfungsi sebagai pihak ketiga yang memastikan laporan keuangan perusahaan disajikan secara wajar dan dapat dipercaya (Supriyono, 2018). Dalam penelitian ini, teori keagenan digunakan untuk menjelaskan pentingnya pengungkapan KAM sebagai bentuk transparansi terhadap area audit yang signifikan. Teori keagenan juga relevan dalam memahami hubungan antara kualitas audit dan *audit report lag*, karena keterlambatan pelaporan mencerminkan keseimbangan antara kepentingan akurasi dan ketepatan waktu. Penerapan pengungkapan KAM membuat laporan auditor lebih informatif dan transparan, sehingga meminimalkan potensi konflik kepentingan akibat kesenjangan informasi antara pihak manajemen dan pemegang saham (Modjaningrat *et al.*, 2025).

Key Audit Matters (KAM)

Key Audit Matters (KAM) merupakan informasi penting yang ditemukan auditor dalam laporan audit untuk menggambarkan aspek-aspek paling signifikan yang memengaruhi laporan keuangan perusahaan (Ardiansyah, 2023). Berdasarkan *International Standard on Auditing* (ISA) 701, KAM adalah hal-hal yang menurut pertimbangan profesional auditor paling signifikan dalam audit terhadap laporan keuangan periode tertentu (Wei *et al.*, 2023). Tujuan pengungkapan KAM adalah

meningkatkan transparansi dan akuntabilitas auditor sekaligus memperkuat kepercayaan publik terhadap laporan audit (Nguyen & Kend, 2021, dalam Fatin, 2024). KAM juga bertujuan untuk memberikan wawasan terhadap area tertentu yang memerlukan perhatian auditor, sehingga para pemangku kepentingan dapat memahami dengan lebih baik aspek-aspek penting dari audit keuangan (Batara *et al.*, 2024). Melalui pengungkapan ini, pengguna laporan keuangan dapat mengetahui bagian laporan yang memiliki tingkat risiko tinggi serta mengetahui pertimbangan auditor dalam proses audit.

Dalam penelitian ini, pengungkapan KAM diharapkan dapat berpengaruh terhadap *audit report lag* melalui peningkatan kejelasan komunikasi antara auditor dan pengguna laporan keuangan. Implementasi pengungkapan KAM dianggap dapat memengaruhi *audit report lag* sebab semakin kompleks KAM yang diungkapkan, semakin lama waktu yang dibutuhkan auditor untuk menyelesaikan laporan audit (Fatin, 2024). Waktu tambahan tersebut yang dapat memperpanjang jangka waktu penyelesaian audit.

H₁: Pengungkapan KAM berpengaruh positif signifikan terhadap *audit report lag*.

Audit Report Lag (ARL)

Audit Report Lag (ARL) adalah jangka waktu yang dibutuhkan auditor untuk menyelesaikan proses audit hingga laporan audit diterbitkan, terhitung sejak tanggal penutupan tahun buku perusahaan (Ekaputri & Apriwenni, 2021). *Audit report lag* mencerminkan ketepatan waktu (*timeliness*) dari laporan audit. Semakin lama laporan audit diterbitkan, maka semakin panjang pula ARL-nya (Ibrahim, 2019). Sebaliknya, semakin cepat laporan audit diselesaikan, maka *audit report lag* semakin pendek. Ketepatan waktu ini penting karena laporan keuangan yang terlambat dapat mengurangi relevansi informasi bagi pengambil keputusan seperti investor dan kreditur (Arif & Hikmah, 2023).

Beberapa faktor dapat memengaruhi panjangnya *audit report lag*, antara lain kompleksitas audit, ukuran perusahaan, profitabilitas, kualitas auditor, serta adanya hal-hal signifikan dalam audit seperti KAM (Gibran, 2025). Panjangnya *audit report lag* inilah yang sering dianggap sebagai sinyal adanya permasalahan audit, seperti kesulitan dalam memperoleh bukti audit atau adanya isu-isu signifikan yang memerlukan pertimbangan lebih lanjut oleh auditor (Ibrahim, 2019).

Auditor yang berkualitas cenderung memiliki kompetensi dan mampu melaksanakan prosedur audit secara efisien. Auditor yang berkualitas tinggi memiliki pengalaman dan sumber daya yang baik sehingga mampu menyelesaikan proses audit lebih cepat dengan teliti. Oleh karena itu, semakin tinggi kualitas audit maka semakin pendek *audit report lag*.

H₂: Kualitas audit berpengaruh negatif signifikan terhadap *audit report lag*.

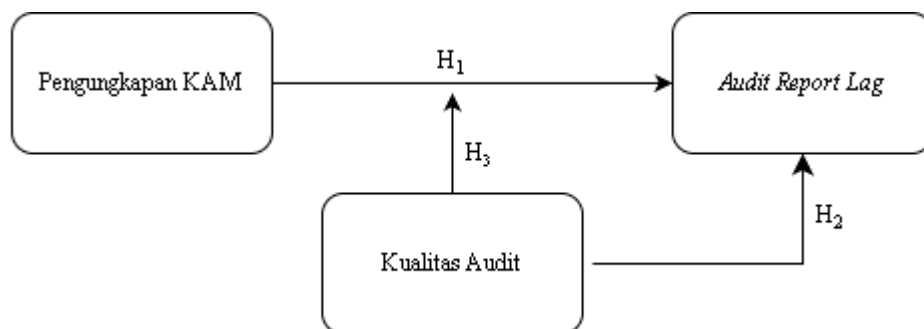
Kualitas Audit

Kualitas audit adalah probabilitas seorang auditor menemukan dan menyampaikan adanya kesalahan dalam sistem akuntansi perusahaan yang diaudit (Sunarsih, 2021). Kualitas audit menggambarkan sejauh mana auditor mampu mendeteksi dan melaporkan kesalahan atau kecurangan dalam laporan keuangan yang diaudit. Semakin tinggi kemampuan auditor dalam menemukan dan melaporkan kesalahan, semakin cepat pula pelaporan audit yang dihasilkan. Sidiqi dan Murwaningsari (2025) menggambarkan kualitas audit sangat penting karena memberikan kepercayaan kepada pengguna laporan keuangan, seperti investor, kreditur, dan pemegang saham bahwa laporan keuangan perusahaan telah disajikan secara wajar dan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Beberapa faktor yang dapat memengaruhi kualitas audit antara lain independensi dan profesionalisme auditor, risiko audit, lamanya hubungan kerja auditor dengan klien, serta pengungkapan KAM (Putri & Damayanti, 2024).

Pengungkapan KAM yang dilakukan dengan baik dapat menunjukkan bahwa auditor menjalankan tugasnya secara transparan dan penuh tanggung jawab. Ariningtyastuti dan Rohman (2021) menemukan jika audit yang dilakukan secara teliti dan cermat, meskipun memerlukan waktu lebih lama sehingga dapat meningkatkan keandalan hasil audit. Oleh karena itu, kualitas audit tidak hanya bergantung pada ketepatan waktu, tetapi juga pada kedalaman dan akurasi pemeriksaan yang dilakukan auditor. Dalam penelitian ini, kualitas audit menjadi variabel yang memoderasi pengungkapan KAM dan audit report lag. Semakin baik kualitas seorang auditor, pengungkapan KAM terhadap *audit report lag* akan semakin kuat sebab auditor yang berkualitas cenderung melakukan pemeriksaan lebih detail terhadap area-area yang paling signifikan.

H₃: Kualitas Audit memoderasi Pengungkapan KAM terhadap *audit report lag*.

Berdasarkan hipotesis yang telah dijabarkan di atas, maka peneliti menyusun kerangka konseptual antarvariabel guna memudahkan pemahaman sebagai berikut:



Gambar 1. Kerangka Konseptual

METODE PENELITIAN

Dalam penelitian ini, penelitian yang digunakan menggunakan metode kuantitatif dengan metode dokumentasi dan studi kepustakaan. Penelitian kuantitatif

merupakan penelitian yang menggunakan alat bantu statistik SPSS versi 27.0 untuk menganalisis data yang pada akhirnya menghasilkan data numerik serta berfokus pada hasil yang objektif. (Sahir, 2021).

Populasi data yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan sektor energi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2023-2024 yang berjumlah 83 perusahaan. Di samping itu, penentuan sampel dilakukan menggunakan metode purposive sampling, yaitu pemilihan sampel berdasarkan kriteria-kriteria tertentu (Iriani, 2022). Adapun kriteria yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Tabel 2. Sampel Penelitian Perusahaan Sektor Energi Tahun 2023-2024

No	Kriteria	Jumlah
1	Perusahaan Sektor Energi yang terdaftar di BEI.	83
2	Perusahaan yang tidak mempublikasikan laporan keuangan untuk tahun buku yang berakhir pada 31 Desember.	(6)
3	Laporan Keuangan Tahunan disajikan dengan mata uang selain rupiah dan/atau berakhir pada selain bulan Desember.	(34)
4	Perusahaan yang tidak mengimplementasikan dan melaporkan KAM dalam laporan auditor independennya.	(13)
Jumlah Perusahaan Energi Sesuai Kriteria		30
Jumlah Sampel (2 tahun penelitian)		60

Berdasarkan kriteria di atas, dari total 83 perusahaan, terdapat sejumlah 53 perusahaan yang tidak memenuhi kriteria. Dalam analisis data, terdapat dua nilai penyimpangan (*outlier*) yang diidentifikasi dan dihapus dari sampel karena menyebabkan kegagalan dalam memenuhi asumsi-asumsi uji asumsi klasik sehingga dapat menghasilkan estimasi model yang bias dan tidak valid. Setelah penghapusan *outlier*, jumlah sampel akhir yang digunakan dalam penelitian ini dalam dua tahun penelitian sebanyak 58 perusahaan.

Dalam upaya menjawab permasalahan dalam penelitian ini, maka digunakan analisis regresi moderasi (*moderated regression analysis*). Menurut Malhotra *et al.* (2002), regresi berganda adalah teknik statistik yang secara bersamaan mengembangkan hubungan matematis antara dua atau lebih variabel independen dan interval variabel dependen berskala. Persamaan regresi dalam penelitian ini adalah untuk mengetahui seberapa besar pengaruh variabel independen yaitu KAM (X) terhadap variabel dependen yaitu Kualitas Audit (Y) dimediasi oleh *Audit Report Lag* (M). Model regresi linear berganda untuk populasi adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X + \beta_2 M + \beta_3 (XM) + e$$

Keterangan:

- Y = *audit report lag*
 α = nilai konstanta
 $\beta_{1,2,3}$ = koefisien regresi moderasi
X = pengungkapan key audit matters
M = kualitas audit
e = *error term*

Pengungkapan KAM sebagai variabel independen (X) diukur dengan jumlah KAM yang tertera dalam laporan auditor independen pada perusahaan sektor energi yang terdaftar di BEI tahun 2023-2024. *Audit report lag* sebagai variabel dependen (Y) diukur dengan rentang waktu antara tanggal penutupan buku dan tanggal diterbitkannya laporan audit oleh auditor (Ocak & Özden, 2018) dalam Febrianingrum *et al.* (2023) yang dapat dirumuskan:

31 Desember – tanggal laporan auditor independen

Kualitas audit sebagai variabel moderasi (Z) yang diproksikan dengan manajemen laba dikur menggunakan akrual diskresioner (*discretionary accruals*) yang diukur menggunakan *Modified Jones Model* (1991) serta penelitian yang digunakan oleh Athavale *et al.* dalam Fauzy *et al.* (2022). Perhitungan tingkat akrual diskresioner yaitu sebagai berikut:

- 1) Perhitungan total akrual:

$$TAC_t = NIt - CFO_t$$

- 2) Perhitungan nilai akrual estimasi dengan persamaan regresi *One Least Square* (OLS):

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{it-1}} \right) + \epsilon$$

- 3) Perhitungan *non-discretionary accrual (NDA)*:

$$NDA_{it} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_t}{A_{it-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{it-1}} \right)$$

- 4) Perhitungan *disrectionary accrual (DA)*:

$$DA_{it} = \frac{TA_{it}}{A_{it-1}} - NDA_{it}$$

Keterangan:

- TAC = *total accrual*
 NI_t = *Net Income* (laba bersih) tahun t

CFO _t	= Cash flow from operation (arus kas dari kegiatan operasi)
tahun t	
A _{it-1}	= Total aset pada periode t-1
ΔREV _{it}	= Perubahan pendapatan antara tahun (t-1) dan tahun t
PPE _{it}	= Gross Property, Plant, and Equipment tahun t
ΔREC _{it}	= Selisih piutang bersih antara tahun (t-1) dan tahun t
DA _{it}	= Discretionary accruals pada periode t
NDA	= Non-discretionary accruals
α	= koefisien regresi

HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Tabel 3. Statistik Deskriptif

<i>Descriptive Statistics</i>					
	<i>N</i>	<i>Minimum</i>	<i>Maximum</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>
KAM	58	1.00	2.00	1.2069	.40862
ARL	58	57.00	177.00	85.3621	15.43941
Kualitas Audit	58	.00	1.00	.6034	.49345
N (<i>listwise</i>)	58				

Variabel pengungkapan KAM memiliki nilai terkecil sebesar 1.00 dan nilai tertinggi sebesar 2.00. Rata-rata dari variabel pengungkapan KAM adalah 1.2069 dengan standar deviasi sebesar 0.40862. Selain itu, standar deviasi memiliki nilai yang relatif kecil yang menunjukkan bahwa data pada variabel penerapan KAM cenderung seragam, yang mana sebagian besar perusahaan sampel menyebutkan dari satu hingga dua jumlah KAM dalam laporan auditor independennya.

Nilai terkecil dari variabel ARL adalah 57 hari dan nilai tertingginya adalah 177 hari. Rata-rata ARL adalah 85 hari, yang menyatakan bahwa perusahaan membutuhkan waktu sekitar 85 hari untuk menerbitkan laporan audit setelah tanggal tutup buku. Standar deviasinya adalah 15.43941 yang menunjukkan bahwa terdapat perbedaan signifikan dalam waktu penyelesaian audit antarperusahaan. Variabel kualitas audit yang diprosikan menggunakan manajemen laba memiliki nilai terkecil 0.00 dan tertinggi 1,00. Rata-rata dari variabel kualitas sebesar 0.6034 dengan standar deviasi 0,49345 yang menunjukkan bahwa data kualitas audit pada sampel sangat bervariasi. Rata-rata yang sedikit di atas titik tengah memberikan gambaran bahwa secara keseluruhan kualitas audit pada perusahaan cenderung berkisar dari rendah hingga tinggi.

Uji Asumsi Klasik

Tabel 4. Hasil Uji Asumsi Klasik

Pengujian	Kriteria	Hasil	Kesimpulan
Normalitas	Asymp Sig. (2-Tailed)	0.173	Normal
Multikolinearitas	<i>Tolerance</i>		
	Pengungkapan KAM	0.702	Tidak Terjadi Multikolinearitas
	Kualitas Audit	0.275	
	Moderasi	0.249	
	<i>VIF</i>		
	Pengungkapan KAM	1.424	Tidak Terjadi Multikolinearitas
Kualitas Audit	3.641		
Moderasi	4.020		
Autokorelasi	Durbin-Watson	2.202	Tidak Ada Autokorelasi
Heteroskedasdisitas	<i>Significance</i>		
	Pengungkapan KAM	0.512	Bebas dari Heteroskedasdisitas
	Kualitas Audit	0.307	
	Moderasi	0.993	

Dapat disimpulkan bahwa model regresi yang digunakan telah memenuhi semua kriteria. Hasil uji normalitas menunjukkan nilai signifikansi asimtotik sebesar 0.173, yang lebih besar dari 0.05, sehingga data dinyatakan terdistribusi normal. Model juga bebas dari multikolinearitas, terbukti dari nilai *Tolerance* untuk Pengungkapan KAM sebesar 0.702, Kualitas Audit sebesar 0.275, dan Moderasi 0.249 yang seluruhnya di atas 0.10, serta nilai VIF masing-masing 1.424, 3.641, 4.020 yang bernilai di bawah 10. Uji autokorelasi menunjukkan nilai *Durbin-Watson* sebesar 2.202, yang mengindikasikan tidak adanya autokorelasi. Selain itu, model ini bebas dari heteroskedastisitas, disebabkan oleh nilai signifikansi untuk Pengungkapan KAM sebesar 0.512, Kualitas Audit sebesar 0.307, dan Moderasi 0.993 semuanya lebih besar dari 0.05.

Analisis Regresi Moderasi (*Moderated Regression Analysis*)

Tabel 5. Hasil Uji Hipotesis dengan Variabel Moderasi

Variable	Coefficient	t-Statistic	Sig.
(Constant)	111.257	20.772	<0.001
KAM	-20.603	-4.962	<0.001
Kualitas Audit	-41.917	-7.625	<0.001
KAM*ARL	31.986	7.669	<0.001

R-squared 0.542; Adj. R. Square 0.517; F-Statistic 21.317

Variabel Pengungkapan KAM, kualitas audit, dan interaksi antara KAM dan kualitas audit memiliki nilai signifikansi sebesar <0.001 yang menunjukkan bahwa ketiga variabel tersebut memiliki pengaruh signifikan terhadap *audit report lag*. Nilai koefisien regresi variabel KAM sebesar -20.603 dan kualitas audit sebesar $-41,917$ menunjukkan arah pengaruh negatif. Hal ini menjelaskan bahwa apabila KAM dan kualitas audit meningkat, maka *audit report lag* akan menurun. Di sisi lain, variabel interaksi XM memiliki hasil koefisien regresi yang positif sebesar $31,986$, yang mengindikasikan bahwa kualitas audit mampu memoderasi hubungan antara KAM dan *audit report lag* dengan arah positif. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa kualitas audit mampu memperkuat hubungan antara penerapan KAM terhadap ketepatan waktu pelaporan audit. Selain itu, nilai *R-Squared* yang diperoleh sebesar 0.542 yang menunjukkan bahwa pengungkapan KAM, kualitas audit, dan interaksi antara kedua variabel tersebut mampu menjelaskan variasi yang terjadi pada *audit report lag* sebesar 54.2% . Hal ini menjelaskan bahwa indikator yang memengaruhi *audit report lag* dapat diklasifikasi oleh ketiga variabel tersebut dan $45,8\%$ perubahan yang terjadi dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak disebutkan dalam penelitian ini. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa kualitas audit mampu memperkuat hubungan antara penerapan KAM terhadap ketepatan waktu pelaporan audit.

Berdasarkan hasil analisis yang disajikan dalam Tabel 5, model persamaan regresi diformulasikan sebagai berikut:

$$ARL = 111.257 - 20.603KAM - 41.917KA + 31.986KAM*ARL$$

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil dari analisis yang telah dilakukan, Pengungkapan KAM memiliki pengaruh negatif signifikan terhadap *audit report lag*, maka H_1 ditolak. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin kompleks pengungkapan KAM dalam laporan auditor akan mempercepat proses penyelesaian audit. Temuan ini bertentangan dengan penelitian yang dilakukan oleh Kumaunang *et al.* (2024) yang menyatakan bahwa pengungkapan KAM tidak berpengaruh terhadap *audit report lag*. Penelitian yang dilakukan oleh Sakin & Yildirim (2022) juga menjelaskan bahwa pengungkapan KAM tidak berpengaruh terhadap *audit report lag*. Namun, temuan ini mengonfirmasi penelitian yang dilakukan oleh Kawamoto *et al.* (2021) yang menyatakan bahwa adanya pengurangan keterlambatan pelaporan pada perusahaan yang terdapat KAM dalam laporan keuangannya. Namun hal ini bisa dinyatakan belum relevan karena penelitian tersebut dilakukan pada konteks pasar modal Brazil, yang memiliki karakteristik regulasi dari *Comissão de Valores Mobiliários* (CVM) dan praktik tata kelola yang berbeda dengan konteks di Indonesia (OJK dan IAPI). Faktor kontekstual inilah dapat memoderasi hubungan antara KAM dan *audit report lag* sehingga perbandingan langsung menjadi kurang setara.

Kualitas audit berpengaruh negatif signifikan terhadap *audit report lag*, sehingga H_2 diterima. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Yogiputra & Syafruddin (2021) yang menyatakan bahwa kualitas audit memiliki pengaruh negatif terhadap *audit report lag*. Selain itu, hasil penelitian ini juga

didukung oleh Puspitasari dan Adi (2024) bahwa kualitas berpengaruh signifikan negatif terhadap *audit report lag*. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa auditor yang berkualitas tinggi mampu mengelola dan meminimalisir waktu penyelesaian audit.

Kualitas audit mampu memoderasi interaksi antara kualitas audit dengan *audit report lag*. Maka H₃ diterima. Temuan ini mengindikasikan bahwa pada perusahaan sektor energi yang diaudit oleh auditor berkualitas tinggi memiliki pengaruh antara kompleksitas pengungkapan KAM terhadap lamanya waktu audit sehingga menjadi lebih terkendali. Auditor yang memiliki kompetensi dan profesionalisme tinggi dapat mengelola risiko serta isu-isu signifikan yang diungkap dalam KAM dengan efektif tanpa memperpanjang proses audit secara berlebihan. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa kualitas audit memiliki peran krusial dalam menjaga efisiensi waktu pelaporan audit, meskipun perusahaan menghadapi kondisi pasar energi yang dinamis dan berisiko tinggi.

Keterbatasan dari penelitian ini adalah pada nilai R-Square yang dihasilkan penelitian ini hanya sebesar 54,2% sehingga 45.8% lainnya dipengaruhi oleh variabel yang tidak ada dalam penelitian ini. Peneliti selanjutnya sangat disarankan untuk menambahkan variabel-variabel determinan yang memengaruhi variabel dependen. Beberapa variabel yang memiliki potensi untuk ditambahkan mencakup *fee audit*, karena perusahaan cenderung memutuskan untuk membayar biaya audit lebih besar untuk mendapatkan hasil audit yang berkualitas dan meningkatkan kredibilitas laporan keuangan tahunan (Fauziyyah dan Praptiningsih, 2020). Variabel ukuran KAP juga penting untuk ditambahkan, karena auditor yang tergabung di KAP Big 4 memiliki karakteristik yang bisa dikaitkan dengan kualitas audit sehingga akan menurunkan *audit report lag* (Indriyani dan Meini, 2021). Dengan penambahan variabel-variabel ini, diharapkan model penelitian di masa depan dapat memberikan penjelasan yang lebih akurat dan komprehensif.

Berdasarkan temuan yang relevan dalam penelitian ini, peneliti memberikan saran kepada para auditor independen untuk meningkatkan pengimplementasian pengungkapan KAM dalam Laporan Auditor Independen mereka. Pengungkapan KAM yang lebih transparan dan informatif sangat penting karena dapat menurunkan *audit report lag* sehingga informasi keuangan yang diterima menjadi lebih tepat waktu dan lebih relevan. Laporan keuangan yang dipublikasikan lebih cepat memungkinkan investor untuk mengambil keputusan investasi yang lebih akurat, serta mengurangi ketidakpastian (*information risk*) di karena keterlambatan pelaporan sering diinterpretasikan sebagai sinyal adanya masalah pada perusahaan (Firmansyah & Amanah, 2020).

DAFTAR PUSTAKA

Agustian, T. R. (2016). Pengaruh asimetri informasi, struktur kepemilikan manajerial, ukuran perusahaan, dan profitabilitas terhadap manajemen laba pada perusahaan perbankan yang terdaftar di BEI. *Jurnal Akuntansi AKUNESA*,

- 4(2), 1-25. Retrieved from <https://ejournal.unesa.ac.id/index.php/jurnal-akuntansi/article/view/14719>.
- Ardiansah. (2023). Key Audit Matters dan kontrak utang (Studi kasus perusahaan konstruksi yang terdaftar di BEI tahun 2022). *Jurnal Riset Ekonomi dan Manajemen (JREM)*, 14(4), 291-304. Retrieved from <https://jurnalhost.com/index.php/jrem/article/view/126>.
- Arif, M. F., & Hikmah, N. (2023). Pengaruh ukuran perusahaan, profitabilitas, opini audit dan ukuran KAP terhadap audit delay. *YUME: Journal of Management*, 6(1), 138-149. doi:<https://doi.org/10.37531/yum.v6i1.3521>.
- Ariningtyastuti, S., & Rohman, A. (2021). Pengaruh efektivitas komite audit, kondisi keuangan, kompleksitas operasi, profitabilitas, dan karakteristik auditor eksternal terhadap audit report lag (Studi empiris pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2017-2019). *Diponegoro Journal of Accounting*, 10(2), 1-15. Retrieved from <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/31037>.
- As Sidiqi, M. Y., & Murwaningsari, E. (2025). Pengaruh komite audit dan kualitas audit terhadap integritas laporan keuangan. *Jurnal Ekonomi Trisakti*, 5(2), 1287-1298. doi:<https://doi.org/10.25105/jet.v5i2.23303>.
- Batara, G., Jalaluddin Jalaluddin, & Yahya, M. R. (2024). Analysis of Key Audit Matters Disclosures in Financial Reporting: The First Evidence from Indonesia. *Journal of Accounting Auditing and Business*, 7(2), 52-63. <https://jurnal.unpad.ac.id/jaab/article/view/56263/pdf>.
- Coram, P. J., & Wang, L. (2020). The effect of disclosing key audit matters and accounting standard precision on the audit expectation gap. *International Journal of Auditing*, 25(2), 270-282. <https://doi.org/10.1111/ijau.12203>.
- Diah, P. (2023). Pengaruh Kualitas Audit terhadap Manajemen Laba (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2015-2019). *Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Perpajakan*, 6(1), 23-30. <https://doi.org/10.51510/jakp.v6i1.1088>.
- Ekaputri, D., & Apriwenni, P. (2021). Audit report lag dan faktor yang memengaruhi. *Jurnal Online Insan Akuntan*, 6(1), 29-44. doi:<https://doi.org/10.51211/joia.v6i1.1454>.
- Fakhriyah, A. L., & Bawono, A. D. B. (2024). PENGARUH KUALITAS AUDIT, PERGANTIAN AUDITOR, DAN KOMPLEKSITAS OPERASI PERUSAHAAN TERHADAP AUDIT REPORT LAG DENGAN BOARD GENDER DIVERSITY SEBAGAI VARIABEL MODERASI. *JURNAL ILMIAH EDUNOMIKA*, 8(2). <https://doi.org/10.29040/jie.v8i2.13176>.
- Fatin, R. S. (2024). Pengaruh implementasi Key Audit Matters (KAM) terhadap kualitas audit (Studi pada perusahaan sektor keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2022-2023). Retrieved from Institutional Repository UIN Syarif Hidayatullah Jakarta: <https://repository.uinjkt.ac.id/dspace/handle/123456789/78427>.

- Fauzy, D. D., & Kusumadewi, K. A. (2022). ANALISIS PENGARUH KUALITAS AUDIT DAN PROFITABILITAS TERHADAP OPINI GOING CONCERN (Studi Empiris Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia saat pandemi COVID-19 tahun 2020-2021). *Diponegoro Journal of Accounting*, 11(4).
- Finka Febrianingrum, Fahri Ali Ahzar, Sayekti Endah Retno Meilani, Fitri Laela Wijayati, & Wahyu Pramesti. (2023). Auditor characteristics and audit report lag: A research from the Indonesian Stock Exchange. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 129-137. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol27.iss2.art2>.
- Gibran, A. K. (2025). Pengaruh karakteristik perusahaan dan kualitas audit terhadap Audit Report Lag dengan Hal Audit Utama sebagai variabel mediasi pada perusahaan di Asia Tenggara. Retrieved from Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam, Universitas Islam Negeri Sunan Kalijaga Yogyakarta: <https://digilib.uin-suka.ac.id/id/eprint/70688/>.
- Harga Acuan, Direktorat Jenderal Mineral dan Batubara (2020). *Esdm.go.id*. https://www.minerba.esdm.go.id/harga_acuan.
- Ibrahim, F. R., & Zulaikha. (2019). Audit report lag: Faktor-faktor pengaruh dan dampaknya terhadap respon pasar pada saham perusahaan manufaktur yang beredar (Studi empiris pada perusahaan manufaktur Indonesia). *Diponegoro Journal of Accounting*, 8(4), 1-11. Retrieved from <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/25661>.
- Icih, I., Putri, T. E., & Mat Arof, N. A. F. binti. (2025). The Influence of Key Audit Matters, Audit Fees, and Company Size on Audit Quality. *ACCRUALS (Accounting Research Journal of Sutaatmadja)*, 8(02). <https://doi.org/10.35310/accruals.v8i02.1402>
- Jamaluddin., Enre, A. (2023). Konstruksi Agency Theory untuk Meminimalisir Asymmetry Information dalam Teori Keuangan Syariah Perspektif Tabligh. *POINT: Jurnal Ekonomi Dan Manajemen*, 5(2), 163-171. doi:<https://doi.org/10.46918/point.v5i2.2092>.
- Kawamoto, CT, Dantas, JA, & Antiqueira, JRM (2021). Relationship between the introduction of key audit topics and audit delay in Brazil. *Revista Contemporânea De Contabilidade*, 18 (49), 92-110. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.e78378>.
- Kumaunang, R. P., Salim, M., & Sumartono, S. (2024). Pengaruh Pengungkapan Key Audit Matters, Opini Audit Dan Fee Audit Terhadap Audit Delay. *Jurnal Bisnis Mahasiswa*, 4(2), 141-149. <https://doi.org/10.60036/jbm.v4i2.art3>.
- Lubis, A. (2016). Agency problem dalam penerapan pembiayaan akad mudharabah pada perbankan syariah. *Al Qalam*, 33(1), 46-62. doi:<https://doi.org/10.32678/alqalam.v33i1.384>.
- Malhotra, N. K., Nunan, D., & Birks, D. F. (2020). *Marketing research*. Pearson UK.
- Modjaningrat, R., & Bahri, S. (2025). Ukuran KAP, Audit Tenure, Pergantian Auditor, Komite Audit, Listing Age, Dan Audit Report Lag. *Journal of Innovative and Creativity*, 5(2), 13448-13458. Retrieved from <https://joecy.org/index.php/joecy/article/view/2073>.

- Martiya, I., & Zumratul Meini., (2021). Pengaruh Ukuran KAP, Audit Fee, dan Ukuran Perusahaan Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. doi:<https://doi.org/10.36080/jak.v10i2.1556>.
- Nisma Iriani, S. E., Dewi, G. A. K. R. S., Sudjud, S., Talli, A. S. D., MM, S., Surlanti, S. P., & Nuraya, T. (2022). *Metodologi penelitian*. Rizmedia Pustaka Indonesia.
- Penerapan Tahun Pertama SA 701 Tentang Pengomunikasian Hal Audit Utama (HAU) di Indonesia. (n.d.). https://iapi.or.id/wp-content/uploads/2024/09/Buku-HAU-Final-12.9_1.pdf
- Puspitasari, S. M., & Adi, S. W. (2024). Pengaruh Kualitas Audit, Profitabilitas, Solvabilitas, dan Ukuran Perusahaan Terhadap Audit Delay. *Jurnal EMT KITA*, 8(1), 467-478.
- Putri, & Damayanti, R. (2024). Pengaruh Profesionalisme Auditor, Risiko Audit dan Kompleksitas Audit Terhadap Kualitas Audit. *eCo-Fin: Economics and Financial*, 6(3), 687-697. Retrieved from <https://jurnal.kdi.or.id/index.php/ef/article/view/1578>.
- Refi Firmansyah, & Lailatul Amanah. (2020). PENGARUH PROFITABILITAS, GOOD CORPORATE GOVERNANCE, LEVERAGE, DAN FIRM SIZE TERHADAP AUDIT REPORT LAG. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi (JIRA)*, 9(3). <https://jurnalmahasiswa.stiesia.ac.id/index.php/jira/article/view/2843>.
- Risaldi. (2018). Analisis tingkat agency cost terhadap peningkatan profitabilitas pada PT. Finansial Multi Finance Kota Makassar. Retrieved from Universitas Bosowa Repository: <https://repository.unibos.ac.id/xmlui/handle/123456789/5463>.
- Sahir, S. H. (2021). *Metodologi penelitian*. Penerbit KBM Indonesia.
- Sunarsih, N. M. ., Munidewi, I. A. B. ., & Masdiari, N. K. M. (2021). Pengaruh ukuran perusahaan, profitabilitas, solvabilitas, kualitas audit, opini audit, komite audit terhadap audit report lag. *KRISNA: Kumpulan Riset Akuntansi*, 13(1), 1-13. doi:<https://doi.org/10.22225/kr.13.1.2021.1-13>.
- Supriyanto, S., Pina, P., Christian, C., & Silvana, V. . (2022). MENGANALISIS INDIKATOR KUALITAS AUDIT PADA PERUSAHAAN AUDIT DI INDONESIA. *SIBATIK JOURNAL: Jurnal Ilmiah Bidang Sosial, Ekonomi, Budaya, Teknologi, Dan Pendidikan*, 2(1), 199-210. <https://doi.org/10.54443/sibatik.v2i1.520>.
- Supriyono, R. (2018). *Akuntansi Keperilakuan*. Yogyakarta: UGM Press.
- Wei, X., Zhang, L., Li, J., & Zhou (Thomas), X. (2023). Research on the influence of key audit matters on the audit quality of commercial banks-Evidence from Chin. *Applied Mathematics and Nonlinear Sciences*, 8(2), 3241-3258. doi:<https://doi.org/10.2478/amns.2023.2.01127>.
- Yogiputra, D. R., & Syafruddin, M. (2021). PENGARUH KUALITAS AUDIT TERHADAP AUDIT REPORT LAG (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2017-2018). *Diponegoro Journal of Accounting*, 10(2). Retrieved from <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/31032>.

- Yulianto, A. R., Lokman, N. ., & Mohd Razali, F. . (2025). Key audit matter and audit report lag: A preliminary evidence from Indonesia. *Journal of Emerging Economies and Islamic Research*, 13(1), 4432. <https://doi.org/10.24191/jeeir.v13i1.4432>.
- Zahra Ismi Fauziyyah, & Praptiningsih Praptiningsih. (2020). PENGARUH AUDIT FEE, AUDIT TENURE, DAN ROTASI AUDIT TERHADAP KUALITAS AUDIT. *Monex: Journal of Accounting Research*, 9(1), 1-17. <https://doi.org/10.30591/monex.v9i1.1232.g1091>.