

BAB II

KAJIAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Teori Agensi

Hubungan keagenan terjadi ketika ada kontrak kerja antara *principal* dengan *agent*. Pihak *principal* merupakan pemilik perusahaan akan meminta *agent* (manajer) untuk mengelola perusahaan. Pihak *principal* akan memberikan otoritas kepada *agent* untuk melakukan pengambilan keputusan. *Agent* sebagai pihak yang mengelola perusahaan tentunya memiliki informasi yang lebih banyak mengenai kondisi perusahaan (Anthony dan Govindarajan, 2009 dalam Huri dan Syofyan, 2019).

Informasi mengenai internal dan prospek perusahaan di masa yang akan datang lebih banyak dimiliki oleh manajer dibandingkan pemilik perusahaan. Hal tersebut dikarenakan manajer merupakan pengelola perusahaan. Manajer sebagai pengelola perusahaan wajib menyampaikan informasi mengenai kinerja perusahaan kepada pemilik perusahaan. Informasi tersebut dapat diungkapkan dalam bentuk laporan keuangan. Pada saat menyampaikan informasi mengenai kinerja perusahaan terkadang manajer tidak menyampaikan kinerja perusahaan yang sesungguhnya. Keadaan tersebut dinamakan informasi yang tidak simetris atau asimetri informasi (Lisa, 2012).

Manajer akan memanfaatkan kondisi asimetri informasi dengan bertindak oportunitis yaitu tindakan yang menguntungkan diri sendiri. Manajer dapat

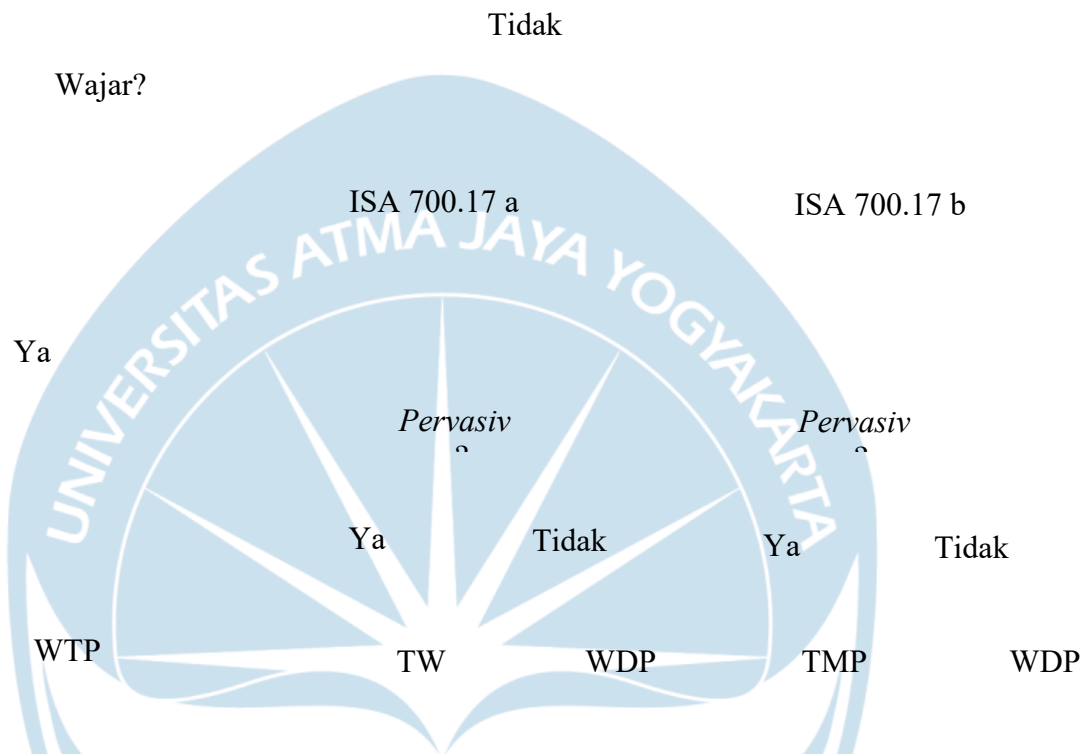
membuat laporan keuangan yang tidak sesuai dengan kondisi yang sesungguhnya sehingga dapat menyesatkan *principal* (Lisa, 2012).

Adanya kemungkinan tindakan oportunitis mempengaruhi laporan laporan keuangan maka diperlukan auditor sebagai pihak independen yang mampu menjembatani benturan kepentingan antara pihak pemegang saham (*principal*) dengan pihak agen, yaitu memberi penilaian dan pernyataan pendapat (opini) terhadap kewajaran laporan keuangan yang disajikan (Lee, 1993). Perusahaan yang memakai jasa auditor harus membayar *fee* dengan imbalan wajar atas penyelesaian pekerjaan audit yang dilakukan auditor (Huri dan Syofyan, 2019). Jumlah imbalan atau upah yang diberikan kepada auditor pekerjaan audit yang dikerjakan disebut *audit fee* (Suhantiar, 2014).

2.2. Audit Laporan Keuangan

Laporan posisi keuangan (neraca), laporan laba-rugi komprehensif, laporan perubahan ekuitas dan laporan arus kas, termasuk ringkasan kebijakan akuntansi signifikan dan informasi penjelasan lain merupakan laporan keuangan yang diaudit (Jusup, 2014). Auditor harus menyampaikan opini perihal apakah laporan keuangan yang dibuat bebas dari salah saji material berlandaskan kerangka pelaporan yang berlaku. Ketika akan membuat opini tersebut, auditor harus merumuskan perihal apakah auditor telah mendapatkan asumsi yang mencukupi atau wajar perihal apakah laporan keuangan secara utuh bebas dari salah saji yang material. Auditor juga harus menyimpulkan apakah salah saji material yang terjadi akibat kecurangan atau kesalahan (Tuanakotta, 2014).

Berikut ini ditampilkan gambar kerangka pelaporan keuangan yang disajikan secara wajar (*fair presentation*).



Gambar 2.1

Kerangka Pelaporan Keuangan Penyajian yang Wajar

Sumber: Tuanakotta (2014)

Penjelasan berikut merupakan deskripsi perihal formulasi opini auditor sesudah melaksanakan audit laporan keuangan (Tuanakotta, 2014):

1. Pada jajaran genjang pertama terdapat ketentuan yang patut dirumuskan auditor setelah menilai bukti-bukti audit yang didapat dan tidak didapatnya. Kesimpulan ini, dalam bentuk lugasnya, menanggapi pertanyaan “Wajar?”
2. Apabila tanggapan akan pertanyaan “Wajar?” ialah Ya, selanjutnya auditor memberikan opini WTP (wajar tanpa pengecualian atau *unqualified opinion*). Apabila tanggapannya tidak, alhasil auditor memberikan

modifikasi atas opini. Opini yang dimodifikasi ialah opini selain WTP. Rinciannya bergantung pada dalil-dalil berikut.

3. Dalil pertama, auditor mendapatkan salah saji yang material pada laporan keuangan. Tumpuannya ialah ISA 700.17a. Atau, dalil kedua, auditor tidak menemukan bukti audit yang cukup dan tepat. Tumpuannya ialah ISA 700.17b.
4. Pertanyaan kedua, diperlihatkan dengan dua jajaran genjang mengandung pertanyaan: Pervasif? Pertanyaan ini diarahkan pada dalil pertama dan kedua.
5. Apabila dalil pertama pervasif, auditor memberikan opini TW (tidak wajar atau *adverse opinion*). Apabila dalil pertama tidak pervasif, auditor memberikan opini WDP (wajar dengan pengecualian atau *qualified opinion*).
6. Apabila dalil kedua pervasif, auditor memberikan opini TMP (tidak menyatakan pendapat atau *disclaimer of opinion*). Apabila dalil kedua tidak pervasif, auditor memberikan opini WDP (Wajar dengan Pengecualian atau *qualified opinion*).

Opini WTP (wajar tanpa pengecualian) pada laporan keuangan yang dibubuhkan auditor merupakan opini yang diharapkan oleh pihak klien. Berdasarkan ISA, auditor harus memodifikasi laporan apabila auditor tidak dapat merumuskan opini WTP setelah melaksanakan dan menyelesaikan proses auditnya. Auditor wajib memberikan *modified audit opinion* jika laporan keuangan yang disusun perusahaan memuat salah saji material berlandaskan bukti audit yang

dikumpulkannya. Auditor juga akan memberikan *modified audit opinion* jika tidak memperoleh bukti yang cukup ketika melakukan audit laporan keuangan sehingga tidak dapat menyimpulkan dengan tepat apakah laporan keuangan yang dibuat perusahaan bebas dari salah saji material (Tuanakotta, 2014).

Pendapat audit yang dimodifikasi (*modified audit opinion*) ada tiga jenis yakni (Tuanakotta, 2014):

1. Wajar dengan pengecualian (*Qualified Opinion*)

Auditor akan merumuskan opini wajar tanpa pengecualian apabila mengacu pada bukti audit yang cukup ditemukan adanya salah saji tetapi tidak pervasif. Selain itu auditor akan merumuskan opini audit wajar dengan pengecualian ketika auditor tidak mendapatkan bukti audit yang cukup sebagai dasar dalam memberikan opini namun salah saji material yang mungkin terjadi tidak pervasif.

2. Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Auditor bakal merumuskan opini tidak wajar apabila mengacu pada bukti audit yang cukup dan memadai, laporan keuangan memuat salah saji material dan pervasif.

3. Tidak Menyatakan Pendapat (*Disclaimer Opinion*)

Auditor bakal merumuskan opini tidak menyatakan pendapat apabila laporan keuangan entitas memuat salah saji material dan pervasif namun auditor tidak mendapatkan bukti audit yang cukup dan tepat sebagai acuan dalam memberikan opini.

2.3. *Audit Fee*

Akuntan publik yang memberikan jasa audit akan memperoleh imbalan atau upah dari klien atau disebut dengan *audit fee*. Pihak akuntan publik atau Kantor Akuntan publik akan membuat kesepakatan mengenai besarnya imbalan jasa ketika memberikan jasa audit. Kesepakatan tersebut akan disampaikan didalam surat perikatan (Peraturan Pengurus Nomor 2 Tahun 2016). Mengacu pada Peraturan Pengurus Nomor 2 Tahun 2016, auditor harus meninjau beberapa hal ketika menentukan imbalan jasa audit, yakni:

1. Ruang lingkup pekerjaan yang dibutuhkan klien.
2. Kebutuhan waktu yang dihabiskan untuk tahap-tahapan audit.
3. Tugas dan tanggung jawab berdasarkan hukum (*statutory duties*).
4. Tingkat keahlian (*levels of expertise*) dan tanggung jawab yang tertaut pada pekerjaan yang dilaksanakan.
5. Kerumitan suatu pekerjaan.
6. Jumlah orang dan jumlah waktu yang dibutuhkan dan secara efektif dihabiskan oleh anggota dan stafnya guna mengerjakan pekerjaan.
7. Sistem pengendalian mutu kantor.
8. Basis penentuan imbalan jasa yang disetujui.

Ketika memberikan audit laporan keuangan, auditor independen memiliki hak untuk memperoleh imbalan jasa berlandaskan persetujuan antara auditor independen dengan klien yang tercantum dalam surat perikatan. Kebijakan yang dipakai sebagai acuan untuk mengkalkulasi besarnya imbalan jasa wajib ditetapkan oleh anggota yang berperan sebagai pemimpin rekan dan/atau rekan akuntan publik

pada KAP. Besarnya imbalan jasa ditentukan beberapa kebijakan, yaitu (Peraturan Pengurus Nomor 2 Tahun 2016):

1. Total *fee* standar per jam (*hourly charge out rate*) bagi tiap-tiap tingkatan staf auditor.
2. Kebijaksanaan penetapan harga bagi penetapan harga yang berbeda serta tarif imbalan jasa standar.
3. Sistem penetapan total keseluruhan *fee* yang akan diminta pada perusahaan ditulis pada surat perjanjian.

Agar auditor dapat melakukan audit tidak melanggar kode etik, Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) serta ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku maka Institut Akuntan Publik Indonesia membuat indikator batas bawah tarif penagihan sebagai suatu parameter terpenuhinya imbalan jasa yang memadai. Ketetapan parameter batas bawah tarif penagihan ialah (Peraturan Pengurus Nomor 2 Tahun 2016):

Tabel 2.1

Batas Bawah Tarif Penagihan Per Jam

Kategori Wilayah	Junior Auditor	Senior Auditor	Supervisor	Manager	Partner
Jabodetabek	100.000	150.000	300.000	700.000	1.500.000
Luar Jabodetabek	70.000	125.000	200.000	500.000	1.200.000

Sumber: Peraturan Pengurus Nomor 2 Tahun 2016

Tabel di atas merupakan acuan dalam penentuan imbalan jasa dan nilai tersebut merupakan batas minimal yang dapat dipakaitetika menentukan imbalan jasa. Anggota bisa menetapkan *audit fee* per jam yang lebih tinggi dari batas bawah tarif per jam jika kondisi dan karakteristik berbeda. Prosedur audit yang tidak cocok

dengan kode etik, SPAP dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dapat terjadi jika nilai imbalan jasa per jam yang ditentukan anggota di bawah nilai indikator batas bawah yang telah ditetapkan (Peraturan Pengurus Nomor 2 Tahun 2016).

2.4. Kompleksitas Perusahaan

Kompleksitas perusahaan menurut Fachriyah (2011) dalam Huri dan Syofan (2019) adalah hal-hal perihal kerumitan yang ada pada sebuah perusahaan. Kompleksitas audit bisa dihitung dari jumlah cabang dan anak perusahaan baik di dalam negeri ataupun di luar negeri (El-Gammal, 2012 dalam Hasan, 2017). Sandra dan Patrick (1996) dalam Hasan (2017) menerangkan bahwa ketika perusahaan memiliki cabang atau anak perusahaan dalam jumlah yang banyak maka memerlukan waktu yang lama dalam melakukan audit laporan keuangan. Selain itu, memerlukan tingkat keahlian yang tinggi agar opini atas laporan keuangan yang diberikan akurat. Waktu yang lebih lama dan anggota tim dengan keahlian yang tinggi tentunya menyebabkan perusahaan wajib menyiapkan biaya tambahan atas pekerjaan audit yang dilaksanakan auditor eksternal.

Anak perusahaan ialah perusahaan yang dimiliki oleh pihak lain, baik secara langsung ataupun tidak langsung, lewat satu atau lebih badan atau perusahaan lainnya. Sebagian atau seluruh modal anak perusahaan ialah milik perusahaan induk sehingga perusahaan induk mengendalikan anak perusahaan. Kepemilikan atas anak perusahaan menyebabkan harus membuat laporan keuangan konsolidasi.

Adanya keharusan membuat laporan keuangan konsolidasi maka transaksi yang dimiliki klien semakin rumit (Nugrahani dan Sabeni 2013).

Parameter dari kerumitan suatu perusahaan yaitu banyaknya transaksi karena banyaknya anak perusahaan, mata uang asing, banyaknya cabang maupun adanya operasi bisnis di luar negeri. Kompleksitas perusahaan juga menjadi meningkat ketika lokasi anak perusahaan berbeda-beda. Pada perusahaan multinasional, kebutuhan akan tata kelola perusahaan, praktek usaha dan perbedaan dalam standar akuntansi lebih besar. Hal tersebut menyebabkan perusahaan multinasional akan membuat laporan keuangan dengan lebih rinci, kondisi tersebut akan meningkatkan kompleksitas dalam melaksanakan audit laporan keuangan (Harjinder *et al*, 2010 dalam Huri dan Syofan, 2019).

2.5. Debt to Total Assets Ratio

Dana atau modal yang diperoleh atau dipinjam perusahaan dari pihak lain disebut dengan utang atau liabilitas. Salah satu yang dapat dilakukan perusahaan untuk mendapatkan pinjaman dana dari pihak lain yaitu dengan mengeluarkan obligasi. Perusahaan juga bisa melakukan peminjaman pada lembaga keuangan misalnya bank. Utang senantiasa menimbulkan biaya peminjaman, biasanya melalui bunga. Ketika jatuh tempo maka perusahaan wajib melunasi utang (Subramanyam, 2017).

Ada beberapa jenis utang, antara lain utang jangka panjang yaitu pinjaman dengan jangka waktu lebih dari satu tahun. Obligasi dan wesel yang dibuat untuk publik (utang publik); pinjaman berjangka dan wesel jangka panjang (utang swasta)

merupakan contoh dari utang jangka panjang. Ketika perusahaan membutuhkan dana dalam jumlah yang besar misalnya untuk membuat proyek jangka panjang maka perusahaan akan melakukan pinjaman dalam jangka panjang. Utang jangka panjang akan diklasifikasikan sebagai liabilitas jangka panjang pada laporan posisi keuangan. Ketika utang jangka panjang jatuh temponya kurang dari satu tahun maka pada laporan posisi keuangan akan diklasifikasikan sebagai liabilitas jangka pendek atau disebut dengan bagian lancar dari utang jangka panjang (Subramanyam, 2017).

Utang jangka pendek juga akan dilakukan perusahaan. Biasanya bunga yang ditawarkan untuk peminjaman jangka pendek lebih kecil dibandingkan bunga dari pinjaman jangka panjang. Pembayaran atas pinjaman jangka pendek tentunya lebih berisiko sebab perusahaan harus melunasi pinjaman tersebut dengan jangka waktu yang lebih pendek dibandingkan pinjaman jangka panjang. *Revolvers* (pinjaman berulang), tagihan diskonto, serta surat berharga komersial (*commercial paper*) merupakan contoh dari peminjaman jangka pendek. Perusahaan biasanya melakukan utang jangka pendek untuk pemenuhan dana modal kerja. Pada laporan posisi keuangan, pinjaman jangka pendek diklasifikasikan sebagai liabilitas jangka pendek (Subramanyam, 2017).

Debt to total assets ratio menggambarkan perbandingan antara utang dan aset. Tingginya *debt to total assets ratio* menggambarkan jika makin besar utang perusahaan. Utang perusahaan yang tinggi menyebabkan risiko keuangan yang dihadapi perusahaan semakin tinggi pula, yaitu kesulitan tidak mampu membayar pinjaman (Sari dkk, 2019). Kesulitan keuangan dapat menyebabkan perusahaan

melakukan salah saji, hal tersebut dilakukan untuk menutupi buruknya keuangan perusahaan (Arens dan Loebbecke, 1988 dalam Yulianti dkk, 2019). Oleh sebab itu auditor yang mengerjakan audit laporan keuangan pada perusahaan dengan *debt to total assets ratio* yang tinggi harus memiliki kompetensi yang tinggi. Ketika auditor memiliki kompetensi maka auditor dapat mendeteksi jika ada salah saji material. Selain itu, proses audit yang dilaksanakan akan semakin rumit serta membutuhkan waktu yang cukup lama akibatnya mempengaruhi penetapan *audit fee* (Yulianti dkk, 2019).

Debt to total assets ratio ialah perbandingan antara utang dengan total aset mengukur persentase dana yang diberikan oleh kreditor. *Debt to total assets ratio* dinyatakan sebagai berikut (Brigham dan Houston, 2010):

$$\text{Debt to Total Assets Ratio} = \frac{\text{Total Utang}}{\text{Total Aset}}$$

Total utang merupakan keseluruhan utang lancar dan utang jangka panjang. Kreditor malah menyenangi rasio utang yang rendah sebab semakin rendah rasio utang, makin besar perlindungan atas kerugian kreditor apabila timbul likuidasi. Disisi lain, pemegang saham menginginkan laba dalam jumlah yang besar yaitu dengan cara memperbanyak *leverage* (Brigham dan Houston, 2010).

2.6. Profitabilitas

Salah satu parameter penting untuk melihat prospek perusahaan di masa datang dari sudut pandang investor yakni dengan meninjau seberapa besar pertumbuhan profitabilitas perusahaan. Petunjuk ini harus diamati guna melihat

sejauh mana investasi yang akan dijalankan investor di suatu perusahaan dapat mendapatkan *return* yang pantas dengan tingkat yang diinginkan investor (Tandelilin, 2010).

Profitabilitas dalam penelitian ini diukur menggunakan *return on equity*. *Return on equity* ialah pengembalian atas ekuitas. *Return on equity* diuraikan sebagai berikut (Brigham dan Houston, 2010):

$$\text{Return on equity} = \frac{\text{Laba bersih}}{\text{Ekuitas}}$$

Return on equity (ROE) mencerminkan pengaruh dari seluruh rasio lain dan merupakan ukuran kinerja tunggal yang terbaik dilihat dari kaca mata akuntansi. Hal tersebut dijelaskan pada kasus-kasus berikut ini. Pertama, ROE tidak memikirkan risiko. Pemegang saham akan meninjau risiko sebab pemegang saham memikirkan pengembalian yang akan diperoleh. Berikut merupakan ilustrasi pendapat ini, andaikan dalam satu perusahaan terdapat dua divisi. Divisi S mempunyai arus kas yang konstan dan ROE senilai 15 persen yang bisa diramalkan. Perkiraan ROE Divisi R bisa jadi tidak terwujud walaupun memiliki estimasi ROE sebesar 19 persen sebab arus kas divisi R cukup berisiko. Apabila estimasi ROE-nya ternyata terpenuhi alhasil manajer divisi R akan mendapat bonus yang lebih tinggi dibandingkan divisi S sebab kompensasi yang diterima berdasarkan ROE. Manajer divisi R akan menerima bonus yang lebih tinggi walaupun divisi S mampu memberikan imbalan untuk pemegang saham yang lebih tinggi sebab risiko divisi R lebih rendah. Meningkatkan ROE dengan memakai *leverage* dalam jumlah besar tidak terlalu baik sebab mengorbankan risiko yang lebih tinggi (Brigham dan Houston, 2010).

Kedua, ROE tidak memperhitungkan jumlah modal yang telah diinvestasikan. Andaikata, ada suatu proyek A yang diberi investasi suatu perusahaan sebesar \$100, mempunyai ROE senilai 50 persen. Proyek B yang mempunyai ROE 40 persen diberi investasi sebesar \$1.000.000. Risiko dimiliki oleh kedua proyek ini, dan keuntungan atas investasi dari proyek-proyek tersebut sama-sama jauh di atas biaya modal perusahaan. Pada kasus ini, kekayaan pemegang saham akan mengalami peningkatan namun dalam jumlah yang kecil dari proyek A namun mempunyai ROE yang lebih tinggi. Di sisi lain, nilai tambah bagi pemegang saham lebih besar diperoleh dari proyek B walaupun mempunyai ROE yang lebih rendah (Brigham dan Houston, 2010).

Ketiga, asumsikan manajer mengendalikan suatu divisi dalam perusahaan besar. Ukuran kinerja dan bonus perusahaan berdasarkan ROE. Divisi manajer tersebut memperoleh ROE yang besar yaitu 45 persen mendekati akhir tahun. Saat ini, manajer mempunyai kesempatan untuk melakukan investasi pada suatu proyek besar dengan risiko rendah yang mempunyai perkiraan ROE senilai 35 persen. Jumlah ini jauh di atas biaya modal perusahaan. Manajer kemungkinan tidak mau melaksanakan investasi ini sebab akan menurunkan angka rata-rata ROE divisi manajer tersebut meskipun proyek ini menguntungkan, yang selanjutnya menyebabkan bonus akhir tahun yang akan diperoleh manajer turun (Brigham dan Houston, 2010).

Tiga contoh di atas, menggambarkan bahwa dalam menetapkan pengaruh proyek pada nilai pemegang saham, *return* suatu proyek yang wajib dikombinasikan dengan risiko dan ukurannya.

$$\text{Nilai} = f(\text{ROE}, \text{Risiko}, \text{Ukuran})$$

ROE hanya sekedar satu aspek dari persamaan nilai. Akan ada dua faktor lain yang terpengaruh jika suatu perusahaan melakukan upaya menumbuhkan ROE, tindakan yang dibuat guna menumbuhkan ROE yang diinginkan mungkin dalam beberapa kasus tidak konsisten dengan penambahan harta pemegang saham (Brigham dan Houston, 2010). ROE yang tinggi umumnya memiliki hubungan positif dengan harga saham yang tinggi sehingga investor menyukai ROE yang tinggi (Brigham dan Houston, 2010).

2.7. Penelitian Terdahulu

Berikut ini akan ditampilkan ikhtisar hasil penelitian oleh peneliti-peneliti sebelumnya.

Tabel 2.2.

Penelitian Terdahulu

Nama Peneliti	Topik	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
Hasan (2017)	Pengaruh Kompleksitas Audit, Profitabilitas Klien, Ukuran	Variabel terikat: <i>audit fee</i> Variabel bebas: kompleksitas audit,	- <i>Audit fee</i> akan meningkat ketika kompleksitas audit meningkat.

	Perusahaan dan Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap <i>Audit Fee</i>	profitabilitas klien, ukuran perusahaan dan ukuran kantor akuntan publik	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Audit fee</i> akan meningkat ketika profitabilitas klien meningkat. - <i>Audit fee</i> akan meningkat ketika ukuran perusahaan meningkat. - <i>Audit fee</i> akan meningkat ketika diaudit oleh Kantor Akuntan Publik <i>Big Four</i>.
Primasari dan Zulaikha (2017)	Pengaruh Manajemen Laba, Ukuran Perusahaan dan <i>Leverage</i> Terhadap Biaya Audit pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia	Variabel terikat: biaya audit Variabel bebas: manajemen laba, ukuran perusahaan dan <i>leverage</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Biaya audit akan meningkat ketika manajemen laba meningkat. - Biaya audit akan meningkat ketika ukuran perusahaan meningkat. - Biaya audit akan turun ketika <i>leverage</i> meningkat.

Nama Peneliti	Topik	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
Sanusi dan Purwanto (2017)	Analisis Faktor yang Mempengaruhi Biaya Audit Eksternal	Variabel terikat: biaya audit eksternal Variabel bebas: ukuran perusahaan, profitabilitas	<ul style="list-style-type: none"> - Biaya audit eksternal tidak dipengaruhi oleh ukuran perusahaan. - Biaya audit eksternal tidak dipengaruhi oleh profitabilitas perusahaan.

		<p>perusahaan, risiko perusahaan, kompleksitas perusahaan, jenis industri, ukuran Kantor Akuntan Publik, <i>audit report lag</i>, ukuran komite audit, piutang perusahaan, dan persediaan perusahaan</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Biaya audit eksternal meningkat ketika risiko perusahaan meningkat. - Biaya audit eksternal meningkat ketika kompleksitas perusahaan meningkat. - Jenis industri berpengaruh positif terhadap biaya audit eksternal. - Biaya audit eksternal meningkat ketika diaudit oleh Kantor Akuntan Publik <i>Big Four</i>. - Biaya audit eksternal tidak dipengaruhi oleh <i>audit report lag</i>. - Biaya audit eksternal tidak dipengaruhi oleh ukuran komite audit. - Biaya audit eksternal tidak dipengaruhi oleh piutang perusahaan. - Biaya audit eksternal meningkat ketika persediaan meningkat.
--	--	--	--

Nama Peneliti	Topik	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
Huri dan Syofyan (2019)	Pengaruh Jenis Industri, Ukuran Perusahaan, Kompleksitas Perusahaan dan Profitabilitas Klien Terhadap	Variabel terikat: <i>audit fee</i> Variabel bebas: jenis industri, ukuran perusahaan, kompleksitas	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Audit fee</i> tidak dipengaruhi oleh jenis industri. - Ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap <i>audit fee</i>.

	<i>Audit Fee</i> (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013-2017)	perusahaan dan profitabilitas klien	<ul style="list-style-type: none"> - Kompleksitas perusahaan tidak mempengaruhi <i>audit fee</i>. - <i>Audit fee</i> akan meningkat ketika profitabilitas klien meningkat.
Zielma dan Widyawati (2019)	Ukuran perusahaan, ukuran KAP, kompleksitas perusahaan dan <i>audit tenure</i> berpengaruh terhadap <i>audit fee</i>	Variabel terikat: <i>audit fee</i> Variabel bebas: Ukuran perusahaan, ukuran KAP, kompleksitas perusahaan dan <i>audit tenure</i>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Audit fee</i> akan meningkat ketika ukuran perusahaan meningkat. - <i>Audit fee</i> akan meningkat ketika diaudit oleh Kantor Akuntan Publik <i>Big Four</i>. - <i>Audit fee</i> tidak dipengaruhi oleh kompleksitas perusahaan. - <i>Audit fee</i> tidak dipengaruhi oleh <i>audit tenure</i>.
Fisabilillah dkk (2020)	Pengaruh Ukuran Perusahaan, Risiko Perusahaan, dan Profitabilitas Klien Terhadap <i>Audit Fee</i>	Variabel terikat: <i>audit fee</i> Variabel bebas: ukuran perusahaan, risiko perusahaan, dan profitabilitas klien	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Audit fee</i> akan meningkat ketika ukuran perusahaan meningkat. - <i>Audit fee</i> tidak dipengaruhi oleh risiko perusahaan. - <i>Audit fee</i> akan meningkat ketika profitabilitas meningkat.

Nama Peneliti	Topik	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
Tat dan Murdiawati (2020)	Faktor-faktor Penentu Tarif Biaya Audit Eksternal (<i>Audit Fee</i>) pada	Variabel terikat: tarif biaya audit eksternal Variabel bebas: koneksi politik,	<ul style="list-style-type: none"> - Koneksi politik berpengaruh positif terhadap tarif biaya audit eksternal.

	Perusahaan Non-Keuangan	dewan komisaris independen, kompleksitas perusahaan, ukuran KAP dan profitabilitas	<ul style="list-style-type: none"> - Tarif biaya audit eksternal tidak dipengaruhi oleh dewan komisaris independen. - Tarif biaya audit eksternal akan meningkat ketika kompleksitas perusahaan meningkat. - Tarif biaya audit eksternal akan meningkat ketika diaudit oleh KAP <i>Big Four</i>. - Tarif biaya audit eksternal tidak dipengaruhi oleh profitabilitas.
Yusica dan Sulistyowati (2020)	Penentuan <i>Audit Fee</i> Ditinjau dari Kompleksitas Perusahaan, Internal Audit dan Risiko Audit	Variabel terikat: <i>audit fee</i> Variabel bebas: kompleksitas perusahaan, internal audit dan risiko audit	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Audit fee</i> akan meningkat ketika kompleksitas perusahaan meningkat. - Internal audit berpengaruh negatif terhadap <i>audit fee</i>. - <i>Audit fee</i> tidak dipengaruhi oleh risiko audit.

Nama Peneliti	Topik	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
Azizah, Nazar dan Pratama (2021)	Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik, Profitabilitas, dan	Variabel terikat: <i>audit fee</i> Variabel bebas: ukuran kantor	- <i>Audit fee</i> tidak dipengaruhi oleh ukuran Kantor Akuntan Publik.

	Risiko Perusahaan Terhadap <i>Audit Fee</i> (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2016-2019)	akuntan publik, profitabilitas, dan risiko perusahaan	<ul style="list-style-type: none"> - Profitabilitas berpengaruh positif terhadap <i>audit fee</i>. - Risiko Perusahaan berpengaruh positif terhadap <i>audit fee</i>.
--	---	---	---

2.8. Pengembangan Hipotesis

1. Pengaruh Kompleksitas Perusahaan Terhadap *Audit Fee*

Definisi kompleksitas perusahaan mengacu Fachriyah (2011) dalam Huri dan Syofan (2019) ialah perihal kerumitan yang terdapat pada suatu perusahaan. Kompleksitas perusahaan dapat diukur dari jumlah anak perusahaan (El-Gammal, 2012 dalam Hasan, 2017). Anak perusahaan yang dipunyai perusahaan dapat di dalam negeri ataupun di luar negeri. Perusahaan harus membuat laporan keuangan konsolidasi. Ketika anak perusahaan berada di luar negeri, tentunya kegiatan operasi berada di luar negeri serta transaksi memakai mata uang asing (Huri dan Syofyan, 2019). Selain itu juga memiliki perbedaan standar akuntansi jika anak perusahaan berada di beberapa negara (Harjinder *et al.*, 2010 dalam Huri dan Syofan, 2019). Hal ini akan meningkatkan kompleksitas audit (Huri dan Syofyan, 2019).

Yulianti dkk (2019) juga mengungkapkan bahwa ketika perusahaan memiliki banyak anak perusahaan maka KAP harus memperoleh bukti audit pemeriksaan yang lebih banyak pula pada anak perusahaan tersebut. Auditor wajib melaksanakan penyelidikan ke lokasi-lokasi anak perusahaan yang terletak diberbagai tempat. Alhasil, *audit fee* yang diberikan pada *auditee*

lebih tinggi dibandingkan *auditee* dengan jumlah anak perusahaan yang lebih sedikit.

Hasil penelitian Hasan (2017) memperlihatkan jika kompleksitas audit berpengaruh positif terhadap *audit fee*. Hasil penelitian Sanusi dan Purwanto (2017) serta Tat dan Murdiawati (2020) juga memperlihatkan jika kompleksitas perusahaan berpengaruh positif terhadap biaya audit eksternal. Hasil penelitian Huri dan Syofyan (2019) serta Zielma dan Widyawati (2019) memperlihatkan hasil yang berbeda yaitu kompleksitas perusahaan tidak berpengaruh terhadap *audit fee*. Bersumber dari penjelasan di atas maka hipotesis yang diutarakan ialah:

H₁: Kompleksitas perusahaan berpengaruh positif terhadap *audit fee*.

2. Pengaruh *Debt to Total Assets Ratio* Terhadap *Audit Fee*

Debt to total assets ratio ialah perbandingan antara utang dengan total aset menghitung persentase dana yang didanai oleh kreditor (Brigham dan Houston, 2010). Risiko terjadinya salah saji material yang mengarah pada kecurangan akan semakin tinggi ketika perusahaan menghadapi tekanan keuangan (Lou dan Wang, 2009 dalam Nugraha, 2017). Berdasarkan Standar Audit 315, auditor harus memperhitungkan banyak hal ketika mempertimbangkan atas penetapan suatu risiko menjadi risiko yang signifikan (*significant risk*), antara lain Risiko yang ditemukan tersebut ialah suatu risiko kecurangan; Risiko yang ditemukan tersebut berkenaan dengan perubahan terkini yang nyata dalam bidang ekonomi, akuntansi atau lainnya,

dan sebagai akibatnya, memerlukan perhatian spesifik; Kompleksitas transaksi; Risiko yang ditemukan tersebut menyangkut transaksi signifikan dengan pihak yang berelasi serta Risiko yang ditemukan tersebut menyangkut transaksi penting yang muncul di luar kegiatan bisnis normal entitas, atau yang tampaknya tidak biasa (Fisabilillah dkk, 2020).

Debt to total assets ratio dihitung dari total utang dibagi dengan total aset. Ketika auditor melakukan audit utang usaha, perusahaan diharapkan memberikan laporan penerimaan barang yang bernomor urut tercetak serta menyediakan semua laporan penerimaan barang dari catatan akuntansi sehingga auditor akan lebih mudah memeriksa apakah semua liabilitas telah dicatat. Auditor juga harus memeriksa apakah ada dokumen kesepakatan dengan pemasok berkaitan dengan pengurangan harga atau diskon ketika terjadinya transaksi pembelian (Jusup, 2014).

Akun-akun yang termasuk dalam aset antara lain piutang usaha, persediaan dan aset tetap. Ketika auditor melakukan audit mengenai kemungkinan kesalahan penyajian piutang usaha, auditor juga melakukan analisis pada akun penjualan. Hal ini dikarenakan ada hubungan erat antara akun laba rugi dengan neraca. Auditor harus mereview piutang usaha yang bersaldo besar dan jumlahnya tidak biasa, akun piutang yang sudah lama tidak dilunasi, piutang kepada perusahaan afiliasi, piutang kepada direksi dan staf perusahaan, serta piutang bersaldo kredit (Jusup, 2014).

Pada banyak perusahaan, persediaan seringkali merupakan akun terbesar, auditor sering menghadapi masalah dalam memeriksa keberadaan

dan penilaian persediaan. Akibatnya persediaan menjadi rentan terhadap manipulasi oleh manajemen yang berkeinginan untuk mencapai suatu tujuan pelaporan keuangan tertentu. Persediaan seringkali juga berbentuk barang siap untuk dijual, maka persediaan rentan terhadap penggelapan. Selain itu, banyak perusahaan besar memiliki aneka ragam persediaan yang berada di lokasi yang tersebar, sehingga membuat perusahaan menambahkan persediaan fiktif pada catatan akuntansinya. Auditor wajib memeriksa keberadaan fisik. Auditor harus berhati-hati dalam melakukan audit. Pengambilan sampel tidak pada semua lokasi memudahkan bagi klien untuk memindahkan barang ke lokasi yang akan diuji (Jusup, 2014).

Auditor harus waspada dengan kemungkinan klien melakukan kesalahan berupa tidak memasukkan biaya pengangkutan dan biaya pemasangan yang berjumlah material sebagai bagian dari biaya perolehan suatu pembelian aset. Penggolongan dalam pencatatan transaksi ke dalam akun harus tepat, sehingga auditor harus memeriksanya dengan teliti. Bisa terjadi pembelian peralatan yang seharusnya dibukukan sebagai peralatan pabrik, tetapi klien mencatatnya sebagai peralatan kantor atau sebagai bagian dari bangunan. Sejumlah peralatan besar dan mesin-mesin seringkali disediakan atas dasar sewa guna. Auditor harus memeriksa kontrak pembelian atau sewa guna untuk memastikan bahwa pengkapitalisasian peralatan telah dilakukan dengan tepat (Jusup, 2014). Auditor akan membebankan *audit fee* yang tinggi sebab kondisi tersebut menyebabkan auditor harus melakukan pekerjaan audit dengan baik dan terperinci (Fisabilillah dkk, 2020).

Penelitian Sanusi dan Purwanto (2017) memperoleh *debt to total assets ratio* berpengaruh positif terhadap *audit fee*. Penelitian yang dikerjakan Primasari dan Zulaikha (2017) memperoleh hasil *leverage* yang diproksi dengan *debt to total assets ratio* berpengaruh negatif terhadap *audit fee*. Hasil penelitian Azizah dkk (2021) memperoleh hasil risiko perusahaan yang dihitung menggunakan *debt to total assets* berpengaruh positif terhadap *audit fee*. Bersumber dari penjelasan di atas alhasil hipotesis yang diutarakan ialah:

H₂: *Debt to total assets ratio* berpengaruh positif terhadap *audit fee*.

3. Pengaruh Profitabilitas Terhadap *Audit Fee*

Profitabilitas ialah kecakapan perusahaan menciptakan laba (Prastowo, 2014). Profitabilitas dalam penelitian ini dihitung menggunakan *return on equity*. *Return on equity* adalah pengembalian atas ekuitas (Brigham dan Houston, 2010). Biaya audit yang lebih tinggi akan dibayar oleh perusahaan dengan tingkat keuntungan yang tinggi. Auditor akan melakukan pengujian validitas dan pengakuan pendapatan serta biaya pada perusahaan yang memiliki laba tinggi (Hasan, 2017). Auditor akan melaksanakan audit dengan lebih hati-hati guna meyakinkan bahwa laporan keuangan yang dibuat perusahaan tidak mengandung salah saji. Hal tersebut akan mengakibatkan perusahaan harus membayar *audit fee* yang tinggi (Tat dan Murdiawati, 2020).

Retun on equity dihitung dari laba bersih dibagi dengan total ekuitas. Auditor wajib mempelajari bahwa sebagian besar pemakai laporan keuangan acapkali lebih memprioritaskan laporan laba rugi dalam pengambilan keputusan. Pengauditan akun-akun pendapatan dan beban berkaitan langsung dengan neraca dan tidak merupakan bagian yang terpisah dari proses audit (Jusup, 2014). Berikut ini contoh beberapa prosedur analitis beserta kemungkinan salah saji dalam melakukan audit akun pendapatan dan beban yang diperhatikan oleh auditor. Apabila ada kemungkinan lebih saji atau kurang saji dalam saldo suatu akun beban maka auditor akan melakukan prosedur analitis membandingkan beban-beban individual dengan tahun lalu. Apabila ada kemungkinan lebih saji atau kurang saji dalam suatu saldo akun aset yang juga akan mempengaruhi akun laba rugi (sebagai contoh, kesalahan penyajian persediaan mempengaruhi harga pokok penjualan) maka auditor akan melakukan prosedur analitis dengan membandingkan saldo aset dan liabilitas individual dengan tahun yang lalu. Apabila ada kemungkinan kesalahan penyajian harga pokok penjualan dan persediaan maka auditor akan membandingkan persentase laba kotor dengan tahun lalu. Apabila ada kemungkinan kesalahan penyajian beban asuransi dan asuransi dibayar dimuka maka auditor akan membandingkan beban asuransi dan asuransi dibayar dimuka dengan tahun lalu (Jusup, 2014). Auditor akan melaksanakan audit dengan lebih hati-hati guna meyakinkan bahwa laporan keuangan yang dibuat perusahaan tidak mengandung salah saji (Tat dan Murdiawati, 2020).

Pada perusahaan publik, verifikasi ekuitas pemilik jauh lebih kompleks sebab entitas mempunyai pemegang saham dalam jumlah besar dan acapkali terjadi perubahan individual yang memiliki saham. Menurut Jusup (2014), empat hal yang merupakan fokus terpenting bagi auditor ketika melaksanakan audit modal saham dan agio saham yaitu transaksi yang terjadi sudah dibukukan, transaksi modal saham terbukukan benar-benar terjadi dan sudah dicatat dengan tepat, modal saham telah dicatat dengan akurat dan modal saham telah disajikan dan diungkapkan dengan tetap. Selain melakukan audit modal saham dan agio saham, auditor harus melakukan audit dividen. Titik berat pengauditan dividen ialah pada transaksi dividen bukan pada saldo akhir. Auditor dapat menyelidiki keterjadian dividen yang sudah dibukukan dengan menyelidiki otorisasi pada notulen rapat dengan komisaris mengenai dividen per lembar saham dan tanggal pembayaran dividen. Auditor wajib waspada pada probabilitas tidak dicatatnya dividen yang sudah diumumkan, lebih-lebih beberapa waktu mendekati akhir tahun. Ketelitian pengumuman dividen diaudit dengan melaksanakan rekalkulasi jumlah atas dasar dividen per lembar saham dikalikan dengan jumlah saham beredar. Apabila klien mempergunakan agen transfer guna membayarkan dividen, total dividen akan ditelusur dari jurnal pengeluaran kas ke agen dan perlu dilakukan konfirmasi. Jika klien membuat sendiri pencatatan serta melakukan sendiri pembayaran dividen, auditor harus melaksanakan verifikasi total dividen dengan cara melaksanakan rekalkulasi dan mengacu pada pengeluaran kas. Auditor juga wajib memverifikasi apakah pembayaran telah diberikan pada pemegang

saham yang mempunyai saham perusahaan klien pada tanggal pencatatan dividen. Auditor juga harus melakukan audit pada akun laba ditahan.

Ketika auditor melakukan audit akun laba ditahan, auditor harus melakukan analisis laba ditahan selama periode yang diaudit. Pada saat melakukan audit pendebitan dan pengkreditan atas laba ditahan, selain yang disebabkan oleh laba bersih dan dividen, auditor wajib memastikan apakah transaksi-transaksi telah dimasukkan. Contohnya, apabila penyisihan dari laba ditahan diperlukan untuk sinking fund obligasi, auditor dapat menentukan jumlah penyisihan yang benar dengan mencocokkan ke dokumen perjanjian obligasi. Apabila terjadi kerugian besar yang dibebankan kepada laba ditahan karena adanya peristiwa jarang terjadi atas aset tetap, bukti yang diperlukan untuk menentukan jumlah kerugian akan menjadi kompleks dan melibatkan pemeriksaan atas banyak dokumen dan catatan, serta pembicaraan dengan manajemen (Jusup, 2014).

Proses audit yang rumit dan membutuhkan ketelitian atas akun laba dan ekuitas yang merupakan komponen dari *return on equity* akan menyebabkan biaya audit yang dibebankan lebih tinggi pula. Auditor akan melaksanakan audit dengan lebih hati-hati guna meyakinkan bahwa laporan keuangan yang dibuat perusahaan tidak mengandung salah saji. Kondisi tersebut mengakibatkan perusahaan akan membayar *audit fee* dalam jumlah yang besar (Tat dan Murdiawati, 2020).

Penelitian Fisabilillah dkk (2020) memperoleh hasil profitabilitas berpengaruh positif terhadap *audit fee*. Penelitian yang dikerjakan Hasan

(2017) juga memperlihatkan jika profitabilitas berpengaruh positif terhadap *audit fee*. Hasil penelitian Tat dan Murdiawati (2020) menemukan hasil profitabilitas tidak berpengaruh terhadap *audit fee*. Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang diutarakan ialah:

H₃: Profitabilitas berpengaruh positif terhadap *audit fee*.

