

Biaya Audit Dalam Konvergensi Ifrs

Iskandar Itan* dan Ervi **

*Universitas Internasional Batam, e-mail: iskandar@uib.ac.id

**Universitas Internasional Batam, e-mail: Ervi.zhuanq_q@ymail.com

Abstract

This Study Aimed To Analyze The Effect Of Auditee Size, Audit complexity, client risk and Big4 vs non-big4 to audit fee for the company listed in Indonesia Stock Exchange (IDX) with observation period from 2009 to 2013.

The statistical methods that used in this research was multiple regression method. Independent variables were auditee size, audit complexity, client risk and Big4 vs non-big4, while the dependent variable was audit fee. The data obtained were secondary data that sourced from the annual financial report for the companies in Indonesia Stock Exchange. This research used 208 sample of companies listed with purposive sampling. All samples have the following data such as total asset, total liabilities, total subsidiaries, and the company was audited by big4 or non-big4.

The results indicated that auditee size, audit complexity, client risk and big4 vs non-big4 have a significant positive effect with audit fee. The effect of the four independent variables (auditee size, audit complexity, client risk, and big4 vs non-big4) with the dependent variable (audit fee) by 89,79%.

Keywords: Audit fee, audit complexity, client risk, big4, non-big4

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Transaksi antar negara dan prinsip-prinsip akuntansi yang berbeda antar negara mengakibatkan adanya kebutuhan akan standar akuntansi yang berlaku internasional. Sehingga muncul organisasi yang bernama *International Accounting Standards Board* (IASB) yang mengeluarkan *International Financial Report Standards* (IFRS). Hal ini dinyatakan dalam salah satu Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 16 atas Asset Tetap.

Munculnya dan berkembangnya perusahaan multinasional, perkembangan dari pasar keuangan internasional dan perubahan tingkah laku investor, serta faktor-faktor lain, membantu dalam aktivitas ekonomi berbasis internasional. Sebagai hasil dari fenomena ini, pelaporan keuangan telah menyebar lebih jauh dari batas nasional (Callao, Jarne, & Linez, 2007).

Menurut George, Ferguson, dan Spear (2013) Regulator dan pembuat standar mengungkapkan bahwa *Internasional Financial Reporting Standard* (IFRS) meningkatkan komparabilitas dan kualitas pelaporan keuangan. Adopsi IFRS harus dievaluasi oleh biaya transisi perdagangan dan setiap biaya pelaporan bersifat komparatif dan meningkatkan kualitas pelaporan. Sampai saat ini, penelitian yang paling empiris terhadap IFRS belum secara eksplisit

memisahkan biaya bruto dan manfaat adopsi, melainkan difokuskan pada dampak positif kepasar modal dan hasil pelaporan keuangan pra dan pasca – transisi dalam menilai manfaatnya.

Serangkaian standar akuntansi yang baik memungkinkan investor menerima informasi yang sesuai sambil mempertimbangkan biaya implementasi standar-standar tersebut secara masuk akal. Inisiatif saat ini akan pemusatan pada satu rangkaian standar akuntansi global yang baik telah diterima oleh pembuat aturan, penyusun standar, profesi akuntansi, dan masyarakat bisnis dan akademik di seluruh dunia.

Pengenalan standar akuntansi internasional terbaru yang mengacu pada IFRS di Indonesia dan dikombinasikan dengan peraturan-peraturan akuntansi atau sering disebut PSAK yang telah diadopsi selama beberapa tahun terakhir, telah membuat akuntansi dan kerangka kerja audit yang baru. Pengadopsian IFRS kedalam PSAK merupakan langkah awal untuk aplikasi umum aturan akuntansi yang menyediakan pengertian secara umum tentang laporan keuangan dengan meningkatkan tingkat pengungkapan atau menghilangkan penyesuaian.

Dari sudut pandang empiris, biaya audit mewakili, diamati, dan terukur langsung dari arus kas keluar yang menggabungkan perubahan signifikan dalam peraturan akuntansi. Pemeriksaan dari biaya audit memungkinkan kita untuk mengetahui dampak IFRS pada fungsi audit. Mengingat pentingnya unsur-unsur kelembagaan yang mendasari pengadopsian IFRS, auditor cenderung memainkan peran penting dalam praktek pelaporan terkait dengan IFRS (George, Ferguso, & Spear, 2013).

Tujuan peneliti meneliti penelitian ini sebagai berikut:

- a. Menguji dan menganalisis secara empiris pengaruh ukuran perusahaan terhadap biaya audit dalam konvergensi IFRS
- b. Menguji dan menganalisis secara empiris pengaruh kompleksitas audit terhadap biaya audit dalam konvergensi IFRS
- c. Menguji dan menganalisis secara empiris pengaruh *auditor client risk sharing* terhadap biaya audit dalam konvergensi IFRS
- d. Menguji dan menganalisis secara empiris pengaruh jenis KAP terhadap biaya audit dalam konvergensi IFRS.

2. KERANGKA TEORITIS 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. Hasil lain yaitu *Big4* lebih meningkatkan biaya audit dibanding *non-Big4*.

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.

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.

Kim *et al.* (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.

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.

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.

2.2 Ukuran Perusahaan dan Biaya Audit

Ukuran perusahaan dinilai berdasarkan jumlah aset yang dimilikinya mempengaruhi kegiatan operasional perusahaan dan pertimbangan tambahan bagi auditor untuk melakukan jasa audit (Markku and Schadewitz, 2010). Low *et al.* (2005) menyatakan bahwa ukuran perusahaan dapat dinilai melalui jumlah penjualan, laba bersih setelah pajak, dan total aset perusahaan. Namun, jumlah penjualan dan laba setelah pajak tidak bersifat komprehensif dan dipengaruhi oleh faktor-faktor diluar biaya audit. Penilaian ukuran perusahaan menggunakan total asset dapat menggambarkan ukuran perusahaan sebenarnya, konsisten dengan penelitian-penelitian terdahulu. Simunic (1996) berpendapat perusahaan yang memiliki aset yang lebih besar akan mempunyai kemampuan di atas perusahaan kecil dalam hal memperoleh modal. Hal ini berbanding lurus dengan kemampuan membayar biaya audit yang lebih tinggi dan konvergensi IFRS yang membutuhkan biaya kepatuhan yang relatif mahal.

George *et al.* (2013) menyebutkan ukuran perusahaan terkait dengan keputusan mengadopsi IFRS dan berpengaruh terhadap pemilihan kantor akuntan publik. Biaya audit terhadap konvergensi IFRS meningkat karena biaya persiapan atau biaya permulaan yang cukup tinggi. Selain itu, biaya sertifikasi atas kemampuan 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, sehingga hipotesis pertama dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₁: Ukuran Perusahaan berpengaruh signifikan positif terhadap Biaya Audit

2.3 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. Dampak positif jika kompleksitas audit mendominasi dapat meningkatkan kualitas pelaporan keuangan sehingga menyebabkan peningkatan biaya audit. Kedua, dampak 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 industri 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). Berdasarkan argumen tersebut, maka hipotesis kedua dapat dinyatakan:

H₂: Kompleksitas Audit berpengaruh signifikan positif terhadap Biaya Audit

2.4 Risiko 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 risiko 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 risiko 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 klien dengan 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. Dengan demikian, hipotesis berikutnya dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₃: Risiko Perusahaan berpengaruh signifikan positif terhadap Biaya Audit

2.5 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; Comprix *et al.*, 2012; Kim *et al.*, 2012; Campa *et al.*, 2013). Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis keempat dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₄: Ukuran KAP berpengaruh signifikan positif terhadap Biaya Audit

3. METODE PENELITIAN

3.1 Rancangan Penelitian

Ditinjau dari tujuan penelitian ini termasuk penelitian dasar (*basic research*) karena hasil penelitian ini hanya bersifat teoretis dan berguna bagi pengembangan teori. Penelitian ini tidak berpengaruh secara langsung pada penentuan kebijakan, tindakan atau kinerja tertentu (Indrianto & Supomo, 2002). Penelitian ini bertujuan untuk menguji hipotesis dari ukuran perusahaan, kompleksitas audit, resiko litigasi dan ukuran KAP memiliki pengaruh signifikan pada biaya audit.

Ditinjau dari karakteristik masalah, penelitian ini dikategorikan sebagai penelitian historis (*historical reasearch*) dan penelitian kausal komparatif (*causal-comparative research*). Dikatakan penelitian historis karena data-data yang dijadikan sebagai objek penelitian merupakan data-data perusahaan di masa lalu dan penelitian kausal komparatif karena adanya hubungan sebab akibat antara dua variabel atau lebih (Indriantoro & Supomo, 2002).

Objek penelitian yang digunakan adalah laporan keuangan tahunan yang telah diaudit dan sudah terdaftar di bursa efek Indonesia (BEI). Metode pemilihan sampel yang digunakan adalah *Purposive Sampling* yaitu pemilihan sampel tidak secara acak tetapi sesuai dengan kriteria, informasi yang diperoleh dengan menggunakan pertimbangan tertentu sesuai dengan metode penelitian (Indriantoro & Supomo, 2002). Oleh karena itu, sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sampel yang memenuhi kriteria sebagai berikut:

1. Laporan keuangan telah diaudit yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) dari tahun 2009 hingga 2013 secara beturut-turut, karena dalam BEI hanya menyediakan 5 tahun laporan keuangan.
2. Perusahaan mempublikasikan laporan tahunan beserta laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor yang independen, karena data yang diperlukan salah satunya adalah biaya audit, yang hanya didapatkan pada laporan keuangan yang telah diaudit.
3. Laporan tahunan perusahaan mencantumkan informasi terkait variabel lain yang akan diamati dalam penelitian ini.

Variabel dependen merupakan variabel yang dijelaskan atau dipengaruhi oleh variabel independen (Indriantoro & Supomo, 2002). Variabel dependen dalam penelitian ini adalah biaya audit. Biaya audit adalah biaya atas jasa dan usaha yang dibayarkan suatu perusahaan untuk auditor eksternal dalam rangka audit atas laporan keuangan perusahaan yang bersangkutan. Menurut IAPI 2008, biaya audit adalah imbal jasa atas waktu yang telah dipergunakan auditor dalam melaksanakan tugasnya dan biaya-biaya yang diperlukan auditor terkait jasa yang diberikan. Biaya audit meningkat seiring konvergensi IFRS di Indonesia. Hal ini tampak pada peningkatan kualitas laporan keuangan, upaya audit serta kompleksitas perusahaan (Kim *et al*, 2012).

Data mengenai biaya audit dapat diperoleh dari laporan tahunan (*annual report*) seluruh perusahaan yang tercatat di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2009 sampai 2013. Di Indonesia, pengungkapan mengenai biaya audit masih bersifat *voluntary disclosure* sehingga data mengenai biaya audit dapat diperoleh dari *professional fees* yang dicantumkan perusahaan dalam catatan atas laporan keuangan. Biaya audit merupakan bagian dari *professional fees* dapat ditinjau dari pengungkapan

laporan tahunan perusahaan (Amba & Fatimah, 2013).

Variabel biaya audit diukur dengan menggunakan *logaritma natural* dari *professional fees*. Logaritma natural digunakan untuk meminimalisasi perbedaan angka yang terlalu jauh dari data melalui sampel yang telah diperoleh (George *et al*, 2013).

3.2 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

3.2.1 Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan merupakan penilaian terhadap suatu perusahaan berdasarkan total aset yang dimiliki perusahaan. Total aset terdiri dari aset lancar, aset tidak lancar, aset tidak berwujud dan aset lainnya. George *et al* (2013) menyebutkan bahwa ukuran klien dapat dinilai dari total aset yang dimiliki. Semakin besar total aset yang dimiliki, berarti perusahaan mampu menutupi kewajibannya, baik kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang. Selain itu, perusahaan yang memiliki total aset lebih besar meningkatkan kegiatan operasional perusahaan sehingga meningkatkan laba yang lebih optimal.

Total aset dalam penelitian ini merupakan jumlah seluruh aset lancar maupun aset tidak lancar. Logaritma natural digunakan untuk meminimalisasi perbedaan angka yang terlalu jauh dari data melalui sampel yang telah diperoleh. Penggunaan logaritma natural total aset sebagai proxy dari ukuran perusahaan telah banyak digunakan penelitian sebelumnya diantaranya Cameran (2005), Chan *et al*. (1993), Simunic (1980), Palmrose (1986), Francis dan Stokes (1984), Firth (1985), Chung dan Lindsay (1988), Ahmad dan Derashid (1994), Anderson dan Zeghal (1994), dan Joshidan Al-Bastaki (2000).

3.2.2 Kompleksitas Audit

Kompleksitas perusahaan mencerminkan upaya audit, pengetahuan auditor serta pertimbangan profesional yang dibutuhkan auditor terkait penugasan audit. Ole dan Nielsen (2010) mendefinisikan kompleksitas perusahaan adalah sejumlah faktor yang mempengaruhi jumlah usaha audit untuk memperoleh keyakinan yang memadai.

Variabel kompleksitas perusahaan diukur menggunakan jumlah anak perusahaan yang dimiliki baik di dalam maupun di luar negeri, kemudian disimbolkan dengan SUBSDR. Semakin banyak anak perusahaan yang dimiliki suatu perusahaan akan meningkatkan tingkat

kompleksitas dalam prosedur audit (George *et al*, 2013).

3.2.3 Resiko Perusahaan (*Client Risk*)

Resiko perusahaan dalam penelitian ini diukur dengan membandingkan total hutang terhadap total asset. Tingginya rasio utang terhadap total aktiva akan meningkatkan kemungkinan bangkrutnya sebuah perusahaan dan akan membuat auditor berfikir bahwa laporan keuangan perusahaan tersebut kurang bisa diandalkan dibandingkan dengan perusahaan yang mempunyai rasio utang yang normal. Rasio utang terhadap total aset bisa dijadikan indikator kondisi kesehatan suatu perusahaan. 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. Oleh karena itu, rasio utang diharapkan bisa mempengaruhi besarnya biaya audit. Sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Francis dan Stokes (1986), Collier dan Gregory (1996), Joshi dan Al-Bastaki (2000), Sandra dan Patrick (1996) dalam Al-Shammari *et al.* (2008). *Debt* dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut:

$$Debt = \frac{Total\ Hutang}{Total\ Aset}$$

3.2.4 Ukuran KAP

Jenis Kantor akuntan publik adalah perusahaan audit yang terbagi menjadi *Big Four* dan *Non Big Four* di Indonesia. *Big Four* merupakan kantor akuntan public asing yang berafiliasi dengan kantor akuntan publik lokal. Sedangkan *Non Big Four* merupakan kantor akuntan publik yang memperoleh izin pendirian usaha audit oleh Menteri Keuangan atau lembaga yang berwenang. Perusahaan memilih KAP berdasarkan kriteria reputasi dan jaminan atas kredibilitas laporan keuangan. Jenis KAP telah diatur lebih lanjut dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik.

Variabel jenis kantor akuntan publik (KAP) diukur dengan variable *dummy*, 1 untuk *Big Four*, 0 jika lainnya. Kantor akuntan publik yang termasuk *Big Four* adalah:

1. KAP Tanudiredja Wibisana & Rekan yang berafiliasi dengan *Pricewaterhouse Coopers (PwC)*.
2. KAP Purwantono, Sarwoko, dan Sandjaja yang berafiliasi dengan *Ernst and Young (E & Y)*.
3. KAP Osman Bing Satrio & Co. yang berafiliasi dengan *Deloitte ToucheThomas (DTT)*.
4. KAP Siddharta, Siddharta, dan Widjaja yang berafiliasi dengan *KlynveldPeat Marwick Goerdeler (KPMG)*.

3.3 Teknik Pengumpulan Data

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang berupa laporan keuangan pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dari tahun 2009-2013. Data sekunder tersebut dapat diperoleh melalui *website www.idx.co.id*.

3.4 Metode Analisis Data

Sesuai dengan tujuan penelitian, metode analisis data yang digunakan dalam penelitian adalah analisis regresi panel karena penelitian bermaksud menyelidiki hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen pada data longitudinal (gabungan antara data *cross sectional* dan data *time series*). Menurut Sarwono & Hendra (2014) Data *cross sectional* dan data *time series* mengacu pada data silang relatif kecil dimana variabel-variabel dimuat dalam data berkala individu silang yang spesifik. Data-data tersebut dianalisis dengan tahapan uji statistik deskriptif dan uji outlier serta pemilihan model terbaik dengan Uji Chow dan Uji Hausman, Uji F, Uji t dan pengukuran *Goodness of Fit Model*.

Bentuk struktur data yang sering digunakan data panel. Data panel terbagi menjadi 3 yaitu *time series* (data berkala), dimana setiap observasi diidentifikasi dengan waktu atau tanggal, *cross-section* (silang), dimana setiap observasi diidentifikasi dengan ID unik sedangkan kombinasi dari data *time series* dan *cross section*, dimana setiap observasi diidentifikasi dengan waktu atau tanggal dan ID unik secara sekaligus (Sarwono & Hendra, 2014). Dengan mengakomodasi informasi baik yang terkait dengan variabel-variabel *cross section* maupun *time series*, data panel memiliki keunggulan terutama karena bersifat *robust* terhadap beberapa pelanggaran asumsi *Gauss Markov* (Asumsi klasik analisis regresi). Pemodelan antara variabel bebas terhadap variabel terikat pada data panel disebut dengan Regresi Panel (Ariefianto,

2012). Ada tiga metode yang dapat digunakan pada regresi panel, sebagaiberikut:

- a. **Pooled Least Square (PLS)** yaitu mengestimasi data panel dengan asumsi bahwa error regresi bersifat konstan tidak terpengaruh waktu maupun objek. Teknik ini efektif untuk meningkatkan presisi jika kita dapat mengasumsikan bahwa hubungan antara variable terikat dan variable bebas adalah konstan pada periode dan objek yang digunakan pada analisis.
- b. **Fixed Effect Model (FEM)** yaitu mengestimasi data panel dengan asumsi bahwa error regresi terpengaruh perbedaan objek (individu) maupun waktu dan bersifat tetap.
- c. **Random Effect Model (REM)** yaitu mengestimasi data panel dengan asumsi bahwa error regresi terpengaruh perbedaan objek (individu) maupun waktu dan bersifat random.

4. ANALISA DAN PEMBAHASAN

4.1 Hasil Uji Statistik Deskriptif

Jenis data penelitian ini merupakan data sekunder. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini merupakan laporan tahunan perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dari tahun 2009 sampai dengan tahun 2013. Sampel penelitian ini dipilih sesuai dengan kriteria-kriteria yang telah ditentukan.

Tabel 4.1. Daftar Perusahaan yang Dapat Dijadikan Sampel

Keterangan	Jumlah
Perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia	484 perusahaan
Perusahaan yang tidak memenuhi kriteria	(228) perusahaan
Perusahaan yang dijadikan sampel penelitian	256 perusahaan
Tahun Penelitian	5 tahun
Jumlah data menjadi sampel penelitian	1280 data
Jumlah data outlier	(240) data
Jumlah data yang digunakan untuk penelitian	1040 data

Sumber: Data sekunder diolah (2014)

Jumlah perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia mulai dari tahun 2009 sampai dengan tahun 2013 berjumlah 484 perusahaan. Jumlah perusahaan yang tidak memenuhi kriteria berjumlah 228 perusahaan. Sehingga perusahaan yang dijadikan sampel untuk penelitian ini sebanyak 256 perusahaan. Jumlah data yang digunakan dalam penelitian sebanyak 1040 data. Data-data tersebut

kemudian diproses dengan menggunakan program *Eviews* versi 7.2.

4.2 Hasil Uji Regresi Data Panel

Regresi dengan panel data merupakan salah satu bentuk yang sering digunakan dalam studi ekonometrika. Pengolahan data untuk regresi panel data dapat menggunakan tiga metode yaitu *Pool Least Square (PLS)*, *Fixed Effect Model (FEM)*, dan *Random Effect Model (REM)*. Pemilihan model regresi terbaik antara ketiga metode tersebut dilakukan dengan menggunakan Uji Chow dan Uji Hausman. Berikut merupakan hasil pemilihan model terbaik dari regresi data panel pada variabel dependen manajemen laba.

4.2.1 Hasil Uji Chow

Uji Chow dilakukan untuk memilih metode regresi data panel yang sesuai dengan penelitian. Uji ini membandingkan metode regresi data panel *Pooled Least Square (PLS)* dengan *Fixed Effect Model (FEM)*. Luaran yang dihasilkan berupa nilai α yang bersifat konstan yang digunakan untuk menentukan metode regresi data panel yang sesuai model. Hasil Uji Chow dari penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 4.2. dibawah ini.

Tabel 4.2. Uji Chow

Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	9,695726	(207,828)	0,0000
Cross-section Chi-square	1280,021027	207	0,0000

Sumber: Data diolah (2014)

Dari Tabel 4.2. diatas dapat dilihat bahwa nilai probabilitas dari hasil perhitungan yang telah dilakukan pada Uji Chow (*Redundant Fixed Effects Test*) sebesar 0,0000 berada dibawah nilai $\alpha = 5\%$. Artinya model regresi data panel pertama yang dapat digunakan pada penelitian ini yaitu dengan *fixed effect model*. Suatu model regresi panel dengan *fixed effect* dikatakan layak untuk digunakan dalam memprediksi variabel dependen, apabila nilai probabilitasnya kurang dari α (Ariefianto, 2012). Hal ini masih belum dapat memberikan keputusan yang tepat terhadap pemilihan metode regresi data panel yang akan digunakan. Masih ada kemungkinan bahwa regresi data panel pada penelitian ini dapat menggunakan metode *Random Effect Model (REM)*. Oleh sebab itu, perlu dilakukan Uji Hausman untuk menentukan *Fixed Effect Model (FEM)* atau *Random Effect Model (REM)* yang paling tepat digunakan.

4.2.2 Hasil Uji Hausman

Pada dasarnya Uji Hausman memiliki tujuan yang sama dengan Uji Chow yaitu untuk memilih model terbaik. Perbedaannya hanya pada jenis metode regresi data panel yang dibandingkan. Uji Chow digunakan untuk memilih antara *Pooled Least Square* (PLS) atau *Fixed Effect Model* (FEM). Uji Hausman digunakan untuk memilih model dengan *Fixed Effect Model* (FEM) atau *Random Effect Model* (REM).

Hasil akhir dari Uji Hausman ini yang menjadi keputusan untuk menentukan model terbaik. Statistik Uji Hausman dilihat dari nilai *statistic Chi Square* dengan ketentuan jika nilai probabilitas kurang dari nilai α , maka model yang dipakai tetap dengan metode *Fixed Effect Model* (FEM). Sebaliknya jika probabilitas data panel tersebut lebih dari nilai α , maka model yang dapat digunakan yaitu *Random Effect*. Hasil Uji Hausman dapat dilihat pada Tabel 4.3 dibawah ini.

Tabel 4.3. Uji Hausman

Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
Cross-section random	35,597796	4	0,0000

Sumber: Data diolah (2014)

Hasil Uji Hausman pada penelitian ini memperlihatkan nilai probabilitas pada *cross-section random test* sebesar 0,0000. Angka ini berada dibawah nilai $\alpha = 5\%$, sehingga model yang dipilih yaitu menggunakan *Fixed Effect Model* (FEM).

4.2.3 Hasil Regresi dengan Metode Fixed Effect Model (FEM)

Setelah dilakukan Uji Chow dan Uji Hausman, maka metode *Fixed Effect Model* (FEM) adalah model yang sesuai dengan regresi data panel pada penelitian ini. Regresi data panel dilakukan pada variabel dependen manajemen laba dengan jumlah observasi 848 data. Hasil regresi data panel dengan metode *Fixed Effect Model* (FEM) dapat dilihat pada Tabel 4.4 dibawah ini.

Tabel 4.4. Hasil Regresi Metode Fixed Effect Model (FEM)

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	8,263655	1,228815	6,724897	0,0000
LOG_AS	0,469175	0,043819	1,070712	0,2860
TOTSUB	0,016652	0,009788	1,701196	0,0446

DEBT	0,237548	0,076268	3,114531	0,0009
BIG4	0,438804	0,140096	3,132171	0,0009
Effects Specification				
		S.D.	Rho	
Cross-section random		0,772290	0,6321	
Idiosyncratic random		0,589199	0,3679	
Weighted Statistics				
R-squared	0,451296	Mean dependent var	7,065698	
Adjusted R-squared	0,449175	S.D. dependent var	0,805908	
S.E. of regression	0,598126	Sum squared resid	370,2755	
F-statistic	212,8152	Durbin-Watson stat	1,376813	
Prob(F-statistic)	0,000000			
Unweighted Statistics				
R-squared	0,711733	Mean dependent var	21,88115	
Sum squared resid	101,9047	Durbin-Watson stat	0,500271	

Sumber: Data Diolah (2014)

Dari Tabel 4.4 diatas terdapat variabel yang memiliki nilai probabilitas diatas level signifikansi $* = 1\%$, $** = 5\%$ dan $*** = 10\%$. Regresi data panel dengan metode *Fandom Effect Model* (REM) di atas menunjukkan hasil bahwa terdapat empat variabel independen yang berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Variabel independen yang berpengaruh signifikan yaitu ukuran perusahaan, kompleksitas audit, resiko perusahaan (*Client Risk*), dan Ukuran KAP.

4.3 Hasil Uji Hipotesis

Model pada penelitian memiliki lebih dari satu variabel independen yang mempengaruhi variabel dependen. Data yang digunakan berbentuk data panel yaitu gabungan data variabel yang bersifat *cross section* dan *time series*. Pengujian hipotesis yang dilakukan untuk memilih model terbaik pada model regresi ini yaitu dengan analisis regresi data panel. uji F, uji T dan *goodness of fit model*.

4.3.1 Hasil Uji F

Uji F pada dasarnya digunakan untuk mengetahui pengaruh variabel independen secara simultan terhadap variabel dependen. Hasil uji F regresi linier berganda model penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 4.5 dibawah ini:

Tabel 4.5. Hasil Uji F

Variabel Dependen	F-statistic	Prob(F-Statistic)	Kesimpulan
Biaya Audit Model (Log_AF)	44,33635	0,000000	Model dapat digunakan

Sumber: Data Diolah (2014)

Berdasarkan hasil uji F diatas, nilai signifikansi yang dihasilkan pada output uji tersebut sebesar 0,000. Nilai signifikansi variabel biaya audit ini berada dibawah 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa ukuran perusahaan, kompleksitas audit, resiko perusahaan, dan ukuran KAP pada model ini secara simultan berpengaruh signifikan terhadap biaya audit.

4.3.2 Uji T

Uji T digunakan untuk mengetahui pengaruh masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen. Hasil uji T dapat dilihat pada Tabel 4.6 sebagai berikut:

Tabel 4.6 Hasil Uji T

Variable	Coeff	Std. Error	t-Stat	Prob	Kesimpulan	Hipotesis
C	8,263	1,2288	6,7248	0,00		
Ukuran Perusahaan	0,469	0,0438	1,0707	0,00	Sig (+)	Dapat dibuktikan
Kompleksitas Audit	0,016	0,0097	1,7011	0,04	Sig (+)	Dapat dibuktikan
Resiko Perusahaan	0,237	0,0762	3,1146	0,00	Sig (+)	Dapat dibuktikan
Ukuran KAP	0,438	0,14009	3,13217	0,00	Sig (+)	Dapat dibuktikan

Sumber: Data Diolah (2014)

Ukuran perusahaan memiliki nilai probabilitas 0,0000 dan menunjukkan arah hubungan secara positif dari hasil regresi panel data. Artinya variabel masa kerja audit berpengaruh signifikan positif terhadap biaya audit. Dari hasil diatas menunjukkan bahwa hipotesis dapat dibuktikan sehingga H_1 dapat diterima.

Variabel kompleksitas audit pada hasil regresi ini menunjukkan berpengaruh signifikan positif terhadap biaya audit. Nilai probabilitas $TotSUB$ sebesar 0,0446 dibawah nilai $\alpha = 5\%$ (signifikansi level 5%). Hipotesis yang dirumuskan dapat di buktikan dengan hasil regresi ini artinya H_2 diterima.

Hasil regresi pada resiko perusahaan menunjukkan bahwa, resiko perusahaan berpengaruh signifikan positif terhadap biaya audit. Hal ini menunjukkan bahwa hasil regresi sesuai dengan hipotesis yang dirumuskan sehingga H_3 dapat diterima.

Regresi data panel variabel ukuran KAP menghasilkan nilai probabilitas sebesar 0,0009 dengan arah hubungan positif. Hasil ini menjelaskan bahwa variabel independen ukuran KAP secara signifikan positif berpengaruh terhadap biaya audit. Level signifikansi variabel ini berada pada level 5% ($p < 0,05$). Hipotesis yang menyatakan bahwa ukuran KAP berpengaruh signifikan positif terhadap biaya audit dapat dibuktikan dengan hasil penelitian ini.

4.3.3 Hasil Uji Goodness of Fit Model

Koefisien determinasi ini digunakan untuk mengukur kecocokan variabel independen terhadap variabel dependen pada model penelitian. Nilai *Adjusted R Square* pada regresi berganda ini menunjukkan seberapa besar variabel independen dapat menjelaskan variabel dependen pada model ini. Hasil uji *R Square* pada model penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 9. tabel sebagai berikut:

Tabel 4.7 Hasil Uji Goodness of Fit Model

Variabel Dependen	Adjusted R Square
Biaya Audit Model (Log_AF)	0002C897967

Sumber: Data sekunder diolah (2014)

Dari hasil uji pada Tabel 4.9. diatas dapat dilihat bahwa nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,897967. Artinya variabel dependen biaya audit sebesar 89,79% dapat dijelaskan oleh ukuran perusahaan, kompleksitas audit, resiko perusahaan dan ukuran KAP sebagai variabel independen, sedangkan sisanya ($100\% - 89,79\% = 10,21\%$) dijelaskan oleh faktor-faktor lain yang tidak terdapat dalam model penelitian. Nilai *adjusted R²* pada penelitian ini relatif tinggi yaitu 89,79% variabel independen dapat menjelaskan variabel dependen.

5. SIMPULAN, KETERBATASAN, DAN REKOMENDASI

5.1 Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh ukuran perusahaan, kompleksitas audit, resiko perusahaan, dan ukuran KAP terhadap biaya audit. Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan pada bab sebelumnya, maka diperoleh kesimpulan bahwa:

1. Ukuran Perusahaan memiliki pengaruh signifikan positif terhadap Biaya Audit. Penilaian ukuran perusahaan menggunakan total aset dapat menggambarkan ukuran perusahaan sebenarnya, konsisten dengan penelitian penelitian terdahulu. Perusahaan yang memiliki aset yang lebih besar akan mempunyai kemampuan di atas perusahaan kecil dalam hal memperoleh modal. Hal ini berbanding lurus dengan kemampuan membayar biaya audit yang lebih tinggi. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Markku dan Schadewitz (2010), Simunic (1996), beserta George *et al.* (2013).
2. Kompleksitas Audit berpengaruh signifikan positif terhadap Biaya Audit. Semakin kompleksitas suatu prosedur audit maka kualitas audit yang dihasilkan semakin baik dan biaya audit yang diterima semakin tinggi. Penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Kim *et al.* (2012), George *et al.* (2013), comprix *et al.* (2012), Ole dan Nielsen (2010) serta Amba dan Fatimah (2013).
3. Resiko Perusahaan (*Client Risk*) berpengaruh signifikan positif terhadap Biaya Audit. Meningkatnya jumlah kegagalan audit dapat menyebabkan tuntutan terhadap auditor. Oleh karena itu, semakin tinggi tingkat resiko perusahaan tersebut, maka prosedur audit tambahan diperlukan yang berdampak juga pada waktu yang diperlukan untuk menyelesaikan audit dari klien tersebut sehingga biaya audit yang di bebana akan meningkat. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Simunic (1996), seetharaman *et al.* (2002), Castrella *et al.* (2010), George *et al.* (2013), Francis dan Stokes (1986), Collier dan Gregory (1996), serta Al-Shammari *et al.* (2008)
4. Ukuran KAP berpengaruh signifikan positif terhadap biaya audit. *Big 4* memiliki pertimbangan profesional, teknikal audit dan reputasi yang lebih baik sehingga biaya audit yang dikenakan lebih besar dari *non-big 4*. Hasil penelitian konsisten dengan penelitian comprix *et al.* (2012), Campa *et al.* (2013), Firth (1985), Pong *et al.* (1994), serta Kim *et al.* (2012)

5.2 Keterbatasan

Dalam penelitian ini, penulis juga mendapatkan beberapa keterbatasan, di antaranya:

1. Jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian ini masih terbatas, yaitu hanya menggunakan sampel perusahaan-perusahaan yang menyediakan akun *profesional fee* atau biaya audit. Hal ini dikarenakan biaya audit merupakan akun yang bersifat sukarela.
2. Terbatasnya sampel perusahaan karena periode pengamatan yang digunakan adalah 4 tahun pre-IFRS dengan horison waktu 2009 sampai dengan 2012.
3. Model penelitian yang diuji hanya satu model yaitu dengan variabel biaya audit sebagai variabel dependen sehingga penulis tidak dapat membandingkan model penelitian dengan variabel dependen lainnya.

5.3 Rekomendasi

Adapun rekomendasi yang dapat diberikan untuk digunakan pada penelitian selanjutnya, antara lain:

1. Melakukan penelitian di negara yang perusahaannya relatif lebih sering dan lebih konsisten dalam pencatatan biaya audit.
2. Memperluas penelitian dengan cara memperpanjang periode penelitian yaitu menambah tahun pengamatan.
3. Melakukan penelitian yang lebih luas dengan melibatkan variabel dependen lainnya selain ukuran perusahaan, kompleksitas audit, resiko perusahaan, dan ukuran KAP.

DAFTAR PUSTAKA

- Al-Shammari, B., Abdullah Al-Yaqout, & Ahmad Al-Husaini. (2008). *Determinants of audit fees in Kuwait*. Journal of the Academy of Business and Economics. Vol 8 (1).
- Ariefianto, & Moch. Doddy. (2012). *Ekonometrika, Esensi dan Aplikasi dengan Menggunakan EViews*. Penerbit Erlangga, Jakarta
- Cameran, M. (2005). *Audit fees and the large auditor premium in the Italian market*. International Journal of Auditing. Vol. 9 (2) pp.129-146.
- Carslaw, Charles A. P. N & Steven E. Kaplan. (1991). *An Examination of Audit Delay: Further Evidence from New Zealand*. Journal of Accounting and Business Research. 22 (85) pp. 21-32.

- Chan, P., M. Ezzamel & D. Gwilliam. (1993). *Determinants of audit fees for quoted UK companies*. Journal of Business Finance and Accounting. Vol. 20 (6) pp. 765-786.
- Chung, D.Y. & W.D. Lindsay. (1988). *The pricing of audit services: The Canadian perspective*. Contemporary Accounting Research. Vol. 5 (1) pp. 19-46.
- Collier, P. & A. Gregory. (1996). *Audit committee effectiveness and the audit fee*. European Accounting Review. Vol. 5. Pp. 177-198.
- Firth, M. (1985). *An analysis of audit fees and their determinants in New Zealand*. Auditing: A Journal of Practice and Theory. Vol. 4 (2) pp. 23-37.
- Francis, J.R. & D.J. Stokes. (1986). *Audit prices, product differentiation and scale economies: Further evidence from the Australian market*. Journal of Accounting Research. Vol. 24 (2) pp. 383-393.
- Francis, J.R. & D.T. Simon. (1987). *A test of audit pricing in the small client segment of the US audit market*. Accounting Review. Vol. 62 (1) pp. 145-157
- Ghosh, A., & R. Pawlewicz. (2009). *The impact of regulation on auditor fees: Evidence from the Sarbanes-Oxley Act*. Auditing: A Journal of Practice & Theory 28 (2): 171–197.
- Hair, J.F. JR., Anderson, R.E, Tatham, R.L. & Black, W.C. (1998). *Multivariate Data Analysis*. Fifth Edition. Prentice Hall, International, Inc.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2007). *Standar Profesional Akuntan Publik*. Salemba Empat. Jakarta.
- Institut Akuntan Publik Indonesia- Kompartemen Akuntan Publik. (2009). *Directory Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik*. Jakarta.
- Joshi, P.L. & H. Al-Bastaki. (2000). Determinants of audit fees: Evidence from the companies listed in Bahrain. *International Journal of Auditing*. Vol. (4) pp. 129-138.
- Karim, A.K. & P. Moizer. (1996). Determinants of audit fees in Bangladesh. *International Journal of Accounting*. Vol. 13 (4) pp. 497- 509.
- Keputusan Institut Akuntan Publik Indonesia Nomor: 024/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan Fee Audit. Tanggal 2 Juli 2008.
- Kim, J.B., Liu, X., & Zheng L., (2012). “*The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Audit Fees: Theory and Evidence*”. The Accounting Review, Vol. 87, No. 6, Pp. 2061–2094.
- Krishnan, G. 2005. *The association between Big 6 auditor industry expertise and the asymmetric timeliness of earnings*. Journal of Accounting, Auditing and Finance 20 _3_: 209–228.
- Ole, Friis & Mogens, Nielsen. (2010). *Audit Fee and IFRS Accounting is Information Costly?* Discussion Papers on Business and Economics No. 3/2010 ISBN 978-87-91657-39-9
- Palmrose, Z.V. (1986). *Audit fees and auditor size: Further evidence*. Journal of Accounting Research. Vol. 24 (2) pp. 405-411.
- Pong C. M. & Whittington (1994). *The Determinants of audit fees: some empirical models*. Journal of Business Finance & Accounting, 21 (8).
- Seetharaman, A., F. Gul, & S. Lynn. (2002). *Litigation risk and audit fees: Evidence from U.K. firms crosslisted on U.S. markets*. Journal of Accounting and Economics 33 (1): 91–115.
- Simunic, D.A. (1980). *The pricing of audit services: Theory and evidence*. Journal of Accounting Research. Vol. 22 (3) pp.161-190.