



Department of Digital Business

Journal of Artificial Intelligence and Digital Business (RIGGS)

Homepage: <https://journal.ilmudata.co.id/index.php/RIGGS>

Vol. 4 No. 4 (2025) pp: 5393-5401

P-ISSN: 2963-9298, e-ISSN: 2963-914X

Analisis Tren Pengungkapan Hal Audit Utama Pada Laporan Auditor Perusahaan Tbk Di Indonesia

Rizkia Nur Samsi¹, Widyasari²

^{1,2}Pendidikan Profesi Akuntansi, Universitas Tarumanagara Jakarta

rizkia.126242245@stu.untar.ac.id, widyasari@fe.untar.ac.id

Abstrak

Penelitian ini menganalisis tren pengungkapan Hal Audit Utama (HAU) pada laporan auditor independen perusahaan publik di Indonesia periode 2022–2024. Sejak diberlakukannya SA 701, pengungkapan HAU menjadi kewajiban bagi perusahaan terbuka untuk meningkatkan transparansi dan nilai komunikatif laporan auditor. Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif deskriptif dengan teknik analisis isi terhadap 165 laporan auditor dari 55 perusahaan yang mewakili 11 sektor industri di Bursa Efek Indonesia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa jumlah HAU yang diungkapkan relatif stabil selama periode pengamatan, dengan rata-rata 1,58–1,62 HAU per laporan. Kategori HAU yang paling dominan adalah penurunan nilai aset (goodwill) (24,53%), pendapatan (17,36%), persediaan (13,58%), instrumen keuangan—expected credit loss (13,21%), dan sistem teknologi informasi (6,04%). Analisis perbandingan antar sektor menunjukkan bahwa sektor Financials memiliki rata-rata HAU tertinggi (2,20), diikuti oleh Basic Materials (2,07) dan Infrastructures (2,00), sementara sektor Healthcare menampilkan rata-rata terendah (1,20). Tren ini mengindikasikan bahwa auditor di Indonesia telah mencapai konsistensi dalam menerapkan SA 701, dengan fokus pada area yang memerlukan pertimbangan profesional tinggi dan memiliki risiko material signifikan. Penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa praktik pengungkapan HAU di Indonesia telah bergerak ke arah transparansi yang lebih matang, sejalan dengan prinsip *agency theory* dan *signaling theory* dalam mengurangi asimetri informasi antara manajemen dan pemangku kepentingan.

Kata kunci: Hal Audit Utama, Laporan Auditor, Perusahaan Tbk

1. Latar Belakang

Sejak diberlakukannya *International Standard on Auditing (ISA) 701: Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report* yang kemudian diadopsi ke dalam standar audit di Indonesia melalui SA 701, laporan auditor independen mengalami perubahan signifikan. Salah satu aspek yang paling menonjol adalah pengungkapan Hal Audit Utama (HAU) atau *Key Audit Matters (KAM)*. HAU merupakan hal-hal yang menurut pertimbangan profesional auditor paling signifikan dalam audit laporan keuangan suatu periode [1], serta hal yang paling menantang atau membutuhkan pertimbangan signifikan dalam pelaksanaannya.

Tujuan utama pengungkapan HAU adalah meningkatkan nilai komunikatif laporan auditor dengan memberikan transparansi yang lebih baik atas audit yang telah dilaksanakan [1]. Sejalan dengan tujuan transparansi tersebut, Reid et al. [2] dalam penelitiannya juga menemukan bukti bahwa penerapan standar pelaporan baru yang mencakup HAU berkorelasi positif dengan peningkatan kualitas pelaporan keuangan (*Financial Reporting Quality*) dan penurunan praktik manajemen laba. Melalui HAU, pengguna laporan keuangan dapat memperoleh gambaran yang lebih jelas mengenai area-area audit yang memiliki tingkat risiko tinggi, melibatkan estimasi signifikan, atau membutuhkan penilaian yang kompleks. Dengan demikian, pengungkapan HAU diharapkan dapat memperkuat kepercayaan publik terhadap profesi akuntan publik serta mendukung tata kelola perusahaan yang baik (*good corporate governance*).

Namun, meskipun penerapan HAU telah menjadi kewajiban bagi perusahaan terbuka (Tbk) di Indonesia [3], praktik pengungkapan dan kualitas informasinya masih bervariasi. Beberapa penelitian terdahulu yang diungkapkan Yoga dan Dinarjito [4] menunjukkan adanya kecenderungan auditor menyajikan HAU dengan bahasa generik, kurang spesifik, atau hanya sebatas memenuhi ketentuan standar tanpa memberikan nilai tambah informatif bagi pengguna laporan keuangan. Di sisi lain, sektor industri yang berbeda cenderung memiliki pola HAU yang khas—misalnya, sektor perbankan lebih banyak menyoroti cadangan kerugian penurunan nilai (CKPN) sesuai PSAK 109, sementara sektor manufaktur sering mengungkapkan risiko terkait persediaan atau penurunan nilai aset tetap.

Tren pengungkapan HAU juga penting untuk dianalisis dalam konteks pascapandemi COVID-19. Periode 2022–2024 merupakan fase di mana banyak perusahaan Indonesia mulai pulih, menghadapi fluktuasi ekonomi global, serta beradaptasi dengan perkembangan regulasi baru, termasuk standar pelaporan keuangan berbasis IFRS. Kondisi tersebut berpotensi memengaruhi fokus auditor dalam menentukan area HAU.

1.1. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang tersebut, penelitian ini berusaha menjawab pertanyaan sebagai berikut:

1. Bagaimana tren jumlah dan jenis HAU yang diungkapkan dalam laporan auditor independen perusahaan publik di Indonesia pada periode 2022–2024?
2. Apakah terdapat perbedaan pola pengungkapan HAU antar sektor industri?
3. Bagaimana perubahan fokus auditor terhadap HAU dari waktu ke waktu, khususnya dalam menghadapi dinamika ekonomi pascapandemi?

1.2. Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk:

1. Menganalisis tren jumlah dan jenis HAU yang diungkapkan pada laporan auditor independen perusahaan publik di Indonesia periode 2022–2024.
2. Membandingkan pola pengungkapan HAU antar sektor industri.
3. Mengidentifikasi faktor-faktor yang memengaruhi pergeseran pengungkapan HAU dalam kurun waktu penelitian.

2. Metode Penelitian

2.1. Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif deskriptif dengan teknik analisis isi (*content analysis*). Analisis isi dipilih karena sesuai untuk menelaah teks laporan auditor independen, khususnya bagian pengungkapan Hal Audit Utama (HAU), sehingga dapat diidentifikasi pola, tren, serta tema yang dominan dari tahun ke tahun.

2.2. Populasi dan Sampel

Populasi penelitian adalah seluruh perusahaan publik (Tbk) yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Sampel dipilih menggunakan metode *purposive sampling* dengan kriteria:

1. Perusahaan tercatat di BEI secara konsisten selama periode 2022–2024.
2. Menerbitkan laporan tahunan atau laporan keuangan audit dengan laporan auditor independen yang mengungkapkan HAU sesuai ketentuan SA 701.
3. Mewakili 11 sektor industri sesuai klasifikasi BEI.

Dari kriteria tersebut, diambil 5 perusahaan per sektor sehingga total sampel adalah 55 perusahaan, dengan periode pengamatan 3 tahun (2022–2024), menghasilkan 165 laporan auditor independen.

2.3. Teknik Pengumpulan Data

Data yang digunakan merupakan data sekunder berupa laporan keuangan auditan dan laporan tahunan yang dipublikasikan di situs resmi BEI atau situs masing-masing perusahaan. Bagian laporan auditor independen ditelaah untuk mengidentifikasi HAU.

2.4. Variabel Penelitian

Variabel utama dalam penelitian ini adalah:

- Jumlah HAU: banyaknya HAU yang diungkapkan auditor dalam satu laporan.
- Jenis HAU: kategori HAU, misalnya penurunan nilai aset, pengakuan pendapatan, instrumen keuangan, dan lainnya.
- Sektor Industri: klasifikasi perusahaan menurut sektor di BEI.
- Periode Tahun: tahun pengungkapan laporan (2022, 2023, 2024).

2.5. Teknik Analisis Data

Analisis dilakukan dengan langkah-langkah:

1. **Identifikasi HAU** pada setiap laporan auditor independen.
2. **Klasifikasi HAU** ke dalam kategori tematik berdasarkan isu akuntansi dan audit yang relevan.
3. **Tabulasi data** jumlah dan jenis HAU per perusahaan, per sektor, dan per tahun.
4. **Analisis tren** dilakukan dengan membandingkan hasil antar tahun (2022–2024).
5. **Analisis perbandingan sektor** untuk melihat perbedaan karakteristik HAU antar industri.

3. Hasil dan Diskusi

3.1. Statistik Deskriptif Jumlah HAU

Analisis statistik deskriptif dilakukan untuk mengetahui gambaran umum mengenai jumlah Hal Audit Utama (HAU) yang diungkapkan auditor dalam laporan auditor independen selama periode 2022–2024. Ringkasan hasilnya dapat dilihat pada Tabel 1 berikut.

Tabel 1. Statistik Deskriptif Jumlah HAU per Tahun 2022–2024

Tahun	Jumlah Perusahaan	Jumlah HAU	Rata-rata HAU/Laporan	Min HAU	Max HAU
2022	55	89	1,62	1	4
2023	55	89	1,62	1	4
2024	55	87	1,58	1	3

Berdasarkan tabel di atas, dapat dilihat bahwa jumlah HAU yang diungkapkan auditor relatif stabil selama tiga tahun pengamatan. Pada tahun 2022 dan 2023, total HAU yang diidentifikasi adalah sebanyak 89 poin dari 55 perusahaan, dengan rata-rata 1,62 HAU per laporan auditor. Pada tahun 2024, total HAU sedikit menurun menjadi 87 poin, atau rata-rata 1,58 HAU per laporan.

Secara umum, rata-rata HAU per laporan masih berada di kisaran 1–2 poin, yang menunjukkan bahwa auditor di Indonesia cenderung mengungkapkan HAU secara moderat. Nilai minimum HAU adalah 1, menandakan bahwa seluruh perusahaan setidaknya memiliki satu HAU yang diungkapkan. Sementara nilai maksimum HAU mencapai 4 poin pada tahun 2022 dan 2023, kemudian menurun menjadi 3 poin pada tahun 2024.

Penurunan kecil pada tahun 2024 dapat diinterpretasikan sebagai indikasi adanya penyederhanaan pengungkapan oleh auditor atau penurunan kompleksitas area signifikan yang memerlukan perhatian khusus. Kondisi ekonomi yang relatif lebih stabil dibandingkan tahun-tahun sebelumnya setelah masa pandemi juga dapat berkontribusi terhadap penurunan kompleksitas risiko audit.

Untuk memperdalam interpretasi, distribusi jumlah HAU per laporan dapat dilihat pada Tabel 2 berikut.

Tabel 2. Distribusi Frekuensi Jumlah HAU per Tahun

Tahun	1 HAU	2 HAU	3 HAU	4 HAU
2022	31	17	4	3
2023	29	20	4	2
2024	32	14	9	0

Dari distribusi di atas, terlihat bahwa sebagian besar perusahaan (sekitar 50–60%) hanya mengungkapkan 1 HAU setiap tahunnya, sementara proporsi perusahaan dengan lebih dari dua HAU relatif kecil. Pola ini menunjukkan bahwa auditor di Indonesia masih cenderung konservatif dalam menentukan jumlah HAU yang dianggap signifikan untuk dilaporkan.

Hussin et al. [5] mengidentifikasi jumlah HAU di Malaysia dapat mencapai 6 HAU per laporan dibandingkan Indonesia yang hanya 4 HAU per laporan. Perbedaan ini dapat disebabkan oleh tingkat kompleksitas bisnis, struktur regulasi, serta ekspektasi pengguna laporan keuangan yang berbeda.

Namun, menarik untuk dicatat bahwa pada tahun 2024 jumlah perusahaan dengan tiga HAU meningkat menjadi sembilan perusahaan, sementara tidak ada perusahaan yang mengungkapkan empat HAU. Hal ini mengindikasikan adanya pergeseran pola pengungkapan, dari sebelumnya lebih tersebar (1–4 HAU) menjadi lebih terfokus di kisaran 1–3 HAU.

Secara keseluruhan, hasil deskriptif ini menggambarkan bahwa praktik pengungkapan HAU di Indonesia selama 2022–2024 cenderung stabil, dengan sedikit penurunan jumlah rata-rata HAU di tahun terakhir. Temuan ini

memberikan indikasi awal bahwa auditor telah mulai mengarahkan HAU secara lebih selektif terhadap isu-isu material yang paling relevan dengan risiko audit masing-masing entitas.

3.2. Kategori HAU yang Paling Sering Diungkapkan

Analisis berikut dilakukan untuk mengidentifikasi kategori atau jenis Hal Audit Utama (HAU) yang paling sering diungkapkan auditor selama periode 2022–2024. Berdasarkan hasil analisis isi terhadap 165 laporan auditor independen, diperoleh total 265 HAU yang tersebar ke dalam 18 kategori utama. Ringkasan hasil disajikan pada Tabel 3 berikut.

Tabel 3. Distribusi Kategori HAU Tahun 2022–2024

Kategori HAU	2022	2023	2024	Total	% dari keseluruhan
Penurunan Nilai Aset (Goodwill)	20	23	22	65	24,53%
Provisi	3	3	3	9	3,40%
Kombinasi Bisnis	4	3	6	13	4,91%
Biaya Yang Ditangguhkan	1	0	0	1	0,38%
Imbalan kontinjensi	0	1	0	1	0,38%
Persediaan	12	12	12	36	13,58%
Pajak	3	1	1	5	1,89%
Instrumen keuangan - ECL	12	12	11	35	13,21%
Instrumen keuangan - Derivatif	0	1	1	2	0,75%
Investasi pada entitas asosiasi	1	1	2	4	1,51%
Pendapatan	14	16	16	46	17,36%
Liabilitas imbalan kerja	1	1	0	2	0,75%
Sewa	5	3	2	10	3,77%
Sistem teknologi informasi	6	5	5	16	6,04%
Kontrak asuransi	2	2	2	6	2,26%
Aset tetap	4	3	3	10	3,77%
Investasi Pada Ventura Bersama	1	1	1	3	1,13%
Aset tak berwujud	0	1	0	1	0,38%
Jumlah	89	89	87	265	100%

Berdasarkan tabel di atas, terdapat lima kategori HAU yang paling dominan selama periode pengamatan, yaitu:

1. **Penurunan Nilai Aset (Goodwill) (24,53%)** – menjadi kategori paling sering diungkapkan oleh auditor, konsisten sepanjang 2022–2024. Hal ini menunjukkan bahwa isu valuasi aset, khususnya *goodwill*, masih menjadi area dengan risiko audit tinggi di berbagai sektor. Fluktuasi ekonomi pascapandemi dan ketidakpastian pasar membuat auditor lebih berhati-hati dalam menilai kemungkinan penurunan nilai (*impairment*).
2. **Pendapatan (17,36%)** – menduduki posisi kedua. Pengakuan pendapatan tetap menjadi area signifikan karena memerlukan pertimbangan material terkait waktu dan kriteria pengakuan sesuai PSAK 115. Tren stabil sepanjang tiga tahun menunjukkan konsistensi risiko audit di area ini, terutama di sektor jasa, konstruksi, dan perdagangan.
3. **Persediaan (13,58%)** – secara konsisten menjadi HAU penting pada sektor manufaktur dan perdagangan. Auditor memfokuskan perhatian pada penilaian nilai realisasi bersih, keusangan, dan eksistensi fisik persediaan, terutama di tengah perubahan harga bahan baku dan gangguan rantai pasok.
4. **Instrumen Keuangan – Expected Credit Loss (ECL) (13,21%)** – menonjol pada sektor perbankan dan lembaga keuangan yang menerapkan PSAK 109. Auditor memandang estimasi kerugian kredit ekspektasian sebagai area yang melibatkan pertimbangan signifikan terhadap asumsi ekonomi dan model statistik.
5. **Sistem Teknologi Informasi (6,04%)** – menunjukkan peningkatan perhatian auditor terhadap pengendalian internal berbasis TI. Tren ini mencerminkan semakin besarnya ketergantungan perusahaan terhadap sistem informasi untuk pelaporan keuangan, serta meningkatnya risiko siber dan integritas data.

Sementara itu, kategori seperti kombinasi bisnis, sewa, aset tetap, dan provisi muncul secara konsisten namun dengan frekuensi lebih rendah (sekitar 3–5%). Kategori dengan frekuensi sangat kecil, seperti imbalan kontinjensi, biaya yang ditangguhkan, dan aset tak berwujud, hanya muncul satu kali dalam tiga tahun penelitian, menunjukkan bahwa area tersebut jarang dianggap signifikan secara audit.

Jika dilihat berdasarkan tren tahunan, secara umum komposisi kategori HAU bersifat stabil, dengan sedikit pergeseran antar kategori. Sebagai contoh, kombinasi bisnis mengalami peningkatan pada tahun 2024, seiring dengan meningkatnya aktivitas korporasi berupa *merger* dan akuisisi pascapemulihan ekonomi. Sebaliknya,

jumlah HAU terkait sewa dan pajak menunjukkan penurunan, yang mungkin menandakan berkurangnya isu kompleks pada area tersebut setelah periode adaptasi awal terhadap penerapan PSAK 116 dan PSAK 212.

Temuan stabilnya jumlah HAU di Indonesia juga mengonfirmasi bahwa auditor mulai mencapai konsistensi profesional dalam menerapkan SA 701. Pada fase awal penerapan di luar negeri (sekitar 2017–2021), auditor cenderung bersikap hati-hati dan menampilkan HAU dalam jumlah terbatas karena kekhawatiran atas tanggung jawab hukum serta kurangnya referensi. Yoga & Dinarjito [4] dalam kajian literturnya menemukan bahwa pengungkapan HAU dapat meningkatkan nilai komunikatif laporan auditor yang berguna bagi pengguna laporan keuangan sebagai pertimbangan dalam pengambilan keputusan. Memasuki periode 2022–2024, konsistensi ini mencerminkan maturitas penerapan standar serta peningkatan pemahaman klien terhadap area risiko yang perlu dijelaskan secara terbuka.

Secara keseluruhan, hasil ini menunjukkan bahwa auditor di Indonesia masih memfokuskan HAU pada area-area *judgmental* dan estimatif, yang memiliki dampak signifikan terhadap laporan keuangan dan membutuhkan tingkat skeptisisme profesional tinggi. Pola ini sejalan dengan karakteristik pelaporan HAU di negara lain, di mana topik seperti *impairment*, *revenue recognition*, dan *financial instruments* juga menjadi area dominan.

3.3. Analisis Perbandingan Antar Sektor

Analisis perbandingan antar sektor bertujuan untuk mengidentifikasi perbedaan pola pengungkapan Hal Audit Utama (HAU) di antara sebelas sektor industri yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Perbedaan karakteristik bisnis, jenis aset, serta risiko keuangan pada masing-masing sektor diyakini memengaruhi fokus auditor dalam menentukan area yang dianggap signifikan. Hasil rekapitulasi pengungkapan HAU per sektor selama periode 2022–2024 disajikan pada tabel 4 berikut.

Tabel 4. Distribusi HAU per Sektor Industri (2022–2024)

Sektor Industri	Total HAU (2022–2024)	Rata-rata HAU/Laporan	Kategori HAU Dominan
Energy	21	1,40	Penurunan Nilai Aset (Goodwill) (13), Provisi (6)
Basic Materials	31	2,07	Penurunan Nilai Aset (Goodwill) (14), Persediaan (6), Kombinasi bisnis (5)
Industrials	20	1,33	Instrumen Keuangan: Cadangan Kerugian Penurunan Nilai (8), Penurunan Nilai Aset (Goodwill) (6)
Consumer Non-Cyclicals	20	1,33	Penurunan Nilai Aset (Goodwill) (6), Pendapatan (6)
Consumer Cyclicals	22	1,47	Persediaan (15), Sewa (6)
Healthcare	18	1,20	Instrumen Keuangan: Cadangan Kerugian Penurunan Nilai (7), Pendapatan (5)
Financials	33	2,20	Instrumen Keuangan: Cadangan Kerugian Penurunan Nilai (15), Sistem Teknologi Informasi (12)
Properties & Real Estate	23	1,53	Pendapatan (12), Persediaan (6)
Technology	21	1,40	Penurunan Nilai Aset (Goodwill) (6), Pendapatan (6)
Infrastructures	30	2,00	Penurunan Nilai Aset (Goodwill) (9), Pendapatan (6)
Transportation & Logistics	26	1,73	Pendapatan (8), Penurunan Nilai Aset (Goodwill) (7)
Total	265		

Berdasarkan Tabel 4, terlihat bahwa rata-rata jumlah HAU per laporan antar sektor berada di kisaran 1–2 poin, dengan nilai tertinggi pada sektor keuangan (2,20) dan terendah pada sektor kesehatan (1,20). Hal ini mengindikasikan bahwa auditor di sektor keuangan menghadapi area audit yang relatif lebih kompleks dan memerlukan pertimbangan profesional yang lebih mendalam.

Sektor *Financials* menunjukkan jumlah HAU tertinggi (33 HAU), dengan topik dominan berupa Cadangan Kerugian Penurunan Nilai (*Expected Credit Loss / ECL*) dan Sistem Teknologi Informasi. Hasil ini konsisten dengan karakteristik bisnis sektor keuangan yang sangat bergantung pada model estimasi risiko kredit serta pengendalian berbasis sistem informasi. Penerapan PSAK 109 juga mendorong auditor untuk lebih menyoroti isu ECL sebagai area yang mengandung tingkat ketidakpastian signifikan.

Sektor *Basic Materials* dan *Infrastructures* menempati posisi berikutnya dengan rata-rata HAU masing-masing 2,07 dan 2,00 per laporan. Keduanya banyak menyoroti Penurunan Nilai Aset (Goodwill) dan pendapatan proyek, sejalan dengan tingginya eksposur pada aset tetap berskala besar dan kontrak jangka panjang. Sektor ini cenderung memiliki fluktuasi nilai aset akibat perubahan harga komoditas atau kondisi ekonomi makro, yang menimbulkan risiko material terhadap estimasi *impairment*.

Sektor *Consumer Cyclicals* dan *Properties & Real Estate* juga menampilkan pola yang khas. HAU paling dominan pada kedua sektor ini berkaitan dengan persediaan, sewa, dan pendapatan. Auditor pada sektor-sektor tersebut umumnya memusatkan perhatian pada pengakuan pendapatan dan valuasi persediaan, karena karakter bisnisnya yang sangat dipengaruhi oleh volume penjualan dan aktivitas konstruksi. Hal ini sejalan dengan temuan Hidayat & Cheisviyanny [6] yang mengidentifikasi bahwa pengakuan pendapatan merupakan isu HAU yang sering muncul di sektor konstruksi Indonesia periode 2022–2023 karena kompleksitas pengukuran dan pencatatan pendapatan dari proyek jangka panjang yang melibatkan estimasi dan penilaian signifikan, terutama pasca penerapan PSAK 115.

Sementara itu, sektor *Energy* dan *Technology* menunjukkan fokus yang kuat pada penurunan nilai aset, dengan perhatian khusus terhadap penurunan nilai *goodwill* yang timbul dari akuisisi dan kombinasi bisnis. Hal ini lazim terjadi karena valuasi *goodwill* pada kedua sektor tersebut sangat bergantung pada proyeksi arus kas masa depan, volatilitas harga komoditas (pada sektor energi), serta perubahan teknologi dan dinamika pasar yang cepat (pada sektor teknologi), sehingga memerlukan pengujian penurunan nilai (*impairment test*) yang kompleks dan melibatkan pertimbangan profesional signifikan dari auditor. Sektor *Healthcare*, di sisi lain, menampilkan jumlah HAU yang relatif lebih sedikit (18 poin), dengan fokus pada kerugian penurunan nilai instrumen keuangan dan pendapatan. Hal ini dapat dikaitkan dengan struktur bisnis sektor kesehatan yang relatif lebih stabil dan kurang terpapar risiko pasar yang ekstrem.

Secara keseluruhan, pola pengungkapan ini memperlihatkan bahwa auditor di Indonesia cenderung menyesuaikan fokus HAU dengan karakteristik risiko dan model bisnis masing-masing sektor industri. Area yang bersifat judgmental seperti *impairment*, *revenue recognition*, dan *expected credit loss* menjadi perhatian utama lintas sektor, mencerminkan penerapan prinsip skeptisisme profesional dalam menghadapi ketidakpastian audit.

Temuan ini sejalan dengan penelitian terdahulu di berbagai yurisdiksi, yang menunjukkan bahwa perbedaan struktur industri berpengaruh terhadap variasi jumlah dan jenis KAM yang diungkapkan auditor. Dengan demikian, perbandingan antar sektor memberikan pemahaman lebih dalam tentang bagaimana auditor menilai risiko signifikan dan menyesuaikan strategi pelaporan audit untuk memenuhi harapan transparansi publik.

3.4. Analisis Tren 2022–2024

Analisis tren dilakukan untuk menelaah perubahan pola pengungkapan Hal Audit Utama (HAU) selama periode 2022–2024, baik dari segi jumlah maupun tema utama yang menjadi perhatian auditor.

a. Tren Jumlah HAU

Hasil analisis statistik deskriptif menunjukkan bahwa jumlah HAU yang diungkapkan auditor relatif stabil selama tiga tahun pengamatan. Total HAU yang diidentifikasi pada tahun 2022 dan 2023 masing-masing sebanyak 89 poin, sedangkan pada tahun 2024 sedikit menurun menjadi 87 poin. Rata-rata HAU per laporan selama periode tersebut berada di kisaran 1,58–1,62 poin, dengan minimum satu HAU dan maksimum empat HAU.

Temuan ini serupa dengan hasil penelitian Alduneibat [7] di Yordania yang menemukan rata-rata 1,58 HAU per perusahaan per tahun, yang dikategorikan sebagai jumlah HAU yang rendah. Kesamaan pola ini mengindikasikan bahwa praktik pengungkapan HAU di negara-negara berkembang cenderung lebih konservatif dibandingkan dengan negara maju, yang dapat disebabkan oleh fase adaptasi awal terhadap standar audit baru, perbedaan ekspektasi pengguna laporan keuangan, serta tingkat kompleksitas bisnis yang relatif berbeda.

Pola ini menunjukkan bahwa auditor di Indonesia telah memiliki tingkat konsistensi dalam menentukan jumlah HAU yang relevan dengan risiko audit entitas. Penurunan kecil pada tahun 2024 mengindikasikan adanya penyederhanaan pengungkapan, di mana auditor mungkin berfokus pada area yang benar-benar signifikan secara material, sejalan dengan semangat SA 701 untuk menghindari pengungkapan yang bersifat repetitif atau tidak memberikan nilai tambah bagi pengguna laporan keuangan.

Jika dilihat dari distribusi frekuensi, sebagian besar perusahaan (lebih dari 55%) hanya mengungkapkan satu HAU, dan hanya sebagian kecil yang melaporkan tiga atau lebih HAU. Hal ini menggambarkan kecenderungan auditor untuk menjaga fokus komunikasi pada isu-isu utama yang paling kompleks dan berpengaruh terhadap opini audit, bukan memperbanyak jumlah HAU secara kuantitatif.

Namun, sejalan dengan prediksi Alduneibat [7], diharapkan praktik pengungkapan HAU akan meningkat seiring dengan familiaritas auditor dan perusahaan terhadap format pelaporan baru, tidak hanya sebagai pemenuhan formal tetapi juga sebagai peningkatan kualitas komunikasi audit.

b. Tren Tema HAU

Dari sisi tema, hasil analisis memperlihatkan bahwa komposisi kategori HAU selama 2022–2024 relatif konstan, namun dengan dinamika kecil pada beberapa kategori tertentu. Tema-tema yang paling konsisten muncul selama tiga tahun adalah:

- **Penurunan Nilai Aset (*Goodwill*):** meningkat dari 20 (2022) menjadi 23 (2023), lalu sedikit turun ke 22 (2024), menunjukkan bahwa isu *goodwill* tetap menjadi area utama risiko audit lintas sektor.
- **Pendapatan:** stabil di angka 14–16 kasus per tahun, menandakan keberlanjutan risiko audit terkait pengakuan pendapatan yang kompleks, khususnya pada sektor properti, infrastruktur, dan ritel.
- **Instrumen Keuangan – ECL:** cenderung stabil (12–11 kasus per tahun), menunjukkan konsistensi penerapan PSAK 109 dan ketergantungan auditor terhadap model estimasi kerugian kredit ekspektasian.
- **Persediaan:** tidak berubah signifikan (12 kasus per tahun), memperlihatkan bahwa risiko terkait valuasi dan keberadaan persediaan tetap menjadi perhatian penting, terutama di sektor manufaktur dan perdagangan.

Beberapa kategori menunjukkan pergeseran menarik. Misalnya, kombinasi bisnis mengalami peningkatan dari 4 kasus (2022) menjadi 6 kasus (2024), sejalan dengan meningkatnya aktivitas korporasi berupa merger dan akuisisi di periode pascapandemi. Sebaliknya, sewa dan pajak menurun, yang dapat diinterpretasikan sebagai tanda bahwa entitas dan auditor mulai lebih terbiasa dengan penerapan PSAK 116 dan PSAK 212.

Hasil ini selaras dengan temuan Batara [8] yang menganalisis tahun pertama penerapan HAU di Indonesia (2022) dan menemukan bahwa pengungkapan HAU yang paling umum terkait dengan "cadangan kerugian penurunan nilai piutang," "pendapatan (tidak termasuk *fraud*)," "penilaian persediaan," "aset tetap (termasuk penyusutan)," dan "penilaian properti".

Sementara itu, temuan di luar negeri yang diungkapkan Grosu & Bostan [9] dalam studinya terhadap perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Bucharest periode 2016–2020, menemukan bahwa pengakuan pendapatan merupakan hal audit utama yang paling umum dilaporkan oleh auditor, dipengaruhi oleh objek aktivitas perusahaan. Penelitian tersebut menegaskan bahwa kebijakan pengakuan pendapatan melibatkan tingkat pertimbangan manajemen yang tinggi, dan tidak jarang manajemen merasa tertekan untuk mencapai hasil yang direncanakan, sehingga auditor sering mengklasifikasikannya sebagai HAU karena prinsip-prinsip yang harus diterapkan entitas cukup kompleks sesuai IFRS 15.

Dari perspektif Penurunan Nilai Aset (*Goodwill*), yang merupakan kategori HAU dominan dalam penelitian ini, temuan sejalan dengan penelitian Zeng et al. [10] di China yang menunjukkan bahwa pengungkapan *goodwill* sebagai HAU cenderung meningkatkan kecenderungan pengakuan penurunan nilai *goodwill* yang tepat waktu. Penelitian tersebut menemukan bahwa perusahaan yang auditornya mengungkapkan *goodwill* sebagai HAU lebih cenderung mengakui penurunan nilai *goodwill* dibandingkan dengan perusahaan lain yang memiliki insentif ekonomi serupa untuk menghindari pengakuan penurunan nilai.

c. Interpretasi Tren

Secara keseluruhan, tren tiga tahun tersebut mengindikasikan bahwa auditor di Indonesia sudah berada pada fase stabilisasi praktik pengungkapan HAU. Tahun 2022 dan 2023 menjadi periode transisi dengan jumlah dan tema yang relatif konstan, sementara tahun 2024 menunjukkan arah menuju pengungkapan yang lebih selektif dan berfokus pada isu yang paling relevan.

Fenomena ini dapat dikaitkan dengan beberapa faktor:

1. **Kondisi ekonomi pascapandemi**, yang mulai stabil pada 2023–2024, menurunkan tingkat ketidakpastian atas *going concern* dan penurunan nilai.
2. **Peningkatan pengalaman auditor dalam menerapkan SA 701**, sehingga mampu mengidentifikasi HAU yang benar-benar signifikan dan menghindari duplikasi antar klien dengan karakteristik serupa.
3. **Kematangan sistem pelaporan keuangan perusahaan publik**, di mana manajemen semakin memahami area risiko audit dan berkolaborasi dalam penyajian informasi yang transparan.

Hasil ini sejalan dengan tren global yang ditunjukkan oleh studi-studi internasional, yang menyatakan bahwa setelah fase awal penerapan standar KAM/HAU, auditor cenderung mengurangi jumlah pengungkapan namun meningkatkan spesifisitas dan kualitas naratif dari setiap HAU yang dilaporkan.

Köhler et al. [11] menemukan bahwa pengungkapan HAU yang lebih spesifik dan berkualitas tinggi memberikan nilai komunikatif yang lebih baik bagi profesional investasi dan investor, dibandingkan dengan pengungkapan yang bersifat generik atau repetitif. Hal ini diperkuat oleh temuan Sirois et al. [12] yang membuktikan melalui studi eye-tracking bahwa keberadaan HAU berhasil menarik perhatian visual pengguna laporan keuangan secara signifikan, yang pada akhirnya memengaruhi pemrosesan informasi dan penilaian risiko oleh investor. Hal ini mengindikasikan bahwa maturitas penerapan standar audit mendorong auditor untuk lebih selektif dalam menentukan HAU yang benar-benar signifikan, sejalan dengan semangat SA 701 untuk meningkatkan transparansi tanpa menimbulkan *information overload* bagi pengguna laporan keuangan.

Dengan demikian, periode 2022–2024 dapat dianggap sebagai fase konsolidasi bagi praktik pengungkapan HAU di Indonesia, di mana auditor mulai menyeimbangkan antara kuantitas dan kualitas informasi audit yang disampaikan kepada publik.

3.5. Keterkaitan dengan Teori Audit dan Akuntansi

Dari perspektif *agency theory*, pengungkapan HAU berperan dalam mengurangi asimetri informasi antara manajemen (*agent*) dan pemegang saham (*principal*). Auditor bertindak sebagai pihak independen yang memberikan sinyal (*signaling theory*) mengenai area risiko utama dalam laporan keuangan melalui HAU. Dengan demikian, HAU berfungsi sebagai mekanisme *monitoring* dan komunikasi transparan kepada pengguna laporan keuangan mengenai kualitas pelaporan dan kompleksitas audit yang dilakukan [7]. Menurut teori agensi, pengungkapan HAU dapat berfungsi sebagai perangkat komunikasi antara auditor dan pemangku kepentingan untuk mengurangi kesenjangan informasi antara manajemen dan pemegang saham, meningkatkan pemahaman laporan keuangan tentang tugas dan tanggung jawab auditor, serta meningkatkan kualitas laporan keuangan [13].

Alshdaifat et al. [14] menemukan bahwa *Agency Theory* dan *Signaling Theory* dapat menjelaskan dampak pengungkapan HAU terhadap kinerja keuangan perusahaan. Teori agensi menunjukkan bahwa pengungkapan HAU dapat mengurangi asimetri informasi antara manajer dan pemangku kepentingan, sementara teori sinyal mengindikasikan bahwa perusahaan dengan tingkat kesulitan keuangan yang lebih tinggi cenderung mengungkapkan lebih banyak HAU, sehingga memberikan sinyal peringatan dini kepada investor mengenai potensi risiko keuangan. Lebih lanjut, Tanani & Hosseini [15] menegaskan bahwa temuan mereka konsisten dengan prinsip-prinsip *Agency Theory* dan *Signaling Theory*, yang menunjukkan bahwa pengungkapan audit yang lebih baik membantu mengurangi asimetri informasi, sehingga menurunkan risiko agensi, sekaligus bertindak sebagai sinyal kondisi keuangan perusahaan yang memungkinkan pemangku kepentingan untuk membuat penilaian yang lebih tepat.

4. Kesimpulan

Penelitian ini menganalisis tren pengungkapan Hal Audit Utama (HAU) pada laporan auditor independen perusahaan publik di Indonesia selama periode 2022–2024. Berdasarkan analisis terhadap 165 laporan auditor dari 55 perusahaan yang mewakili 11 sektor industri di Bursa Efek Indonesia, diperoleh beberapa kesimpulan penting. Pertama, jumlah HAU yang diungkapkan auditor di Indonesia relatif stabil selama periode pengamatan, dengan rata-rata berkisar antara 1,58–1,62 HAU per laporan. Stabilitas ini mengindikasikan bahwa auditor telah mencapai konsistensi dalam menerapkan SA 701 dan mampu mengidentifikasi area-area signifikan yang memerlukan perhatian khusus. Penurunan kecil pada tahun 2024 dapat diinterpretasikan sebagai bentuk penyederhanaan pengungkapan yang lebih selektif, sejalan dengan semangat SA 701 untuk meningkatkan kualitas komunikasi tanpa menimbulkan *information overload*. Kedua, terdapat lima kategori HAU dominan yang konsisten muncul, yaitu penurunan nilai aset (24,53%), pendapatan (17,36%), persediaan (13,58%), instrumen keuangan–*expected credit loss* (13,21%), dan sistem teknologi informasi (6,04%). Dominasi kategori-kategori tersebut menunjukkan bahwa auditor memfokuskan perhatian pada area yang memerlukan *judgment* tinggi, estimasi kompleks, dan memiliki dampak material signifikan terhadap laporan keuangan, sejalan dengan karakteristik HAU di berbagai yurisdiksi internasional. Ketiga, analisis perbandingan antar sektor menunjukkan variasi yang signifikan. Sektor *Financials* memiliki rata-rata HAU tertinggi (2,20), mencerminkan kompleksitas bisnis perbankan dan ketergantungan pada model estimasi risiko kredit serta pengendalian berbasis TI. Sektor *Basic Materials* (2,07) dan *Infrastructures* (2,00) juga menunjukkan rata-rata tinggi dengan fokus pada penurunan nilai aset (*goodwill*) dan pendapatan proyek, sementara sektor *Healthcare* menampilkan rata-rata terendah (1,20). Dari perspektif teoritis, hasil penelitian ini memperkuat relevansi *agency theory* dan *signaling theory* dalam konteks pengungkapan HAU sebagai mekanisme untuk mengurangi asimetri informasi antara manajemen dan pemangku kepentingan. Berdasarkan hasil penelitian, beberapa saran diajukan kepada berbagai pihak terkait. Bagi auditor dan Kantor Akuntan Publik (KAP), disarankan untuk meningkatkan kualitas naratif HAU dengan menghindari penggunaan bahasa yang terlalu generik dan lebih memberikan konteks spesifik terkait risiko serta respons audit

pada entitas tertentu. KAP juga perlu memberikan pelatihan berkelanjutan kepada tim audit mengenai praktik terbaik dalam mengidentifikasi dan mengomunikasikan HAU. Bagi regulator (OJK, IAPI, IAI), disarankan untuk melakukan evaluasi berkala terhadap kualitas pengungkapan HAU, tidak hanya dari segi kuantitas tetapi juga nilai tambah informatif yang diberikan. IAPI dan IAI dapat menyusun panduan praktis atau contoh ilustrasi mengenai pengungkapan HAU yang berkualitas untuk berbagai sektor industri guna meningkatkan konsistensi dan menghindari pengungkapan yang bersifat *boilerplate*. Manajemen perusahaan sebaiknya bersikap terbuka dan proaktif dalam mengomunikasikan area-area yang berpotensi menjadi HAU kepada auditor, serta terus memperkuat pengendalian internal berbasis TI mengingat sistem teknologi informasi menjadi salah satu kategori HAU yang semakin menonjol. Bagi penelitian selanjutnya, disarankan untuk memperluas periode dan sampel penelitian, menggunakan pendekatan kualitatif atau *text mining* untuk menilai kualitas naratif HAU, serta mengeksplorasi dampak pengungkapan HAU terhadap reaksi pasar modal seperti pergerakan harga saham atau *cost of capital* perusahaan. Penelitian juga dapat membandingkan praktik pengungkapan antara KAP Big-4 dan Non-Big-4 untuk melihat perbedaan signifikan dalam kuantitas dan kualitas pengungkapan.

Referensi

1. Standar Audit 701: Pengomunikasian Hal Audit Utama Dalam Laporan Auditor Independen, Institut Akuntan Publik Indonesia, Jakarta, Indonesia, Juli 2021.
2. L. C. Reid, J. V. Carcello, C. Li, dan T. L. Neal, "Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom," *Contemp. Account. Res.*, vol. 36, no. 3, pp. 1501–1539, 2019
<https://doi.org/10.5117/mab.93.29496>
3. Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 30 Tahun 2023 tentang Pengomunikasian Hal Audit Utama dalam Laporan Akuntan Publik atas Laporan Keuangan yang Diaudit di Pasar Modal, Otoritas Jasa Keuangan, Jakarta, Indonesia, Desember 2023.
4. B. Yoga dan A. Dinarjito, "The impact of key audit matters disclosure on communicative value of the auditor's report: A systematic literature review," *J. Akunt. dan Keuangan Indones.*, vol. 18, no. 1, p. 17, Juni 2021.
<https://doi.org/10.21002/jaki.2021.02>
5. N. Hussin, M. Fairuz, M. Salleh, A. Ahmad, dan M. M. Rahmat, "The influence of audit firm attributes on KAM disclosures in FTSE100 in Malaysia," *Manage. and Account. Rev.*, vol. 21, no. 1, pp. 1–26, April 2022.
<https://doi.org/10.1108/AJAR-10-2022-0317>
6. A. R. Hidayat dan C. Cheisviyanny, "Analisis pengungkapan key audit matters dalam laporan tahunan perusahaan konstruksi dan bangunan Indonesia tahun 2022-2023," *J. Eksplorasi Akunt.*, vol. 7, no. 2, pp. 841–856, Mei 2025.
<https://doi.org/10.24036/jea.v7i2.2052>
7. K. A. Alduneibat, "Factors affecting the level of key audit matters disclosure: Evidence from Jordan," *Jordan J. Bus. Adm.*, vol. 20, no. 2, pp. 181–205, April 2024.
<https://doi.org/10.35516/jjba.v20i2.2008>
8. E. Batara, "Analysis of key audit matters disclosures in financial reporting: The first evidence from Indonesia," *J. Account. Audit. and Bus.*, vol. 7, no. 2, pp. 146–158, Juli 2024.
<https://doi.org/10.24198/jaab.v7i2.56263>
9. M. Grosu dan I. Bostan, "Risk factors regarding revenue recognition as key audit matters (KAM)," *The USV Ann. of Econ. and Public Adm.*, vol. 21, no. 2, pp. 104–114, Desember 2021.
[https://doi.org/10.4316/aepa.2021.21.2\(34\).104-114](https://doi.org/10.4316/aepa.2021.21.2(34).104-114)
10. Y. Zeng, J. H. Zhang, J. Zhang, dan M. Zhang, "Key audit matters reports in China: Their descriptions and implications of audit quality," *Account. Horizons*, vol. 35, no. 1, pp. 167–192, Maret 2021.
<https://doi.org/10.2308/HORIZONS-19-189>
11. A. Köhler, N. Ratzinger-Sakel, dan J. Theis, "The effects of key audit matters on the auditor's report's communicative value: Experimental evidence from investment professionals and non-professional investors," *Account. in Eur.*, vol. 17, no. 2, pp. 105–128, Juli 2020.
<https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1726420>
12. L. P. Sirois, J. Bédard, dan P. Bera, "The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study," *Account. Rev.*, vol. 93, no. 4, pp. 303–325, 2018.
<https://doi.org/10.1111/1911-3846.12486>
13. P. Velte dan J. Issa, "The impact of key audit matter (KAM) disclosure in audit reports on stakeholders' reactions: A literature review," *Problems and Perspect. in Manage.*, vol. 17, no. 3, pp. 323–341, September 2019.
[https://doi.org/10.21511/ppm.17\(3\).2019.26](https://doi.org/10.21511/ppm.17(3).2019.26)
14. S. M. Alshdaifat, J. A. Mustafa, A. Al-Amarneh, E. F. Hasan, dan A. F. Hijazin, "Do key audit matter disclosures influence bank profitability and market value? Insights from emerging markets," *Banks and Bank Syst.*, vol. 20, no. 3, pp. 236–248, Oktober 2025.
[https://doi.org/10.21511/bbs.20\(3\).2025.17](https://doi.org/10.21511/bbs.20(3).2025.17)
15. M. Tanani dan S. A. Hosseini, "Disclosure of key audit matters in assessing the level of financial distress," *Iranian J. Account. Audit. and Finance*, vol. 9, no. 4, pp. 45–64, Oktober 2025.
<https://doi.org/10.1016/j.bar.2023.101200>