



PENGARUH RISIKO AUDIT, UKURAN AUDITOR, DAN JUMLAH KEY AUDIT MATTERS (KAM) TERHADAP BIAYA AUDIT DENGAN EFEKTIVITAS KOMITE AUDIT SEBAGAI VARIABEL MODERASI (Studi Empiris pada Perusahaan non-Kuangan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2020-2024)

Patricia Edith Yolanda Sitanggang, Dwi Ratmono¹

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedarto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +6282135240978

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of audit risk, audit size, and the number of Key Audit Matters on audit fees, as well as the moderating role of audit committee effectiveness in those relationships. The research objects are non-financial companies listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) during the 2020-2024 period. Samples were selected using purposive sampling based on specific criteria, resulting in 1.996 observations from 499 companies. The analytical method used in this study is Partial Least Square Structural Equation Modeling (PLS-SEM) using WarpPLS 8.0 software.

The results show that the audit risk and auditor size have a significant positive effect on audit fees, whereas the number of KAMs was not found to have a significant effect on audit fees. Audit committee effectiveness strengthens the effect of the audit risk on audit fees. Meanwhile, audit committee effectiveness weakens the effect of the number of KAMs on audit fees, indicating that an effective audit committee acts as a substitute for external monitoring, thereby reducing reliance on external auditors in handling each KAM item.

Keywords: Audit Fee, Audit Risk, Auditor Size, Key Audit Matters

PENDAHULUAN

Kondisi finansial suatu perusahaan tercermin secara menyeluruh dalam laporan keuangan, yang sekaligus dijadikan dasar bagi berbagai pihak berkepentingan dalam mengambil keputusan ekonomi yang tepat (Kamilah *et al.*, 2025). Seiring berkembangnya pasar modal di Indonesia, investor membutuhkan laporan keuangan yang kredibel. Untuk memastikan hal tersebut, hadir auditor eksternal sebagai pihak independen yang bertugas memverifikasi kesesuaian laporan keuangan dengan standar akuntansi yang berlaku (Kamilah *et al.*, 2025). Atas jasa profesional yang diberikan, perusahaan berkewajiban membayar imbalan kepada auditor yang lazim dikenal sebagai *audit fee*. Penetapan besaran imbalan tersebut menjadi hal krusial karena idealnya mencerminkan keseimbangan antara kompensasi atas beban kerja auditor dengan tingkat risiko serta kompleksitas audit yang dihadapi.

Hay *et al.* (2006) mengidentifikasi sejumlah determinan yang secara konsisten terbukti memengaruhi biaya audit lintas konteks, yaitu ukuran klien, kerumitan struktur perusahaan, profil risiko, karakteristik tata kelola, dinamika relasi antara auditor dan klien, serta reputasi dan kapasitas kantor akuntan publik. Salah satu faktor yang secara konsisten memengaruhi besaran biaya audit adalah risiko audit, yang didefinisikan sebagai kemungkinan auditor menerbitkan opini yang tidak tepat atas laporan keuangan yang sesungguhnya mengandung salah saji material (ulHaq & Khan Leghari, 2015). Perusahaan yang menghadapi eksposur risiko tinggi memaksa auditor mengalokasikan jam kerja lebih banyak, melibatkan tenaga ahli lebih kompeten, serta memperluas prosedur pengujian substantif, sehingga biaya audit yang dibebankan pun meningkat.

¹ Corresponding author

Dari sisi kualitas auditor, terdapat perbedaan signifikan dalam penetapan imbalan jasa antara Kantor Akuntan Publik (KAP) Big Four dengan KAP di luar kelompok tersebut. KAP Big Four cenderung menetapkan biaya yang lebih tinggi sebagai bentuk audit fee premium, yang mencerminkan reputasi internasional, kualitas audit yang lebih tinggi, serta penggunaan sumber daya manusia yang lebih terlatih (Xue & O'Sullivan, 2023). Implementasi transparansi dalam standar pelaporan di Indonesia juga mengalami perubahan signifikan dengan diadopsinya Standar Audit 701 (SA 701) yang mewajibkan auditor mengidentifikasi dan mengomunikasikan Key Audit Matters (KAM) dalam laporan auditnya. Penelitian terbaru oleh Baatwah *et al.* (2022) di pasar berkembang menunjukkan bahwa pengadopsian KAM menyebabkan peningkatan biaya audit secara signifikan, kondisi yang mengisyaratkan semakin luas cakupan KAM, semakin besar pula beban pemeriksaan yang harus ditanggung auditor.

Selain faktor-faktor tersebut, efektivitas komite audit turut memegang peranan krusial sebagai determinan dalam penentuan besaran imbalan jasa audit. Komite audit yang efektif dapat berperan sebagai substitusi pengawasan eksternal dengan mengintensifkan fungsi pengendalian internalnya, sehingga berpotensi memengaruhi besaran biaya audit yang dibebankan (Collier & Gregory, 1996). Meskipun faktor-faktor konvensional seperti risiko audit, reputasi auditor, dan ukuran perusahaan telah banyak diteliti, dinamika perubahan standar audit melalui implementasi SA 701 di Indonesia memberikan urgensi baru untuk meninjau kembali struktur biaya audit. Penelitian yang secara spesifik menguji peran efektivitas komite audit sebagai variabel moderasi dalam hubungan antara risiko audit dan jumlah KAM terhadap biaya audit masih jarang ditemukan, terutama pada sektor non-keuangan.

Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh risiko audit, ukuran auditor, dan jumlah KAM terhadap biaya audit, serta peran moderasi efektivitas komite audit pada hubungan tersebut pada perusahaan non-keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2020-2024.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori Agensi

Fondasi teoretis studi ini bertumpu pada teori keagenan yang dirumuskan oleh Jensen *et al.* (1976), yang menggambarkan relasi antara pemilik perusahaan (*principal*) dan pihak manajemen (*agent*) sebagai sebuah kontrak dengan kepentingan yang tidak selalu selaras. Persoalan mendasar yang lahir dari hubungan ini adalah kecenderungan manajer untuk mengoptimalkan keuntungan pribadi dengan memanfaatkan posisi kendali yang mereka miliki, alih-alih mengutamakan kepentingan pemegang saham (Keka & Hoti, 2025). Meskipun demikian, perbedaan tujuan masing-masing pihak dapat memicu terjadinya konflik keagenan (*agency conflict*).

Untuk menjembatani kesenjangan kepentingan tersebut, dibutuhkan pihak independen dari luar entitas yang mampu bertindak sebagai penyeimbang. Kehadiran auditor eksternal berkontribusi dalam mengurangi asimetri informasi melalui verifikasi keandalan laporan keuangan, meningkatkan transparansi, dan memperkuat kepercayaan pemangku kepentingan (Kamilah *et al.*, 2025). Besaran biaya audit yang dibayarkan kepada auditor eksternal merupakan cerminan dari biaya agensi yang diperlukan untuk menjembatani kesenjangan informasi tersebut.

Pengaruh Risiko Audit terhadap Biaya Audit

Dalam kerangka teori agensi, hubungan antara *principal* (pemegang saham) dan *agent* (manajemen) menghasilkan asimetri informasi yang menuntut kehadiran auditor eksternal sebagai pihak independen untuk memverifikasi keandalan laporan keuangan

(Jensen *et al.*, 1976). Besaran biaya yang dibayarkan kepada auditor eksternal, yang dikenal sebagai biaya agensi, pada dasarnya mencerminkan seberapa besar upaya pengawasan yang diperlukan untuk menjembatani kesenjangan informasi tersebut.

Risiko audit merupakan salah satu determinan utama yang memengaruhi besaran biaya agensi tersebut. Perusahaan yang menghadapi eksposur risiko tinggi, misalnya tekanan likuiditas yang berat, mencerminkan kondisi keuangan yang tidak stabil dan memerlukan pengujian yang lebih mendalam. Bukti empiris secara konsisten mendukung hubungan positif antara risiko audit dan biaya audit. Xue & O'Sullivan (2023) serta Kamilah *et al.* (2025) menemukan bahwa risiko klien merupakan determinan signifikan dalam penetapan biaya audit.

Untuk menguji hubungan antara risiko audit dengan biaya audit, maka hipotesis pertama penelitian ini yakni:

H1 : Risiko audit berpengaruh positif terhadap biaya audit

Pengaruh Ukuran Auditor terhadap Biaya Audit

KAP Big Four secara luas diakui sebagai penyedia jasa audit dengan standar kualitas tertinggi di pasar. Pemegang saham yang menginginkan pengawasan yang lebih andal akan cenderung memilih auditor dengan reputasi dan kapabilitas yang lebih tinggi, meskipun hal tersebut berarti menanggung biaya agensi yang lebih besar. Keunggulan ini didukung oleh sumber daya manusia yang sangat terlatih, metodologi audit yang lebih canggih, serta reputasi yang dibangun selama puluhan tahun, sehingga menempatkan KAP Big Four pada posisi yang memungkinkan mereka menetapkan audit fee premium.

Secara empiris, hubungan positif antara ukuran auditor dan biaya audit telah terdokumentasi dengan baik dalam literatur. Xue & O'Sullivan (2023) mengonfirmasi bahwa auditor Big Four mengenakan biaya yang lebih tinggi, dan Keka & Hoti (2025) turut menemukan bahwa KAP yang lebih besar menetapkan tarif jasa audit yang lebih tinggi seiring dengan keunggulan kualitas yang mereka miliki.

Untuk menguji hubungan antara ukuran auditor dengan biaya audit, maka hipotesis kedua penelitian ini yakni:

H2 : Ukuran auditor berpengaruh positif terhadap biaya audit

Pengaruh Jumlah KAM terhadap Biaya Audit

Dalam perspektif teori agensi (Jensen *et al.*, 1976), pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) merupakan mekanisme transparansi yang dirancang untuk menjembatani asimetri informasi antara manajemen dan pemegang saham. Melalui SA 701, auditor diwajibkan mengidentifikasi dan mengomunikasikan area-area yang paling kritis dalam proses pemeriksaan, sehingga *principal* memperoleh gambaran yang lebih lengkap mengenai risiko yang melekat pada laporan keuangan. Setiap item KAM yang diidentifikasi menandakan adanya area kritis yang memerlukan prosedur audit tambahan dan pertimbangan profesional yang lebih mendalam. Selain itu, auditor yang mengidentifikasi lebih banyak KAM menghadapi eksposur risiko reputasional dan hukum yang lebih besar. Baatwah *et al.* (2022) mengonfirmasi bahwa pengadopsian KAM menyebabkan peningkatan biaya audit secara signifikan, sementara Aljerd & Abazeed (2025) menegaskan bahwa pengungkapan KAM memiliki implikasi langsung terhadap penetapan biaya audit.

Untuk menguji hubungan antara jumlah KAM dengan biaya audit, maka hipotesis ketiga penelitian ini yakni:

H3 : Jumlah KAM berpengaruh positif terhadap biaya audit

Peran Moderasi Efektivitas Komite Audit Terhadap Hubungan Risiko Audit dan Biaya Audit

Teori agensi (Jensen *et al.*, 1976) menempatkan komite audit sebagai mekanisme tata kelola internal yang berperan memperkuat fungsi pengawasan *principal* terhadap *agent*. Komite audit yang efektif berfungsi sebagai jembatan antara manajemen, auditor eksternal, dan pemegang saham, sehingga konflik keagenan dapat diminimalkan melalui pengawasan pelaporan keuangan yang lebih ketat.

Ketika perusahaan menghadapi risiko audit yang tinggi, komite audit yang efektif dapat berperan sebagai substitusi pengawasan eksternal dengan mengintensifkan fungsi pengendalian internalnya. Argumen ini sejalan dengan pandangan Collier & Gregory (1996) yang mendokumentasikan hubungan negatif antara keberadaan komite audit dan biaya audit yang terkait dengan risiko, mengindikasikan bahwa komite audit yang kuat dapat berfungsi sebagai pengganti sebagian fungsi audit eksternal. Xue & O'Sullivan (2023) juga menemukan bahwa karakteristik komite audit memengaruhi penetapan biaya audit, sementara Hay *et al.* (2006) menegaskan bahwa tata kelola korporasi yang lebih baik menciptakan lingkungan pengendalian yang lebih kuat sehingga berpotensi mengurangi cakupan pemeriksaan auditor eksternal.

Untuk menguji pengaruh efektivitas komite audit terhadap hubungan antara risiko audit dengan biaya audit, maka hipotesis keempat penelitian ini yakni:

H4 : Efektivitas komite audit memperkuat pengaruh positif risiko audit terhadap biaya audit

Peran Moderasi Efektivitas Komite Audit Terhadap Hubungan Jumlah KAM dan Biaya Audit

Komite audit yang efektif berperan sebagai representasi *principal* yang secara aktif mengawasi proses audit, termasuk penanganan atas setiap item KAM yang diungkapkan dalam laporan auditor independen. Pengawasan ini menciptakan tekanan akuntabilitas tambahan bagi auditor untuk memastikan bahwa setiap KAM tidak hanya diungkapkan, tetapi juga diperiksa dengan kedalaman yang memadai. Komite audit dengan kompetensi akuntansi yang kuat dan intensitas pengawasan yang tinggi mampu mengevaluasi kecukupan prosedur audit yang diterapkan atas setiap KAM. Meskipun Aljerd & Abazeed (2025) membuktikan bahwa jumlah KAM berpengaruh positif terhadap biaya audit, pengaruh tersebut dapat dimoderasi oleh kehadiran komite audit yang efektif.

Untuk menguji pengaruh efektivitas komite audit terhadap hubungan antara jumlah KAM dengan biaya audit, maka hipotesis kelima penelitian ini yakni:

H5 : Efektivitas komite audit memperkuat pengaruh positif jumlah KAM terhadap biaya audit

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi studi ini meliputi semua perusahaan dari sektor non-keuangan yang tercatat di Bursa Efek Indonesia (BEI) sepanjang rentang waktu observasi 2020-2024. Pemilihan sektor non-keuangan dilakukan untuk menghindari bias penelitian, mengingat sektor jasa keuangan memiliki struktur laporan keuangan, regulasi pemerintah, serta karakteristik penetapan biaya audit yang sangat spesifik dan berbeda. Terkhusus untuk variabel jumlah KAM, pengumpulan data dilakukan pada periode 2022-2024. Pembatasan periode ini didasarkan pada pertimbangan bahwa kewajiban pengungkapan KAM melalui SA 701 baru diterapkan secara efektif di Indonesia mulai tahun 2022. Pengambilan sampel dilakukan melalui pendekatan *purposive sampling* dengan kriteria:

1. Perusahaan non-keuangan yang tercatat di BEI secara berkesinambungan sepanjang periode 2020-2024.
2. Perusahaan yang mempublikasikan laporan tahunan (*annual report*) beserta laporan keuangan yang telah diaudit secara penuh dan dapat diakses publik sepanjang periode 2020-2024.
3. Perusahaan yang menyajikan informasi mengenai biaya audit (*audit fee*) secara eksplisit dalam laporan tahunan atau laporan keuangan.
4. Perusahaan yang menyediakan keseluruhan data dan informasi yang dipersyaratkan dalam analisis penelitian ini secara memadai.

Variabel Penelitian

Variabel dalam studi ini mengacu pada suatu atribut atau karakteristik yang dapat menghasilkan variasi nilai antar unit pengamatan. Studi ini mengoperasionalkan empat kategori variabel yang masing-masing memiliki peran berbeda dalam model analisis, yakni variabel dependen, independen, moderasi, dan kontrol. Berikut adalah variabel yang digunakan dalam penelitian ini beserta pengukurannya:

Tabel 1
Variabel dan Pengukuran

Variabel	Simbol	Pengukuran
Variabel Dependen Biaya Audit	AUDITFEE	Total biaya audit yang diungkapkan dalam laporan tahunan (Rp).
Variabel Independen Risiko Audit	RA	<i>Current Ratio</i> .
Ukuran Auditor	UA	<i>Dummy</i> : 1 = KAP Big Four; 0 = KAP non-Big Four
Jumlah KAM	JKAM	Jumlah item KAM dalam Laporan Auditor Independen.
Variabel Moderasi Ukuran Komite Audit	EKA1	Jumlah anggota komite audit Perusahaan.
Pernyataan Independensi	EKA2	<i>Dummy</i> : 1 = Terdapat pernyataan independensi; 0 = Tidak terdapat pernyataan independensi
Kompetensi Anggota	EKA3	Jumlah anggota komite audit yang memiliki latar belakang di bidang akuntansi/keuangan.
Rangkap Jabatan	EKA4	Jumlah anggota komite audit yang tidak memiliki rangkap jabatan sebagai direksi/komisaris/komite audit di perusahaan lain.
Frekuensi Rapat Tahunan	EKA5	Jumlah rapat tahunan yang diselenggarakan komite audit.
Variabel Kontrol Ukuran Perusahaan	SIZE	Total aset yang tercatat dalam laporan tahunan dan laporan keuangan perusahaan.

Sumber: Data sekunder diolah, 2026



Model Penelitian

Pendekatan *Partial Least Square* (PLS) digunakan karena fleksibilitasnya dalam menangani beragam skala pengukuran tanpa mensyaratkan pemenuhan asumsi statistik yang ketat seperti normalitas distribusi data maupun pengujian parametrik konvensional lainnya. Oleh sebab itu, penelitian ini akan menganalisis data menggunakan metode *Partial Least Square – Structural Equation Modeling* (PLS-SEM) dengan memanfaatkan perangkat lunak WarpPLS 8.0

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan metode *purposive sampling*, maka diperoleh 1.996 sampel dari 499 perusahaan sektor non-keuangan, yang dirinci sebagai berikut:

Tabel 2
Data Observasi

Keterangan	2020	2021	2022	2023	2024	Total Observasi
Perusahaan sektor non-keuangan yang tercatat pada Bursa Efek Indonesia (BEI).	850	850	850	850	850	4.250
Perusahaan yang tidak memiliki data lengkap selama periode penelitian 2020-2024, termasuk perusahaan yang baru tercatat pada Bursa Efek Indonesia (BEI) setelah tahun 2020 (<i>newly listed</i>) serta mengalami <i>delisting</i> dan penangguhan selama periode penelitian.	(268)	(240)	(174)	(109)	(72)	(863)
Perusahaan yang tidak mengungkapkan besaran biaya audit.	(263)	(256)	(278)	(294)	(300)	(1.391)
Total	319	354	398	447	478	1.996

Sumber: Data sekunder diolah, 2026

Statistik Deskriptif

Gambaran awal atas karakteristik distribusi setiap variabel penelitian disajikan melalui statistik deskriptif, yang merangkum nilai maksimum, nilai minimum, nilai rata-rata (mean), dan standar deviasi.

Tabel 3
Statistik Deskriptif Penelitian

	N	Min	Max	Mean	Std. Deviation
AUDITFEE	1996	46750000	130000000000	1837424909	7065475795
RA	1996	0,000	34847,761	22,372	780,318
UA	1996	0,000	1,000	0,293	0,455
JKAM	1323	0,000	6,000	1,207	0,620



EKA1	1996	2,000	7,000	3,056	0,352
EKA2	1996	0,000	1,000	0,904	0,295
EKA3	1996	1,000	6,000	2,348	0,698
EKA4	1996	0,000	5,000	1,696	1,068
EKA5	1996	0,000	101,000	6,716	7,484
SIZE	1996	64530833	473000000000000	11667350681585	30365706002622

Sumber: Data sekunder diolah, 2026

Studi ini menganalisis 1.996 data observasi yang bersumber dari 499 perusahaan sampel yang diamati selama lima tahun. Khusus untuk variabel jumlah KAM (X3), pengumpulan data dilakukan pada periode 2022-2024 dengan total 1.323 observasi. Pembatasan periode ini didasarkan pada pertimbangan bahwa kewajiban pengungkapan *Key Audit Matters* (KAM) melalui Standar Audit 701 (SA 701) baru diterapkan secara efektif di Indonesia mulai tahun 2022. Dengan demikian, data KAM sebelum tahun 2022 tidak diikutsertakan dalam analisis untuk memastikan bahwa seluruh observasi variabel KAM mencerminkan pengungkapan yang bersifat wajib dan terstandarisasi.

Angka maksimum dari biaya audit adalah Rp130.000.000.000 yang berasal dari Astra International Tbk pada tahun 2024, sementara nilai terendah sebesar Rp46.750.000 yang merupakan data dari Wahana Pronatural Tbk tahun 2020. *Mean* variabel biaya audit sebesar Rp1.837.424.909 yang tergolong dalam kategori rendah mengindikasikan bahwa mayoritas perusahaan sampel beroperasi dengan tarif audit yang relatif terjangkau. Nilai standar deviasi sebesar Rp7.065.475.795 yang melampaui nilai rata-rata mencerminkan variasi data yang cukup lebar, mengisyaratkan adanya kesenjangan yang substansial dalam penetapan biaya audit perusahaan.

Variabel independen risiko audit (X1) diukur menggunakan *Current Ratio* (CR). Nilai maksimumnya adalah 34.847,761, sementara nilai terendah sebesar 0,000. *Mean* variabel risiko audit sebesar 22,372 tergolong kategori rendah, menggambarkan bahwa mayoritas perusahaan dalam sampel memiliki risiko kesulitan membayar liabilitasnya. Nilai standar deviasi 780,318 yang menunjukkan bahwa sebaran data lebar dan bervariasi.

Variabel independen ukuran auditor (X2) diukur menggunakan variabel *dummy* yang merepresentasikan afiliasi KAP dengan kelompok *Big Four* (1) atau *non-Big Four* (0). Hasil menunjukkan bahwa dari total 1.996 data observasi, sebanyak 585 data observasi (29,3%) diaudit oleh KAP *Big Four*, sementara 1.411 data observasi (70,7%) diaudit oleh KAP *non-Big Four*. Hal ini menunjukkan bahwa mayoritas perusahaan sektor non-keuangan yang tercatat di BEI periode 2020-2024 masih menggunakan jasa KAP di luar kelompok *Big Four*.

Variabel independen jumlah KAM (X3) dilakukan pengukuran menggunakan skala rasio, yaitu dengan menghitung total poin atau item masalah utama yang dicantumkan oleh auditor dalam bagian *Key Audit Matters* pada Laporan Auditor Independen. Nilai maksimumnya adalah 6 yang berasal dari Phapros Tbk tahun 2022, sedangkan nilai minimumnya adalah 0. *Mean* variabel jumlah KAM 1,207 yang masuk kategori rendah mengindikasikan bahwa sebagian besar perusahaan sampel mengungkapkan KAM dalam jumlah yang terbatas. Standar deviasi sebesar 0,620 yang sedikit lebih melampaui nilai rata-rata mencerminkan variasi data yang moderat, menandakan bahwa praktik pengungkapan KAM antar perusahaan tidak terlampau bervariasi.

Variabel moderasi efektivitas komite audit (Z) memoderasi variabel independen risiko audit (X1) dan jumlah KAM (X3) terhadap variabel dependen biaya audit (Y). Variabel efektivitas komite audit diukur berdasarkan ukuran komite, pernyataan independensi komite audit, kompetensi anggota, ada tidaknya rangkap jabatan, dan frekuensi rapat. Indikator ukuran komite audit memiliki nilai maksimum sebesar 7 dan nilai minimum

sebesar 2 menunjukkan bahwa terdapat data observasi yang memiliki jumlah anggota komite audit di bawah minimal 3 orang sesuai dengan ketentuan POJK No. 55 Tahun 2015 yaitu sebanyak 30 data observasi (1,50%). Indikator pernyataan independensi menunjukkan bahwa 1.804 data observasi (90,4%) menyatakan bahwa komite audit perusahaan merupakan komite audit yang independen dalam laporan tahunannya. Indikator kompetensi anggota memiliki nilai maksimum sebesar 6 dan nilai minimum sebesar 1 yang menunjukkan bahwa 1.996 data observasi (100%) memiliki minimal satu anggota komite audit yang berlatar belakang akuntansi atau keuangan, sesuai dengan ketentuan POJK No. 55 Tahun 2015. Indikator rangkap jabatan memiliki nilai maksimum sebesar 5 dan nilai minimum sebesar 0 yang menunjukkan bahwa dalam perusahaan sampel terdapat anggota komite audit yang merangkap jabatan sebagai direktur/komisaris/komite audit di perusahaan yang berbeda. Indikator frekuensi rapat menunjukkan rata-rata rapat komite audit sebanyak 6,72 kali per tahun, dengan nilai maksimum sebesar 101 rapat dan nilai minimumnya sebesar 0 rapat tahunan yang diadakan. Secara keseluruhan, mayoritas data observasi telah memenuhi seluruh ketentuan POJK No. 55 Tahun 2015.

Ukuran perusahaan (C) diikutsertakan sebagai variabel kontrol dalam model, yang dikuantifikasi menggunakan nilai total aset perusahaan. Nilai maksimal dari ukuran perusahaan adalah Rp472.925.000.000.000 yang berasal dari Astra International Tbk tahun 2024, sementara nilai terendahnya adalah Rp64.530.833 yang berasal dari Leyand International tahun 2022. *Mean* variabel ukuran perusahaan sebesar Rp11.667.350.681.585 yang termasuk dalam kategori rendah mencerminkan mayoritas perusahaan yang dianalisis termasuk perusahaan berskala menengah ke bawah. Nilai standar deviasi Rp30.365.706.002.622 yang berada di atas nilai rata-rata mencerminkan variasi data jumlah aset perusahaan relatif luas.

Uji Model Pengukuran (*Outer Model*)

Evaluasi model pengukuran difokuskan pada penilaian tingkat multikolinearitas antar indikator menggunakan *Variance Inflation Factor* (VIF) dan pengujian signifikansi kontribusi indikator melalui *outer weights*. Tujuannya adalah memastikan indikator yang digunakan mampu merepresentasikan konstruk secara akurat dan objektif tanpa adanya bias multikolinearitas dalam model PLS-SEM.

Tabel 4
Nilai *Variance Inflation Factor* (VIF)

Variabel	Outer VIF	Inner VIF Values
AUDITFEE	1,000	-
RA	1,000	3,347
UA	1,000	1,027
JKAM	1,000	1,035
EKA1	1,195	-
EKA2	1,014	-
EKA3	1,065	-
EKA4	1,050	-
EKA5	1,149	-
SIZE	1,000	3,170

Sumber: Data sekunder diolah, 2026

Berdasarkan hasil yang ditampilkan pada Tabel 4, seluruh variabel dalam penelitian ini menghasilkan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) di bawah ambang batas 5, baik pada

level indikator *outer* VIF maupun *inner* VIF values. Hal tersebut memberikan keyakinan bahwa estimasi koefisien model tidak terkontaminasi oleh masalah kolinearitas, sehingga model dinyatakan memenuhi prasyarat untuk dilanjutkan ke tahap pengujian struktural.

Tabel 5
Nilai Outer Weights

Variabel	Nilai Weight
AUDITFEE	1,000
RA	1,000
UA	1,000
JKAM	1,000
EKA1	0,534
EKA2	-0,149
EKA3	0,131
EKA4	0,362
EKA5	0,484
SIZE	1,000

Sumber: Data sekunder diolah, 2026

Pengujian *outer weights* menghasilkan nilai 1,000 untuk indikator biaya audit, risiko audit, ukuran auditor, moderasi efektivitas komite audit dengan risiko audit, moderasi efektivitas komite audit dengan jumlah KAM, dan ukuran perusahaan. Nilai signifikansi (*p-values*) tidak ditampilkan (N/A) dikarenakan penggunaan indikator tunggal (*single-item construct*) pada variabel. Secara sistematis, indikator tunggal memiliki kontribusi mutlak dalam membentuk konstruksinya sehingga nilai *weight* dianggap signifikan secara otomatis pada tingkat 1,000 (Hair *et al.*, 2017).

Pada konstruk EKA, indikator EKA1 memiliki kontribusi paling dominan, diikuti EKA5 dan EKA4. Sementara, EKA3 memiliki kontribusi yang lemah, dan EKA2 menunjukkan nilai negatif sehingga kontribusinya paling rendah dalam membentuk konstruk. Dengan terpenuhinya kriteria ini, model pengukuran dianggap layak untuk dilanjutkan ke tahap pengujian model struktural.

Uji Model Struktural (*Inner Model*)

Pengujian model struktural (*inner model*) diolah menggunakan prosedur bootstrapping dengan perangkat lunak WarpPLS 8.0 yang bertujuan untuk memverifikasi signifikansi setiap jalur hubungan antar konstruk serta mengukur kekuatan pengaruh yang terbentuk dalam model.

Tabel 6
Nilai R-Square (R^2)

	R-Square	R-Square Adjusted
AUDITFEE	0,854	0,853

Sumber: Data sekunder diolah, 2026

Tabel 6 menunjukkan nilai *R-Square* dan *R-Square Adjusted* untuk variabel biaya audit (AUDITFEE) tercatat sebesar 0,854 dan 0,853. Nilai ini mengungkapkan bahwa variabel-variabel yang diikutsertakan dalam model dapat menerangkan 85,4% variasi dalam biaya audit, sedangkan 14,6% sisanya terpengaruh oleh faktor-faktor lain yang berada di luar cakupan. Merujuk pada klasifikasi yang dikemukakan oleh Hair *et al.* (2017), maka kontribusi variabel-variabel dalam model tergolong kategori kuat.

Tabel 7
Nilai Q -Square (Q^2)

	<i>Q-Square</i>
AUDITFEE	0,837

Sumber: Data sekunder diolah, 2026

Tabel 7 menunjukkan nilai Q -Square (Q^2) untuk biaya audit (AUDITFEE) sebesar 0,837. Mengacu pada standar yang ditetapkan Hair *et al.* (2017), angka tersebut memberikan indikasi bahwa model memiliki *predictive relevance* yang kuat dan relevan terhadap variabel dependen tertentu. Dengan demikian, model memiliki kapasitas untuk memprediksi nilai pada data yang tidak teramati.

Uji Parsial (*t*-test)

Inti dari pengujian hipotesis dalam model struktural adalah mengidentifikasi apakah setiap variabel independen terbukti memberikan pengaruh bermakna terhadap variabel dependen. Nilai *t*-statistic dan *p*-value untuk seluruh koefisien jalur dihitung menggunakan WarpPLS 8.0.

Signifikansi koefisien dinilai menggunakan *p*-value dalam pendekatan uji satu arah (*one-tailed test*) pada taraf 5%. Suatu koefisien dinyatakan signifikan jika *p*-value < 0,05. Arah hubungan hipotesis dapat dilihat pada nilai *path coefficient* dari kolom *original sample*, berkisar antara 0 sampai 1 yang memperlihatkan relasi positif, sedangkan rentang -1 sampai 0 yang memperlihatkan relasi yang negatif. Keputusan penerimaan atau penolakan hipotesis ditentukan berdasarkan nilai *t*-statistic dengan ambang kritis 1,64, di mana hipotesis dianggap diterima apabila nilai tersebut terlampaui dan ditolak apabila lebih kecil dari nilai tersebut.

Tabel 8
Uji Hipotesis Penelitian

	<i>Original sample</i>	<i>Std. error</i>	<i>T statistic</i>	<i>P values</i>	<i>Ket.</i>
RA-> AUDITFEE	0,079	0,022	3,591	<0,001	Diterima
UA-> AUDITFEE	0,144	0,022	6,545	<0,001	Diterima
JKAM-> AUDITFEE	-0,001	0,022	0,045	0,476	Ditolak
EKA*RA-> AUDITFEE	0,415	0,022	18,864	<0,001	Diterima
EKA*JKAM-> AUDITFEE	-0,029	0,022	1,318	0,097	Ditolak
SIZE-> AUDITFEE	0,762	0,022	36,286	<0,001	-

Sumber: Data sekunder diolah, 2026

Pengaruh Risiko Audit terhadap Biaya Audit

Hipotesis pertama yang menyatakan risiko audit memiliki dampak positif terhadap biaya audit terbukti terdukung secara empiris dengan nilai *t*-statistic > 1,64 yaitu sebesar 3,591 dan *p*-value < 0,05 yaitu sebesar < 0,001. Hasil ini sejalan dengan temuan Xue & O'Sullivan (2023), Kamilah *et al.* (2025), serta Saleh & Ragab (2023) yang menunjukkan bahwa risiko audit memberikan pengaruh positif yang signifikan terhadap penetapan biaya audit. Auditor yang menghadapi klien berisiko tinggi cenderung memperluas prosedur pengujian dan mengerahkan sumber daya yang lebih intensif, sehingga tarif yang dikenakan

pun meningkat. Kondisi perusahaan dengan *Current Ratio* yang rendah mencerminkan risiko likuiditas yang tinggi, mendorong auditor untuk meningkatkan kewaspadaan dan memperbesar cakupan prosedur auditnya.

Pengaruh Ukuran Auditor terhadap Biaya Audit

Hipotesis kedua yang menyatakan ukuran auditor memiliki dampak positif terhadap biaya audit terbukti didukung secara empiris dengan nilai *t-statistic* > 1,64 yaitu sebesar 6,545 dan *p-value* < 0,05 yaitu sebesar < 0,001. Hasil ini sejalan dengan temuan Xue & O'Sullivan (2023) yang menyatakan bahwa auditor *Big Four* mengenakan biaya yang lebih tinggi untuk audit eksternal. Tingginya biaya audit tersebut merupakan kompensasi atas reputasi internasional, kualitas audit yang dianggap lebih tinggi, serta penggunaan sumber daya manusia yang lebih terlatih dan metodologi audit yang lebih canggih dibandingkan KAP *non-Big Four*. Hal ini mengkonfirmasi eksistensi fenomena *audit fee premium* pada KAP *Big Four* di pasar modal Indonesia.

Pengaruh Jumlah KAM terhadap Biaya Audit

Hipotesis ketiga yang menyatakan jumlah KAM memiliki dampak positif terhadap biaya audit tidak terbukti secara empiris dengan nilai *t-statistic* < 1,64 yaitu sebesar 0,045 dan *p-value* > 0,05 yaitu sebesar 0,476. Hal ini berarti semakin banyak jumlah KAM yang tercantum dalam laporan auditor independen tidak terbukti memengaruhi biaya audit secara signifikan. Hasil ini sejalan dengan temuan Baatwah *et al.* (2022) yang gagal menemukan bukti kuat atas hubungan antara jumlah KAM dan besaran biaya audit. Ketidadaan pengaruh ini diduga terjadi karena pengungkapan KAM merupakan hasil dari prosedur audit yang telah direncanakan sejak awal berdasarkan penilaian risiko perusahaan, sehingga alokasi sumber daya dan penentuan biaya audit sudah mencakup area-area krusial tersebut tanpa memerlukan biaya tambahan yang signifikan. Selain itu, data KAM yang terbatas pada periode 2022-2024 juga berpotensi memengaruhi hasil pengujian karena rentang waktu yang lebih singkat dapat memperlemah deteksi hubungan antarvariabel.

Peran Moderasi Efektivitas Komite Audit dalam Memperkuat Pengaruh Risiko Audit terhadap Biaya Audit

Hipotesis keempat yang menyatakan efektivitas komite audit mampu memperkuat pengaruh risiko audit terhadap biaya audit terbukti secara empiris dengan nilai *t-statistic* > 1,64 yaitu sebesar 18,864 dan *p-value* < 0,05 yaitu sebesar < 0,001. Koefisien jalur yang positif dan sangat signifikan menunjukkan bahwa efektivitas komite audit berperan signifikan dalam memengaruhi hubungan antara eksposur risiko perusahaan dan penentuan intensitas prosedur audit oleh auditor eksternal. Temuan ini mengindikasikan bahwa komite audit yang efektif di Indonesia cenderung mendorong peningkatan standar audit eksternal ketika perusahaan menghadapi risiko yang lebih tinggi, daripada menggantikan fungsi pengawasan eksternal tersebut. Hasil ini sejalan dengan temuan García-Cobo *et al.* (2026) yang menyatakan bahwa komite audit yang berpengaruh dan berkualitas tinggi memerlukan audit yang lebih ketat untuk menjaga reputasinya.

Peran Moderasi Efektivitas Komite Audit dalam Memperkuat Pengaruh Jumlah KAM terhadap Biaya Audit

Hipotesis kelima yang menyatakan efektivitas komite audit mampu memperkuat pengaruh jumlah KAM terhadap biaya audit tidak terbukti secara empiris dengan nilai *t-statistic* < 1,64 yaitu sebesar 1,318 dan *p-value* > 0,05 yaitu sebesar 0,097. Arah koefisien yang negatif (-0,029) mengungkapkan bahwa kehadiran komite audit yang efektif justru memperlemah hubungan antara jumlah KAM dan biaya audit. Penemuan ini menandakan bahwa efektivitas komite audit menyebabkan intensifikasi pemeriksaan pada setiap item

KAM, sehingga tambahan KAM tidak secara proporsional meningkatkan biaya audit. Hal ini mengindikasikan bahwa komite audit yang efektif berperan sebagai substitusi pengawasan eksternal, sehingga mengurangi ketergantungan pada auditor eksternal dalam menangani setiap item KAM.

KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Kesimpulan

Penelitian ini menguji pengaruh risiko audit, ukuran auditor, dan jumlah KAM terhadap biaya audit dengan efektivitas komite audit sebagai variabel moderasi pada perusahaan non-keuangan yang tercatat di BEI sepanjang 2020-2024, dengan sampel akhir 499 perusahaan dan 1.996 data observasi. Berdasarkan hasil analisis PLS-SEM menggunakan WarpPLS 8.0, dapat disimpulkan bahwa risiko audit dan ukuran auditor terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap besaran biaya audit, sementara jumlah pengungkapan KAM tidak terbukti memiliki dampak signifikan terhadap biaya audit.

Efektivitas komite audit terbukti memperkuat hubungan risiko audit dengan biaya audit. Komite audit yang efektif mampu mengubah persepsi auditor terhadap kebutuhan pengujian tambahan berkaitan dengan risiko perusahaan yang menyebabkan kenaikan biaya audit. Sementara itu, efektivitas komite audit tidak terbukti memoderasi pengaruh jumlah KAM terhadap biaya audit. Kehadiran komite audit yang efektif mendorong auditor untuk menangani setiap item KAM dengan pemeriksaan lebih mendalam, sehingga justru mengurangi pengaruh jumlah KAM terhadap kenaikan biaya audit.

Keterbatasan

Adapun keterbatasan yang dialami selama penelitian ini dilakukan sebagai berikut:

1. Penelitian ini menggunakan pengukuran jumlah *Key Audit Matters* (KAM) pada tahun yang sama dengan biaya audit (tahun *t*). Hal ini menimbulkan pertanyaan mengenai arah kausalitas antara kedua variabel tersebut sehingga penggunaan KAM pada tahun sebelumnya (*t-1*) berpotensi memberikan gambaran hubungan temporal yang lebih tepat namun belum dapat diuji dalam penelitian ini.
2. Proksi risiko audit yang digunakan yaitu *Current Ratio* memiliki keterbatasan konseptual karena belum dapat mencerminkan risiko audit secara lebih menyeluruh dan spesifik, sehingga dapat memengaruhi ketepatan pengukuran variabel.
3. Penilaian efektivitas komite audit masih mengandalkan data sekunder dari laporan tahunan yang bersifat administratif. Hal ini menyebabkan kualitas pengawasan komite audit di lapangan, terutama dalam proses penentuan biaya audit, belum dapat digambarkan secara mendalam.

Saran

Beberapa saran dari peneliti untuk perbaikan dan pengembangan penelitian selanjutnya sebagai berikut:

1. Penelitian selanjutnya disarankan untuk menggunakan pengukuran jumlah KAM pada tahun sebelumnya (*t-1*) sebagai alternatif pengukuran. Pendekatan ini dapat memberikan gambaran yang lebih tepat mengenai hubungan temporal antara pengungkapan KAM dan penetapan biaya audit.
2. Penelitian selanjutnya juga disarankan untuk mempertimbangkan indikator tambahan seperti *leverage* dan profitabilitas sebagai proksi risiko audit yang lebih komprehensif.
3. Penelitian selanjutnya disarankan untuk melengkapi data sekunder dengan pendekatan kualitatif seperti wawancara langsung dengan anggota komite audit atau

survei persepsi auditor eksternal, guna memperoleh gambaran yang lebih mendalam mengenai efektivitas pengawasan komite audit dalam proses penentuan biaya audit.

REFERENSI

- Aljerd, R. B., & Abazeed, D. G. (2025). The impact of key audit matters on audit fees: evidence from Syria. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-10-2024-0754>
- Baatwah, S. R., Almoataz, E. S., Omer, W. K., & Aljaaidi, K. S. (2022). Does KAM disclosure make a difference in emerging markets? An investigation into audit fees and report lag. *International Journal of Emerging Markets*, 19(3), 798–821. <https://doi.org/10.1108/IJOEM-10-2021-1606>
- Collier, P., & Gregory, A. (1996). Audit committee effectiveness and the audit fee. *European Accounting Review*, 5(2), 177–198. <https://doi.org/10.1080/096381896000000012>
- García-Cobo, R., Zarza Herranz, C., & López Iturriaga, F. J. (2026). Audit Committee Networks and Audit Fees: A European Analysis. *Accounting and Finance*. <https://doi.org/10.1111/acfi.70173>
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, Marko. (2017). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Sage.
- Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes*. In *Contemporary Accounting Research* (Vol. 23, Number 1).
- Jensen, M. C., Meckling, W. H., Benston, G., Canes, M., Henderson, D., Leffler, K., Long, J., Smith, C., Thompson, R., Watts, R., & Zimmerman, J. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. In *Journal of Financial Economics* (Number 4). Harvard University Press. <http://hupress.harvard.edu/catalog/JENTHF.html>
- Kamilah, F., Meutia, M., Bastian, E., & Muchlish, M. (2025). DETERMINATION OF AUDIT FEE: ANALYSIS OF AUDIT QUALITY, COMPANY CHARACTERISTICS, AND OWNERSHIP STRUCTURE. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*, 4(63), 80–92. <https://doi.org/10.55643/fcaptp.4.63.2025.4783>
- Keka, V. Q., & Hoti, A. (2025). Determinants of External Audit Fees: Empirical Evidence from the Audit Market in Kosovo. *Central European Economic Journal*, 12(59), 219–242. <https://doi.org/10.2478/ceej-2025-0014>
- Saleh, M. A., & Ragab, Y. M. (2023). Determining audit fees: evidence from the Egyptian stock market. *International Journal of Accounting and Information Management*, 31(2), 355–375. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-07-2022-0156>
- ulHaq, A., & Khan Leghari, M. (2015). Determinants of Audit Fee in Pakistan. In *Research Journal of Finance and Accounting* www.iiste.org ISSN (Vol. 6, Number 9). Online. www.iiste.org
- Xue, B., & O’Sullivan, N. (2023). The determinants of audit fees in the alternative investment market (Aim) in the UK: Evidence on the impact of risk, corporate governance and auditor size. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 50. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2023.100523>