

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Landasan Teori

2.1.1. Teori Agensi

Teori keagenan mendeskripsikan perusahaan sebagai suatu titik temu antara pemilik perusahaan (*principal*) dengan manajemen (*agent*). Jensen dan Meckling (1976) menuturkan bahwa hubungan keagenan merupakan sebuah kontrak yang terjadi antara manajer (*agent*) dengan pemilik perusahaan (*principal*). Principal memperkerjakan agent guna melakukan pelaksanaan tugas dan wewenang demi kepentingan principal, termasuk pendelegasian otoritas dalam pengambilan keputusan dari principal kepada agent. Dalam teori ini dijelaskan pula, bahwa ada konflik antara agent dengan principal yang berpotensi kedua belah pihak mengalami kerugian. Agent menginginkan kompensasi yang tinggi dari pelaksanaan kerja yang telah dilakukan, adapun kompensasi, seperti gaji, tunjangan bonus, atau berbagai bentuk intensif lain yang diberikan dari principal sehingga memotivasi agent dalam meningkatkan kinerja dalam melaksanakan tugas dan wewenang yang diberikan principal. Di samping itu, sumber informasi yang dimiliki oleh principal adalah laporan keuangan perusahaan yang dibuat oleh agent. Agent sebagai pelaku aktif sudah pasti memiliki informasi menyangkut perusahaan lebih banyak dan mendalam dibanding principal. Jika asumsinya agent, bertindak dalam memenuhi kepentingannya, maka agent akan memberikan informasi fiktif yang menunjukkan kinerja agent yang baik dalam upaya mendapat kompensasi yang tinggi.

Menurut Ramadona (2016), teori keagenan merupakan hubungan berdasarkan perjanjian antara anggota dalam perusahaan. Teori keagenan didesain guna membantu mencegah adanya potensi konflik antara kepentingan agen dan prinsipal. Dalam hal ini, pemegang saham mengontrak manajemen untuk bekerja bagi kepentingannya. Sebagai agen, manajemen secara moral memiliki tanggung jawab dalam mengoptimalkan keuntungan bagi para pemilik dengan mendapatkan imbalan berupa kompensasi sesuai yang tertera pada kontrak yang telah disepakati. Sehingga, manajemen sebagai pihak yang dikontrak harus berupaya guna mendapatkan profit perusahaan yang besar agar deviden yang diterima nantinya oleh prinsipal semakin besar pula. Manajemen diberikan mandat dalam proses pengambilan keputusan agar mendapatkan keputusan yang terbaik bagi para pemegang saham.

Namun fakta seringkali berkata lain dimana adanya perbedaan pada kepentingan dan kebijakan antara prinsipal dan agen yang berpotensi menimbulkan suatu informasi *asymetri*. Dalam hal ini, prinsipal seharusnya memperoleh informasi yang dibutuhkan untuk dapat mengukur hasil yang telah diperoleh dari agen, namun informasi yang diperoleh tidak disajikan secara keseluruhan oleh agen. Manajemen selaku agen tidak dapat melaksanakan tugasnya dengan benar sesuai yang telah disepakati sebelumnya akan cenderung melakukan tindakan berupa tindakan mengubah laporannya agar terlihat baik sehingga mendapatkan penilaian kinerja yang baik dan dapat meningkatkan kepercayaan dari pemegang saham. Informasi *asymetri* mengakibatkan prinsipal mengalami kesulitan dalam proses pengawasan dan pengendalian terhadap tindakan agen.

Lalu diperlukannya pengujian terhadap laporan keuangan yang dibuat dan disusun oleh manajemen guna mengurangi dan meminimalisir kecurangan serta guna membuktikan apakah laporan keuangan telah disajikan dengan layak dan *reliable* (dapat diandalkan). Adapun dalam

melakukan tahap pengujian ini dibutuhkan adanya pihak ketiga sebagai mediator/perantara yang memiliki sikap kompeten dan independen yaitu seorang auditor. Teori keagenean sendiri bisa membantu pihak ketiga yaitu auditor eksternal guna memahami konflik kepentingan yang seringkali timbul antara prinsipal dan agen. Kehadiran auditor yang berindependen sangat diharapkan guna membantu agar tidak kecurangan yang dilakukan oleh manajemen terhadap laporan keuangan berkurang. Fungsi auditor eksternal sendiri yaitu melakukan pemantauan dan pengawasan terhadap kinerja manajer selaku agen dan juga mengonfirmasi apakah tugasnya selaku agen telah dilakukan sesuai dengan ketentuan dan prosedur yang berlaku dan telah bertindak guna mencapai kepentingan prinsipal.

Pada kepentingan prinsipal, auditor diminta oleh manajemen untuk melakukan pemeriksaan audit. Pihak manajer akan menerima opini atas laporan keuangan dari hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor dalam tugas auditnya dimana kualitas audit yang dihasilkan memiliki keandalan dan dapat memberikan jaminan atas pemeriksaan yang telah dilakukan. Auditor eksternal dalam tugas dan fungsinya akan menerima berupa imbalan dari perusahaan yang menggunakan jasa auditnya. Adapun biaya yang dibayarkan oleh perusahaan disebut sebagai *Agency cost* (Biaya Agensi). *Agency cost* sendiri terbagi menjadi 3, yaitu:

- 1) *Biaya pemantauan;*
- 2) *Biaya Ikatan;*
- 3) *Kerugian residual.*

Fee audit merupakan salah satu yang termasuk ke dalam biaya pemantauan dimana memiliki fungsi untuk observasi, memantau, mengawasi serta mengukur tindakan agen. Penetapan *fee* yang dibayarkan pun berupa hasil kesepakatan antara perusahaan yang menggunakan jasa dengan KAP itu sendiri.

2.2. *Audit Fee*

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia atau IAPI (2016), menyebutkan bahwa imbalan jasa sebagai bentuk imbalan yang nantinya diterima oleh para akuntan publik dari perusahaan/entitas kliennya sehubungan dengan pemberian atas jasa audit yang telah dilaksanakan dan telah diselesaikan. Menurut penuturan Rohmaniyah (2017) menjelaskan juga bahwa *fee* audit merupakan suatu imbalan yang dibayarkan kepada auditor atas jasa pemeriksaan auditnya berdasarkan dengan apa yang telah disepakati antara auditor dan klien yang menggunakan jasa auditor yang dimana jumlah imbalan itu sendiri telah disesuaikan dengan melihat risiko audit yang ada.

Dalam Insitut Akuntan Publik Indonesia atau IAPI (2016) juga mendeskripsikan bahwa imbalan jasa ditetapkan secara wajar dan sesuai dengan martabat profesi akuntan publik itu sendiri yang dimana pemberian imbalan jasa tersebut harus diberikan dalam jumlah yang pantas dan sesuai dengan tuntutan standar profesional dan ketentuan-ketentuan profesional yang berlaku

Pada Peraturan Institut Akuntan Publik Indonesia atau IAPI (2016) juga menyebutkan bagaimana penetapan tarif imbalan jasa antara lain sebagai berikut

- 1) Tarif Imbal jasa harus bisa memberikan gambaran tentang remunerasi yang layak dan pantas bagi jajaran anggota dan stafnya, dengan mempertimbangkan kualifikasi dan pengalaman masing-masing.
- 2) Tarif harus ditetapkan dengan mempertimbangkan:
 - a. Gaji yang layak dan pantas dan mempertahankan yang memiliki keterampilan yang lebih mumpuni dan memiliki kompetensi,
 - b. Imbalan lain di luar gaji yang telah ditetapkan,

- c. Beban *overhead*, termasuk yang memiliki kaitan dengan *training* (pelatihan) dan *developing* (pengembangan) , serta riset dan pengembangan,
 - d. Jumlah jam yang tersedia dalam suatu periode tertentu baik untuk staf profesional maupun staf pendukung,
 - e. Marjin laba yang pantas.
- 3) Tarif imbalan jasa per-jam yang diberlakukan berdasarkan informasi diatas dapat diberlakukan pada setiap staf atau pada setiap kelompok staf (junior, senior, supervisor, manager) dan partner.
- 4) Penagihan Bertahap
- Praktif yang baik mengharuskan dilakukannya penagihan secara bertahap atas pekerjaan yang diselesaikan untuk periode lebih dari satu bulan. Penagihan harus segera dilakukan begitu termin yang disepakati telah jatuh waktu.
- Dalam proses menentukan *fee* audit, terlebih dahulu dilakukan kesepakatan antara auditor dengan perusahaan yang menggunakan jasa auditor tersebut sebelum melakukan pelaksanaan tugas audit. Akun publik yang dimana selaku penyedia jasa tugas audit akan melakukan pencegahan dalam penetapan besaran *fee* audit secara memadai sehingga saat pemberian imbalan jasa telah sesuai dengan prosedur yang dilakukan dan ketentuan yang diberlakukan. Insitut Akuntan Publik Indonesia atau IAPI (2016) pun menetakan anggota sebagai Pemimpin Rekan dan/atau Rekan Akuntan Publik dalam menentukan keseluruhan imbalan jasa berdasarkan kesepakatan antar kAP dan kliennya dengan menggunakan metode sebagai berikut:
- a. Jumlah keseluruhan Imbalan Jasa dalam bentuk *lumpsum*,

- b. Imbalan Jasa berdasarkan realisasi penggunaan jam kerja personel/anggota atau komposit tim perikatan; atau
- c. Imbalan Jasa berdasarkan realisasi penggunaan jam kerja personel/komposit tim perikatan dengan ditentukan jumlah minimal dan/atau maksimal sesuai pagu anggaran dari entitas klien.

Selain itu, IAPI juga melakukan penentuan Indikator Batas Bawah Tarif Penagihan Jasa Profesional. Adapun indikator batas bawah imbalan jasa per jam (*minimum hourly charge-out rates*) ditetapkan berdasarkan klasifikasi berjenjang, sebagai berikut:

Tabel 2. 1
Indikator Batas Bawah Tarif Penagihan Jasa Profesional

Kategori	Junior	Senior	Supervisor	Manager	Partner
Wilayah	Auditor	Auditor			
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 Institut Akutan Publik Indonesia

2.3. Kompleksitas Audit

Kompleksitas audit dinilai berdasarkan jumlah anak perusahaan atau *subsidiary company* yang dimiliki entitas baik di dalam maupun di luar negeri. Anak perusahaan adalah perusahaan yang turut atau sepenuhnya dikendalikan oleh perusahaan lain karena sebagian besar atau seluruh modal dari perusahaan tersebut dimiliki oleh perusahaan induk. Induk dan anak perusahaan tidak

selalu mengoperasikan bisnis yang sama atau beroperasi di lokasi yang sama. Hal tersebut dikarenakan induk dan anak perusahaan adalah entitas yang terpisah. Perusahaan yang bersifat multinasional akan meningkatkan kompleksitas audit, hal ini disebabkan oleh besarnya tata kelola perusahaan, praktek usaha dan perbedaan dalam standar akuntansi (Markku dan Schadewitz, 2010). Pernyataan yang dikemukakan oleh El-Gammal (2012) juga menyebutkan bahwa jumlah anak perusahaan mewakili kompleksitas jasa audit yang diberikan.

Kompleksitas audit mempunyai kaitan dengan seberapa rumitnya transaksi yang terjadi di dalam perusahaan. Para auditor yang terjun ke lapangan membutuhkan banyaknya durasi waktu yang dilakukan dan kecakapan, keahlian, kemampuan dalam melakukan suatu audit. Semakin banyak jumlah kerumitan atau kompleksnya suatu audit, maka akan semakin besar juga audit *fee* yang nantinya akan dibayarkan oleh perusahaan atau klien kepada auditor yang mengaudit laporan keuangan si perusahaan atau klien tersebut. Variabel kompleksitas audit yang terdapat di dalam penelitian ini merupakan perusahaan yang terdapat di Bursa Efek Indonesia.

Berdasarkan penuturan yang dikemukakan oleh Beams, dkk (2002:1035) translasi oleh Kaharudin, bahwa perusahaan yang memiliki anak perusahaan yang terbilang banyak di dalam negeri maka transaksi yang terjadi di perusahaan tersebut akan semakin kompleks/rumit pula dikarenakan dalam membuat laporan keuangan konsolidasi tersebut dibutuhkan adanya eksistensi anak perusahaan yang mana nantinya akan memengaruhi penetapan audit *fee* yang nantinya dibayarkan oleh perusahaan atau klien kepada auditor yang mengaudit perusahaan atau klien. Kemudian pernyataan tersebut diperkuat atau didukung Akinpelu, dkk (2013:77), yang dimana menyebutkan bahwa di dalam bisnis dan operasi terjadi adanya diversifikasi contohnya cabang dengan operasi yang terdapat di luar negeri yang lebih kompleks/rumit, sehingga aktivitas dalam yang dilakukan pun juga menjadi sulit untuk dilakukan. Maka dari itu, ketika perusahaan

beroperasi, variasi-variasi yang terdapat dalam persyaratan pada laporan keuangan yang ada di luar negeri pun menghasilkan adanya diferensiasi atau perbedaan dalam tingkatan materialitas antara cabang-cabang perusahaan dan bisa diaudit oleh audit yang berbeda-beda pula. Dalam hal ini, tidak tertutup kemungkinan jika terdapat anak perusahaan dalam suatu entitas perusahaan lebih banyak maka audit *fee* yang dibayarkan akan semakin tinggi. Hal ini bisa terjadi dikarenakan auditor perusahaan induk akan menggunakan durasi waktu yang lebih banyak dan tenaga yang lebih banyak dalam melakukan proses aktivitas audit dikarenakan jumlah pekerjaan dalam audit yang lebih kompleks/rumit karena harus membuat laporan keuangan konsolidasi.

Berdasarkan Standar Audit 600 (SA 600) yang disusun oleh Institut Akuntan Publik Indonesia menjelaskan perihal audit pada laporan keuangan kelompok dalam perusahaan (*group financial statements*) yang didalamnya beberapa auditor atau KAP yang terlibat. Adapun maksud dari SA 600 yaitu bila auditor yang nantinya akan melakukan audit pada perusahaan induk dengan anak perusahaan mungkin saja prosesnya akan berbeda, dan juga ada potensi auditor yang melakukan audit pada perusahaan induk dengan anak perusahaan tidaklah sama. Pada *group engagement team* atau partner dan staf yang nantinya menentukan strategi audit secara menyeluruh agar bisa melakukan komunikasi dengan auditor komponen, dalam melakukan pelaksanaan yang mempunyai kaitan dengan konsolidasi dan pengevaluasian atas kesimpulan yang dihasilkan dari bukti-bukti audit guna perumusan opini atas laporan keuangan kelompok (*group financial statements*). Hal ini bisa diartikan pula bahwa diantara auditor-auditor yang mungkin kemampuan, kecakapan, klasifikasi, kriteria yang berbeda-beda tersebut, harus tetap mengedepankan komunikasi yang baik dan juga bisa membuat berbagai kesepakatan yang berkaitan dengan proses audit yang nantinya mereka lakukan. Hal ini dilakukan agar proses aktivitas audit yang nantinya dilakukan dapat berjalan sesuai dengan SOP yang ada. Perbedaan tersebut dapat terlihat pada

laporan keuangan konsolidasi nantinya harus dibuat oleh auditor perusahaan induk, sedang pada anak perusahaan auditor tidak perlu membuat laporan keuangan konsolidasi.

2.4. Risiko Perusahaan

Risiko perusahaan merupakan bentuk ketidakpastian yang bisa saja terjadi pada suatu perusahaan dimasa mendatang, dan suatu ketidakpastian ini memiliki potensi akan timbulnya kerugian baik dari sisi internal perusahaan maupun pada sisi eksternal perusahaan. Risiko perusahaan merupakan bagian dari risiko audit. Berdasarkan penuturan IAPI (2007:312) menyebutkan bahwa risiko yang mungkin timbul karena auditor bisa saja tanpa disadarinya tidak melakukan modifikasi atas pendapatnya sebagaimana mestinya, sehingga mungkin saja pada laporan keuangan tersebut berpotensi mengandung salah saji material. Kemudian kondisi finansial yang kurang baik dapat menjadi faktor yang meningkatkan risiko audit. Risiko ini timbul karena perusahaan perlu pendanaan untuk investasi dan perluasan bisnis. Utang dapat digunakan seefektif dan seefisien mungkin sehingga dapat menaikkan nilai atau *value* dari perusahaan itu sendiri. Sedangkan untuk utang yang tidak digunakan dengan tepat akan menjadi beban dan mengarahkan perusahaan pada kebangkrutan karena kewajiban untuk membayar bunga dan pokok.

Dalam hal ini, jika kondisi keuangan atau finansial suatu perusahaan sedang lama maka akan meningkatkan risiko audit yang ada. Secara umum, jika suatu auditor menerima penugasan audit maka auditor juga harus menetapkan besarnya *fee audit* dengan mempertimbangkan risiko audit yang ada pula secara menyeluruh yang dimana terdiri dari *inherent risk*, *control risk*, dan *detection risk*. Berdasarkan penuturan yang dikemukakan oleh Kikhia (2014) menyatakan dimana jika semakin besar risiko audit yang dimiliki maka diharuskan melakukan usaha yang lebih besar dalam melakukan suatu uji, dan pengaplikasi prosedur yang lebih efektif dan efisien. Risiko suatu

perusahaan biasa identik dengan besarnya hutang yang dimiliki utang yang dimiliki oleh perusahaan tersebut. Ketika perusahaan memiliki tingkat hutang yang tinggi

Adapun proksi yang digunakan dalam mengukur risiko perusahaan dari penelitian-penelitian sebelumnya, yaitu *Leverage*. *Leverage* sendiri merupakan salah satu faktor pengukuran dalam mengukur unsur-unsur pendanaan yang terdapat dalam perusahaan, itu dikarenakan *leverage* mendeskripsikan hubungan antara utang perusahaan terhadap aset dan modal yang dimiliki perusahaan. Pengukuran *leverage* yang pada umumnya digunakan adalah *Debt to Asset Ratio* (DAR) dan juga *Debt to Equity Ratio* (DER).

Adapun dalam penelitian ini, pengukuran risiko perusahaan sendiri menggunakan *leverage* sebagai acuan pengukuran. Berdasarkan penuturan Kasmir (2015:151) *leverage* digunakan sebagai bentuk dari rasio dalam mengukur kemampuan perusahaan dalam melunasi semua utang yang dimiliki oleh perusahaan tersebut, baik utang jangka pendek maupun utang jangka panjang. Sehingga *leverage* dapat memberikan informasi atau gambaran kepada para pemakai laporan keuangan mengenai kondisi perusahaan tersebut sehingga para pemakai laporan keuangan dapat mengkalkulasikan atau memproyeksikan bagaimana kondisi perusahaan kedepannya.

Leverage sendiri sebagai salah satu bentuk dari risiko perusahaan, sehingga auditor menjadikannya sebagai pertimbangan dalam melakukan penentuan atas besarnya *fee audit*. Perusahaan yang menggunakan hutang sebagai modal dalam pengoperasian perusahaan yang dimana memiliki risiko yang tinggi karena berkaitan dengan kontinuitas bisnis perusahaan tersebut. Berdasarkan yang dijabarkan oleh Hassan dan Naser (2016) dimana menyebutkan bahwa auditor akan membutuhkan waktu yang lebih dan upaya/usaha yang lebih pula dalam melakukan pengauditan akun perusahaan agar terhindar dari litigasi di masa yang akan datang.

Pengukuran *leverage* sendiri dalam penelitian ini menggunakan *debt-to-assets ratio* (DAR). DAR dihitung dengan cara membagi total utang perusahaan dengan total aset perusahaan. Menurut Darsono dan Ashari (2004), *debt-to-assets ratio* (DAR) merupakan rasio yang memberikan informasi tentang kemampuan perusahaan dalam mengadaptasi kondisi pengurangan aset akibat kerugian tanpa mengurangi pembayaran bunga pada kreditor. Nilai rasio yang tinggi menunjukkan bahwa semakin tinggi risiko yang dimiliki oleh perusahaan dalam membayar kewajibannya kepada kreditor. *Debt-to-assets ratio*. *Debt-to-assets ratio* termasuk dalam rasio solvabilitas yang dimana rasio solvabilitas merupakan rasio yang digunakan untuk mengukur sejauh mana aktiva perusahaan dibiayai dari hutang/kewajiban. Secara sederhana, rasio solvabilitas menunjukkan kemampuan perusahaan dalam membayarkan seluruh kewajiban yang dimilikinya, baik kewajiban jangka panjang maupun jangka pendek pada saat perusahaan dilikuidasi. Apabila perusahaan tersebut dapat membayarkan seluruh utangnya tanpa mengalami defisit, maka kinerja perusahaan dapat dikatakan baik, sehingga para investor akan percaya untuk menanamkan modalnya pada perusahaan yang bersangkutan. Penggunaan DAR untuk mengukur *leverage* sesuai dengan pada penelitian yang dilakukan oleh Hassan et. Al (2014), Chandra (2015), Naser dan M. Hassan (2016) serta Januarti dan Wiryaningrum (2018). Rasio tersebut mampu menjelaskan persentase aset yang dimiliki oleh perusahaan yang diperoleh dari utang.

2.5. Afiliasi KAP

Kantor Akuntan Publik (KAP) merupakan badan usaha yang dimana pendiriannya berdasarkan UU Akuntan Publik. Dalam pelaksanaan tugasnya, akuntan publik diwajibkan mempunyai KAP setidaknya enam bulan sejak pemberian izin untuk menjadi akuntan publik. Jika akuntan publik tersebut, tidak memiliki KAP atau tidak bergabung dengan KAP dalam jangka waktu enam bulan tersebut, maka izin akuntan publik akan dicabut.

Akuntan publik merupakan seseorang atau sekelompok orang yang dimana melakukan pemberian jasanya bagi klien dari akuntan publik itu sendiri. Adapun jasa yang diberikan oleh akuntan publik, antara lain seperti:

- 1) Jasa Atestasi, yang dimana jasa ini berupa jasa audit untuk laporan keuangan, jasa pemeriksaan atas laporan keuangan prospektif, jasa pemeriksaan atas pelaporan informasi keuangan pro forma, jasa review atas laporan keuangan, dan jasa atestasi lainnya.
- 2) Jasa non-atestasi, berupa jasa-jasa yang diberikan baik dalam bidang akuntansi, keuangan, manajemen, kompilasi, perpajakan, dan konsultasi.

Menteri Keuangan memiliki kewenangan dalam melakukan pemberian izin atas akuntan publik. Izin tersebut berlaku selama lima tahun dan bisa diperpanjang.

Selain KAP yang terdapat di Indonesia, KAP besar yang berskala internasional telah ada sejak sebelum tahun 1989. Pada masa tersebut terdapat delapan KAP besar yang mendapat dengan sebutan *The Big Eight*. Seiring berjalannya waktu, beberapa diantara KAP-KAP besar tersebut kemudian melakukan penggabungan atau *merger* sehingga menjadi *The Big Six*. Lalu kemudian mengerucut lagi menjadi empat KAP besar atau yang biasa disebut *The Big Four*, yaitu *Deloitte*, *Waterhouse Cooper*, *Ernst and Young*, dan *KPMG*. Yang dimana keempat KAP tersebut mempunyai kantor cabang yang tersebar di berbagai negara, termasuk pula Indonesia (Jusup, 2014).

Berdasarkan UU No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik, KAP dapat berbentuk perseorangan, firma, persekutuan perdata, ataupun juga berupa bentuk usaha lain yang sesuai dengan diatur dalam UU yang diberlakukan. Dalam UU tersebut juga tertuang tentang KAP yang telah berdiri di Indonesia harus menggunakan nama akuntan publik, sehingga KAP yang berafiliasi dengan KAP *Big Four* juga harus mematuhi peraturan tersebut.

Adapun KAP Indonesia diperbolehkan menjalin Kerjasama dengan KAP atau Organisasi Audit Asing yang telah terdaftar dan diberikan izin oleh Menkeu (Menteri Keuangan). Adapun KAP yang berafiliasi dengan KAP *Big Four* di Indonesia adalah:

- 1) KAP Wibisana, Rintis dan Rekan, Wibisana, yang berafiliasi dengan *Prince Waterhouse Coopers*.
- 2) KAP Osman Bing Satrio & Eny, yang berafiliasi dengan *Deloitte*.
- 3) KAP Purwantono, Sungkoro dan Surja, yang berafiliasi dengan *Ernst and Young*.
- 4) KAP Siddharta Widjaja dan Rekan, yang berafiliasi dengan *KPMG*.

Berdasarkan penuturan dari Arens (2015), ukuran KAP merupakan ukuran yang dapat digunakan dalam menentukan apakah suatu kantor akuntan publik tersebut bisa dikatakan besar atau kecil. Dalam beberapa penelitian yang telah dilakukan, dimana KAP dapat dinyatakan berukuran besar jika KAP tersebut memiliki afiliasi dengan KAP *Big Four*, memiliki cabang, memiliki klien-klien dari perusahaan besar dan memiliki tenaga yang bekerja secara profesional lebih dari 25 orang, sedangkan pada KAP yang dinyatakan berukuran kecil jika KAP tersebut tidak memiliki afiliasi dengan KAP *Big Four*, belum memiliki kantor cabang, klien-klien yang dipunyai biasanya berupa perusahaan kecil, dan jumlah tenaga yang bekerja secara profesional tidak lebih dari 25 orang.

Dalam penelitian ini, adapun ukuran yang digunakan dalam mengukur afiliasi KAP yaitu dengan menggunakan variabel *dummy*. Untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) yang mempunyai afiliasi dengan Kantor Akuntan Publik (KAP) *Big Four* diberi nilai 1, sedangkan untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) yang tidak mempunyai afiliasi dengan Kantor Akuntan Publik (KAP) diberi dengan nilai 0. Pengukuran itu juga digunakan dalam penelitian yang dilakukan oleh

Nugrahani dan Sabeni (2013), Immanuel dan Yuyetta (2014), Chandra (2015) dan Sitompul (2017).

2.6. Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu bertujuan guna memperoleh bahan kajian yang kemudian menjadikannya sebagai acuan dalam membantu penulis dan peneliti dalam memperkaya gagasan/ide/wawasan yang nantinya akan digunakan dalam penulisan penelitian ini. Adapun penulis mengambil beberapa contoh dari penelitian yang terkait sebelumnya yang dapat digunakan sebagai bahan referensi dalam penelitian ini. Adapun beberapa penelitian terdahulu yang dijadikan acuan adalah sebagai berikut:

Tabel 2. 2
Penelitian Terdahulu

No.	Nama	Variabel Penelitian	Hasil Analisis
1.	Raymond Immanuel dan Etna Nur Afri Yuyetta (2014)	Variabel Independen: - Ukuran perusahaan - Ukuran KAP Variabel Dependen: - <i>Audit Fee</i>	Ukuran perusahaan, keberadaan anak perusahaan dan ukuran KAP memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap penetapan <i>audit fee</i> . Sedangkan tipe kepemilikan perusahaan dan manajemen laba tidak memiliki pengaruh

			signifikan terhadap penetapan <i>audit fee</i> .
2.	Hassan Yahia Kikhia (2015)	<p>Variabel Independen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ukuran perusahaan - Profitabilitas - Tipe industri - Kompleksitas perusahaan - Ukuran auditor - Risiko perusahaan - <i>Audit Tenure</i> <p>Variabel Dependen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Audit Fee</i> 	Ukuran perusahaan, profitabilitas, tipe industri, kompleksitas perusahaan dan ukuran auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap <i>audit fee</i> . Risiko perusahaan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap <i>audit fee</i> . <i>Audit tenure</i> tidak berpengaruh signifikan terhadap <i>audit fee</i> .
3.	Rudy Suryanto; Sinta Aria Dewi Siskawati, dan Hafiez Sofyani (2018)	<p>Variabel Independen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Risiko perusahaan - Struktur <i>Corporate Governance</i> <p>Variabel Dependen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Audit Fee</i> 	Risiko perusahaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap <i>fee audit</i> . Sedangkan struktur <i>corporate governance</i> tidak berpengaruh terhadap <i>fee audit</i>

4.	Indira Januarti & Mutiara Sukma Wiryaningrum (2018)	<p>Variabel Independen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ukuran perusahaan - Profitabilitas perusahaan - Kompleksitas perusahaan - Risiko perusahaan - Komite audit <p>Variabel Dependen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Audit Fee</i> 	<p>Ukuran perusahaan, profitabilitas perusahaan dan kompleksitas perusahaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap <i>audit fee</i>. Sedangkan risiko perusahaan dan komite audit independen tidak berpengaruh terhadap <i>audit fee</i>.</p>
5.	Naser, dkk. (2016)	<p>Variabel Independen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ukuran perusahaan - Profitabilitas - Risiko perusahaan - Kompleksitas - Tipe industri - Status dari KAP - <i>Audit report lag</i> - Independensi - Komite Audit <p>Variabel Dependen:</p>	<p>Ukuran perusahaan, independensi, dan komite audit berpengaruh signifikan positif terhadap <i>audit fee</i>. Untuk variabel kompleksitas berpengaruh signifikan dan negative terhadap <i>Audit Fees</i>, sedangkan Profitabilitas, Risiko, Tipe Industri, Status</p>

		- <i>Audit Fee</i>	KAP, dan <i>Audit Report Lag</i> tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap <i>audit fee</i> .
6.	Okta (2016)	Variabel Independen: - Tipe Kepemilikan - Ukuran Perusahaan - Jumlah anak perusahaan - Ukuran KAP Variabel Dependen: - <i>Fee Audit</i>	Ukuran Perusahaan dan Ukuran KAP serta jumlah anak perusahaan berpengaruh terhadap <i>audit fee</i> . Sedangkan tipe kepemilikan perusahaan tidak berpengaruh terhadap <i>audit fee</i> .

Sumber: Kajian dari penelitian-penelitian terdahulu

2.7. Pengembangan Hipotesis

2.7.1. Pengaruh Kompleksitas Audit terhadap *Fee Audit*

Berdasarkan hasil uji hipotesis dinyatakan bahwa variabel kompleksitas audit memiliki pengaruh yang signifikan terhadap *fee* audit. Hal ini setelah variabel kompleksitas audit dilakukan pengukuran pada jumlah cabang dan anak perusahaan baik yang ada di dalam negeri dan juga di luar negeri (El-Gammal, 2012). Semakin banyak jumlah cabang atau anak dari suatu perusahaan atau entitas, maka semakin lama juga waktu yang dibutuhkan untuk melakukan pengauditan serta semakin tinggi pula keahlian dan keterampilan auditor dalam memastikan keakuratan atas laporan

keuangan konsolidasi yang diauditnya. Hal ini juga menyiratkan bahwa perusahaan harus menyediakan biaya jasa tambahan untuk pekerjaan audit yang dilakukan oleh auditor.

Selain itu operasi perusahaan dapat memengaruhi besarnya biaya jasa audit (*fee audit*) dikarenakan begitu kompleksnya struktur dan operasi yang terdapat di dalam suatu perusahaan sehingga pelaksanaan audit yang dilakukan oleh auditor menjadi lebih banyak dan lebih rumit dan itu menyebabkan durasi aktivitas audit menjadi lebih lama sehingga klien audit terkena beban biaya jasa audit (*fee audit*) yang lebih tinggi dari yang diperkirakan untuk setiap jamnya. Selain itu, dengan semakin banyak anak perusahaan klien, maka jumlah karyawan yang dikerahkan untuk mengaudit perusahaan klien semakin banyak dan rumit.

Hasil penelitian ini juga sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Ulfasari dan Marsono (2014), Kikhia (2015), Fachriyah (2011), dan Jemada & Yanuartha (2013) yang menemukan bahwa kompleksitas audit berpengaruh terhadap *fee audit*. Juga pada penelitian yang dilakukan Attya (2013) juga mengungkapkan hasil penelitiannya dimana kompleksitas audit memengaruhi *fee audit*. Namun pada penelitian yang dilakukan oleh Ardianingsih (2013) menemukan hasil yang berkebalikan yang dimana kompleksitas audit tidak memiliki pengaruh terhadap *fee audit*. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang diajukan:

H1: Kompleksitas audit berpengaruh positif terhadap fee audit.

2.7.2. Pengaruh Risiko Perusahaan terhadap Fee Audit

Berdasarkan penuturan Bell et al. (2001), risiko perusahaan dinyatakan sebagai risiko residual yang esensinya tidak dapat eliminasi namun dapat dikurangi pada suatu tingkatan tertentu. Tingkat risiko perusahaan perlu menjadi bahan pertimbangan dalam mendefinisikan kerja audit. Risiko perusahaan dilihat sebagai salah satu indikator utama dalam biaya jasa audit. Auditor

dituntut melakukan lebih banyak upaya dengan klien dengan kondisi keuangan yang buruk guna menghindari adanya potensi tuntutan hukum terhadap perusahaan audit di masa mendatang, dan oleh karena itu, auditor akan membebankan audit yang lebih tinggi pada biaya jasa audit (Hassan, 2013).

Dengan adanya penjelasan diatas, maka dapat terlihat pula adanya hubungan antara risiko perusahaan dengan *fee* audit yang harus dibayarkan kepada auditor. Perusahaan yang memiliki risiko perusahaan tinggi lebih perlu mengumpulkan lebih banyak bukti dalam kegiatan auditnya sehingga akan mengakibatkan *fee* audit yang semakin tinggi pula.

Kemudian pada penelitian yang dilakukan oleh Hasan dan Nasser (2013) menyimpulkan bahwa risiko perusahaan memiliki pengaruh yang positif terhadap *fee* audit. Namun pada penelitian yang dilakukan oleh Kikhia (2015) menyatakan bahwa risiko perusahaan berpengaruh negatif terhadap *fee* audit dan pada penelitian yang dilakukan oleh Yulianti *et al* (2019) dan Chandra (2015) menunjukkan bahwa risiko perusahaan tidak memengaruhi *fee* audit. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang diajukan :

H2 : Risiko perusahaan berpengaruh positif terhadap fee audit.

2.7.3. Pengaruh Afiliasi KAP terhadap Fee Audit

Kantor Akuntan Publik (KAP) merupakan salah satu penyedia jasa yang dalam prakteknya bertindak sebagai akuntan publik yang dimana diakui oleh perundangan-undangan dan mengantongi izin operasional dalam prakteknya pula. Dalam afiliasi KAP terbagi menjadi dua bagian yaitu KAP yang memiliki afiliasi dengan KAP *big four* dan KAP yang tidak memiliki afiliasi dengan KAP *big four*. KAP yang berafiliasi dengan *big four* memiliki reputasi yang lebih baik dan mumpuni sehingga dipercaya laporan keuangan yang diperiksa juga menghasilkan

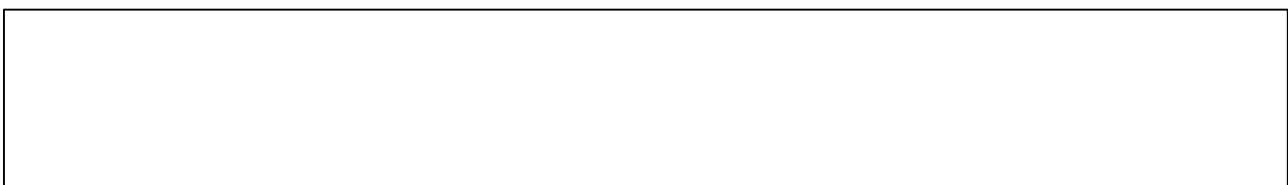
laporan yang lebih berkualitas dibandingkan laporan keuangan yang diperiksa oleh KAP yang tidak berafiliasi dengan KAP big four. Hal ini juga dituturkan oleh David M dan Butar (2020) dimana perusahaan yang diaudit oleh KAP big four dapat meningkatkan reputasi perusahaan.

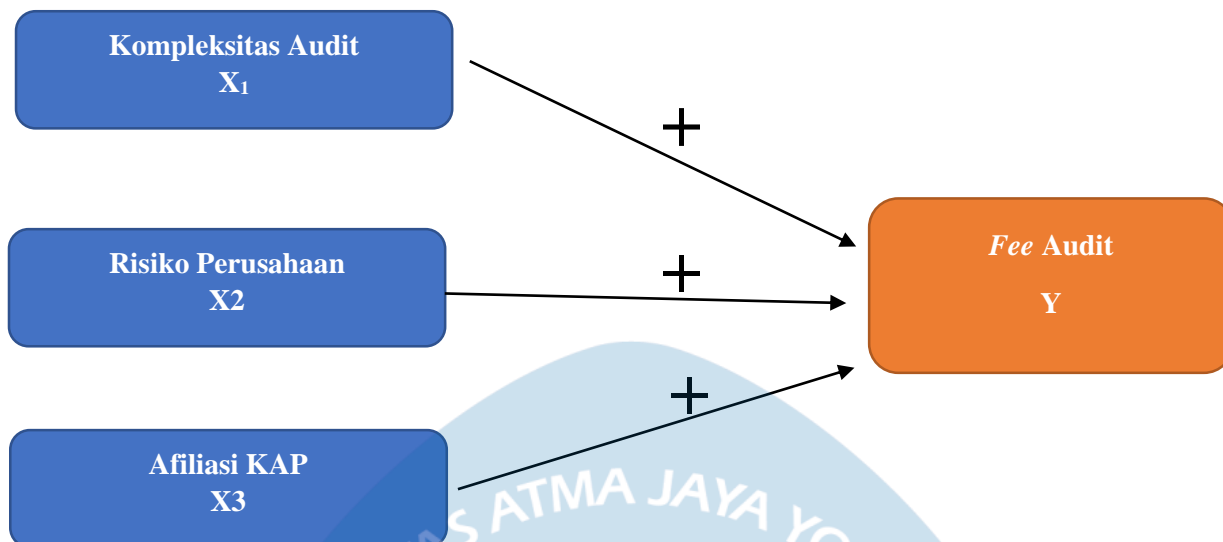
KAP yang berafiliasi dengan KAP big four pula dipercaya memiliki auditor yang memiliki independensi dan kompetensi yang lebih mumpuni dan berkualitas karena memiliki banyak pengalaman dan lebih terbiasa dalam pemberian aktivitas jasa audit. Besaran *fee* audit yang juga ditetapkan berafiliasi dengan KAP big four juga lebih tinggi dibandingkan dengan KAP yang tidak berafiliasi dengan KAP big four. *Fee* audit yang tinggi dikarenakan adanya proses audit dan aktivitas audit yang dilakukan auditor yang memiliki jam terbang yang lebih lama dan pengalaman yang lebih banyak sehingga kualitas audit yang dihasilkan dipercaya memiliki kualitas yang lebih baik dibandingkan dengan auditor KAP yang tidak berafiliasi dengan KAP big four. Dan penelitian yang dilakukan oleh Nurdjanti & Pramesti (2018) juga menuturkan bahwa ukuran KAP berpengaruh terhadap *fee* audit. KAP yang berafiliasi dengan KAP big four memiliki tenaga ahli yang profesional dengan memiliki reputasi yang tinggi sehingga dipandang lebih baik dalam memberikan jasa audit atas laporan keuangan pada suatu perusahaan.

H3 : Afiliasi KAP berpengaruh positif terhadap fee audit.

2.7. Kerangka Konseptual

Pada penelitian ini terdapat 3 variabel independen yaitu kompleksitas audit, risiko perusahaan, dan afiliasi KAP dan untuk variabel dependennya yaitu, *fee* audit. Adapun hubungan variabel independen dan variabel dependen digambarkan sebagai berikut.





Gambar 2.1
Model Penelitian