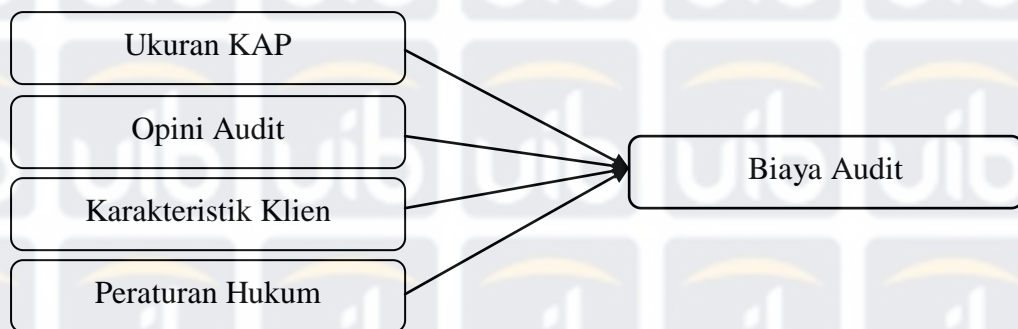


BAB II KERANGKA TEORETIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

2.1 Model Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu tentang biaya audit maupun pengadopsian IFRS telah dilakukan oleh banyak peneliti di luar negeri.

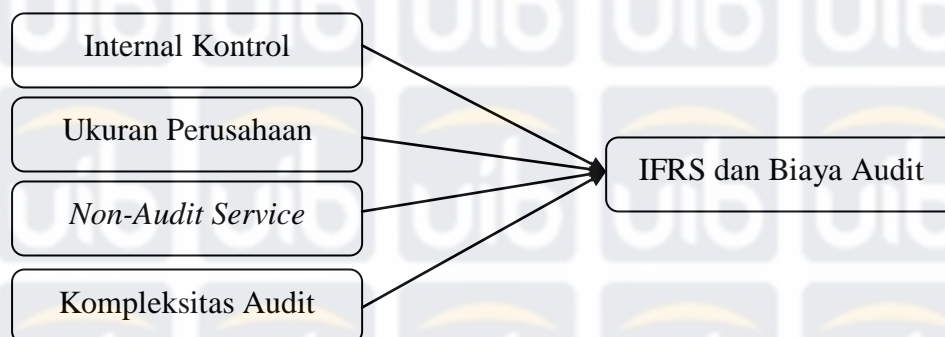
Ghosh dan Pawlewicz (2009) meneliti tentang perubahan dalam biaya auditor sekitar *Sarbanes-Oxley Act* (SOX). Faktor-faktor yang diteliti antara lain ukuran KAP, opini audit, karakteristik klien, dan peraturan hukum. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa ukuran KAP, opini audit, dan karakteristik klien meningkatkan biaya audit hingga 77% tiap tahun. Sedangkan peraturan hukum meningkatkan upaya audit yang melekat pada SOX. Hasil lain yaitu *Big4* lebih meningkatkan biaya audit dibanding *non-Big4*.



Gambar 2.1 Model pengaruh ukuran KAP, opini audit, karakteristik klien, dan peraturan hukum terhadap biaya audit, sumber: Ghosh dan Pawlewicz, 2009.

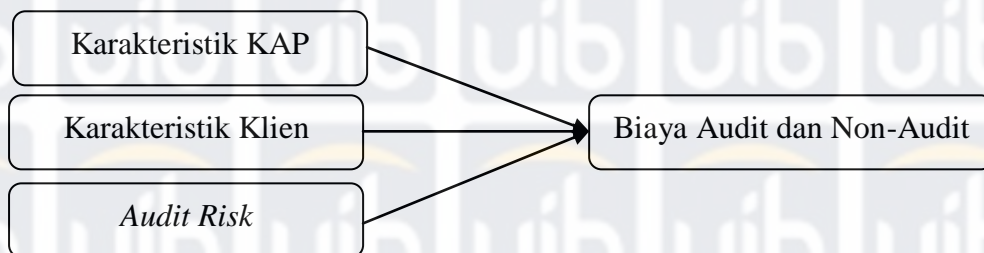
Friis dan Neilsen (2010) meneliti penerapan IFRS pada perusahaan besar dan kecil. Dalam penelitian ini, variabel yang diteliti adalah internal kontrol perusahaan, ukuran perusahaan, *Non-audit service* dan kompleksitas audit. Hasil dalam penelitian ini adalah penerapan IFRS tidak meningkatkan biaya audit

secara signifikan. Tetapi penerapan IFRS pada perusahaan besar dan lebih kompleks akan meningkatkan biaya audit daripada perusahaan kecil dan tidak memiliki kegiatan operasi yang rumit. Studi di perusahaan-perusahaan Denmark yang tercatat di bursa pada 2008-2011 mengindikasikan penerapan IFRS berakibat pada peningkatan biaya penerapan standar baru dan meningkatkan internal kontrol perusahaan.



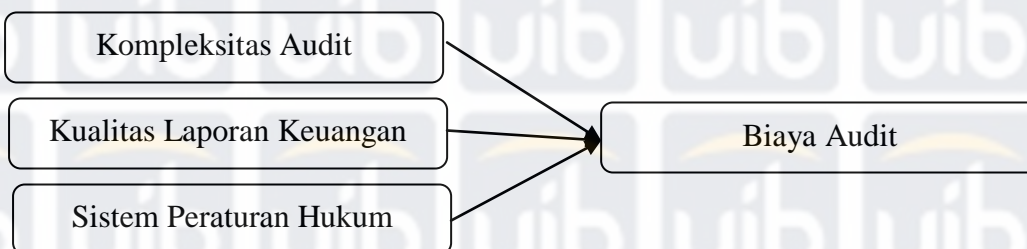
Gambar 2.2 Model pengaruh internal kontrol perusahaan, ukuran perusahaan, *non-audit service*, dan kompleksitas audit terhadap IFRS dan biaya audit, sumber: Friis dan Neilsen, 2010.

Markku dan Schadewitz (2010) dengan variabel dependen biaya audit dan non audit meneliti tentang penyesuaian standar akuntansi *The Finish-IFRS* dengan meneliti variabel, karakteristik KAP, karakteristik klien, dan *audit risk*. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa penyesuaian standar akuntansi *The Finish-IFRS* pada perusahaan besar mengalami penyesuaian lebih tinggi dalam hal meningkatkan *audit risk* dan biaya audit secara signifikan, tetapi pada kondisi tertentu dapat menentukan biaya non-audit.



Gambar 2.3 Model pengaruh karakteristik KAP, karakteristik klien dan audit risk terhadap biaya audit dan non-audit, sumber: Markku dan Schadewitz, 2010.

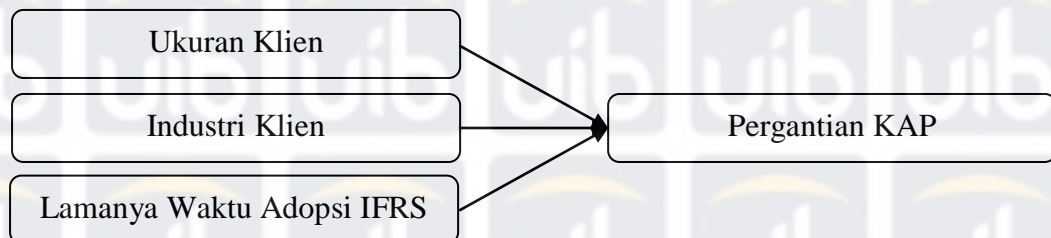
Kim, Liu dan Zheng (2012) meneliti tentang dampak adopsi *International Financing Reporting Standards* (IFRS) terhadap biaya audit. Variabel-variabel yang mempengaruhi antara lain, kompleksitas audit, kualitas laporan keuangan, dan sistem peraturan hukum. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa akibat dari adopsi IFRS, biaya audit berpengaruh signifikan terhadap kenaikan kompleksitas audit dan menurunkan kualitas laporan keuangan. Sedangkan sistem peraturan hukum negara yang tinggi akan menurunkan biaya audit meskipun temuan-temuan baru terdeteksi oleh auditor.



Gambar 2.4 Model pengaruh kompleksitas audit, kualitas laporan keuangan dan sistem peraturan hukum terhadap biaya audit, sumber :Kim, Liu dan Zheng, 2012.

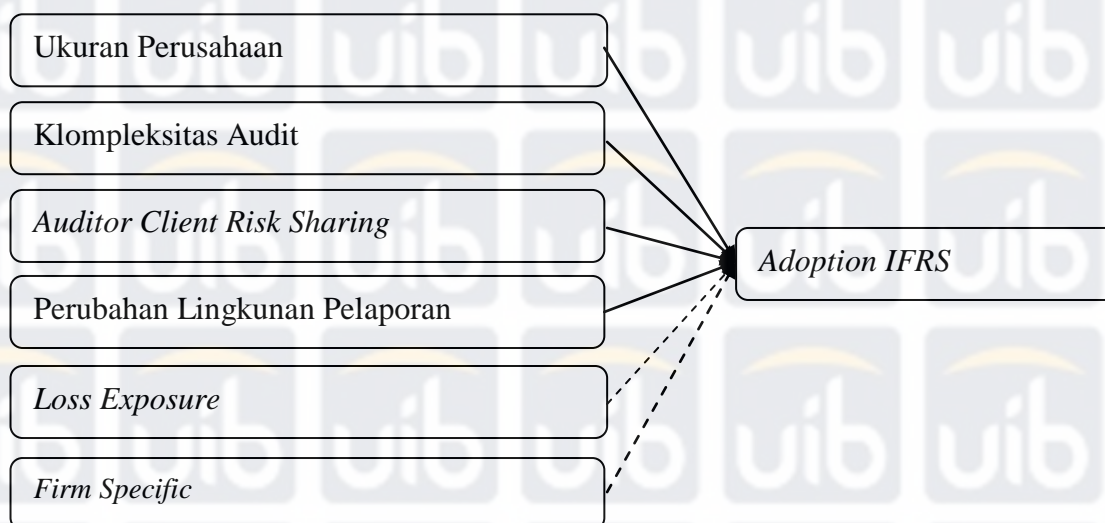
Comprix *et al.* (2012) meneliti pengaruh ukuran klien, industri klien, dan lamanya waktu adopsi IFRS, dan hasilnya menyatakan bahwa pergantian KAP disebabkan oleh perubahan standar akuntansi lokal ke IFRS yang menyebabkan

kebutuhan atas KAP yang memiliki keahlian IFRS. Negara yang memiliki skala ekonomi pesat akan lebih menggunakan *Big Four* karena alasan tertentu.



Gambar 2.5 Model pengaruh ukuran klien, industry klien, dan lamanya waktu adopsi IFRS terhadap pergantian KAP, sumber :Comprix *et al.*, 2012.

George *et al.* (2013) meneliti pengaruh adopsi IFRS yang menimbulkan kenaikan biaya audit secara abnormal di negara Australia. Variabel yang diteliti antara lain, ukuran klien, kompleksitas audit, *Auditor client risk sharing*, dan perubahan lingkungan pelaporan keuangan. Hasil dari penelitian ini menyatakan adanya kenaikan biaya audit secara abnormal terjadi pada *post-IFRS*. Hal ini sesuai dengan risiko yang di tanggung baik oleh klien maupun auditor. Dengan menambahkan variabel kontrol *firm specific* adopsi IFRS meningkatkan *loss exposure* dan kompleksitas audit secara signifikan yang meningkatkan biaya audit.



Gambar 2.6 Model pengaruh ukuran perusahaan, kompleksitas audit, *auditor client risk sharing*, perubahan lingkungan pelaporan keuangan terhadap biaya audit, sumber : George *et al.*, 2013.

2.2. Biaya Audit

Auditor menerima imbalan atas jasa auditnya sebagai biaya audit. Biaya audit juga terkait dengan lamanya jam kerja auditor dan upaya audit yang dibutuhkan untuk menentukan pertimbangan dan tindakan profesional dalam mengambil suatu keputusan. Biaya audit ditetapkan sebagai dasar level keahlian dan pengambilan pengalaman auditor. Selain itu, derajat asosiasi tanggung jawab terhadap perikatan audit juga merupakan penentu besarnya biaya audit (Zhang & Myrteza, 2008)

Di Indonesia, pengungkapan biaya audit masih bersifat *voluntary disclosure* (pengungkapan sukarela). Biaya audit adalah biaya yang secara hukum mengatur perusahaan untuk wajib membayar jumlah tertentu kepada auditor eksternal yang telah melakukan jasa audit dan jasa *assurance* (Amba & Fatimah,

2013). Ole dan Neilsen (2010) mendefinisikan biaya audit sebagai pembayaran yang legal atas jasa audit atautotal pembayaran kepada auditor dalam rangka memberikan jasa selain jasa audit. Biaya audit dapat pula didefinisikan sebagai harga yang ditetapkan atas jasa audit yang diberikan. Jenis biaya ini menggambarkan reputasi perusahaan dan kualitas audit KAP (Pong, 1994)

Tidak semua perusahaan yang terdaftar di BEI mencantumkan besarnya biaya audit yang tersaji di laporan keuangan perusahaan. Jumlah biaya audit disajikan dalam jasa professional didalam laporan keuangan yang jumlah tersebut termasuk dalam biaya non-audit. Hal ini konsisten sesuai dengan penelitian-penelitian terdahulu. Biaya audit merupakan bagian dari jasa professional dapat diperoleh melalui pengungkapan sukarela perusahaan di laporan tahunan. Perusahaan berhak secara sukarela untuk melaporkan biaya audit terkait yang tidak memiliki hubungan dengan kualitas audit. Di sisi lain, auditor mengharapkan untuk menerima biaya audit yang memadai untuk layanan mereka dalam rangka mempertahankan jasa audit untuk mencapai tingkat kepuasan klien (Amba & Fatimah, 2013).

Aturan etika Kompartemen Akuntan Publik (2000) menyebutkan besarnya biaya auditor dapat bervariasi tergantung pada: (i) resiko penugasan, (ii) kompleksitas jasa yang diberikan, (iii) tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, (iv) struktur biaya KAP yang bersangkutan, dan (v) pertimbangan profesional lainnya. Besarnya biaya auditor eksternal setelah konvergensi IFRS meningkat didasarkan atas biaya permulaan (*star-up-cost*) audit terhadap standar baru yang tinggi. Peralihan standar akuntansi yang lama ke IFRS

membutuhkan biaya-biaya tambahan atas pemeriksaan laporan keuangan oleh auditor. Hal serupa diungkapkan Mumi Amba, dan Fatimah (2013) serta George *et al.*(2013) bahwa biaya auditor akan meningkat drastis pada tahun pertama adopsi IFRS.

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menerbitkan Surat Keputusan No.KEP.024/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan Biaya Audit. Menurut surat keputusan tersebut, penentuan biaya audit selain terkait dengan perikatan audit, sebaiknya mempertimbangkan antara lain sebagai berikut:

1. Kebutuhan Klien;
2. Tugas dan Tanggung Jawab menurut hukum (*statutory duties*);
3. Independensi;
4. Tingkat Keahlian (*levels of expertise*)
5. Tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan;
6. Tingkat kompleksitas pekerjaan;
7. Banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh akuntan publik dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan;
8. Basis penetapan biaya yang disepakati.

Setiap KAP wajib menerapkan ketentuan mengenai panduan penetapan imbal jasa sebagaimana diatur dalam lampiran 1 surat keputusan kebijakan penentuan biaya audit.

2.3. Variabel Independen

2.3.1. Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan merupakan cermin kegiatan operasional klien. Ukuran perusahaan juga menggambarkan pendapatan yang diperoleh perusahaan dalam periode tertentu. Semakin besar ukuran perusahaan, maka kegiatan operasional dan pendapatan yang diperoleh semakin tinggi. Menurut Markku dan Schadewitz (2010), ukuran perusahaan terkait kebutuhan auditor untuk lebih banyak menggunakan waktu, sumber daya dan upaya dalam mempersiapkan, menganalisa serta menguji formasi perusahaan sebelum penerbitan opini audit. Kebutuhan tersebut terkait dengan informasi yang dimiliki perusahaan. Semakin baik tingkat perputaran aktiva, maka perusahaan meningkatkan pendapatannya serta semakin mampu menutupi kewajibannya.

Nugrahani (2013) membagi ukuran perusahaan dibagi menjadi 3 bagian yaitu, perusahaan besar, perusahaan menengah dan perusahaan kecil. Dibandingkan dengan perusahaan besar, perusahaan kecil dan menengah kurang berpengalaman dengan berbagai isu internasional dalam keuangan, misalnya sistem akuntansi dan tradisi lokal perusahaan. Selain itu, perusahaan kecil tidak memiliki departemen akuntansi yang besar dan berketerampilan khusus untuk menerapkan sistem akuntansi pada level tinggi (George *et al.*, 2013). Hal ini mengakibatkan biaya kepatuhan IFRS meningkat lebih tinggi untuk perusahaan kecil dan menengah. Untuk mengatasi masalah tersebut, IASB mengembangkan IFRS khusus untuk *Small and Medium-sized Entities (SMEs)*. Tujuannya untuk

mengurangi biaya persiapan dan kepatuhan yang terkait dengan skala adopsi penuh IFRS (Ole & Neilsen, 2010; George *et al.*, 2013).

2.3.2. Kompleksitas Audit

Kompleksitas perusahaan dinilai berdasarkan jumlah anak perusahaan yang dimiliki entitas baik didalam maupun diluar negeri. Perbedaan lokasi anak perusahaan membuat kompleksitas audit sebuah perusahaan terdiferensiasi. Perusahaan multinasional dengan laporan yang lebih rinci akan meningkatkan kompleksitas dan upaya audit atas pemeriksaan karena kebutuhan yang lebih besar untuk tata kelola perusahaan, praktek usaha dan perbedaan dalam standar akuntansi (Simunic, 1980; Markku & Schadewitz, 2010; Harjinder *et al.*, 2010)

Kompleksitas perusahaan juga tampak dari jam kerja yang dibutuhkan auditor untuk memberikan pertimbangan profesional (Firth, 1985; Pong, 1994). Kompleksitas perusahaan akibat konvergensi IFRS tercermin dari karakteristik perusahaan klien yang dapat meningkatkan ketidakpastian dan risiko dalam penugasan audit sehingga waktu tempuh audit menjadi lebih lama. Selain itu, kompleksitas perusahaan juga menunjukkan kerumitan kegiatan operasional suatu perusahaan. Pekerjaan audit menjadi lebih sulit dengan akun piutang dan persediaan dari jumlah anak perusahaan baik di dalam maupun luar negeri (Amba and Fatimah, 2013). Proses audit atas piutang dan persediaan memakan waktu serta prosedur audit yang membutuhkan biaya relatif tinggi. Selain itu perusahaan yang penjualannya berupa kredit memiliki prosedur audit lebih sulit dibandingkan dengan perusahaan yang menggunakan penjualan kas (Zhang & Myrteza, 2008).

Ketidakpastian mengenai penerapan standar baru tampak pada perlakuan untuk aktiva yang dinilai rumit seperti piutang dan persediaan. Piutang dan persediaan dinilai sebagai aktiva rentan terhadap risiko dan kesulitan penilaian. Piutang tak tertagih, kesalahan pencatatan merupakan contoh risiko yang dihadapi auditor (Kim *et al.*, 2012). Ketidakpastian lainnya mengenai IFRS terkait dengan pertimbangan profesional, diskresi, dan subjektivitas dalam proses pelaporan keuangan (George *et al.*, 2013). Ketidakpastian dapat pula timbul dari akuntan manajemen yang tidak menguasai IFRS sehingga laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum yang berlaku di Indonesia.

Ole dan Nielsen (2010) menyatakan kompleksitas perusahaan disebabkan oleh faktor-faktor yang melekat pada perusahaan tersebut. Faktor-faktor tersebut terdiri dari (1) jumlah anak perusahaan; (2) apakah perusahaan menjalankan program berbasis saham insentif atau tidak; (3) jenis industri (4) ukuran perusahaan; (5) jenis perusahaan, terbuka atau tertutup.

2.3.3 Resiko Perusahaan (*Client Risk*)

Perusahaan yang dalam kesulitan keuangan cenderung memberi toleransi jadwal pelaksanaan audit lebih lama (Carslaw & Kaplan, 1991). Kesulitan keuangan perusahaan mendorong terjadinya salah saji dalam laporan keuangan karena manajemen berupaya menutupi rendahnya kemampuan keuangan perusahaan. Kondisi keuangan (*financial condition*) yang lemah berpotensi memperbesar risiko audit, untuk itu auditor melakukan prosedur audit tambahan (Arens & Loebbecke, 1988).

Resiko dapat dibedakan menjadi dua komponen yaitu, resiko audit dan resiko litigasi. Resiko litigasi merupakan kemungkinan timbulnya pembayaran kewajiban atau kehilangan modal reputasi terkait dengan konsekuensi dari laporan keuangan salah saji material (George *et al.*, 2013).

Banyak faktor yang dikaitkan dengan resiko litigasi seperti perubahan standar akuntansi, koneksi politik, komposisi dewan direksi, lingkungan hukum dan peraturan suatu negara. Resiko litigasi dalam penelitian ini mengacu pada penelitian Kim *et al.* (2012) dan George *et al.* (2013) mengkaitkan resiko litigasi pada penerapan standar baru IFRS, kesiapan lingkungan hukum serta peraturan negara pengadopsi atas diterapkannya standar baru.

Resiko perusahaan (*client risk*) yang diartikan sebagai rasio utang terhadap biaya audit, merupakan salah satu bagian dari resiko audit. Umumnya ketika auditor menerima penugasan audit maka auditor juga harus menetapkan besarnya biaya audit dengan mempertimbangkan resiko audit (*audit risk*) secara keseluruhan yang terdiri dari *inherent risk*, *control risk* dan *detection risk*. Resiko audit adalah resiko yang timbul karena auditor tanpa disadari tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material (IAPI, 2007). Di samping resiko audit, auditor juga menghadapi resiko kerugian praktik profesionalnya akibat dari tuntutan pengadilan, publikasi negatif, atau peristiwa lain yang timbul berkaitan dengan laporan keuangan yang telah diaudit dan dilaporkannya. Resiko ini tetap dihadapi oleh auditor meskipun auditor telah melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dan telah melaporkan hasil audit

atas laporan keuangan dengan semestinya. Meskipun seorang auditor telah menetapkan resiko semacam ini pada tingkat yang rendah, ia tidak boleh melaksanakan prosedur yang kurang luas sebagaimana yang seharusnya dilakukan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAPI, 2007)

Resiko litigasi terkait bidang akuntansi bersifat *ex ante* dan *ex post* (Juanda, 2008). *Ex ante* menekankan pada kondisi perusahaan yang memungkinkan terjadinya tuntutan litigasi. *Ex ante* litigasi membuat manajer menjadi lebih konservatif dalam menyajikan laporan keuangan. Sikap konservatif manajer dalam menyajikan laporan keuangan berarti menunda berita baik dalam laporan keuangan tersebut. Hal ini membuat investor dan kreditor memiliki harapan yang lebih tinggi dari setiap periode laporan keuangan atas laba yang lebih besar di masa mendatang.

Sementara studi *ex-post* menekankan pada dampak nyata terjadinya litigasi bagi perusahaan sehubungan dengan adanya peraturan yang menjadi penekan akibat praktik akuntansi melanggar ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku. Konvergensi IFRS berkontribusi terhadap peningkatan biaya kepatuhan yang dihadapi oleh perusahaan (George *et al.*, 2013). Pengungkapan *ex post* dapat menimbulkan tuduhan atas kelalaian auditor sehingga menimbulkan biaya litigasi atau kehilangan reputasi auditor. Untuk melindungi reputasinya, auditor meningkatkan upaya audit atau penilaian resiko klien yang akan mengakibatkan kenaikan biaya audit (Simunic *et al.*, 1996; Clarkson *et al.*, 2003; Kim *et al.*, 2012).

Berdasarkan uraian di atas, peneliti ingin menjelaskan bahwa seharusnya terdapat resiko audit yang lebih luas dan secara bersama-sama resiko-resiko tersebut perlu dipertimbangkan oleh auditor ketika menentukan besarnya biaya audit. Resiko-resiko tersebut harus dipertimbangkan bersama-sama supaya auditor benar-benar bisa menentukan alokasi waktu yang diperlukan untuk melakukan proses pemeriksaan sehingga besarnya biaya audit yang dibebankan kepada klien dapat ditentukan lebih tepat. Namun karena keterbatasan data yang bisa diperoleh, maka peneliti hanya menggunakan risiko perusahaan (*client risk*) yang diproksi dengan rasio total utang terhadap total asset sebagai faktor penentu besarnya biaya audit.

2.3.4. Ukuran KAP

Pengertian Akuntan Publik menurut Arens, Elder, dan Beasley (2005) adalah sebagai berikut:

“Akuntan Publik adalah seseorang yang telah memenuhi persyaratan yang diajukan oleh negara bagian, termasuk kewajiban menempuh ujian akuntan publik, dan kemudian berhak atas sertifikat akuntan publik; seorang akuntan publik memiliki tanggung jawab utama untuk melaksanakan fungsi audit atas laporan keuangan historis yang dipublikasikan, dari entitas yang secara keuangan bersifat komersial maupun non komersial.”

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik mendefinisikan bahwa Kantor Akuntan Publik, yang selanjutnya disingkat KAP, adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan mendapatkan izin usaha berdasarkan Undang-Undang ini. Hal serupa dijelaskan dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 90/PMK.01/2013 dan Peraturan Pemerintah RI Nomor 84 Tahun 2012 tentang Komite Profesi Akuntan Publik.

Kantor akuntan publik melaksanakan empat jenis jasa utama yaitu jasa akuntansi dan pembukuan, jasa perpajakan, jasa konsultasi manajemen dan jasa auditing (Mulyadi, 2005). Kantor akuntan publik di Indonesia terdiri dari *Big Four* dan *Non Big Four*. KAP *Big Four* merupakan kantor akuntan public internasional yang berafiliasi dengan KAP lokal. Sedangkan kantor akuntan publik *Non Big Four* merupakan kantor akuntan publik lokal yang didirikan atas izin dari Menteri Keuangan atau pejabat berwenang setelah melalui tahap ujian pendirian KAP.

Big Four memiliki biaya yang lebih tinggi karena kualitas audit tinggi dari pekerjaan mereka termasuk efek reputasi, biaya yang berkaitan, dan juga posisinya di pasar oligopoli akuntan publik (Pong, 1994). *Big Four* juga dikenal dengan pertimbangan profesional yang matang dan pengalaman yang luas. Berbagai risiko dan upaya yang telah dihadapi *Big Four* membuat KAP ini memiliki biaya yang lebih tinggi dari *Non-Big Four*.

Bukan berarti *Non Big Four* memiliki kualitas dan reputasi audit yang rendah. Sulitnya memperoleh izin untuk mendirikan kantor akuntan public membuat *Non Big Four* memberikan pelayanan dan upaya profesional yang serupa dengan *Big Four*. George *et al.* (2013) menyatakan bahwa besarnya biaya adopsi IFRS menimbulkan banyak perusahaan besar berpindah dari *Big Four* ke *Non Big Four*. Besarnya *fee* yang dibayar pada saat pertama kali perusahaan mengadopsi IFRS membuat pengeluaran perusahaan meningkat atas kebutuhan laporan keuangan auditan. Kim *et al.* (2012) juga menyatakan kebutuhan perusahaan-

perusahaan untuk berpindah ke *Non Big Four* didasarkan atas biaya yang cukup tinggi pada saat tahun pertama adopsi IFRS.

2.4. Pengaruh Variabel Independen terhadap Biaya

2.4.1. Ukuran Perusahaan dan Biaya Audit

Ukuran perusahaan dinilai berdasarkan jumlah aset yang dimilikinyamempengaruhi kegiatan operasional perusahaan dan pertimbangan tambahan bagiauditor untuk melakukan jasa audit (Markku and Schadewitz, 2010). Low *et al.*(2005) menyatakan bahwa ukuran perusahaan dapat dinilai melalui jumlahpenjualan, laba bersih setelah pajak, dan total aset perusahaan. Namun, jumlahpenjualan dan laba setelah pajak tidak bersifat komprehensif dan dipengaruhi olehfaktor-faktor diluar biayaaudit. Penilaian ukuran perusahaan menggunakan total asetdapat menggambarkan ukuran perusahaan sebenarnya, konsisten denganpenelitian-penelitian terdahulu. Simunic (1996) berpendapat perusahaan yangmemiliki aset yang lebih besar akan mempunyai kemampuan di atas perusahaankecil dalam hal memperoleh modal. Hal ini berbanding lurus dengan kemampuanmembayar biauaudit yang lebih tinggi dan konvergensi IFRS yang membutuhkanbiaya kepatuhan yang relatif mahal.

George *et al.*(2013) menyebutkan ukuran perusahaan terkait dengankeputusan mengadopsi IFRS dan berpengaruh terhadap pemilihan kantor akuntanpublik. Biaya audit terhadap konvergensi IFRS meningkat karena biaya persiapanatau biaya permulaan yang cukup tinggi. Selain itu, biaya sertifikasi ataskemampuan menggunakan IFRS relatif mahal. Hal tersebut tampak dari *Big Four* yang memiliki jangkauan seluruh dunia akan mengeluarkan biaya sertifikasi

yang tinggi akibat IFRS. Dampaknya adalah perusahaan kecil-menengah mulai berpindah ke *Non Big Four* sebagai bentuk atas reaksi tingginya biaya audit yang muncul akibat IFRS.

Auditor membutuhkan lebih banyak waktu, sumber daya dan upaya audit dalam mempersiapkan, menganalisa dan menguji informasi perusahaan sebelum penerbitan opini audit (Markku & Schadewitz, 2010). Upaya audit semakin bertambah dengan penerapan standar akuntansi baru. Semakin besar ukuran perusahaan, semakin besar pula upaya auditor dalam melakukan audit, menemukan temuan serta menghasilkan kualitas audit. Hubungan positif dengan meningkatkan biaya audit bagi auditor eksternal (Simunic, 1996; Markku & Schadewitz, 2010; George *et al.*, 2013). Jika ukuran perusahaan klien meningkat dan faktor lain dianggap konsisten, maka auditor akan melakukan upaya kerja lebih untuk memberikan keyakinan memadai atas kepatuhan dan uji substantif. Peningkatan ukuran perusahaan juga berdampak pada meningkatnya pencapaian skala ekonomi perusahaan klien yang mengakibatkan kebutuhan lebih atas jasa audit sehingga hal ini akan meningkatkan biaya audit.

2.4.2. Kompleksitas Audit dan Biaya Audit

Adopsi IFRS meningkatkan kompleksitas audit (Kim *et al.*, 2012; George *et al.*, 2013). Hal ini disebabkan IFRS bersifat komprehensif, berorientasi pada *fair-value*, dan *principle based*. Penerapan IFRS membutuhkan auditor handal untuk membuat perkiraan yang memadai serta penilaian profesional yang relevan. Kompleksitas perusahaan dapat timbul dari aktivitas

operasional, investasi atau pembiayaan, serta melalui perbedaan regulasi di bidang praktek akuntansi (Comprix *et al.*, 2012).

Semakin kompleksitas suatu prosedur audit maka kualitas audit yang dihasilkan semakin baik dan biaya audit yang diterima semakin tinggi. Adopsi IFRS menimbulkan dua efek dalam hubungan kompleksitas perusahaan dengan biaya audit (Kim *et al.*, 2012). Pertama, IFRS dapat memperbaiki kualitas laporan keuangan, dimana IFRS dapat meminimalisasi kesalahan penyajian (*misstatement*) pada laporan keuangan sehingga dapat mengurangi risiko. IFRS juga berfungsi untuk mengisi “kekosongan” standar lokal dan memberikan perbandingan terhadap masalah akuntansi. Hal ini membuat pertimbangan menjadi lebih baik, berkurangnya *misstatement*, dan meningkatkan kepatuhan terhadap standar akuntansi lokal. Efek positif jika kompleksitas audit mendominasi, maka hal ini dapat meningkatkan kualitas pelaporan keuangan sehingga menyebabkan peningkatan biaya audit. Kedua, efek negatif yang timbul jika kualitas laporan keuangan mendominasi. Maka, biaya audit akan menurun karena perbaikan kualitas laporan keuangan akan menurunkan bukti atau temuan audit yang berpengaruh atas biaya yang diterima.

Sebuah perusahaan yang memiliki anak perusahaan dalam jumlah yang cukup banyak dan bagian dari anak perusahaan tersebut terbagi dalam sistem akuntansi yang heterogen, maka akan meningkatkan kompleksitas auditor dalam bekerja (Ole & Nielsen, 2010). Biaya dan waktu yang dibutuhkan untuk perjalanan di berbagai lokasi anak perusahaan yang berbeda akan meningkatkan biaya audit. Selain itu, faktor tipe industri dari anak perusahaan melakukan

aktivitas merupakan faktor penentu kompleksitas audit. Namun, tipe industri memiliki karakteristik berbeda sehingga prosedur audit yang diterapkan untuk tiap industry berbeda-beda. Firth (1985) menyebutkan bahwa perusahaan yang tergabung dalam industri manufaktur memiliki kompleksitas audit yang lebih tinggi dibanding industri lainnya. Hal ini disebabkan aktivitas operasional perusahaan manufaktur yang terdiferensiasi sehingga membutuhkan sistem akuntansi yang berbeda.

Upaya audit yang ekstra atas kerumitan suatu pekerjaan audit akan berkorelasi positif atas biaya audit yang diterima auditor. Peningkatan upaya audit dan waktu yang dibutuhkan auditor untuk membuat perencanaan, pengkoordinasian, dan pelaksanaan yang matang. Hal ini akibat jumlah dan level kesulitan yang tinggi dari jasa audit yang dilakukan. Hasil penelitian serupa dikemukakan dengan Kim *et al.*(2012), Ole dan Nielsen (2010), Amba dan Fatimah (2013).

2.4.3. Resiko Perusahaan dan Biaya Audit

Risiko perusahaan (*client risk*) juga merupakan faktor yang cukup penting untuk menentukan besarnya biaya audit. Hal ini karena meningkatnya jumlah kegagalan audit dapat menyebabkan tuntutan terhadap auditor (Karim & Moizer, 1996). Al-Shammari *et al.* (2008), menyatakan bahwa sulit untuk mengukur resiko audit secara objektif karena tidak ada proxy tunggal untuk risiko audit yang memadai. *Leverage* merupakan salah satu indikator risiko keuangan yang ditemukan memiliki pengaruh penting pada biaya audit. Dalam penelitian ini, rasio total hutang terhadap total aset digunakan sebagai ukuran *leverage*. Variabel

dilambangkan dengan DEBT. Oleh karena itu, semakin tinggi *leverage* klien, semakin besar tingkat resiko dari perusahaan tersebut, sehingga prosedur audit tambahan diperlukan yang berdampak juga pada waktu yang diperlukan untuk menyelesaikan audit dari klien tersebut dan semakin tinggi biaya audit yang dibebankan kepada klien karena tingkat risiko yang lebih besar dari perusahaan tersebut.

Teori *Deep Pocket* menjelaskan bahwa risiko litigasi meningkatkan biaya audit secara signifikan. Asumsi ini didasarkan atas loyaliti yang akan diterima oleh KAP yang mengaudit perusahaan dengan risiko litigasi yang tinggi atas opini yang diberikannya (Simunic, 1996). Selain itu, peningkatan biaya audit terkait dengan kualitas layanan auditor. Auditor berkualitas tinggi umumnya menghadapi risiko litigasi yang besar dan dihadapi oleh *Big Four*.

Menurut Krishnan *et al.*(2005) risiko litigasi berpengaruh negatif terhadap biaya audit yang akan diberikan kepada auditor eksternal. Krishnan *et al.*(2005) mengungkapkan bahwa risiko litigasi mengakibatkan *Big Four* akan lebih berhati-hati dalam mengungkapkan informasi keuangan untuk klien yang mengalami litigasi tinggi. Auditor mempunyai biaya audit yang besar untuk menutupi adanya kerugian akibat kegagalan audit. Namun, untuk klien yang kondisi keuangannya sedang sulit, kegagalan justru berasal dari kegagalan bisnis klien. Atas asumsi tersebut, klien gagal untuk membayarkan sejumlah biaya audit yang telah ditentukan.

Castrella *et al.*(2010) menyatakan bahwa risiko litigasi berasal dari manakah perusahaan klien dan kantor akuntan publik yang bersangkutan. Perusahaan yang

berasal dari negara dengan pengungkapan biaya audit yang rendah berpotensi untuk menghadapi risiko litigasi yang tinggi (Seetharaman *et al.*, 2002). Hal ini membuat auditor menggabungkan penilaian dalam hal kedudukan auditor yang mungkin mengalami tuntutan hukum dan penilaian dalam hal perencanaan maupun harga untuk jasa audit.

Krishnan *et al.*(2005) menyatakan bahwa klien yang melakukan pelaporan keuangan lebih dari satu kali dalam setahun menghadapi risiko litigasi yang besar. Risiko tersebut terkait dengan perbedaan temuan dan kesalahan penyajian tiap pelaporan keuangan. Maka, diperlukan *review* atas laporan keuangan untuk beberapa periode pelaporan keuangan setiap tahunnya. Atas *review* laporan keuangan tersebut, biaya audit akan meningkat karena kebutuhan persiapan dan perbedaan upaya audit yang dibutuhkan.

Hubungan positif jika auditor memberikan jasa auditnya untuk kliendengan risiko litigasi yang tinggi (Simunic, 1996; Seetharaman *et al.*, 2002;Castrella *et al.*, 2010; George *et al.*, 2013). Auditor akan lebih berhati-hati dan berupaya mengatasi risiko litigasi tersebut dengan upaya audit yang lebih extra sehingga ancaman risiko litigasi yang akan dituntut oleh pihak yang berkepentingan kepada auditor dapat diminimalisasi. Selain itu, biaya audit untuk menanggung besarnya risiko litigasi yang ditanggung auditor tercermin dalam biaya audit yang diberikan (George *et al.*, 2013).

Hasil penelitian yang menunjukkan bahwa *leverage* berpengaruh terhadap *fee* audit dilakukan oleh Francis dan Stokes (1986). Francis dan Stokes menemukan adanya hubungan positif antara *leverage* dengan biaya audit di

Australia. Demikian juga Collier dan Gregory (1996) dalam penelitiannya menyatakan adanya hubungan positif antara biaya audit dan *leverage* di Inggris.

Joshi dan Al-Bastaki (2000) menemukan adanya hubungan positif antara biaya audit dan *leverage* di Bahrain. Sandra dan Patrick (1996) dalam Al-Shammari *et al.*

(2008), menunjukkan hubungan positif antara biaya audit dan *leverage* di Hong Kong. Francis dan Simon (1987). Menemukan bahwa biaya audit tidak berkaitan dengan *leverage* di AS.

2.4.4. Ukuran KAP dan Biaya Audit

Big Four memiliki pertimbangan profesional, teknikal audit dan reputasi yang lebih baik sehingga *fee* audit yang dikenakan lebih besar daripada *Non-Big Four*. Masa awal konvergensi IFRS dibutuhkan berbagai penyesuaian dan upaya yang ekstra. *Big Four* terdiversifikasi diseluruh dunia dengan segala penerapan isu internasional dan pengalamannya. *Big Four* dapat mengatasi risiko-risiko yang mungkin dihadapinya (Comprix *et al.*, 2012).

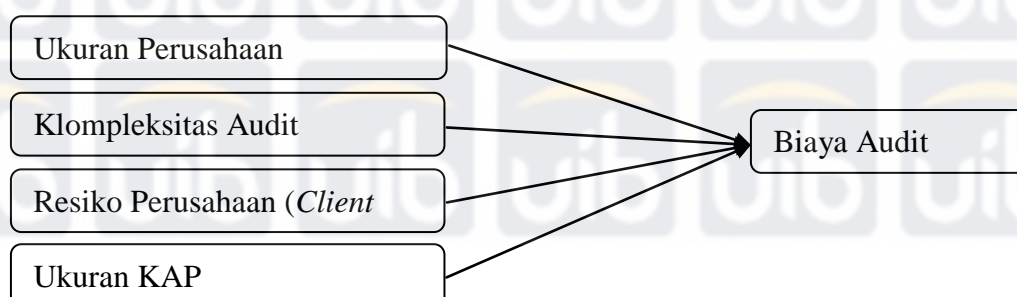
Big Four memainkan peran penting dalam menerapkan IFRS di seluruh dunia. Hal ini terlihat seperti para auditor tergabung yang telah terbiasa mengaudit laporan keuangan berbasis IFRS dan mereka memiliki sumber daya yang dibutuhkan untuk mempertahankan pengetahuan dan keahlian yang sesuai dalam IFRS (Sucher & Irina, 2004). *Big Four* lebih sering digunakan oleh perusahaan besar dan *Non Big Four* oleh perusahaan kecil-menengah. Fenomena tersebut didasarkan bahwa risiko litigasi yang hebat dan praktek akuntansi konservatif di perusahaan besar lebih sering ditemukan untuk kebutuhan reputasi dan pencegahan litigasi.

Pengunduran diri oleh auditor-auditor *Big Four* pasca *Sarbanes-Oxley Act*(SOX) merupakan risiko terbesar yang dihadapi *Big Four* pada masa itu. Peningkatan *fee* audit yang signifikan untuk penerus auditor *Big Four* dibandingkan dengan pendahulunya. Dasartha dan William (2006) menemukan pola perubahan identitas auditor dari perusahaan audit terhadap biaya yang dibayarkan. Setelah masa SOX, auditor khususnya *Big Four* dapat merespon perubahan dalam lingkungan audit yang dalam beberapa cara seperti tambahan pekerjaan audit, perubahan pelaporan audit, dan perubahan reaksi khusus atas pemilihan klien (Ghosh & Pawlewicz, 2007).

Hubungan positif antara jenis KAP dan biaya audit terkait dengan *Big Four* lebih sering memperoleh *premium fees* yang tidak mempengaruhi perikatan dan kualitas audit (Campa *et al.*, 2013). Hal ini disebabkan bahwa kelompok *Big Four* memiliki posisi dominan di pasar audit, terutama di kalangan perusahaan menengah keatas. *Big Four* dapat memberikan layanan yang lebih baik dalam hal keahlian karyawan mereka yang terlibat dalam tingkat lebih besar pada spesialisasi berbagai industri, latar belakang tim audit yang terdiversifikasi dan pendidikan profesional berkelanjutan (Firth, 1985; Pong *et al.*, 1994; Comprich *et al.*, 2012; Kim *et al.*, 2012; Campa *et al.*, 2013).

2.5. Model Penelitian

Model penelitian yang digunakan dapat dilihat pada Gambar 2.7.



Gambar 2.7 Model penelitian analisis pengaruh ukuran perusahaan, kompleksitas audit, resiko perusahaan da ukuran KAP terhadap biaya audit, sumber : Peneliti, 2014.

2.6. Perumusan Hipotesis

Berdasarkan uraian dan kerangka model di atas maka hipotesis untuk penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

- H₁: Ukuran Perusahaan berpengaruh signifikan positif terhadap Biaya Audit
- H₂: Klompleksitas Audit berpengaruh signifikan positif terhadap Biaya Audit
- H₃: Resiko Perusahaan berpengaruh signifikan positif terhadap Biaya Audit
- H₄: Ukuran KAP berpengaruh signifikan positif terhadap Biaya Audit