

PENGARUH RISIKO AUDIT TERHADAP BIAYA AUDIT EKSTERNAL DI INDONESIA (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada Tahun 2018-2019)

Gracea Allesandra Vinidita, Imam Ghozali¹

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

ABSTRACT

The aim of this study is to look into the impact of audit risk on the audit fees calculation. In this study, the independent variables are inherent risk, control risk, and detection risk, while the dependent variable is audit fees. Audit quality and firm size were also used as control variables in this study. This study uses quantitative methods. The sample in this study consists of all manufacturing firm in Indonesia Stock Exchange for the period 2018 to 2019. Total sample determined in this research is 87 companies based on purposive sampling. This study used multiple linear regression analysis for hypotheses testing. The results of this study indicate that not all attributes of audit risk such as inherent risk, control risk, and detection risk have a significant effect on the determination of audit fees in Indonesia..

Keywords: inherent risk, control risk, detection risk, audit fees

PENDAHULUAN

Perusahaan yang sudah melakukan IPO diharuskan untuk melakukan pelaporan keuangannya secara berkala selama periode pelaporan serta melakukan audit terhadap laporan keuangan perusahaannya, karena itu muncul biaya dibayarkan untuk melakukan audit laporan keuangan umumnya disebut *fee* audit atau biaya audit eksternal. Besarnya biaya audit eksternal tergantung seberapa besar kompleksitas kegiatan audit yang auditor bersangkutan hadapi, ukuran perusahaan klien, risiko audit yang auditor bersangkutan hadapi, dan nama Kantor Akuntan Publik itu sendiri (DeAngelo, 1981).

Berdasarkan penjelasan Mulyadi (2002) dalam perspektif auditor eksternal, audit merupakan suatu pengujian objektif terkait laporan keuangan suatu perusahaan maupun organisasi yang memiliki tujuan guna menentukan kewajaran dari laporan keuangan yang telah disajikan, dengan segala hal material, situasi keuangan perusahaan, serta hasil operasi perusahaan. Perusahaan bersifat publik wajib menyerahkan laporan keuangan yang diaudit setiap tahun. Kewajiban penyampaian hasil audit dari laporan keuangan yang sudah diaudit, Otoritas Jasa Keuangan (OJK) sudah mengaturnya dengan mengeluarkan peraturan Nomor 29/POJK.04/2016 dan Bursa Efek Indonesia melalui peraturan No.306/BEJ/07-2004 yang mengatur tentang kewajiban publik bagi perusahaan yang terdaftar untuk menyampaikan laporan keuangan interim dan tahunan ke pasar modal.

Bagi *auditee*, keuntungan yang diperoleh dari membayar jasa audit eksternal adalah *liability avoidance* (Simunic, 1980). Dengan menyewa auditor eksternal, *auditee* dapat mengurangi risiko salah saji material sehingga dapat meminimalisir konflik akibat dari adanya kepentingan yang berbeda antara manajer perusahaan dan pemegang saham (Chow, 1982). Auditor eksternal harus bertanggung jawab atas kredibilitasnya dalam mengaudit laporan keuangan klien. Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dengan menerbitkan Peraturan Pengurus Nomor 2 tahun 2016 yang berkaitan dengan Penetapan Kebijakan Biaya Pemeriksaan. Dalam peraturan tersebut dijelaskan bahwa terdapat dokumen pegangan bagi Anggota Ikatan Akuntan Publik Indonesia sebagai akuntan publik pada hal pematokan besaran kompensasi secara wajar terhadap jasa profesional mereka. Besarnya biaya audit eksternal yang diberikan kepada seorang auditor akan beragam karena besarnya

¹ Corresponding author

biaya bergantung pada tinggi atau rendahnya risiko audit, kompleksitas jasa audit, kompetensi apa yang dibutuhkan, dan pertimbangan jasa nonaudit (Mulyadi, 2002). Selain itu terdapat juga kompensasi untuk usaha auditor dalam mengambil risiko sewaktu proses mengaudit yang juga akan memengaruhi besarnya biaya audit eksternal.

Jumlah besarnya biaya audit eksternal di Indonesia sendiri belum memiliki aturan penetapan yang pasti karena banyak faktor yang memengaruhi seperti ukuran klien, lokasi firma audit, jumlah anak perusahaan, jasa audit, ukuran perusahaan, risiko audit, dan ukuran firma audit. Berdasarkan dari penelitian dari Nurhayati et al. (2017) dalam menetapkan biaya jasa audit eksternal harus secara wajar dan sesuai dengan martabat profesi auditor. Jumlah tersebut harus sepadan dengan tuntutan standar profesi akuntan publik yang berlaku. Bila menetapkan biaya jasa terlalu rendah atau lebih rendah daripada yang dikenakan oleh auditor atau akuntan lain akan menimbulkan keraguan terhadap kemampuan serta kompetensi para auditor.

Kebijakan mengenai biaya audit eksternal di Indonesia diatur dalam surat keputusan mengenai Kebijakan Penentuan *Fee Audit* yang diterbitkan oleh Ketua Umum Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dengan nomor KEP.024/IAPI/VII/2008. Kebijakan ini dirancang untuk menjadi pedoman semua Anggota IAPI yang berpraktik sebagai akuntan publik dan firma audit untuk menghitung besaran gaji yang sesuai dengan martabat profesi akuntan publik dan dalam jumlah cukup untuk menawarkan jasa sesuai dengan ketentuan yang berlaku dan sesuai tuntutan standar profesional akuntan publik.

Risiko audit merupakan salah satu aspek penting yang memengaruhi besarnya biaya audit. Biaya audit dipengaruhi terutama oleh dua risiko dasar (Calderon et al., 2012). Risiko yang pertama yaitu risiko yang timbul karena faktor historis sehingga risiko tersebut sudah bisa diprediksi. Misalnya, ketika auditor mengevaluasi suatu risiko, mereka juga akan mempertimbangkan kecurangan-kecurangan yang terjadi di tahun sebelumnya. Risiko kedua yaitu risiko yang muncul selama periode berjalan yaitu risiko yang sudah terjadi. Contohnya ketika auditor menggunakan laporan keuangan periode berjalan sebagai tolak ukur dalam mengevaluasi suatu risiko saat itu. Bisa dipastikan, auditor selalu mengandalkan hasil audit masa lalu sebagai acuan dalam perencanaan audit untuk periode saat ini (Moizer, 1992).

Berdasarkan model risiko audit menurut Gregory et al. (1998), terdapat tiga jenis risiko audit yakni risiko bawaan atau yang biasa disebut *inherent risk*, risiko pengendalian atau yang biasa disebut *control risk*, dan risiko deteksi atau yang biasa disebut *detection risk*. Risiko pengendalian dan risiko bawaan biasanya berasal dari klien atau faktor internal. Risiko bawaan dan risiko pengendalian sebenarnya bisa berhubungan namun dalam audit berbasis risiko atau *risk-based audit* sebagian besar berasal dari model yang menginterpretasikan bahwa risiko bawaan dengan risiko pengendalian merupakan dua konsep yang berlainan. Risiko bawaan sudah melekat sejak awal dari atribut lingkungan audit yang sepenuhnya independen dari atribut yang dapat menentukan besar kecilnya tingkat risiko pengendalian. Sedangkan risiko deteksi berasal dari auditor atau faktor eksternal. Misalnya, ketika auditor gagal mendeteksi salah saji material dalam saldo akun atau dalam aliran transaksi. Risiko bawaan diproksikan dengan profitabilitas, likuiditas, dan solvabilitas, karena dengan mengukur tiga indikator tersebut dapat diketahui seberapa layak perusahaan tersebut secara finansial dan memastikan agar auditor tidak terkena kerugian (Simunic, 1980). Risiko pengendalian diproksikan dengan pengendalian internal dan tata kelola perusahaan karena dapat mencerminkan seberapa efektif desain dan operasi pengendalian internal, sedangkan risiko deteksi diproksikan dengan rotasi firma audit karena dengan kurangnya pengalaman dan pengetahuan khusus tentang auditee dalam perikatan awal bisa membuat auditor kurang mendeteksi potensi masalah dalam laporan keuangan (Shiyi, 2017).

Calderon et al. (2012) dalam risetnya yang terdahulu membuktikan, risiko pengendalian tahun sebelumnya secara bertahap memengaruhi biaya audit pada periode berjalan. Temuan tersebut konsisten dengan model risiko audit dan menguatkan pendapat bahwa usaha audit dan/atau premi audit disesuaikan dengan tingkat risiko. Shiyi (2017) juga melakukan penelitian mengenai hubungan risiko audit dengan biaya audit. Didapatkan bahwa risiko pengendalian dan risiko inheren terdeteksi positif signifikan terhadap biaya audit sedangkan risiko deteksi tidak berpengaruh signifikan. Namun pada subsampel perusahaan keuangan, ditemukan bahwa auditor tidak mempertimbangkan tata kelola perusahaan untuk menentukan biaya audit. Pasalnya pada tahun 2007 atau periode sebelum krisis 2008 mayoritas perusahaan keuangan yang menjadi sampel tidak memiliki tata kelola

perusahaan yang baik. Pada penelitian lain dari Corbella et al. (2015), menunjukkan adanya pengaruh dari pergantian firma audit yang disewa terhadap biaya audit serta kualitas audit menggunakan data dari Italia. Hasil dari studi tersebut dalam kondisi firma audit dirotasi, jumlah total imbalan jasa profesional yang dibayarkan kepada auditor lebih rendah bagi perusahaan yang termasuk klien dari firma audit Big 4, sebaliknya pada perusahaan bukan klien firma audit non-Big 4 biaya auditnya tidak berubah. Ji et al. (2018) melakukan penelitian di Cina mengenai hubungan antara risiko pengendalian internal yang diukur dengan ICW (*Internal Control Weaknesses*) yang diungkapkan terhadap biaya audit di Cina. Hasil dari penelitian tersebut semakin banyak risiko pengendalian internal yang dimiliki perusahaan, semakin tinggi biaya audit yang akan dikenakan. Selain itu, biaya audit yang lebih tinggi secara signifikan terkait dengan risiko pengendalian internal di area yang tidak terkait dengan pelaporan keuangan. Riset lain sudah dilakukan Yen et al. (2018) mengenai hubungan antara karakteristik firma audit terhadap biaya audit, memberi hasil akhir bahwa karakteristik firma audit secara negatif memoderasi hubungan positif antara pelanggaran keamanan informasi dan biaya audit.

Riset mengenai hubungan antara risiko audit dengan biaya audit telah beberapa kali dilakukan. Berdasarkan beberapa uraian dari hasil riset sebelumnya tersebut, didapat hasil yang inkonsisten dan beragam. Hal tersebut dikarenakan adanya perbedaan cakupan observasi penelitian. Di Indonesia, pengungkapan besarnya biaya audit masih berupa pengungkapan *voluntary* (Shafira, 2017). Penelitian ini berfokus pada hubungan risiko audit terhadap biaya audit dengan ukuran perusahaan dan kualitas audit sebagai variabel kontrol.

Kualitas audit didefinisikan sebagai kemampuan auditor untuk mendeteksi laporan keuangan dan mengungkapkan salah saji material dalam laporan keuangan perusahaan kepada pengguna. Kompetensi auditor menentukan seberapa besar kemungkinan auditor dapat mendeteksi kesalahan dalam akun keuangan (DeAngelo, 1981).

Ukuran perusahaan mencerminkan seberapa besar total aset perusahaan. Perusahaan dengan total aset besar menunjukkan bahwa arus kas perusahaan telah dievaluasi secara menyeluruh dan diharapkan berhasil dalam jangka panjang, dibandingkan dengan perusahaan dengan total aset lebih kecil. Perusahaan yang berukuran lebih besar cenderung dibebankan biaya audit eksternal lebih besar diantara perusahaan lain yang sejenis (Gerrard et al., 1994).

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Hubungan antara risiko audit dengan biaya audit berlandaskan pada teori agensi. Ross tahun 1973 pertama kali menyelidiki masalah keagenan, sementara Jensen & Meckling (1976) yang pertama kali membuat kajian teoritis mengenai teori keagenan yang dijelaskan, di mana manajer perusahaan memiliki peran sebagai agen merangkap pemegang saham utama. Pemegang saham dikategorikan sebagai “prinsipal” menyerahkan urusan pengambilan keputusan bisnis pada manajer yang merupakan perwakilan, biasa disebut “agen” dari pemegang saham. Permasalahan dan konflik sering timbul sebagai dampak dari sistem kepemilikan suatu perusahaan yakni agen tidak selalu mengambil keputusan yang berguna untuk mencapai tujuan serta memenuhi kepentingan yang bisa menguntungkan prinsipal. Pemisahan manajemen (agen) dari para pemegang saham yang diindikasikan oleh teori keagenan menimbulkan masalah *moral hazard* karena manajemen dapat mengejar kepentingannya sendiri dengan mengorbankan prinsipal. Akibatnya, diperlukan kontrak kerja yang adil dan lugas antara prinsipal dan pengelola agen, sehingga kesepakatan tersebut dimaksudkan untuk mengoptimalkan keuntungan prinsipal sekaligus memuaskan dan menjamin agen agar menerima hasilnya. Keuntungan serta konsekuensi yang diharapkan perusahaan dinyatakan dalam pendapatan yang dihasilkan oleh aktivitas manajemen.

Pada situasi ini, terdapat dua kebutuhan dan keinginan berbeda di perusahaan, masing-masing kelompok memiliki tujuan meraih kemakmuran yang diinginkan, dari situ umumnya bisa terjadi asimetri informasi antara manajemen dan pemilik yang dapat menciptakan peluang bagi manajer melakukan manajemen laba dengan tujuan membuat pemilik melihat informasi yang sesat tentang potensi ekonomi yang dimiliki perusahaan. Pengertian mengenai asimetri informasi yang pertama kali dicetuskan oleh Glostten & Milgrom (1985) yakni ketimpangan perolehan informasi yang diakibatkan ketika beberapa agen memegang informasi yang bisa dikatakan lebih unggul tentang perusahaan daripada prinsipal yang hanya sebagai pengguna informasi. Perusahaan harus memantau dan mengontrol manajemen untuk memastikan bahwa semua itu dijalankan dengan

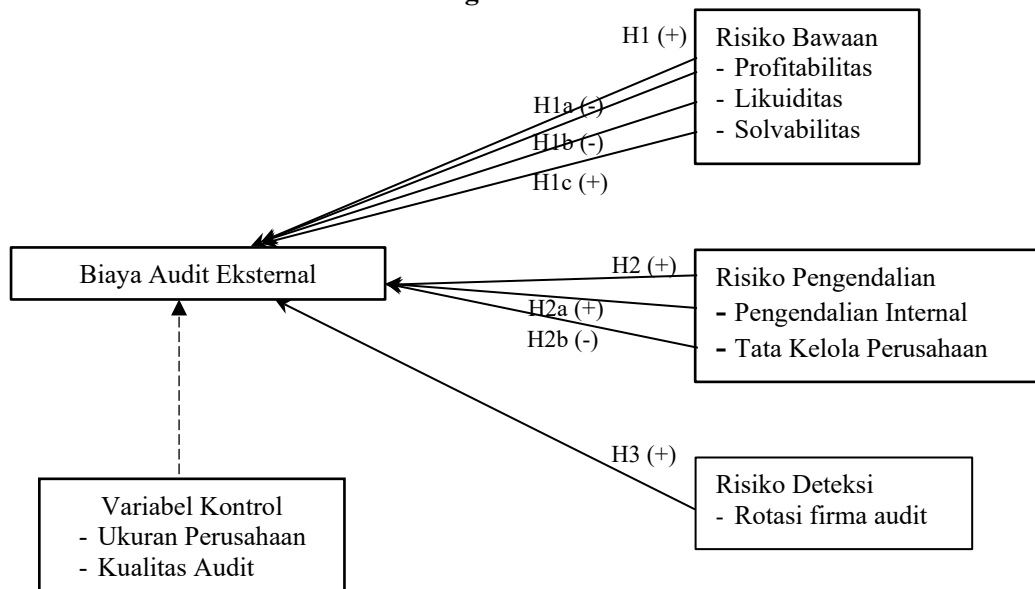
kepatuhan penuh terhadap aturan dan regulasi yang berlaku. Upaya pengendalian ini akan meningkatkan biaya agensi atau disebut juga biaya keagenan (Jensen & Meckling, 1976). Biaya keagenan adalah biaya atau risiko yang timbul ketika prinsipal membayar agen untuk melaksanakan suatu penugasan, sementara itu kepentingan agen tidak selalu sejalan dengan kepentingan prinsipal. Mempekerjakan pihak ketiga atau pihak eksternal dari kantor akuntan publik independen guna melakukan audit laporan keuangan suatu perusahaan merupakan salah satu pendekatan untuk mengurangi konsekuensi dan biaya yang ditimbulkan oleh *moral hazard*. Usaha tersebut dapat membantu meminimalisir asimetri informasi yang sering terjadi di kalangan agen perusahaan dengan pihak prinsipal.

Pihak pemilik perusahaan dan pemegang saham adalah prinsipal sedangkan manajemen yang mengelola perusahaan yang mengetahui seluk beluk perusahaan dan prospek ke depan dari perusahaan tersebut adalah agen. Prinsipal dan agen sama-sama diasumsikan sebagai pelaku ekonomi yang rasional yang melakukan tindakan oportunistik demi kepentingan pribadi. Konflik akan terjadi apabila agen tidak menjalankan perintah prinsipal dan melakukan hal lain demi kepentingannya sendiri. Karena itu prinsipal berupaya untuk mengeluarkan tambahan biaya untuk menyewa pihak ketiga yaitu auditor eksternal untuk mengurangi konflik keagenan yang dapat terjadi. Kegiatan audit ini didasarkan pada adanya konsep teori keagenan yang menyatakan setiap individu bertendensi untuk mendongkrak secara maksimal keuntungannya masing-masing.

Kerangka Pemikiran

Kerangka penelitian menggambarkan metode pengujian hipotesis serta hubungan masing-masing variabel, dan hal tersebut ditampilkan pada gambar 1.

Gambar 1
Kerangka Pemikiran Teoritis



Pengaruh Risiko Bawaan terhadap Biaya Audit Eksternal

Bila dikaitkan dengan teori agensi, dalam penelitian ini terdapat hubungan keagenan antara pihak pemilik perusahaan sebagai prinsipal dengan manajemen yang mengelola perusahaan sebagai agen. Manajemen memiliki kepentingan menghasilkan informasi pelaporan keuangan perusahaan yang baik sehingga gambaran kesuksesan perusahaan juga tepat, sedangkan pemilik tertarik untuk mendapatkan informasi mengenai kepemilikan dan manajemen aset perusahaan untuk mengetahui dengan akurat keuntungan perusahaan. Untuk meminimalisir masalah transparansi keuangan dan kondisi perusahaan tersebut maka diperlukan adanya pihak ketiga bersifat independen yakni auditor. Auditor independen berfungsi untuk mengurangi asimetri informasi antar prinsipal pada manajemen. Tindakan oportunistik dari masing-masing pihak membuat auditor melakukan taksir risiko audit yang terjadi di perusahaan. Risiko-risiko umumnya dapat memengaruhi citra baik perusahaan, terutama

bagi perusahaan besar, sehingga semakin tinggi risiko audit yang dimiliki perusahaan membuat biaya audit eksternal yang harus dibayarkan makin besar pula (Gavious, 2007).

Hopkin (2017) mengartikan risiko bawaan sebagai tingkat risiko yang muncul bahkan sebelum dilaksanakannya aktivitas pengendalian apapun. Untuk memeriksa keefektifan pengendalian internal, auditor mengukur dengan risiko bawaan sebagai pertimbangan atas opini mengenai kelayakan salah saji material. Risiko bawaan selalu ada dan tidak pernah mencapai angka nol. Risiko bawaan tidak dapat diubah oleh penerapan prosedur audit yang paling baik sekalipun.

Risiko bawaan diproksikan dengan 3 indikator yaitu profitabilitas yang dihitung dengan ROA, likuiditas yang dihitung dengan *Quick Ratio*, dan solvabilitas yang dihitung dengan *Leverage Ratio*. Profitabilitas dipilih untuk membantu memprediksi kemungkinan apakah auditor akan terkena kerugian dalam hal *auditee* tidak layak secara finansial (Simunic, 1980). ROA memiliki pengaruh negatif signifikan karena perusahaan dengan kemampuan yang buruk dalam menghasilkan laba cenderung melakukan kecurangan dalam laporan keuangan sehingga akan membuat risiko bawaan menjadi tinggi dan biaya audit eksternal yang tinggi akan dibebankan kepada perusahaan (Lennox & Li, 2012). Lennox & Li (2012) juga menunjukkan bahwa *Quick Ratio* mempunyai pengaruh negatif signifikan pada penentuan biaya audit eksternal. Ketika perusahaan tidak dapat melunasi hutang jangka pendeknya atau kemampuannya rendah, risiko gagal bayar yang dihadapi auditor semakin tinggi karena rawan terjadinya *fraud* sehingga biaya audit eksternal yang dibebankan kepada perusahaan akan semakin tinggi. Hay et al., (2008) menyatakan bahwa semakin tinggi *leverage* akan menyebabkan biaya audit eksternal semakin besar pula karena untuk mengurangi risiko kegagalan. Selain itu, risiko bawaan berpengaruh positif signifikan terhadap biaya audit eksternal juga didukung oleh penelitian (Dhaliwal et al., 2011; Wan Ismail & Kamarudin, 2012; Shiyi, 2017). Dengan demikian, hipotesis pada penelitian ini sebagai berikut.

H₁: Risiko bawaan memiliki pengaruh positif terhadap biaya audit eksternal

Hipotesis utama tersebut dibagi kembali menjadi tiga subhipotesis sebagai berikut.

H_{1a}: Profitabilitas memiliki pengaruh negatif terhadap biaya audit eksternal

H_{1b}: Likuiditas memiliki pengaruh negatif terhadap biaya audit eksternal

H_{1c}: Solvabilitas memiliki pengaruh positif terhadap biaya audit eksternal

Pengaruh Risiko Pengendalian terhadap Biaya Audit Eksternal

Dalam teori agensi ditekankan seberapa penting pemilik perusahaan dan pemegang saham sebagai prinsipal mempercayakan perusahaan untuk dikelola oleh agen yakni manajemen yang lebih ahli dalam mengelola perusahaan (Sutedi, 2011). Konflik keagenan akan muncul karena terdapat perbedaan kepentingan antara agen dengan prinsipal, namun konflik tersebut bisa ditangani agar tetap menguntungkan kedua belah pihak. Dalam pengelolaan bisnis perusahaan, munculnya konsep *Good Corporate Governance* (GCG) tidak lain didorong oleh teori agensi. Adanya pengendalian internal yang baik dan penerapan corporate governance dalam suatu perusahaan dipercaya mampu mengurangi konflik keagenan karena dapat mengawasi kinerja agen dengan lebih efektif dan efisien (Widiasari, 2016).

Berdasarkan teori model risiko audit dari Gregory et al. (1998), risiko pengendalian terjadi ketika mekanisme pengendalian internal klien (aturan dan proses yang diberlakukan oleh manajemen untuk meningkatkan transparansi laporan keuangan) gagal menghindari kesalahan penyajian material. Hopkin (2017) menjelaskan risiko pengendalian merupakan risiko yang terkait dengan pengelolaan ketidakpastian manajemen. Risiko pengendalian merupakan faktor risiko yang penting dipertimbangkan terutama dalam *risk-based audit*.

Calderon et al. (2012) menemukan bahwa kelemahan finansial masa lalu berpengaruh positif signifikan terhadap biaya audit eksternal pada tahun berjalan dan tahun sebelumnya. Pada dasarnya, kelemahan finansial masa lalu memang memiliki dampak penting pada penilaian awal auditor dan pengujian audit yang direncanakan. Perusahaan dengan kelemahan finansial masa lalu cenderung mengalami kenaikan biaya audit eksternal di luar penyesuaian biaya yang disebabkan oleh kelemahan finansial saat ini dan faktor risiko lainnya. Risiko pengendalian tidak pernah mencapai angka nol karena pengendalian internal tidak akan dapat menghasilkan keyakinan penuh bahwa semua salah saji material akan dapat dideteksi maupun dicegah.

Shiyi (2017) memaparkan pengukuran risiko pengendalian dianggap sebagai fungsi dari seberapa efektif desain dan operasi pengendalian internal dan tidak dapat dihilangkan sebagai

batasan pengendalian internal. Risiko pengendalian dalam penelitian kali ini diproksikan dengan dua variabel yaitu pengendalian internal yang diukur dengan *restatement* atau penyajian kembali laporan keuangan dan tata kelola perusahaan yang diukur dengan ukuran komite audit. Penyajian kembali keuangan kemungkinan akan meningkatkan penilaian auditor atas risiko audit klien karena penyajian kembali tersebut merupakan indikasi kegagalan pelaporan keuangan dan dapat menimbulkan pertanyaan tentang kredibilitas manajemen. Selain itu, perusahaan yang mempunyai ukuran komite audit lebih besar dari perusahaan lain yang sejenis akan dibebani biaya audit eksternal lebih rendah karena dipercaya telah menerapkan tata kelola perusahaan yang memadai sehingga tingkat risiko pengendalian risiko menjadi rendah.

Penelitian dari Her et al. (2010) menyebutkan, perusahaan yang melakukan penyajian kembali laporan keuangan rata-rata menanggung biaya audit eksternal terlampaui tinggi dibandingkan dengan perusahaan tidak melakukan penyajian kembali laporan keuangan. Keberadaan komite audit juga berpengaruh signifikan terhadap biaya audit eksternal (Collier & Gregory, 1996). Ji et al. (2018) dalam penelitiannya menyimpulkan semakin banyak risiko pengendalian internal yang dimiliki perusahaan, semakin tinggi biaya audit eksternal yang akan dikenakan.

Hipotesis kedua dirumuskan sebagai berikut.

H₂: Risiko pengendalian memiliki pengaruh positif terhadap biaya audit eksternal

Hipotesis utama tersebut dibagi kembali menjadi dua subhipotesis sebagai berikut.

H_{2a}: Pengendalian internal memiliki pengaruh positif terhadap biaya audit eksternal

H_{2b}: Tata kelola perusahaan memiliki pengaruh negatif pada biaya audit eksternal

Pengaruh Risiko Deteksi terhadap Biaya Audit Eksternal

Teori agensi menunjukkan permintaan untuk penyewaan jasa audit bisa terjadi dikarenakan terdapat konflik kepentingan antara pemilik perusahaan serta pemegang saham sebagai prinsipal dengan manajemen pengelola perusahaan sebagai agen serta pihak-pihak lain yang melakukan kontrak dengan klien (Srimindarti, 2006). Auditor dalam hal ini berperan sebagai pihak independen yang mampu menjembatani kepentingan prinsipal dengan kepentingan agen sebagai pengelola kondisi finansial perusahaan. Dalam hal keagenan, auditor mempunyai kepentingan sendiri yakni untuk mempertahankan pendapatannya. Auditor bisa menetapkan biaya audit eksternal yang tinggi supaya memberi hasil kualitas audit yang baik. Gavius (2007) memaparkan, masalah keagenan yang dialami auditor sebenarnya bersumber dari mekanisme kelembagaan antara auditor dengan manajemen sebagai *auditee*. Dewan komisaris akan menunjuk auditor untuk melakukan audit yang nantinya laporan keuangan hasil audit akan digunakan untuk kepentingan prinsipal yaitu pemilik perusahaan. Namun, yang bertanggung jawab untuk menanggung beban biaya atas sewa jasa audit adalah direksi yang berperan sebagai pihak manajemen perusahaan. Hal tersebut dapat menyebabkan ketergantungan antara auditor dan klien selama penugasan dan memperkuat hubungan kuat auditor dengan klien.

Gregory et al. (1998) menjelaskan dalam teori model risiko audit, ketika seorang auditor gagal mendeteksi kesalahan atau kecurangan dengan mengamati kebijakan dan protokol yang telah ditetapkan, kemungkinan risiko deteksi meningkat menjadi besar. Risiko deteksi tidak pernah dapat diturunkan sampai ke angka nol karena adanya kendala bawaan dalam prosedur audit. Masih diperlukannya *professional judgements* yang dibuat oleh manusia, yang secara alamiah bisa berbuat salah, dan sifat dari bukti yang diperiksa.

Risiko pendeteksian dapat muncul dipengaruhi oleh berbagai faktor. Jika auditor terlalu sering melakukan perikatan dengan klien tertentu, auditor mungkin tidak cukup skeptis tentang representasi klien atau mungkin tidak menyelidiki bisnis klien dengan ketelitian yang dilakukan dengan klien lain sehingga mengarah ke meningkatnya risiko deteksi. Rotasi firma audit yang dilakukan perusahaan dipilih menjadi proksi dari risiko deteksi karena dengan kurangnya pengalaman dan pengetahuan khusus tentang *auditee* dalam perikatan awal bisa membuat auditor kurang mendeteksi potensi masalah dalam laporan keuangan (Shiyi, 2017). Dengan kurangnya pengalaman auditor pada klien maka auditor akan mengeluarkan upaya lebih untuk melakukan audit sehingga biaya audit eksternal yang dikenakan akan lebih tinggi. Dapat dikatakan bahwa rotasi firma audit merupakan hasil dari penilaian risiko deteksi.

Corbella et al. (2015) menyatakan bahwa biaya audit eksternal berhubungan dengan rotasi firma audit. Rotasi firma audit dapat meningkatkan biaya audit eksternal. Dalam periode rotasi

perusahaan audit, biaya auditor eksternal yang dibebankan dari perusahaan yang merupakan klien dari firma audit Big 4 lebih rendah dari sebelumnya. Namun, biaya audit eksternal yang dibebankan dari perusahaan yang merupakan klien dari firma audit yang bukan termasuk Big 4 tidak berubah. Berdasarkan paparan tersebut, hipotesis ketiga dirumuskan sebagai berikut.

H₃: Risiko deteksi memiliki pengaruh positif terhadap biaya audit eksternal

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Variabel dependen penelitian ini ialah biaya audit eksternal. Perusahaan biasanya mengungkapkan biaya sewa jasa auditor eksternal pada bagian “Profesi Penunjang Pasar Modal” dan “Tata Kelola Perusahaan” bagian “Auditor Independen”. Namun sampai saat ini pengungkapan biaya audit eksternal di Indonesia masih bersifat *voluntary disclosure* yang menyebabkan tidak semua perusahaan melakukan pengungkapan biaya audit eksternal. Biaya audit eksternal diprosikan dengan menghitung logaritma natural dari biaya sewa jasa auditor eksternal tersebut (Shiyi, 2017).

Sedangkan variabel independen berupa risiko audit yakni risiko bawaan, risiko pengendalian, dan risiko deteksi memiliki proksi masing-masing. Didasarkan pada penelitian Choi et al. (2009) risiko bawaan dapat diprosikan dengan indikator finansial seperti profitabilitas, likuiditas, dan solvabilitas. Profitabilitas diukur dengan menghitung ROA (*Return on Assets*) perusahaan. ROA dipilih karena dapat mengukur efisiensi perusahaan dalam pengelolaan asetnya untuk menghasilkan laba pada periode tersebut. Likuiditas diukur dengan *Quick Ratio* karena dapat mengetahui apakah perusahaan mampu melunasi kewajiban jangka pendeknya. Solvabilitas diukur dengan *Leverage Ratio*. Risiko pengendalian dapat diprosikan dengan 2 (dua) variabel yang masing-masing dikelompokkan dalam 2 indikator yaitu pengendalian internal dan tata kelola perusahaan (Shiyi, 2017). Untuk mengukur pengendalian internal menggunakan ada tidaknya penyajian kembali laporan keuangan sehingga menggunakan variabel *dummy*, dengan 1 bila terdapat penyajian kembali dan 0 bila tidak ada. Penyajian kembali laporan keuangan dapat meningkatkan penilaian auditor atas risiko audit klien karena penyajian kembali tersebut merupakan indikasi kegagalan pelaporan keuangan dan dapat menimbulkan pertanyaan tentang kredibilitas manajemen. Sedangkan tata kelola perusahaan diukur dari ukuran komite audit suatu perusahaan yang dihitung dari jumlah total komite audit di suatu perusahaan (Haryati, 2013). Risiko deteksi dalam penelitian ini diprosikan dengan ada atau tidaknya rotasi firma audit. Proksi tersebut dipilih karena kurangnya pengalaman dan pengetahuan khusus tentang perusahaan pada perikatan awal membuat kemungkinan auditor gagal mendeteksi potensi masalah dalam laporan keuangan dan melakukan salah saji menjadi lebih besar (Shiyi, 2017).

Penelitian ini didukung dua variabel kontrol yaitu kualitas audit dan ukuran perusahaan. Kualitas audit diprosikan dengan firma audit Big 4 diukur menggunakan variabel *dummy*. Ukuran perusahaan diukur menggunakan logaritma natural total aset perusahaan (Bae Choi et al., 2013). Rincian mengenai variabel beserta pengukurannya ditampilkan dalam tabel 1.

Tabel 1
Variabel, Jenis, Indikator, dan Skala Pengukuran

Variabel	Jenis Variabel	Indikator
Biaya audit eksternal	Dependen	Biaya audit eksternal=Ln(Biaya audit eksternal)
ROA	Independen	ROA=Net Income/Total Assets
Quick Ratio	Independen	$Quick Ratio = \frac{Cash\ and\ Near\ Cash + Short\ Term\ Investments + Account\ Receivables}{Current\ Liabilities}$
Leverage Ratio	Independen	Leverage Ratio=Total Debts/Total Assets
Penyajian kembali	Independen	Terdapat penyajian kembali angka : 1 Tidak terdapat penyajian kembali angka : 0
Ukuran komite audit	Independen	∑ Komite Audit
Rotasi firma audit	Independen	Melakukan rotasi firma audit angka : 1 Tidak melakukan rotasi firma audit angka : 0
Kualitas audit	Kontrol	Diaudit oleh firma audit Big4 angka : 1 Diaudit oleh firma audit non-Big 4 angka : 0
Ukuran perusahaan	Kontrol	Ukuran Perusahaan=Ln(Total Aset)

Populasi dan Sampel

Populasi pada riset ini adalah perusahaan sektor manufaktur tercatat di Bursa Efek Indonesia. Metode pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling*. Adapun kriteria yang ditentukan sebagai berikut.

1. Perusahaan termasuk dalam sektor manufaktur, tercatat pada Bursa Efek Indonesia, dan membuat serta mempublikasikan laporan keuangan serta laporan tahunannya selama minimal dua tahun berturut-turut dari tahun 2018-2019.
2. Pada laporan tahunan dan laporan keuangan perusahaan diungkapkan informasi lengkap tentang data yang dibutuhkan dalam penelitian.
3. Perusahaan yang termasuk dalam sektor manufaktur yang pengungkapan biaya audit eksternal pada laporan tahunannya menggunakan mata uang Rupiah.

Metode Analisis dan Uji Hipotesis

Metode analisis untuk menguji hipotesis pada penelitian ini adalah regresi linier berganda dengan model sebagai berikut.

$$\text{LNAF} = \alpha + \beta_1\text{ROA} + \beta_2\text{QUICK} + \beta_3\text{LEV} + \beta_4\text{RESTATE} + \beta_5\text{ACSIZE} + \beta_6\text{ROTATION} + \beta_7\text{BIG4} + \beta_8\text{LNTA} + \varepsilon$$

Keterangan:

LNAF	= Biaya audit eksternal
A	= <i>Intercept</i>
B	= Koefisien regresi
ROA	= <i>Return on Assets</i>
QUICK	= <i>Quick Ratio</i>
LEV	= <i>Leverage Ratio</i>
RESTATE	= Penyajian kembali
ACSIZE	= Ukuran komite audit
ROTATION	= Rotasi firma audit
BIG 4	= Firma audit Big 4
LNTA	= Ukuran perusahaan
ε	= <i>Error</i>

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Sampel yang dipakai ialah perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2018-2019 dan mengungkapkan biaya audit eksternal secara jelas. Penentuan sampel tertera pada tabel 2.

Tabel 2
Populasi dan Sampel

Keterangan	Jumlah
Perusahaan manufaktur yang listing di BEI tahun 2018-2019	388
Perusahaan yang tidak mengungkapkan laporan keuangan dan tahunan 2 tahun berturut-turut	(12)
Perusahaan yang menggunakan mata uang bukan Rupiah	(12)
Perusahaan yang tidak mengungkapkan biaya audit eksternal	(190)
Sampel yang diolah dalam penelitian.	174

Analisis Data

Statistik Deskriptif

Hasil pengujian statistik deskriptif dari biaya audit eksternal, ROA, *Quick Ratio*, *Leverage Ratio*, ukuran komite audit, dan ukuran perusahaan pada 174 data observasi disajikan pada tabel 3 sebagai berikut.

Tabel 3
Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
LNAF	174	18,19754	23,64104	20,26828	1,12482
ROA	174	-0,81060	1,10260	0,04186	0,14244
QUICK	174	0,01000	10,29000	1,14144	1,43276
LEV	174	0,00050	1,35540	0,30307	0,23471
ACSIZE	174	2,00	4,00	3,0115	0,24015
LNTA	174	17,67603	32,20098	26,80311	3,55149
<i>Valid N (listwise)</i>	174				

Sumber: *Output SPSS, olah data sekunder tahun 2021*

Variabel dependen biaya audit eksternal yang diprosikan dengan logaritma natural dari biaya audit eksternal dalam penelitian ini mempunyai nilai minimum 18,19754 dan nilai maksimum 23,64104. Sedangkan nilai *mean* dari logaritma natural dari biaya audit eksternal terletak pada angka 20,26828 dan memiliki standar deviasi 1,12482. Dengan nilai *mean* sebesar 20,26828 mengindikasikan rata-rata biaya audit eksternal perusahaan yang termasuk ke dalam sampel cukup tinggi.

Variabel ROA atau *Return on Assets* yang mencerminkan profitabilitas pada riset penelitian ini menunjukkan nilai minimum -0,81060 dan nilai maksimum 1,10260, dengan nilai *mean* terletak pada angka 0,04186 dan memiliki standar deviasi 0,14244.

Variabel *Quick Ratio* yang mencerminkan likuiditas di penelitian ini mempunyai nilai minimum 0,01000 sedangkan nilai maksimum 10,29000, dengan nilai *mean* terletak pada angka 1,14144 dan memiliki standar deviasi 1,43276.

Variabel *Leverage Ratio* yang mencerminkan solvabilitas dalam penelitian ini mempunyai nilai minimum 0,00050 dan nilai maksimum 1,35540, dengan nilai *mean* dari *Leverage Ratio* terletak pada angka 0,30307 dan memiliki standar deviasi 0,23471.

Variabel tata kelola perusahaan diprosikan dengan ukuran komite audit dengan cara hitung melalui penghitungan jumlah komite audit dalam penelitian ini mempunyai nilai minimum 2 dan nilai maksimum 4. Sedangkan nilai *mean* dari ukuran komite audit terletak pada angka 3,0115 dan memiliki standar deviasi 0,24015. Dari hasil tersebut mengindikasikan bahwa ukuran komite audit tiap perusahaan tidak jauh berbeda. Keadaan tersebut sesuai dengan peraturan yang dikeluarkan oleh Otoritas Jasa Keuangan dengan nomor peraturan 55/POJK.04/2015 pasal 4 memaparkan jika komite audit harus terdiri dari minimal 3 (tiga) orang berasal dari pihak independen.

Variabel ukuran perusahaan diprosikan menggunakan perhitungan logaritma natural total aset memperlihatkan nilai minimum senilai 17,67603; nilai maksimum sebesar 32,20098; nilai *mean* sebesar 26,80311; dan standar deviasi senilai 3,55149.

Distribusi Frekuensi

Variabel yang dianalisis menggunakan distribusi frekuensi berupa variabel pengendalian internal yang diukur dengan ada tidaknya penyajian kembali, variabel risiko deteksi yang diprosikan dengan rotasi firma audit, dan variabel kualitas audit yang diprosikan dengan firma audit Big 4.

Tabel 4
Distribusi Frekuensi Penyajian Kembali

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
<i>Valid</i>	tidak melakukan penyajian kembali	162	93,1	93,1	93,1
	melakukan penyajian kembali	12	6,9	6,9	100,0
	Total	174	100,0	100,0	

Sumber: *Output SPSS, olah data sekunder tahun 2021.*

Berdasarkan *output* distribusi frekuensi penyajian kembali, memperlihatkan perusahaan yang tidak melakukan penyajian kembali berjumlah 162 sampel, sepadan dengan 93,1 persen. Sedangkan perusahaan yang melakukan penyajian kembali laporan keuangan berjumlah 12 sampel

dengan presentase 6,9 persen dari total keseluruhan sampel, sehingga dapat diindikasikan mayoritas perusahaan tidak melakukan penyajian kembali pada laporan keuangannya.

Tabel 5
Distribusi Frekuensi Rotasi Firma Audit

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	tidak melakukan rotasi firma audit	135	77,6	77,6	77,6
	melakukan rotasi firma audit	39	22,4	22,4	100,0
	Total	174	100,0	100,0	

Sumber: *Output SPSS*, olah data sekunder tahun 2021.

Perusahaan yang tidak melakukan rotasi firma audit berjumlah 135 sampel yang juga sepadan dengan 77,6 persen. Sedangkan perusahaan yang melakukan rotasi firma audit berjumlah 39 sampel dengan presentase 22,4 persen dari total keseluruhan sampel, sehingga dapat dijelaskan bahwa mayoritas perusahaan tidak melakukan rotasi firma audit untuk mengaudit perusahaannya.

Tabel 6
Distribusi Frekuensi BIG 4

		<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
<i>Valid</i>	diaudit oleh firma audit non-BIG 4	115	66,1	66,1	66,1
	diaudit oleh firma audit BIG 4	59	33,9	33,9	100,0
	Total	174	100,0	100,0	

Sumber: *Output SPSS*, olah data sekunder tahun 2021.

Uji Asumsi Klasik

Data screening bertujuan untuk memenuhi asumsi *multivariate normality*. Pertama, *data screening* dilaksanakan menggunakan *Z-score* dan aplikasi SPSS 23 untuk mendeteksi data *outlier*. Data yang teranggap *outlier* ditemukan pada 36 sampel kemudian data *outlier* dibuang sehingga data observasi tersisa 138 sampel. Uji asumsi klasik terdiri atas uji normalitas, uji autokorelasi, uji heteroskedastisitas dan uji multikolonieritas.

Tabel 7
Hasil Uji Asumsi Klasik

	Model	<i>Tolerance</i>	VIF	<i>Glejser</i>
1	(Constant)			0,006
	ROA	0,725	1,379	0,277
	QUICK	0,921	1,086	0,388
	LEV	0,809	1,236	0,077
	RESTATE	0,965	1,037	0,579
	ACSIZE	0,872	1,147	0,446
	ROTATION	0,949	1,054	0,782
	BIG4	0,962	1,039	0,299
	LNTA	0,924	1,082	0,108

One-Sample K-S Test = 2,00
Runs Test = 0,864

Sumber: *Output SPSS*, olah data sekunder tahun 2021.

Pengujian normalitas dalam tabel 7 diolah dengan uji statistik non-parametrik *one-sample Kolmogorov-Smirnov test* dan memperlihatkan nilai signifikansi sebesar 0,200. Karena memiliki nilai signifikansi melebihi 0,050 maka data telah terdistribusi normal.

Sedangkan pada hasil uji autokorelasi dengan memakai *runs test* memiliki nilai sebesar 0,864. Nilai signifikansi yang melampaui 0,050 bisa diambil kesimpulan model regresi bebas dari masalah autokorelasi.

Pada uji multikolonieritas, dapat diidentifikasi bahwa keseluruhan variabel tidak terjadi masalah multikolonieritas karena mempunyai nilai $VIF \leq 10$ dan nilai *Tolerance* lebih dari 0,10.

Uji Glejser digunakan untuk mendeteksi adanya heteroskedastisitas. Setelah dilakukan regresi nilai absolut residual terhadap variabel independen, hasil menunjukkan keseluruhan variabel memiliki nilai signifikansi melebihi batas nilai 0,050. Maka dapat dipastikan model regresi tidak menunjukkan adanya gejala heteroskedastisitas.

Hasil Pengujian Hipotesis

Tabel 8
Hasil Uji Regresi Berganda

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	16,450	0,978		16,825	0,000
	ROA	1,914	0,897	0,145	2,132	0,035
	QUICK	-0,028	0,062	-0,027	-0,445	0,657
	LEV	0,207	0,405	0,033	0,513	0,609
	RESTATE	0,789	0,246	0,189	3,214	0,002
	ACSIZE	1,008	0,274	0,228	3,676	0,000
	ROTATION	-0,070	0,163	-0,026	-0,431	0,667
	BIG4	1,559	0,139	0,663	11,255	0,000
	LNTA	0,002	0,020	0,007	0,117	0,907

*Adjusted R*² = 0,542
F statistic (p-value) = 0,000

Hasil uji regresi berganda pada tabel 8 memperlihatkan nilai *adjusted R*² sebesar 0,542. Nilai tersebut mengindikasikan variabel independen yaitu ROA, *Quick Ratio*, *Leverage Ratio*, penyajian kembali, ukuran komite audit, dan rotasi firma audit dapat menjelaskan variabel dependen berupa biaya audit eksternal sebesar 54,2 persen. Variabel kontrol berupa kualitas audit dan ukuran perusahaan juga terikat dalam penjelasan variabel dependen. Sedangkan sisanya sebesar 45,8 persen dijelaskan oleh faktor-faktor yang tidak dimasukkan ke dalam model.

Pada tabel 8 memperlihatkan hasil uji signifikansi keseluruhan dari regresi sampel (uji F) atau *p-value* sebesar 0,000. Karena nilai *p-value* tidak melebihi 0,050 maka dapat dikatakan variabel independen secara simultan memiliki pengaruh signifikan pada variabel dependen.

Pengujian hipotesis pada tabel 8 nilai signifikansi ROA, *Quick Ratio*, dan *Leverage Ratio* masing-masing sebesar 0,035, 0,657, dan 0,609 dengan koefisien beta masing-masing 1,914, -0,028, dan 0,207. Berdasarkan hasil tersebut, tidak ada indikator yang sesuai dengan hipotesis pertama yang menyebabkan **hipotesis pertama ditolak**.

Risiko pengendalian diukur dengan dua variabel pengukuran, yaitu penyajian kembali laporan keuangan dan ukuran komite audit. Dari hasil uji regresi, untuk nilai signifikansi masing-masing variabel sebesar 0,002 untuk penyajian kembali dan 0,000 untuk ukuran komite audit. Nilai koefisien beta dari variabel penyajian kembali dan ukuran komite audit masing-masing sebesar 0,789 dan 1,008. Hanya satu indikator yang konsisten dengan hipotesis kedua. Bisa disimpulkan bahwa **hipotesis kedua diterima** secara parsial.

Pada variabel independen risiko deteksi yang diukur dengan rotasi firma audit, hasil uji regresi memperlihatkan nilai signifikansi 0,667 dan memiliki koefisien beta -0,070. Hasil penelitian ini menunjukkan **hipotesis ketiga ditolak** karena nilai t tidak signifikan, sehingga risiko deteksi tidak terdeteksi memiliki pengaruh signifikan terhadap biaya audit.

Kualitas audit dan ukuran perusahaan sebagai variabel kontrol masing-masing memiliki nilai signifikansi 0,000 dan 0,907. Untuk koefisien regresi (β) dari kualitas audit dan ukuran perusahaan masing-masing sebesar 1,559 dan 0,002. Dari hasil tersebut bisa disimpulkan hanya variabel kualitas audit yang diproksikan dengan firma audit Big 4 yang terdeteksi memiliki pengaruh signifikan positif terhadap biaya audit eksternal.

Pembahasan Hasil Pengujian Hipotesis

Hipotesis pertama penelitian menyebutkan risiko bawaan atau risiko inheren memberi pengaruh positif pada biaya audit eksternal dengan sampel perusahaan manufaktur di Indonesia. Hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai signifikansi ROA, *Quick Ratio*, dan *Leverage Ratio*

berurutan menampilkan angka 0,035, 0,657, dan 0,609. Untuk koefisien regresi (β) sendiri adalah 1,914, -0,028, dan 0,207. Hal tersebut menunjukkan bahwa ketiga proksi dari variabel risiko bawaan hanya variabel ROA yang terdeteksi memiliki pengaruh signifikan terhadap biaya audit eksternal, namun arahnya tidak sejalan dengan rumusan hipotesis. Sedangkan dua variabel lainnya yaitu *Quick Ratio* dan *Leverage Ratio* memengaruhi secara tidak signifikan atau dengan kata lain tidak terdeteksi memiliki pengaruh terhadap biaya audit. Karena itu dapat disimpulkan hipotesis pertama ditolak.

ROA yang digunakan untuk mengukur profitabilitas sebagai salah satu proksi untuk risiko bawaan menunjukkan pengaruh positif yang signifikan terhadap biaya audit eksternal. Hal tersebut berarti semakin tinggi profitabilitas perusahaan maka semakin tinggi juga biaya audit eksternal yang akan dikenakan dan sebaliknya. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Musah (2017) yang penelitiannya memiliki hasil ROA terdeteksi memengaruhi secara positif terhadap biaya audit. Menurut Al-Harshani (2008), variabel profitabilitas dengan proksi ROA juga bisa berhubungan positif dengan biaya audit eksternal karena perusahaan yang memiliki profitabilitas tinggi dianggap mampu untuk membayar biaya audit yang tinggi, sehingga auditor akan mengenakan biaya audit yang tinggi untuk perusahaan yang dirasa sekiranya menguntungkan. Menurut Joshi & Al-Bastaki (2000) perusahaan-perusahaan yang menguntungkan ini akan menjalani pengujian audit yang ketat atas pendapatan dan pengeluaran yang telah mereka laporkan pada laporan keuangan sehingga mereka akan dikenakan biaya audit yang tinggi. Jika dihubungkan dengan teori agensi, perusahaan yang melaporkan tingkat laba yang tinggi akan mengungkapkan lebih banyak informasi untuk menyoroti pencapaian mereka sehingga dapat mengurangi biaya agensi (Watts & Zimmerman, 1986). Hasil penelitian memperlihatkan bahwa variabel *Quick Ratio* dan *Leverage Ratio* memiliki pengaruh yang tidak signifikan. Penelitian ini mendukung argumen dari penelitian Hay et al. (2006) mengatakan bahwa ada sejumlah besar hasil tidak signifikan yang dilaporkan dalam penelitian sebelumnya tentang hubungan antara *leverage* dan biaya audit. Penelitian tersebut mengklasifikasikan perusahaan dalam studi berdasarkan negara dan periode waktu sehingga dapat menunjukkan bahwa *leverage* mungkin penting di Amerika Serikat dan Inggris, tetapi umumnya kurang penting di negara lain. Argumen tersebut juga didukung dengan penelitian Chen (2016) dimana *leverage* berhubungan positif dan tidak signifikan terhadap biaya audit di Cina. Penelitian dari Ahmad & Houghton (2001) juga membuktikan bahwa adanya hubungan negatif antara rasio *leverage* terhadap biaya audit di Malaysia. Dari beberapa penelitian tersebut dapat ditarik kesimpulan yaitu mungkin fenomena yang sama terjadi pada perusahaan-perusahaan di Indonesia.

Hasil dari penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Shiyi (2017) yang menyatakan bahwa risiko bawaan memberi pengaruh positif sekaligus signifikan terhadap biaya audit eksternal. Namun, penelitian ini didukung oleh argumen pada penelitian Maletta (1993) dan Hogan & Wilkins (2008) yang memaparkan bahwa meskipun istilah risiko bawaan dan risiko pengendalian didefinisikan secara independen, sebenarnya tingkat risiko bawaan mencerminkan juga seberapa baik pengendalian internal perusahaan. Pengendalian internal yang baik bisa membuat penilaian auditor atas risiko yang melekat berkurang yang berimbas pada berkurangnya pula risiko bawaan. Bila hal tersebut terjadi, pembebanan biaya audit eksternal akan didasarkan pada risiko lain selain risiko bawaan

Hipotesis kedua dalam penelitian risiko pengendalian memberi pengaruh positif pada biaya audit eksternal dengan sampel perusahaan yang termasuk dalam sektor manufaktur di Indonesia. Hasil pengujian menunjukkan nilai signifikansi variabel penyajian kembali dan ukuran komite audit berurutan menampilkan angka 0,002 dan 0,000. Nilai koefisien regresi (β) dari variabel penyajian kembali dan ukuran komite audit masing-masing sebesar 0,789 dan 1,008. Hal tersebut menunjukkan dari kedua proksi dari variabel risiko pengendalian keduanya berpengaruh signifikan positif terhadap biaya audit eksternal. Bila dilihat arahnya hanya variabel penyajian kembali yang sesuai dengan subhipotesis sedangkan arah dari variabel ukuran komite audit berlawanan dengan subhipotesis yang telah dipaparkan sebelumnya. Dari situ dapat disimpulkan hipotesis kedua diterima secara parsial.

Pengendalian internal yang diproksikan dengan variabel penyajian kembali memberi pengaruh positif sekaligus signifikan pada biaya audit eksternal. Artinya setiap perusahaan yang melakukan penyajian kembali laporan pada keuangannya akan dikenakan biaya audit eksternal yang lebih tinggi dibandingkan dengan yang tidak melakukan penyajian kembali. Risiko pengendalian adalah risiko ketika sistem pengendalian internal klien yang meliputi kebijakan dan prosedur yang diterapkan oleh manajemen untuk meningkatkan keandalan laporan keuangan; gagal mencegah salah

saji material. Hasil penelitian sejalan dengan penelitian Her et al. (2010), Feldmann et al. (2009), dan Abbott et al. (2003).

Tata kelola perusahaan diprosikan dengan ukuran komite audit sebagai salah satu proksi untuk mengukur risiko pengendalian. Penelitian ini sejalan dengan penelitian dari Yatim et al. (2006), Carcello et al. (2002), dan Abbott et al. (2003) yang menyatakan ukuran komite audit memberi pengaruh positif sekaligus signifikan terhadap biaya audit eksternal dikarenakan komite audit yang ahli di bidangnya terutama yang memiliki sertifikasi profesional seperti CPA dan CA cenderung mengharapkan kualitas audit yang lebih tinggi dari auditor eksternal, hal itu menyebabkan biaya audit yang dikenakan ke perusahaan menjadi lebih tinggi.

Hipotesis ketiga dalam penelitian ini risiko deteksi memiliki pengaruh positif pada biaya audit eksternal. Hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai signifikansi variabel rotasi firma audit yang merupakan proksi dari risiko deteksi menunjukkan angka signifikansi sebesar 0,667 dan memiliki nilai koefisien regresi (β) sebesar -0,070. Nilai dari variabel penyajian kembali dan ukuran komite audit berurutan menampilkan angka 0,789 dan 1,008. Hal tersebut mengindikasikan risiko deteksi memiliki pengaruh negatif tidak signifikan terhadap biaya audit eksternal. Karena itulah bisa disimpulkan hipotesis ketiga tidak diterima. Penelitian ini sejalan dengan riset yang telah dilakukan sebelumnya oleh Shiyi (2017) yang juga tidak mendapat temuan bukti adanya hubungan antara risiko deteksi dengan biaya audit eksternal karena masih belum ada alat ukur yang dirasa cocok untuk memproksikan risiko deteksi. Penelitian yang dilakukan Chi et al. (2009) di perusahaan di Taiwan juga menunjukkan risiko deteksi tidak terdeteksi memiliki pengaruh signifikan pada biaya audit eksternal. Sedangkan Ghosh & Lustgarten (2006) dan Sharma et al. (2016) menyatakan bahwa perusahaan yang melakukan rotasi firma audit justru bisa dikenakan biaya audit eksternal yang lebih rendah daripada yang tidak merotasi karena biasanya auditor memberikan potongan harga kepada perusahaan pada saat awal perikatan. Biaya audit eksternal yang dikenakan juga mengikuti kondisi perusahaan dan firma audit yang disewa.

KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Penelitian ini bertujuan untuk menginvestigasi pengaruh risiko bawaan, risiko pengendalian, serta risiko deteksi terhadap penetapan biaya audit eksternal di Indonesia dengan sampel perusahaan sektor manufaktur yang tercatat pada Bursa Efek Indonesia tahun 2018-2019. Hasil penelitian menunjukkan bahwa risiko bawaan tidak berpengaruh signifikan terhadap biaya audit eksternal di Indonesia, risiko pengendalian secara parsial terdeteksi memberikan pengaruh positif signifikan di Indonesia biaya audit eksternal, dan risiko deteksi tidak mempunyai pengaruh signifikan terhadap biaya audit eksternal di Indonesia.

Penelitian ini mempunyai beberapa keterbatasan. *Pertama*, beberapa laporan tahunan tidak dapat ditemukan dari situs Bursa Efek Indonesia ataupun situs resmi perusahaan, selain itu dikarenakan pengungkapan biaya audit eksternal di Indonesia yang sifatnya *voluntary*, masih banyak perusahaan yang belum melakukan pengungkapan biaya audit secara jelas dalam laporan tahunan pada akhirnya mengakibatkan jumlah sampel penelitian ini mengalami penurunan. *Kedua*, pengungkapan biaya audit eksternal merupakan pengungkapan yang memiliki dampak di masa mendatang, sehingga diperlukan observasi dengan rentang waktu yang cukup panjang agar dapat melihat perilaku pengungkapan biaya audit eksternal.

Atas dasar keterbatasan yang telah dijabarkan, terdapat beberapa saran agar penelitian tentang pengungkapan biaya audit eksternal dapat dikembangkan lebih jauh. *Pertama*, mempertimbangkan perspektif analisis longitudinal agar dapat melihat perilaku pengungkapan biaya audit eksternal dari waktu ke waktu pada perusahaan-perusahaan di Indonesia. *Kedua*, memperluas cakupan penelitian dengan meneliti sektor lain selain sektor manufaktur sehingga dapat terlihat bagaimana pengungkapan biaya audit eksternal di masing-masing sektor perusahaan di Indonesia.

REFERENSI

- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., & Raghunandan, K. (2003). The association between audit committee characteristics and audit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 17–32.
- Ahmad, A. C., & Houghton, K. A. (2001). *THE EFFECT OF ETHNICITY ON AUDIT PRICING*.
- Al-Harshani, M. (2008). The pricing of audit services: Evidence from Kuwait. *Managerial*

- Auditing Journal*, 23, 685–696. <https://doi.org/10.1108/02686900810890643>
- Bae Choi, B., Lee, D., & Psaros, J. (2013). An analysis of Australian company carbon emission disclosures. *Pacific Accounting Review*, 25(1), 58–79. <https://doi.org/10.1108/01140581311318968>
- Calderon, T., Wang, L., & Klenotic, T. (2012). Past control risk and current audit fees. *Managerial Auditing Journal*, 27, 693–708. <https://doi.org/10.1108/02686901211246813>
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., & Riley Jr, R. A. (2002). Board characteristics and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 19(3), 365–384.
- Chen, X. (2016). Analysis of Determinants of Audit Fees among Listed Companies in China Based on Big Data Technologies. *Journal of Residuals Science & Technology*, 13.
- Chi, W., Huang, H., Liao, Y., & Xie, H. (2009). Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 359–391.
- Choi, J.-H., Liu, X., Kim, J.-B., & Simunic, D. (2009). Audit Pricing, Legal Liability Regimes, and Big 4 Premiums: Theory and Cross-Country Evidence. *Contemporary Accounting Research*, 25. <https://doi.org/10.1506/car.25.1.2>
- Chow, C. W. (1982). The Demand for External Auditing: Size, Debt and Ownership Influences. *The Accounting Review*, 57(2), 272–291. <http://www.jstor.org/stable/247014>
- Collier, P., & Gregory, A. (1996). Audit committee effectiveness and the audit fee. *European Accounting Review*, 5(2), 177–198.
- Corbella, S., Florio, C., Gotti, G., & Mastrolia, S. A. (2015). Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 25(C), 46–66. <https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:jaata:v:25:y:2015:i:c:p:46-66>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183–199.
- Dhaliwal, D., Hogan, C., Trezevant, R., & Wilkins, M. (2011). Internal Control Disclosures, Monitoring, and the Cost of Debt. *The Accounting Review*, 86(4), 1131–1156. <https://doi.org/10.2308/accr-10043>
- Enung Nurhayati, T. H. S. H. W. (2017). PENGARUH RISIKO AUDIT DAN LAMANYA WAKTU AUDIT TERHADAP PENETAPAN AUDIT FEE (Survey pada Auditor Kantor Akuntan Publik di Bandung). *Jurnal Riset Keuangan Dan Akuntansi, Vol 3, No 1 (2017): Jurnal Riset Keuangan dan Akuntansi (JRKA)*. <http://journal.uniku.ac.id/index.php/jrka/article/view/467>
- Feldmann, D. A., Read, W. J., & Abdolmohammadi, M. J. (2009). Financial Restatements, Audit Fees, and the Moderating Effect of CFO Turnover. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 205–223. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.1.205>
- Gavious, I. (2007). Alternative perspectives to deal with auditors' agency problem. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(4), 451–467. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.01.011>
- Gerrard, I., Houghton, K., & Woodliff, D. (1994). Audit Fees: . *Managerial Auditing Journal*, 9(7), 3–11. <https://doi.org/10.1108/02686909410067534>
- Ghosh, A., & Lustgarten, S. (2006). Pricing of initial audit engagements by large and small audit firms. *Contemporary Accounting Research*, 23(2), 333–368.
- Glosten, L. R., & Milgrom, P. R. (1985). Bid, ask and transaction prices in a specialist market with heterogeneously informed traders. *Journal of Financial Economics*, 14(1), 71–100. [https://doi.org/https://doi.org/10.1016/0304-405X\(85\)90044-3](https://doi.org/https://doi.org/10.1016/0304-405X(85)90044-3)
- Gregory, S., Margo, W., Roger, W., & Kim, L. Y. (1998). Inherent risk and indicative factors: senior auditors' perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 13(8), 455–464. <https://doi.org/10.1108/02686909810370551>
- Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes*. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141–191. <https://doi.org/https://doi.org/10.1506/4XR4-KT5V-E8CN-91GX>
- Hay, D., Knechel, W. R., & Ling, H. (2008). Evidence on the Impact of Internal Control and Corporate Governance on Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 12(1), 9–24.

- <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00367.x>
- Her, Y.-W., Lim, J., & Son, M. (2010). The impact of financial restatements on audit fees: Consideration of restatement severity. *International Review of Accounting, Banking and Finance*, 2(4), 1–22.
- Hogan, C. E., & Wilkins, M. S. (2008). Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies?*. *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 219–242. <https://doi.org/https://doi.org/10.1506/car.25.1.9>
- Hopkin, P. (2017). *Fundamentals of risk management : understanding, evaluating and implementing effective risk management*.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Ji, X., Lu, W., & Qu, W. (2018). Internal control risk and audit fees: Evidence from China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(3), 266–287. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.07.002>
- Joshi, P. L., & Al-Bastaki, H. (2000). Determinants of audit fees: evidence from the companies listed in Bahrain. *International Journal of Auditing*, 4(2), 129–138.
- Lennox, C., & Li, B. (2012). The consequences of protecting audit partners' personal assets from the threat of liability. *Journal of Accounting and Economics*, 54(2), 154–173. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2012.06.002>
- MALETTA, M. J. (1993). An Examination of Auditors' Decisions to Use Internal Auditors as Assistants: The Effect of Inherent Risk*. *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 508–525. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1993.tb00895.x>
- Moizer, P. (1992). State of the art in audit market research. *European Accounting Review*, 1(2), 333–348. <https://econpapers.repec.org/RePEc:taf:euract:v:1:y:1992:i:2:p:333-348>
- Mulyadi. (2002). *Auditing* (Keenam). Salemba Empat.
- Musah, A. (2017). Determinants of Audit fees in a Developing Economy: Evidence from Ghana. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 2017, 2222–6990. <https://doi.org/10.6007/IJARBSS/v7-i11/3510>
- Ross, S. (1973). The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem. *American Economic Review*, 63, 134–139.
- Sharma, D. S., Tanyi, P. N., & Litt, B. A. (2016). Costs of Mandatory Periodic Audit Partner Rotation: Evidence from Audit Fees and Audit Timeliness. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), 129–149. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51515>
- Shiyi, F. and D. S. S. J. (2017). *Relation Between Audit Risk and Audit Fees-Evidence from Listed Firms in the US*.
- Simunic, D. A. (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161–190. <https://doi.org/10.2307/2490397>
- Srimindarti, C. (2006). Opini Audit dan Pergantian Auditor: Kajian Berdasarkan Resiko, Kemampuan Perusahaan dan Kinerja Auditor. *Fokus Ekonomi*, 5(1), 24476.
- Sutedi, A. (2011). *Good Corporate Governance*. Sinar Grafika.
- Wan Ismail, W. A., & Kamarudin, K. A. (2012). Family firms and audit risks: The role of audit committee financial expertise. In *ISBEIA 2012 - IEEE Symposium on Business, Engineering and Industrial Applications*. <https://doi.org/10.1109/ISBEIA.2012.6422883>
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*.
- Widiasari, E., & Prabowo, T. J. W. (2016). Pengaruh Pengendalian Internal Perusahaan Dan Struktur Corporate Governance Terhadap Fee Audit. *Journal of Accounting and Investment*, 9(2), 125–137.
- Yatim, P., Kent, P., & Clarkson, P. (2006). Governance Structures, Ethnicity, and Audit Fees of Malaysian Listed Firms. *Business Papers*, 21. <https://doi.org/10.1108/02686900610680530>
- Yen, J.-C., Lim, J.-H., Wang, T., & Hsu, C. (2018). The impact of audit firms' characteristics on audit fees following information security breaches. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(6), 489–507. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2018.10.002>