

**PENGARUH KONVERGENSI IFRS DAN
CLIENT ATTRIBUTES TERHADAP
PENETAPAN BIAYA AUDIT EKSTERNAL**



SKRIPSI

Diajukan sebagai salah satu syarat
untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1)
pada Program Sarjana Fakultas Ekonomika Dan Bisnis
Universitas Diponegoro

Disusun oleh :

**TIARA NOVRIANY SUHANTINAR
NIM. 12030110120022**

**FAKULTAS EKONOMIKA DAN BISNIS
UNIVERSITAS DIPONEGORO
SEMARANG
2014**

PERSETUJUAN SKRIPSI

Nama Penyusun : Tiara Novriany Suhantinar
Nomor Induk Mahasiswa : 12030110120022
Fakultas/Jurusan : Ekonomika dan Bisnis/Akuntansi
Judul Skripsi : **PENGARUH KONVERGENSI
IFRS DAN *CLIENT ATTRIBUTES*
TERHADAP PENETAPAN BIAYA
AUDIT EKSTERNAL**
Dosen Pembimbing : Agung Juliarto, SE., Msi., Akt, Ph.D

Semarang, Agustus 2014

Dosen Pembimbing,

(Agung Juliarto, SE., Msi., Akt, Ph.D)
NIP. 19730722 200212 1002

PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN

Nama Mahasiswa : Tiara Novriany Suhantinar
Nomor Induk Mahasiswa : 12030110120022
Judul Skripsi : **PENGARUH KONVERGENSI
IFRS DAN *CLIENT ATTRIBUTES*
TERHADAP PENETAPAN BIAYA
AUDIT EKSTERNAL**

Telah dinyatakan lulus ujian pada tanggal 10 September 2014

Tim Penguji

1. Agung Juliarto, SE., Msi., Akt., Ph.D. (.....)
2. Dr. H. Haryanto, SE., M.Si., Akt. (.....)
3. Puji Harto, SE., M.Si., Akt., Ph.D. (.....)

PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Yang bertanda tangan di bawah ini saya, Tiara Novriany Suhantinar, menyatakan bahwa skripsi dengan judul: Pengaruh Konvergensi IFRS dan *Client Attributes* Terhadap Penetapan Biaya Audit Ekstrenal, adalah hasil tulisan saya sendiri. Dengan ini saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa dalam skripsi ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain yang saya akui seolah-olah sebagai tulisan saya sendiri, dan/atau tidak terdapat bagian atau keseluruhan tulisan yang saya tiru, atau yang saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan penulis aslinya.

Apabila saya melakukan tindakan yang bertentangan dengan hal tersebut di atas, baik sengaja maupun tidak, dengan ini saya menyatakan menarik skripsi yang saya ajukan sebagai hasil tulisan saya sendiri. Bila kemudian terbukti bahwa saya melakukan tindakan menyalin atau meniru tulisan orang lain seolah-olah hasil pemikiran saya sendiri, berarti gelar dan ijasah yang diberikan oleh universitas batal saya terima.

Semarang, Agustus 2014

Yang membuat pernyataan,

(Tiara Novriany Suhantinar)

NIM. 12030110120022

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh konvergensi IFRS dan *client attributes* terhadap penetapan biaya audit eksternal. *Client attributes* dalam penelitian ini adalah kesulitan keuangan (*financial distress*), jenis industri dan jumlah anak perusahaan. Penelitian ini mengacu pada penelitian Gammal (2012), Kusharyanti (2012) serta Suharli dan Nurlaelah (2008) dengan melakukan modifikasi pada penggunaan variabel dan sampel penelitian. Penelitian ini dimodifikasi dengan menambahkan variabel konvergensi IFRS, kesulitan keuangan (*financial distress*) dan jenis industri sebagai variabel independen.

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang berasal dari laporan tahunan seluruh perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2010-2013. Pengambilan sampel penelitian dilakukan dengan metode *purposive sampling*. Total sampel pada penelitian ini yakni sebanyak 131 perusahaan. Metode analisis yang digunakan yaitu metode analisis regresi linier berganda.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa konvergensi IFRS, jenis industri dan jumlah anak perusahaan berpengaruh positif terhadap penetapan biaya audit eksternal. Namun demikian, hasil penelitian ini tidak menemukan pengaruh dari kesulitan keuangan (*financial distress*) terhadap penetapan biaya audit eksternal.

Kata kunci : Biaya Audit Eksternal, Konvergensi IFRS, Kesulitan keuangan (*Financial Distress*), Jenis Industri dan Jumlah Anak Perusahaan

ABSTRACT

This research aims to test the influence of IFRS convergence and client attributes on the determination of external audit fees. Client Attributes in this research consist of financial distress, type of industry and number of subsidiaries. This research is based on research conducted by Gammal (2012), Kusharyanti (2012), Suharli and Nurlaelah (2008) with modifications on the variables and sample. In addition to client attributes, this research is modified by including variables of IFRS convergence, financial distress and type of industry.

The research used secondary data from the annual reports of all companies listed on the Indonesian Stock Exchange (IDX) from 2010 to 2013. Sampling method used in this study was purposive sampling. A total sample of 131 companies were used in analysis. The data is analyzed using multiple linear regression analysis.

The result of this research show that IFRS convergence, type of industry and number of subsidiaries positively affect the determination of external audit fees. This study, however, does not find significant effect of financial distress on the determination of external audit fees.

Keyword : External Audit Fees, IFRS Convergence, Financial Distress, Type of Industry and Numbers of Subsidiary

MOTTO DAN PERSEMBAHAN

“Man Jadda Wajada”

“Harta yang hilang mungkin bisa dicari atau digantikan tapi tidak dengan waktu. Waktu yang hilang tidak dapat dicari atau digantikan”

Skripsi ini saya persembahkan untuk :

Orang tua, keluarga besar, sahabat, teman-teman akuntansi 2010 dan
Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro tercinta.

KATA PENGANTAR

Assalamu'alaikum Wr. Wb.

Puji Syukur saya ucapkan atas kehadiran Allah SWT, atas rahmat dan hidayahNya serta shalawat dan salam kepada Nabi Muhammad SAW sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi dengan judul “**Pengaruh Konvergensi IFRS dan *Client Attributes* terhadap Penetapan Biaya Audit Eksternal**” sebagai syarat kelulusan program sarjana (S1) Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro Semarang.

Penelitian ini tidak akan terselesaikan tanpa bimbingan, bantuan dan motivasi dari berbagai pihak. Maka dari itu, pada kesempatan ini penulis ingin menyampaikan ucapan terima kasih kepada:

1. Kedua Orang tua, Aljufri Burhan dan Budi Sulistiani. Terima kasih untuk semangat, doa dan kasih sayang tiada henti yang selalu menjadi motivasi penulis dalam menyelesaikan skripsi ini. *Will always love you mom and dad.*
2. Prof. Drs. Mohamad Nasir, M.Si., Akt., Ph.D selaku Dekan Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
3. Agung Juliarto, S.E., M.Si., Akt., Ph.D selaku dosen pembimbing skripsi untuk ilmu pengetahuan yang ditularkan, perhatian dan kesabaran dalam memberikan bimbingan dan koreksi kepada penulis sehingga skripsi ini dapat terselesaikan dengan baik.
4. H. Tarmizi Achmad MBA., Akt., Ph.D selaku dosen wali yang telah memberikan pengetahuan dan pengarahan akademik kepada penulis.
5. Bapak Dr. M. Syafruddin M.Si., Akt. selaku Ketua Jurusan Akuntansi yang turut memberikan dorongan secara tidak langsung bagi penulis untuk segera menyelesaikan skripsi.
6. Seluruh Dosen Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro yang telah membagi ilmu pengetahuan kepada penulis.

7. Seluruh staf Tata Usaha Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro yang telah membantu kelancaran proses administrasi.
8. Kakak-kakak tercinta, Mba Gita, Mba Refa, Mas Ijang, Mas Rian, Mas Doni, Bang Hendi dan Mba Dayu atas dukungannya maupun kasih sayangnya selama ini.
9. Keponakan tersayang, Raka, Fanove, Fabian, Fadhil dan Naomi yang selalu menjadi penghibur dan pemberi semangat terhebat selama proses penulisan skripsi.
10. Nusantara, *my beloved friends* Laila, Fatima, Anaiza, Rina, Yulia, Heri dan Kennedy yang membantu penulis dalam menyusun skripsi dan menjadi tempat *sharing* dan keluh kesah. Terima kasih untuk persahabatan yang indah ini.
11. Kakak dan adik Restika *Rangers* tercinta, Mba Raisa, Mba Lily Nurindah, Mba Syarifah, Mba Zaskia, Mba Ariefiana, Mba Nuril, Mba Laya, Mba Icot, Mba Nissa, Ifa, Priska, Reni, Ilva, Dara, Gista dan Dwi. yang selalu menghibur dan memotivasi penulis selama menyelesaikan skripsi ini. Terima kasih untuk tidak pernah bosan mendengar nyanyian penulis selama empat tahun ini dan terima kasih sudah ada di saat suka duka penulis.
12. Teman Seperjuangan, Venti Eka, Ibnu Hakim, Dimas Prasetya dan Dumanika yang selalu memberikan masukan, motivasi dan saling bantu-membantu dari saat MABA sampai penulisan skripsi.
13. Kopaja. Seri, Keke, Nyimas, Tino, Ilyas dan Anjar yang selalu menjadi motivasi agar penulis segera menyelesaikan skripsi. *Maybe time can separate us but not our friendship.*
14. Teman termanis dan tersayang, Yuli dan Shofri. Terima kasih sudah selalu ada untuk memotivasi penulis dalam menyelesaikan skripsi meskipun terkadang jarak memisahkan kita dan terima kasih untuk persahabatan 13 tahun. *Hugs and kisses from Semarang.*
15. Teman-teman KKN Desa Wanurejo Kecamatan Borobudur, Syoraya, Ike, Rizka, Nopi, Cencon, Yahdi, Hafiz, Iqbal dan Andi

yang telah memberikan pengalaman luar biasa, semangat dan doa dalam menyelesaikan skripsi ini.

16. Teman-teman akuntansi angkatan 2010 yang sudah memberikan masukan, motivasi dan *sharing* ilmu pengetahuan. Semoga harapan dan cita-cita kita semua tercapai dan silaturahmi masih tetap terjaga.
17. Para *blogger* setia, Etchjie IDWS dan *Mr Shun*. Terima kasih atas *upload – uploadnya* yang menghibur penulis saat penat menulis skripsi. *Gomawo*.
18. Semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu yang telah memberikan bantuan, doa, dan dukungannya.

Penulis menyadari bahwa dalam penulisan skripsi ini masih banyak kelemahan dan kekurangannya, karena keterbatasan pengetahuan dan pengalaman penulis. Oleh karena itu, kritik dan saran yang membangun sangat dibutuhkan penulis guna menyempurnakan skripsi ini sehingga dapat dijadikan sebagai referensi pada penelitian selanjutnya. Semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi semua pihak yang membutuhkan.

Wassalamu'alaikum Wr. Wb

Semarang, Agustus 2014

Penulis

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERSETUJUAN	ii
PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI	iv
ABSTRAK	v
ABSTRACT	vi
MOTO DAN PERSEMBAHAN	vii
KATA PENGANTAR	viii
DAFTAR TABEL	xv
DAFTAR GAMBAR	xvi
DAFTAR LAMPIRAN	xvii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Rumusan Masalah	9
1.3 Tujuan dan Manfaat Penelitian	11
1.3.1 Tujuan Penelitian	11
1.3.2 Manfaat Penelitian	11
1.4 Sistematika Penulisan	12
BAB II TELAAH PUSTAKA	13
2.1 Landasan Teori	13
2.1.1 Teori Keagenan.....	13
2.1.2 Auditor Eksternal.....	16
2.1.3 Biaya Audit Eksternal (<i>Audit Fee</i>)	17

2.1.4 Konvergensi IFRS.....	18
2.1.5 Kesulitan Keuangan (<i>Financial Distress</i>).....	20
2.1.6 Jenis Industri dan Biaya Audit.....	24
2.1.7 Jumlah Anak Perusahaan (<i>Subsidiary</i>) dan Biaya Audit.....	26
2.2 Penelitian Terdahulu.....	27
2.3 Kerangka Pemikiran.....	32
2.4 Pengembangan Hipotesis.....	34
BAB III METODE PENELITIAN.....	41
3.1 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel	41
3.1.1 Variabel Dependen : Biaya Audit Eksternal (<i>Audit Fee</i>)	41
3.1.2 Variabel Independen.....	42
3.1.2.1 Konvergensi IFRS.....	42
3.1.2.2 Kesulitan Keuangan (<i>Financial Distress</i>).....	43
3.1.2.3 Jenis Industri	43
3.1.2.4 Jumlah Anak Perusahaan.....	45
3.1.3 Variabel Kontrol.....	45
3.1.3.1 Ukuran Perusahaan (Total Aset)	46
3.1.3.2 Profitabilitas Perusahaan (ROA).....	46
3.1.3.3 Karakteristik Auditor (<i>Big Four</i> atau <i>Non-Big Four</i>).....	47
3.2 Populasi dan Sampel	48
3.3 Jenis dan Sumber Data	49
3.4 Metode Pengumpulan Data	49
3.5 Metode Analisis	49
3.5.1 Analisis Statistik Deskriptif	49

3.5.2 Uji Asumsi Klasik	50
3.6 Persamaan Regresi	53
BAB IV HASIL DAN ANALISIS.....	57
4.1 Deskripsi Objek Penelitian.....	57
4.2 Analisis data.....	60
4.2.1 Analisis Statistik Deskriptif	60
4.2.2 Uji Asumsi Klasik.....	64
4.2.2.1 Uji Normalitas.....	64
4.2.2.2 Uji Multikolonieritas.....	69
4.2.2.3 Uji Heterokedastisitas.....	70
4.2.2.4 Uji Autokorelasi.....	72
4.2.3 Analisis Regresi Linier Berganda.....	73
4.2.3.1 Koefisien Determinasi (R^2).....	73
4.2.3.2 Uji F.....	74
4.2.3.3 Uji t.....	75
4.2.4 Pengujian Hipotesis.....	77
4.2.5 Interpretasi Hasil	79
BAB V PENUTUP.....	86
5.1 Kesimpulan.....	86
5.2 Keterbatasan.....	88
5.3 Saran.....	88
DAFTAR PUSTAKA	92
LAMPIRAN-LAMPIRAN	96

DAFTAR TABEL

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu.....	30
Tabel 2.2 Ringkasan Hipotesis Penelitian.....	40
Tabel 4.1 Sampel Penelitian.....	58
Tabel 4.2 Statistik Deskriptif.....	61
Tabel 4.3 Distribusi Frekuensi Variabel <i>Dummy</i>	61
Tabel 4.4 Uji <i>One-Sample Kolmogorov-Smirnov</i> Sebelum Mengeluarkan <i>Outlier</i>	65
Tabel 4.5 Data-data <i>Outlier</i>	66
Tabel 4.6 Uji <i>One-Sample Kolmogorov-Smirnov</i> Setelah Mengeluarkan <i>Outlier</i>	68
Tabel 4.7 Uji Multikolinieritas.....	69
Tabel 4.8 Uji Heteroskedastisitas	71
Tabel 4.9 Uji Autokorelasi.....	72
Tabel 4.10 Koefisien Determinasi Model Regresi.....	73
Tabel 4.11 Uji F Model Regresi.....	74
Tabel 4.12 Uji t Model Regresi	75
Tabel 4.13 Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis.....	79

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran.....	34
Gambar 4.1 Uji Normalitas Sebelum Mengeluarkan <i>Outlier</i>	64
Gambar 4.2 Identifikasi <i>Outlier</i>	66
Gambar 4.3 Uji Normalitas Setelah Mengeluarkan <i>Outlier</i>	68
Gambar 4.4 Uji Heteroskedasitas Model Regresi	70

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran A Daftar Perusahaan Sampel.....	94
Lampiran B <i>Output</i> SPSS.....	99

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Biaya audit eksternal (*audit fee*) dapat didefinisikan sebagai jumlah biaya atau upah yang dibebankan oleh auditor untuk proses audit laporan keuangan atau tahunan yang dilakukan pada perusahaan *auditee*. Fachriyah (2011) menjelaskan bahwa biaya audit eksternal juga dapat dikatakan sebagai biaya monitoring karena biaya audit eksternal merupakan biaya yang dikeluarkan untuk pihak ketiga independen atau auditor eksternal sebagai imbalan dari proses monitoring yang dilakukan.

Di Indonesia terdapat kantor-kantor akuntan publik yang berpraktik dan menyediakan berbagai layanan, oleh karena itu standarisasi biaya audit sangat diperlukan. Standarisasi biaya audit ditujukan untuk mempertahankan kualitas layanan yang diberikan dan untuk mencegah kemungkinan terjadinya perang tarif oleh masing-masing kantor akuntan publik saat mencoba untuk mendapatkan klien.

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) telah menerbitkan Surat Keputusan No. KEP.024/IAPI/VII/2008 pada tanggal 2 Juli 2008 tentang kebijakan penentuan biaya audit eksternal (*audit fee*) yang menjelaskan seluruh Anggota Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) yang menjalankan praktik sebagai akuntan publik dalam menetapkan besaran imbalan yang wajar atas jasa profesional yang diberikan.

Menurut IAPI (2008) penentuan biaya audit eksternal didasarkan pada kontrak antara auditor dan *auditee* sesuai dengan waktu yang dihabiskan untuk proses audit, pelayanan yang dibutuhkan dan jumlah staf yang diperlukan untuk proses audit tersebut. Menurut Mulyadi (2002), proses audit terdiri dari empat tahap yaitu tahap perikatan audit, tahap perencanaan audit, pelaksanaan audit dan pelaporan. Akuntan publik dalam melakukan audit atas laporan keuangan harus memenuhi tahap-tahap tersebut. Selain hal tersebut, akuntan publik dalam menetapkan biaya audit harus mempertimbangkan hal-hal seperti kebutuhan klien, tugas dan tanggung jawab menurut hukum, independensi, tingkat keahlian dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan dan basis penetapan biaya audit yang disepakati. Oleh karena itu perusahaan *auditee* harus mengetahui faktor apa saja yang mempengaruhi besar kecilnya penetapan biaya audit eksternal dalam menetapkan imbalan jasa yang wajar sesuai dengan martabat profesi akuntan publik dan dalam jumlah pantas untuk dapat memberikan jasa sesuai dengan tuntutan standar profesional akuntan publik yang berlaku.

Menurut Gammal (2012), diskusi mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi biaya audit eksternal (*audit fee*) menjadi tren yang berkembang beberapa tahun belakangan ini. Penelitian sebelumnya lebih banyak dilakukan di negara-negara maju, seperti penelitian yang dilakukan di Amerika Serikat oleh Asthana dan Kalelkar (2014), dan George *et al.* (2013), dan di Uni Eropa yang dilakukan Kim *et al.* (2012). Namun demikian, terdapat beberapa penelitian yang dilakukan di negara berkembang, antara lain penelitian yang dilakukan di

Lebanon oleh Gammal (2012), di Indonesia oleh Nurhayati (2007), Suharli dan Nurlaelah (2008), Kusharyanti (2012) dan Nugrahani (2013).

Penelitian mengenai penetapan biaya audit eksternal yang dilakukan oleh Nurhayati (2007) berdasarkan survei kantor akuntan publik di Jawa Timur menemukan bahwa faktor yang paling signifikan mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal adalah jam kerja audit (proses mempelajari bisnis dan industri klien). Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh Suharli dan Nurlaelah (2008) menunjukkan bahwa rasio konsentrasi, ukuran perusahaan memiliki dampak yang signifikan sedangkan jumlah anak perusahaan tidak memiliki hubungan yang signifikan terhadap penetapan biaya audit eksternal. Sedangkan penelitian yang dilakukan Nugrahani (2013) dan Kusharyanti (2012) menyimpulkan bahwa karakteristik auditor, ukuran perusahaan, spesialisasi auditor, adanya anak perusahaan dan karakteristik perusahaan *auditee* dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal.

Simunic (1980) berpendapat bahwa ada beberapa faktor yang mempengaruhi variasi dalam penetapan biaya audit eksternal (*audit fee*) seperti ukuran perusahaan klien, kompleksitas klien dan resiko klien. Penelitian yang dilakukan oleh Hay (2010) dalam Kusharyanti (2012) juga menegaskan bahwa faktor yang dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal adalah atribut klien, atribut auditor dan atribut tugas. Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh Gammal (2012) membagi faktor yang mempengaruhi biaya audit eksternal menjadi dua bagian, yaitu dari atribut klien (*client attributes*) dan atribut auditor (*auditor attributes*). Hal yang mempengaruhi penentuan biaya audit eksternal dari

atribut klien (*client attributes*) adalah ukuran klien, kompleksitas klien, resiko klien dan profitabilitas klien sedangkan yang mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal dilihat dari atribut auditornya (*auditor attributes*) adalah ukuran auditor, pengalaman auditor, reputasi auditor, spesialisasi yang dimiliki oleh auditor dan Big 4. Selain itu, penelitian yang dilakukan oleh Kim *et al* (2012) menunjukkan bahwa konvergensi IFRS juga dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal (*audit fee*). Pengujian tes empiris yang dilakukan oleh Kim *et al.* (2012) menunjukkan bahwa wajib adopsi IFRS yang diterapkan di Negara Uni Eropa menyebabkan peningkatan biaya audit eksternal (*audit fee*), yang menunjukkan bahwa peningkatan kompleksitas audit adalah kekuatan pendorong dibelakang kenaikan biaya audit eksternal.

Konvergensi IFRS merupakan salah satu faktor yang dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal yang akan diteliti dalam penelitian ini. Indonesia telah menerapkan IFRS pada 1 Januari 2012. Indonesia sebelum berkomitmen untuk konvergensi pada IFRS, terlebih dahulu menggunakan standar akuntansi keuangan (PSAK) yang berkiblat pada US GAAP yang mengacu pada *rule base*. Sementara dalam standar yang digunakan dalam IFRS ini tidak lagi menggunakan *rule base*, melainkan *principles base*. Menurut Schipper (2003) perbedaan *rule based system* dan *principles base* adalah pada *rule-based system* akuntan dapat memperoleh petunjuk implementasi secara detail sehingga mengurangi ketidakpastian dan menghasilkan aplikasi aturan–aturan spesifik dalam standar secara mekanis. Sementara *principles-based system*, akuntan akan membuat sejumlah estimasi yang harus dia pertanggungjawabkan dan mensyaratkan

semakin banyak *judgment* profesional. Implikasi ini membuat auditor harus memiliki kompetensi yang lebih dalam menilai keputusan yang telah dibuat oleh akuntan. Profesionalitas auditor juga sangat dituntut untuk dapat menghasilkan laporan keuangan yang terpercaya. Auditor harus memastikan bahwa keputusan yang diambil oleh akuntan tidak merugikan pihak lain.

Faktor selanjutnya yang dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal adalah *client attributes*. Menurut Hay (2006) dalam Lestari (2013), *client attributes* merupakan salah satu penentu besarnya biaya audit eksternal yang berkenaan dengan klien. Klien merupakan orang yang memperoleh layanan atau manfaat atas jasa profesional yang diberikan oleh auditor. Atribut klien (*client attributes*) yang akan diteliti dalam penelitian ini meliputi kesulitan keuangan (*financial distress*), jenis industri dan jumlah anak perusahaan.

Kesulitan keuangan atau *financial distress* merupakan kondisi kebangkrutan pada perusahaan. Kesulitan likuidasi yang sangat parah membuat perusahaan tidak mampu menjalankan operasi dengan baik. Menurut Ardilla (2012), salah satu dari tujuan perusahaan adalah memperoleh profit dan memiliki performa yang baik. Terkadang rencana perusahaan tidak selalu berjalan sesuai dengan apa yang diharapkan oleh perusahaan, hal tersebut dapat menjadi lebih baik atau lebih buruk dari yang direncanakan. Apabila kinerja terus menerus menurun, maka dikhawatirkan akan mengalami kebangkrutan. Perusahaan harus dapat memprediksi kebangkrutan, salah satu ukuran prediksi tersebut yang digunakan dalam penelitian ini adalah *earning per share*.

Kondisi kesulitan keuangan atau *financial distress* menggambarkan resiko yang dialami oleh perusahaan klien. Untuk itu, auditor harus berhati-hati dalam melakukan audit. Pendapat dan rekomendasi yang nantinya diberikan oleh auditor dapat digunakan oleh perusahaan klien agar terhindar dari kebangkrutan atau likuidasi dan pengguna laporan keuangan dalam mengambil keputusan. Implikasi diatas membuat proses audit yang dilakukan akan memakan waktu yang lebih lama sehingga dapat mempengaruhi penentuan biaya audit eksternal.

Atribut klien selanjutnya yang akan diteliti dalam penelitian ini adalah jenis industri. Kusharyanti (2012) menyatakan bahwa jenis industri dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal karena setiap industri memiliki kompleksitas dan resiko yang berbeda-beda. Auditor dituntut untuk lebih memahami kondisi perusahaan ataupun proses industri pada setiap industri. Seperti hal-hal yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa penetapan *fee audit* dipengaruhi oleh lamanya waktu yang diperlukan untuk proses audit dan jumlah karyawan yang diperlukan. Wang *et al.* (2009) juga menjelaskan bahwa jenis industri dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal karena setiap industri memiliki karakteristik yang berbeda. Menurut Wang *et al* (2009), spesialisasi industri lebih banyak dimiliki oleh kantor akuntan *big four* dibandingkan kantor akuntan publik *non-big four*, sehingga kantor akuntan publik *big four* lebih tinggi menetapkan biaya audit dibandingkan dengan yang *non-big four*.

Kusharyanti (2012) dalam penelitiannya menyatakan bahwa jumlah anak perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan klien (*auditee*) dapat mempengaruhi

besarnya *audit fee*. Menurut Nugrahani (2013), hal tersebut dikarenakan transaksi yang dilakukan perusahaan *auditee* yang memiliki banyak anak perusahaan akan semakin rumit karena perlu membuat laporan konsolidasi. Selain itu, Sandra dan Patrick (1996) dalam Gammal (2012) juga mengatakan bahwa auditor pada perusahaan *auditee* yang memiliki anak perusahaan di luar negeri cenderung akan menetapkan biaya audit yang lebih tinggi karena harus mematuhi berbagai legislatif dan standar akuntansi yang ditetapkan di negara tersebut sehingga auditor membutuhkan kompetensi yang lebih tinggi dan waktu lebih lama untuk proses audit.

Banyak faktor-faktor yang kemungkinan mempunyai pengaruh pada penetapan biaya audit eksternal yang masih sedikit mendapat perhatian para peneliti sehingga hal tersebut menarik untuk diteliti. Penelitian ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Gammal (2012), Kusharyanti (2012) dan Suharli dan Nurlaelah (2008) dengan melakukan modifikasi pada penggunaan variabel dan sampel penelitian. Dalam penelitian ini ditambahkan tiga variabel baru yaitu konvergensi IFRS, *financial distress* dan jenis industri. Selain itu, penelitian ini mencakup periode yang lebih baru dan panjang, yaitu tahun 2010-2013.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Gammal (2012) terletak pada jenis data dan obyek penelitian. Jenis data yang digunakan dalam penelitian Gammal (2012) merupakan data primer berupa kuesioner yang dibagikan ke pihak *auditee* maupun auditor. Hal tersebut dikarenakan penelitian yang dilakukan oleh pengungkapan biaya audit eksternal di Lebanon masih sangat rendah. Sedangkan

jenis data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data sekunder berupa laporan tahunan dan laporan keuangan.

Adapun perbedaan penelitian ini dengan penelitian Kusharyanti (2013) dan Suharli dan Nurlaelah (2008) antara lain terletak pada sampel yang digunakan. Sampel penelitian yang digunakan dalam penelitian Kusharyanti (2012) adalah perusahaan yang terdaftar di BEI tahun 2010-2011. Selanjutnya sampel yang digunakan dalam penelitian Suharli dan Nurlaelah (2008) adalah perusahaan BUMN yang terdaftar di BEI. Sedangkan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan yang terdaftar di BEI tahun 2010-2013. Penggunaan sampel yang lebih besar diharapkan dapat memberikan hasil penelitian yang lebih baik.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Kusharyanti (2013) dan Suharli dan Nurlaelah (2008) juga terletak pada variabel yang digunakan. Variabel yang digunakan oleh penelitian Kusharyanti (2013) adalah ukuran perusahaan, kompleksitas audit, kondisi keuangan klien, resiko audit, karakteristik audit dan audit tenor. Sedangkan variabel yang digunakan dalam penelitian Suharli dan Nurlaelah (2008) antara lain rasio konsentrasi auditor, ukuran KAP, ukuran perusahaan *auditee* dan jumlah anak perusahaan. Sementara itu variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah konvergensi IFRS, kesulitan keuangan (*financial distress*), jenis industri dan jumlah anak perusahaan.

Secara keseluruhan penelitian ini bertujuan memahami faktor-faktor yang dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal di Indonesia. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah laporan tahunan (*annual report*) dan

laporan keuangan yang dipublikasi di *website* Bursa Efek Indonesia tahun 2010-2013. Hal tersebut dilakukan agar dapat mengidentifikasi pengaruh konvergensi IFRS yang diimplementasikan secara penuh di Indonesia pada 1 Januari 2012 terhadap penetapan biaya audit eksternal. Penelitian ini menggunakan konvergensi IFRS, *financial distress*, jenis industri dan jumlah anak perusahaan sebagai variabel independen yang dapat mempengaruhi biaya audit eksternal sebagai variabel dependen.

1.2 Rumusan Masalah

Penelitian ini memperluas penelitian sebelumnya dan menguji pengaruh konvergensi IFRS dan *client attributes* terhadap penetapan biaya audit eksternal di negara berkembang seperti Indonesia. Terdapat dua faktor yang menyebabkan hal tersebut menarik untuk diteliti kembali. Pertama, Indonesia belum menetapkan peraturan yang mewajibkan perusahaan *go public* untuk mengungkapkan biaya audit eksternal pada laporan tahunan yang diterbitkan sehingga sulit untuk mendapatkan data dan pada akhirnya kebaruan penelitian tentang faktor yang mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal masih sangat jarang ditemukan. Sementara itu, Indonesia melakukan konvergensi IFRS pada 1 Januari 2012, dimana menurut Kim *et al* (2012), IFRS dapat mempengaruhi penetapan biaya audit.

Kedua, Gammal (2012) membagi faktor yang dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal kedalam dua kategori, yaitu atribut *auditee* dan atribut auditor. Penelitian ini mencoba lebih memperdalam faktor yang mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal dari sisi atribut *auditee*. Atribut

auditee yang diuji dalam penelitian ini adalah kesulitan keuangan, jenis industri dan jumlah anak perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan *auditee*. Penelitian sebelumnya lebih banyak menggunakan rasio likuiditas, *leverage* dan *debt* sebagai ukuran dari resiko yang dialami perusahaan. Sedangkan penelitian ini mencoba mengukur resiko perusahaan dengan menguji tingkat kesehatan perusahaan menggunakan *earning per share* yang dimiliki oleh perusahaan *auditee*. Selain itu, jenis industri diperkirakan dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal oleh penelitian sebelumnya tetapi penelitian yang meneliti tentang jenis industri itu sendiri masih sangat jarang dilakukan. Penelitian sebelumnya lebih banyak mengukur pengaruh jenis industri berdasarkan spesialisasi yang dimiliki oleh auditor. Berdasarkan uraian latar belakang tersebut, maka perumusan masalah dalam penelitian ini adalah :

1. Apakah konvergensi IFRS berpengaruh terhadap penetapan biaya audit eksternal?
2. Apakah kesulitan keuangan atau *financial distress* berpengaruh terhadap penetapan biaya audit eksternal?
3. Apakah jenis industri perusahaan *auditee* berpengaruh terhadap penetapan biaya audit eksternal?
4. Apakah jumlah anak perusahaan berpengaruh terhadap penetapan biaya audit eksternal?

1.3 Tujuan dan Manfaat penelitian

Bagian ini mengemukakan tujuan yang ingin dicapai melalui proses penelitian ini dan juga manfaat temuan penelitian.

1.3.1 Tujuan Penelitian

Tujuan dari penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Memahami dan menganalisis pengaruh konvergensi IFRS yang telah dilakukan Indonesia secara penuh pada tahun 1 Januari 2012 terhadap penetapan biaya audit eksternal.
2. Memahami dan menganalisis pengaruh kesulitan keuangan yang dialami oleh perusahaan klien (*auditee*) terhadap penetapan biaya audit eksternal.
3. Memahami dan menganalisis pengaruh jenis industri dari perusahaan klien (*auditee*) terhadap penetapan biaya audit eksternal.
4. Memahami dan menganalisis pengaruh jumlah anak perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan klien (*auditee*) terhadap penetapan biaya audit eksternal

1.3.2 Manfaat Penelitian

Dari penelitian yang dilakukan diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai berikut:

1. Hasil penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi berupa bukti empiris mengenai faktor – faktor apa saja yang mempunyai pengaruh dalam penetapan biaya audit eksternal.

2. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat teoritis berupa pengetahuan bagi berbagai macam pihak mengenai faktor – faktor yang mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal.

1.4 Sistematika Penulisan

Skripsi ini akan disajikan dengan sistematika sebagai berikut:

- BAB I : PENDAHULUAN**
Berisi uraian tentang latar belakang masalah, rumusan masalah penelitian, tujuan dan manfaat penelitian.
- BAB II : TELAAH PUSTAKA**
Berisi uraian landasan teori, penelitian terdahulu, kerangka pemikiran dan hipotesis.
- BAB III : METODE PENELITIAN**
Berisi uraian variabel penelitian dan definisi operasional variabel, populasi dan sampel, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data dan metode analisis.
- BAB IV : HASIL DAN ANALISIS**
Berisi uraian deskripsi objek penelitian, analisis data, pengujian hipotesis dan interpretasi hasil.
- BAB V : PENUTUP**
Berisi uraian kesimpulan, keterbatasan dan saran. Bagian akhir, terdiri dari : daftar pustaka dan lampiran – lampiran.

BAB II

TELAAH PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

Berikut ini akan dijabarkan teori–teori yang melandasi penelitian ini yaitu teori keagenan, audit eksternal, biaya audit (*audit fee*) dan faktor–faktor yang mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal. Faktor-faktor yang diduga mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal di Indonesia meliputi konvergensi IFRS di Indonesia, kesulitan keuangan (*financial distress*), jenis industri dan jumlah anak perusahaan (*subsidiary company*). Sedangkan variabel kontrol yang digunakan adalah ukuran perusahaan, profitabilitas perusahaan dan karakteristik auditor.

2.1.1 Teori Keagenan

Jansen dan Meckling (1976) menyatakan bahwa teori keagenan atau *agency theory* mendeskripsikan pemegang saham sebagai prinsipal dan manajemen sebagai agen untuk mengelola perusahaan. Eisenhardt (1989) menjelaskan bahwa teori agensi dilandasi oleh tiga asumsi sifat dasar manusia yaitu (1) sifat manusia yang umumnya mementingkan dirinya sendiri, (2) sifat manusia yang memiliki daya pikir terbatas mengenai persepsi masa depan, dan (3) sifat manusia yang lebih memilih untuk menghindari resiko.

Jensen dan Meckling (1976) mengatakan bahwa masalah keagenan dapat terjadi karena adanya *asymmetric information* antara pemilik dan manajer. Hal tersebut sesuai dengan asumsi sifat dasar manusia yang telah dijelaskan

sebelumnya yaitu manusia pada umumnya lebih mementingkan diri sendiri dan lebih cenderung menghindari resiko. *Asymmetric information* timbul ketika salah satu pihak memiliki informasi yang tidak dimiliki oleh pihak lainnya. *Asymmetric information* terdiri dari dua tipe, yaitu *moral hazard* dan *adverse selection*. Pada *moral hazard* terjadi apabila manajer melakukan tindakan tanpa sepengetahuan pemilik untuk keuntungan pribadinya dan mengakibatkan penurunan kesejahteraan pemilik. Sementara *adverse selection* terjadi apabila salah satu pihak merasa memiliki informasi yang lebih sedikit dibandingkan pihak lain. Pihak tersebut tidak akan mau melakukan perjanjian dan akan membatasi dengan kondisi yang ketat serta biaya yang tinggi. Lebih luas lagi, *adverse selection* juga dapat terjadi antara pemilik perusahaan dengan kreditor. *Adverse selection* yang dilakukan oleh pemilik perusahaan terhadap kreditor pada kelanjutannya dapat merugikan kreditor. Berbagai informasi penting perusahaan yang disembunyikan dapat membuat kerugian untuk kreditor dan juga pemegang saham apabila informasi tersebut menjelaskan tentang pengalaman negatif perusahaan di bidang kredit.

Menurut Noreen (1988) dalam Fachriyah (2011), untuk mengatasi masalah keagenan atau asimetri antara kreditor (prinsipal) sebagai pemilik dana pinjaman dan pemilik perusahaan (agen) sebagai peminjam dana, alternatif terbaik yang bisa digunakan adalah harus dihasilkannya laporan yang terpercaya terhadap pengelolaan kegiatan operasional perusahaan. Laporan yang terpercaya tersebut diharapkan dapat melindungi kepentingan pengguna laporan keuangan yang salah

satunya adalah kreditor. Selanjutnya, pihak ketiga yang dapat menghasilkan laporan terpercaya adalah pihak ketiga diluar kreditor dan perusahaan.

Dalam upaya mengatasi atau mengurangi masalah keagenan tersebut, maka menimbulkan biaya keagenan (*agency cost*) yang akan ditanggung baik prinsipal maupun agen. Jensen dan Meckling (1976) membagi biaya keagenan ini menjadi *monitoring cost*, *bonding cost* dan *residual loss*. *Monitoring cost* adalah biaya yang timbul dan ditanggung oleh prinsipal untuk memonitor perilaku agen. *Bonding cost* merupakan biaya yang ditanggung agen untuk menetapkan dan mematuhi mekanisme yang menjamin bahwa agen akan bertindak untuk kepentingan prinsipal. Selanjutnya *residual loss* merupakan pengorbanan yang berupa berkurangnya kemakmuran prinsipal sebagai akibat dari perbedaan keputusan agen dan keputusan prinsipal.

Menurut Fachriyah (2011), auditor adalah pihak independen yang dapat memastikan bahwa laporan keuangan yang dipublikasikan oleh perusahaan (agen) dapat dipercaya dan tidak merugikan penggunanya. Auditor eksternal adalah pihak ketiga yang terbebas dari masalah konflik kepentingan antara kreditor dan perusahaan. Karena menggunakan auditor eksternal sebagai pihak ketiga independen dalam menghasilkan laporan yang bisa dipercaya, maka akan terdapat biaya monitoring dalam bentuk biaya audit eksternal (*audit fee*). Jadi biaya audit eksternal (*audit fee*) yang merupakan bagian dari biaya monitoring tersebut merupakan besarnya imbal jasa yang diberikan kepada auditor terkait dengan pekerjaan pemeriksaan yang dilakukan untuk menghasilkan laporan yang bisa dipercaya.

2.1.2 Auditor Eksternal

Menurut Mulyadi (2002), auditor adalah akuntan publik yang memberikan jasa audit kepada *auditee* untuk memeriksa laporan keuangan agar bebas dari salah saji. Auditor eksternal merupakan pihak ketiga independen yang memiliki fungsi untuk memastikan bahwa laporan keuangan yang dipublikasikan oleh perusahaan tidak merugikan penggunanya dengan memberikan informasi yang sebenarnya. Pengguna dari informasi keuangan perusahaan, seperti investor, kreditor, agen pemerintah dan masyarakat umum bergantung pada auditor eksternal untuk menghasilkan informasi yang tidak bias, bebas dari segala kecurangan dan independensi.

Auditor eksternal atau yang disebut juga sebagai akuntan publik (*certified accounting public firms*) bertanggung jawab atas pemeriksaan atau pengauditan laporan keuangan perusahaan yang dipublikasikan dan memberikan opini atas informasi yang diauditnya. Audit eksternal mengaudit laporan keuangan untuk perusahaan publik maupun non publik.

Menurut Rizqiasih (2010), auditor eksternal berbeda dengan auditor internal.

Perbedaannya antara lain terdapat dalam hal :

1. Tanggung jawab utama auditor internal adalah menilai strategi dan praktek manajemen resiko perusahaan, kerangka kerja pengendalian manajemen (termasuk teknologi informasinya), dan proses *governance*.
2. Auditor internal tidak memberikan pendapat atas laporan keuangan perusahaan.

2.1.3 Biaya Audit Eksternal (*Audit Fee*)

Biaya audit eksternal (*audit fee*) diartikan besarnya imbalan jasa yang diterima oleh auditor eksternal akan pelaksanaan pekerjaan audit. Imbalan jasa dihubungkan dengan banyaknya waktu yang digunakan untuk menyelesaikan pekerjaan, nilai jasa yang diberikan bagi klien atau bagi kantor akuntan yang bersangkutan.

DeAngelo (1981) menyatakan bahwa biaya audit eksternal atau *audit fee* merupakan pendapatan yang besarnya sangat bervariasi. Menurut Al-Shammari *et al.* (2008) dalam Fachriyah (2011), biaya audit eksternal juga bisa diartikan sebagai fungsi dari jumlah kerja yang dilakukan oleh auditor atau harga per jam dan tingkat pelayanan yang dibutuhkan. Hal tersebut dapat dipengaruhi diantaranya oleh ukuran perusahaan, profitabilitas klien, kompleksitas klien, pengendalian intern klien, besar kecilnya klien (perusahaan *go public* dan privat), lokasi KAP, ukuran KAP (*big four* dan *non-Big four*), reputasi auditor, resiko audit dan resiko perusahaan, jumlah anak perusahaan klien, jumlah cabang perusahaan, banyaknya transaksi dalam mata uang asing, besarnya total piutang, total persediaan dan total aset.

IAPI (2008) menjelaskan selain faktor – faktor tersebut di atas, dalam menetapkan biaya audit eksternal, akuntan publik harus juga mempertimbangkan hal – hal seperti kebutuhan klien, tugas dan tanggung jawab menurut hukum (*statutory duties*), independensi, tingkat keahlian (*level of expertise*) dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan, banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh

akuntan publik dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan, dan basis penetapan *audit fee* yang disepakati.

2.1.4 Konvergensi IFRS

Spiceland *et al.* (2011) menjelaskan bahwa IFRS atau *International Financial Reporting Standar* merupakan standar pencatatan dan pelaporan akuntansi yang berlaku secara internasional yang dikeluarkan oleh *International Accounting Standard Boards* (IASB), sebuah lembaga internasional yang bertujuan untuk mengembangkan suatu standar akuntansi yang tinggi, dapat dimengerti, diterapkan, dan diterima secara internasional.

Menurut Martani (2012), Indonesia, melalui IAI telah menetapkan untuk melakukan implementasi konvergensi IFRS mulai tahun 2012. Implementasi konvergensi IFRS bukan berarti Indonesia tidak memiliki standar sendiri dan menggunakan secara langsung IFRS. Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK) tetap melakukan proses penerjemahan IFRS ke dalam bahasa Indonesia. Selain itu, DSAK juga melakukan analisis apakah IFRS dapat diterapkan di Indonesia dan sesuai dengan kondisi hukum dan bisnis yang ada. Jika diperlukan, DSAK akan membuat pengecualian penerapan IFRS atau sebaliknya menambahkan aturan dalam standar.

Satyo (2005) menjelaskan beberapa alasan diperlukannya standar akuntansi yang berlaku secara internasional, yaitu efisiensi biaya, meningkatkan kepercayaan investor, melindungi investor dan ekspansi ekonomi yang lebih besar.

Menurut Kim *et al.* (2012), konvergensi IFRS dianggap dapat mewakili kompleksitas perusahaan. Implementasi IFRS menuntut akuntan maupun auditor untuk memiliki pemahaman mengenai kerangka konseptual informasi keuangan agar dapat mengaplikasikan secara tepat dalam pembuatan keputusan serta memiliki pengetahuan yang cukup mengenai kejadian maupun transaksi bisnis dan ekonomi perusahaan secara fundamental sebelum membuat *judgment*. Seperti yang diungkapkan Benneth *et al.* (2006) bahwa *principle-based* mensyaratkan *judgment* profesional baik pada level transaksi maupun pada level laporan keuangan. Menurut Martani (2012), hal tersebut dikarenakan standar yang menggunakan principles-based hanya mengatur hal-hal yang pokok dalam standar sedangkan prosedur dan kebijakan detail diserahkan kepada pemakai. Standar pada principle-based mengatur prinsip pengakuan sesuai substansi ekonomi, tidak didasarkan pada ketentuan detail dalam atribut kontrak perjanjian.

Martani (2012) menambahkan salah satu keunggulan dari penerapan standar yang menggunakan *principles-based* yaitu menghindari dibuatnya perjanjian atau transaksi mengikuti peraturan dalam konsep pengakuan. Penyusun laporan keuangan dapat merancang suatu transaksi sehingga dapat diakui secara akuntansi dan bukan melihat dari substansi ekonomi dari transaksi tersebut. Namun, standar yang bersifat *principles-based* mengharuskan pemakainya untuk membuat penilaian (*judgement*) yang tepat atas suatu transaksi untuk menentukan substansi ekonominya dan menentukan standar yang tepat untuk transaksi tersebut.

Fleksibilitas dalam standar IFRS yang bersifat *principles-based* akan berdampak pada tipe dan jumlah *skill* profesional yang seharusnya dimiliki oleh akuntan dan auditor. Implementasi IFRS juga menciptakan pasar yang luas bagi jasa audit. Berbagai estimasi yang dibuat oleh manajemen perlu dinilai kelayakannya oleh auditor sehingga auditor dituntut memiliki kemampuan menginterpretasi tujuan dari suatu standar.

Hal tersebut dapat mempengaruhi penetapan biaya audit. Karena proses audit yang akan membutuhkan waktu semakin lama dan diperlukan kompetensi serta pemahaman yang cukup untuk mengkonvergensi laporan keuangan klien (*auditee*) menggunakan standar internasional IFRS.

2.1.5 Kesulitan Keuangan (*Financial Distress*)

Kesulitan keuangan (*financial distress*) mempunyai banyak pengertian. Penelitian terdahulu berbeda-beda dalam mengartikan kesulitan keuangan, dimana perbedaan ini tergantung pada cara mengukurnya. Ross *et al.* (2002) mendefinisikan *financial distress* sebagai situasi dimana arus kas operasi perusahaan tidak cukup untuk memenuhi kewajiban lancar (seperti hutang usaha atau beban bunga). *Financial distress* dapat mengakibatkan perusahaan tidak dapat memenuhi kontraknya yang pada akhirnya perusahaan melakukan restrukturisasi keuangan antara perusahaan, kreditur dan investor sebagai salah satu langkah perbaikan agar terhindar dari *financial distress* yang lebih parah.

Pemahaman lain mengenai *financial distress* menurut Shanghai Stock Exchange (SHSE) dan Shenzhen Stock Exchange (SZCE) tahun 2001 dalam Fadhillah (2013) adalah situasi keuangan yang tidak normal yaitu bilamana

perusahaan tersebut menghadapi salah satu dari situasi-situasi ini, yaitu: laba bersih selama dua tahun terakhir negatif, nilai saham bersih kurang dari *face value* saham dalam tahun terakhir, nilai kepemilikan ekuitas yang diakui auditor dan departemen terkait kurang dari nilai modal yang tercatat pada tahun terakhir, dan situasi tidak normal lain berdasarkan pertimbangan *China Securities Regulation Commission* (CSRC), atau SHSE dan SZSE.

Menurut Sastriana (2013), suatu perusahaan sebelum pada akhirnya mengalami kebangkrutan terlebih dahulu mengalami Kesulitan keuangan (*financial distress*), hal ini disebabkan karena pada saat tersebut keadaan keuangan yang terjadi di perusahaan dalam keadaan yang krisis dimana dalam keadaan seperti ini dapat dikatakan bahwa perusahaan mengalami penurunan dana dalam menjalankan usahanya yang dapat disebabkan karena adanya penurunan dalam pendapatan dari hasil penjualan atau hasil operasi yang dilakukan oleh perusahaan untuk mendapatkan laba, namun pendapatan atau hasil yang diperoleh tidaklah sebanding dengan kewajiban-kewajiban perusahaan.

Sedangkan untuk menguji kesulitan keuangan (*financial distress*) sendiri telah dilakukan berbagai pengembangan penelitian untuk mengetahui bagaimana cara memprediksi kebangkrutan perusahaan. Penelitian terdahulu mengemukakan salah satu cara untuk memprediksi kebangkrutan adalah dengan memanfaatkan analisis rasio keuangan. Penelitian awal yang dilakukan Beaver (1966) dengan pendekatan pemodelan secara univariate menghasilkan 5 rasio khusus yang signifikan dari 30 *initial financial ratio* yang mampu membedakan perusahaan yang sehat dan gagal sebelum *financial distress*. Kelima rasio tersebut adalah *cash*

flow/total debt, net income/total assest, total debt/total assets, working capital/total assets, dan current ratio.

Heine (2000) menjelaskan bahwa Edwar I. Altman pada tahun 1968 melakukan penelitian yang berhasil menciptakan suatu model yang dikenal dengan sebutan Altman *Z-Score*, model ini merupakan gabungan dari beberapa rasio keuangan yang dapat digunakan dalam memprediksi *financial distress* suatu usaha, karena setiap *financial distress* yang serius akan mengarahkan perusahaan menuju kebangkrutan. Selain itu, Ross *et al.* (2002) juga menjelaskan beberapa ukuran untuk mengetahui suatu perusahaan berada pada kondisi *financial distress* atau tidak, yaitu reduksi deviden, penutupan tempat operasi perusahaan, kerugian yang dialami oleh perusahaan, pemberhentian sementara operasi, pengunduran diri CEO dan turunnya harga saham. Elloumi dan Gueyie (2001) mendefinisikan *financial distress* sebagai perusahaan yang memiliki *earning per share* negatif. Hal tersebut karena *earning per share* (EPS) negatif menandakan bahwa perusahaan sedang mengalami rugi usaha yang diakibatkan pendapatan yang diterima perusahaan dalam periode tersebut lebih kecil daripada biaya yang digunakan.

Menurut Ross *et al* (2002), salah satu strategi jangka panjang yang dilakukan perusahaan sebagai penyelesaian *financial distress* adalah menjual sebagian modal saham pemilik kepada pihak ketiga dan mendapatkan investor baru yang dapat membawa dana segar (*cash money*). Untuk mendapatkan dana dari investor, perusahaan biasanya cenderung akan menampilkan sisi positifnya dibandingkan dengan kesulitan yang sedang dialaminya.

Kesulitan keuangan (*financial distress*) merupakan salah satu resiko perusahaan *auditee* yang merupakan salah satu faktor penting untuk menentukan biaya audit eksternal. Menurut Arens dan Loebbecke (1988), hal tersebut karena kesulitan keuangan perusahaan mendorong terjadinya salah saji dalam laporan keuangan karena manajemen berupaya menutupi rendahnya kemampuan keuangan perusahaan.

Implikasinya, auditor dalam hal ini harus memiliki kompetensi yang tinggi untuk menghindari kemungkinan terjadinya kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan klien (*auditee*). Selain itu, proses yang dibutuhkan untuk mengaudit akan menjadi semakin rumit dan membutuhkan waktu yang cukup lama sehingga hal ini dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal. Penelitian mengenai pengaruh kesulitan keuangan (*financial distress*) sebagai salah satu resiko perusahaan *auditee* yang dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal masih sangat jarang sekali dilakukan. Penelitian terdahulu lebih banyak meneliti resiko perusahaan *auditee* dengan menggunakan *leverage* atau *debt* sebagai indikator resiko perusahaan *auditee*. Salah satunya penelitian yang dilakukan oleh Fachriyah (2011) dan Kusharyanti (2013) yang resiko perusahaan *auditee* menggunakan rasio *leverage*.

Pengukuran kesulitan keuangan dalam penelitian ini mengacu pada definisi Elloumi dan Gueyie (2001), yaitu perusahaan dengan *earning per share* negatif. Hal tersebut didasarkan pada alasan bahwa *earning per share* (EPS) merupakan salah satu rasio yang banyak digunakan oleh pemegang saham dalam menilai prospek perusahaan dimasa yang akan datang dibandingkan dengan rasio

keuangan lainnya. Jadi sebuah perusahaan memiliki pertumbuhan yang baik di masa yang akan datang apabila memiliki *earning per share* (EPS) positif secara terus-menerus di setiap periodenya.

2.1.6 Jenis Industri dan Biaya Audit

Menurut Wardiyatmoko (2006), industri adalah bagian dari proses produksi, yang mengolah bahan mentah menjadi bahan baku atau barang jadi, sehingga menjadi barang yang bernilai bagi masyarakat. Sedangkan perindustrian adalah kegiatan industri secara mekanik ataupun kimia, termasuk reparasi dan perakitan. Pada umumnya, semakin maju tingkat perkembangan perindustrian di suatu negara atau daerah, semakin banyak jumlah dan macam industri, dan semakin kompleks pula kegiatan dan usaha tersebut. Wardiyatmoko (2006) menjelaskan lebih lanjut bahwa jenis-jenis industri di Indonesia sendiri digolongkan menjadi dua belas kelompok, antara lain industri pengolahan pangan, industri tekstil, industri barang kulit, industri pengolahan kayu, industri pengolahan kertas, industri kimia farmasi, industri pengolahan karet, industri barang galian bukan logam, industri pengolahan logam/industri baja, industri peralatan, industri pertambangan dan industri pariwisata.

Selain spesialisasi industri yang dimiliki oleh auditor, Kusharyanti (2013) menduga jenis industri juga dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal karena tingkat kompleksitas setiap industri yang berbeda. Menurut Arens *et al.* (2008), sifat bisnis dan industri klien mempengaruhi risiko bisnis klien serta resiko salah saji yang material dalam laporan keuangan. Auditor membutuhkan pemahaman yang lebih baik atas bisnis dan industri klien untuk memberikan jasa

bernilai tambah kepada klien. Tingkat pengetahuan yang tinggi atas industri dan bisnis klien begitu penting dalam melaksanakan audit yang bermutu dan memberikan jasa perpajakan serta konsultasi, sehingga banyak kantor akuntan publik dibentuk untuk berfokus pada jenis industri tertentu.

Arens *et al.* (2008) menjelaskan bahwa PricewaterhouseCoopers, LLP telah mengorganisasikan praktiknya dengan menggunakan tim multidisiplin di antara 22 sektor industri. Tim ini termasuk dalam salah satu dari tiga kelompok atau kluster: produk dan jasa konsumen serta industri, jasa keuangan, dan *technology info-com and entertainment*. Pengorganisasian yang sesuai dengan jenis industri ini membantu kantor akuntan publik, seperti PricewaterhouseCoopers untuk memahami dengan lebih baik bisnis kliennya dan memberikan jasa audit bernilai tambah. Sedangkan Anggraini (2006) mengelompokan industri menjadi dua, yaitu *low profile* dan *high profile*. Anggraini (2006) mendefinisikan *high profile* sebagai industri yang memiliki visibilitas konsumen, resiko politik yang tinggi atau kompetisi yang tinggi.

Menurut Wang *et al* (2009), auditor membutuhkan keahlian yang berbeda di setiap industri karena setiap industri memiliki resiko dan kompleksitas yang berbeda. Wang *et al* (2009) menjelaskan bahwa KPMG dalam websitenya mengatakan setiap industri memiliki masalah, kesempatan dan tantangannya masing-masing. Melalui pendidikan, pelatihan yang memfokuskan pada setiap jenis industri dan pengalaman yang cukup tinggi, KPMG secara profesional dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan. KPMG sendiri membagi kedalam enam spesialisasi industri, yaitu *consumer markets, financial services, industrial*

markets, information, communication dan *entertainment*, properti dan infrastruktur dan *private equity*.

Implikasinya adalah semakin tinggi kompleksitas, maka proses audit yang dilakukan semakin membutuhkan waktu yang lama dan auditor sangat dituntut untuk memiliki kompetensi yang tinggi agar terhindar dari salah saji yang material. Selain itu resiko di setiap jenis industri membuat proses audit yang harus dilakukan berbeda juga.

2.1.7 Jumlah Anak Perusahaan (*Subsidiary*) dan Biaya Audit

Anak perusahaan atau *subsidiary company* yaitu perusahaan yang turut atau sepenuhnya dikendalikan oleh perusahaan lain karena sebagian besar atau seluruh modal dari perusahaan tersebut dimiliki oleh perusahaan lain atau yang disebut induk perusahaan tersebut. Induk dan anak perusahaan tidak selalu mengoperasikan bisnis yang sama atau beroperasi di lokasi yang sama. Hal tersebut dikarenakan induk dan anak perusahaan adalah entitas yang terpisah. Menurut Beams (2000), perusahaan yang memiliki jumlah anak perusahaan yang banyak di dalam negeri maka transaksi yang dilakukan perusahaan tersebut akan semakin rumit karena perlu membuat laporan konsolidasi sehingga keberadaan anak perusahaan akan mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal.

Penelitian ini akan melihat seberapa besar hubungan keberadaan anak perusahaan dengan penetapan biaya audit yang akan ditetapkan oleh KAP yang akan memeriksa laporan keuangan *auditee*. Menurut Gammal (2012), anak perusahaan mewakili kompleksitas jasa audit yang diberikan. Kompleksitas operasi perusahaan dapat menyebabkan biaya audit yang lebih tinggi karena

pekerjaan audit yang dibutuhkan lebih banyak sehingga waktu yang diperlukan akan semakin banyak dan secara otomatis biaya yang lebih tinggi per jam akan dibebankan kepada klien. Selain itu, semakin banyak jumlah anak perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan klien juga akan membuat jumlah karyawan untuk mengaudit akan semakin banyak, karena lingkup audit akan semakin besar dan rumit.

2.2 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu telah mencoba untuk menguji faktor–faktor yang mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal. Penelitian tersebut diantaranya dilakukan oleh Suharli dan Nurlaelah (2008) yang meneliti pengaruh konsentrasi auditor terhadap penetapan *fee audit* pada BUMN. Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini adalah rasio konsentrasi auditor, ukuran KAP, ukuran perusahaan *auditee* dan jumlah anak perusahaan. Sampel penelitian ini adalah 22 perusahaan BUMN pada periode 2002-2004. Data penelitian ini diambil dari laporan tahunan perusahaan-perusahaan tersebut. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa variabel rasio konsentrasi auditor dan ukuran perusahaan *auditee* memiliki hubungan yang signifikan terhadap penetapan biaya audit, sedangkan ukuran KAP dan jumlah anak perusahaan tidak memiliki hubungan yang signifikan.

Gammal (2012) meneliti faktor–faktor yang mempengaruhi penetapan *audit fee* di negara berkembang seperti Lebanon. Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan kuesioner ke beberapa sampel perusahaan klien atau *auditee* dan kantor akuntan publik di Lebanon. Hal ini dikarenakan tidak adanya peraturan di

Lebanon yang mengharuskan perusahaan *go public* untuk mengungkapkan *audit fee* sehingga tidak bisa dilakukan analisis lebih lanjut. Hasil penelitian menunjukkan bahwa atribut klien dan atribut auditor dapat mempengaruhi penetapan biaya audit. Variabel yang paling mempengaruhi penetapan biaya audit adalah *big 4* dan yang paling sedikit pengaruhnya adalah ukuran dari kantor audit berdasarkan jumlah karyawannya.

Selanjutnya penelitian oleh Kusharyanti (2013) menguji variabel determinan yang berpengaruh pada besaran *audit fee* yang dibayarkan oleh klien kepada auditor. Variabel tersebut adalah ukuran perusahaan klien, kompleksitas audit, resiko audit, kondisi keuangan klien, karakteristik komite audit, dan audit tenor. Data diambil dari 60 perusahaan dalam periode 2010-2011 yaitu perusahaan yang tercatat di Bursa Efek Indonesia (BEI). Regresi linier dipakai untuk menguji variabel yang mempengaruhi *audit fee*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ada dua variabel yang secara signifikan berpengaruh pada besaran *audit fee*, yaitu ukuran perusahaan klien dan kompleksitas audit .

Kim *et al.* (2012) mengkaji dampak dari adopsi Standar Pelaporan Keuangan Internasional (IFRS) terhadap biaya audit eksternal (*audit fee*). Penelitian ini membangun model analitis biaya audit untuk menganalisis dampak pada biaya audit untuk perubahan kompleksitas audit dan keuangan kualitas pelaporan yang dibawa oleh adopsi IFRS. Penelitian ini kemudian menguji prediksi model dengan menggunakan data biaya audit dari negara-negara Uni Eropa tahun 2005. Uni Eropa mulai mengadopsi IFRS pada tahun 2005. Hasil penelitian ini menemukan bahwa adopsi IFRS telah menyebabkan peningkatan

biaya audit yang disebabkan oleh peningkatan pemeriksaan dan kompleksitas dibawa oleh IFRS adopsi, dan menurun dengan membaiknya kualitas pelaporan keuangan yang timbul dari adopsi IFRS. Selain itu, penelitian ini juga menemukan beberapa bukti bahwa premi biaya audit terkait IFRS lebih rendah di negara-negara dengan rezim hukum yang lebih kuat.

Nugrahani (2013) melakukan penelitian yang berkaitan dengan faktor-faktor yang mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal pada perusahaan yang terdaftar di BEI. Populasi penelitian ini adalah perusahaan yang terdaftar di BEI tahun 2009 -2011 yang mengungkapkan biaya audit eksternalnya sebanyak 65 perusahaan. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah Internal audit, proporsi independensi dewan audit, ukuran dewan komisaris, intensitas pertemuan dewan komisaris, independensi komite audit, ukuran komite audit, intensitas pertemuan komite audit, keberadaan KAP, ukuran perusahaan dan adanya anak perusahaan. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa ukuran dewan komisaris, ukuran komite audit, keberadaan KAP, ukuran perusahaan dan adanya anak perusahaan memiliki hubungan yang signifikan terhadap penetapan biaya audit eksternal. Sedangkan internal audit, proporsi independen dewan komisaris, intensitas pertemuan dewan komisaris, independensi komite audit, intensitas pertemuan komite audit tidak memiliki hubungan yang signifikan terhadap penetapan biaya audit eksternal.

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Teknik Analisis	Variabel yang digunakan	Hasil Penelitian
1	Suharli dan Nurlaelah (2008)	Regresi Linier berganda	<p>Variabel Independen : Rasio konsentrasi auditor, ukuran KAP, ukuran perusahaan <i>auditee</i> dan jumlah anak perusahaan</p> <p>Variabel dependen : Biaya audit eksternal</p>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat dua variabel memiliki hubungan signifikan terhadap penetapan biaya audit eksternal yaitu rasio konsentrasi dan ukuran perusahaan <i>auditee</i> . Dua variabel lainnya tidak memiliki hubungan signifikan terhadap penetapan biaya audit eksternal yaitu ukuran KAP dan jumlah anak perusahaan.
2	Gammal (2012)	<i>Mann-Whitney U test</i>	Atribut klien (ukuran klien, kompleksitas klien, resiko klien dan profitabilitas klien), atribut audit (ukuran auditor, pengalaman, reputasi, kompetisi, industri spesialisasi dan big 4) dan biaya audit	Atribut klien dan atribut auditor dapat mempengaruhi penetapan biaya audit. big 4 memiliki pengaruh yang lebih tinggi dan yang paling rendah pengaruhnya adalah ukuran dari kantor audit berdasarkan jumlah karyawannya
3	Kim <i>et al</i> (2012)	Regresi linier berganda	<p>Variabel independen: IFRS</p> <p>Variabel dependen : Biaya audit eksternal</p>	Kebijakan IFRS mempengaruhi penetapan biaya audit.

4	Kusharyanti (2013)	Regresi linier berganda	<p>Variabel independen: Ukuran perusahaan, kompleksitas audit, kondisi keuangan klien, resiko audit, karakteristik komite audit, dan audit tenor.</p> <p>Variabel dependen: Biaya audit eksternal</p>	<p>Dua variabel yang secara signifikan berpengaruh pada besaran <i>audit fee</i>, yaitu ukuran perusahaan klien dan kompleksitas audit. Sedangkan variabel kondisi keuangan klien, resiko audit, karakteristik komite audit dan audit tenor tidak signifikan berpengaruh pada besaran <i>audit fee</i>.</p>
5	Nugrahani (2013)	Regresi linier berganda	<p>Variabel independen: Internal audit, proporsi independensi dewan audit, ukuran dewan komisaris, intensitas pertemuan dewan komisaris, independensi komite audit, ukuran komite audit, intensitas pertemuan komite audit, keberadaan KAP, ukuran perusahaan dan adanya anak perusahaan.</p> <p>Variabel dependen : Biaya audit eksternal</p>	<p>Ukuran dewan komisaris, ukuran komite audit, keberadaan KAP, ukuran perusahaan dan adanya anak perusahaan memiliki hubungan yang signifikan terhadap penetapan biaya audit eksternal. Sedangkan variabel Internal audit, proporsi independensi dewan audit, intensitas pertemuan dewan komisaris, independensi komite audit dan intensitas pertemuan komite audit tidak memiliki hubungan yang signifikan terhadap penetapan biaya audit eksternal.</p>

2.3 Kerangka Pemikiran

Dalam penelitian ini konvergensi IFRS dan atribut klien (*client attributes*) digunakan sebagai variabel independen yang dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal. Atribut klien dalam penelitian ini diproksikan sesuai dengan karakteristiknya yaitu kompleksitas klien dan resiko klien. Kompleksitas klien diukur dengan variabel jenis industri dan jumlah anak perusahaan klien, sedangkan resiko klien diukur dengan kesulitan keuangan (*financial distress*).

Dalam penelitian ini konvergensi IFRS merupakan salah satu faktor yang dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal. Penerapan IFRS yang menggunakan *principles based* membuat auditor harus memiliki kompetensi dan profesionalitas yang lebih dalam menilai keputusan yang telah dibuat oleh akuntan. Karena dalam *principles based*, akuntan akan membuat sejumlah estimasi yang harus dipertanggungjawabkan dan mensyaratkan semakin banyak *judgement* profesional.

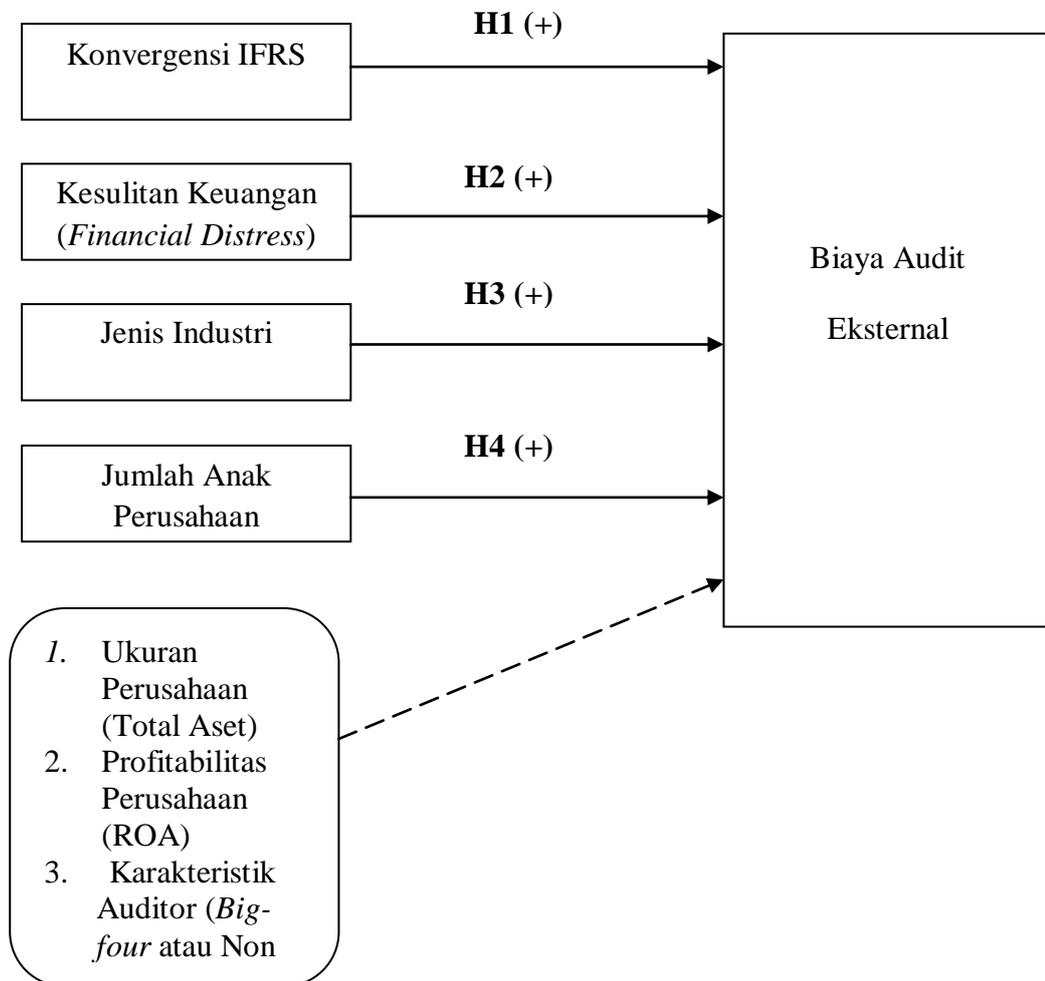
Kesulitan keuangan (*financial distress*) digunakan untuk memprediksi tingkat kesehatan suatu perusahaan. Perusahaan dengan tingkat kesehatan yang rendah memiliki resiko yang tinggi. Resiko audit dianggap sebagai faktor penting dalam menentukan biaya audit eksternal. Resiko audit mengukur kemungkinan suatu auditor dalam mengeluarkan penilaian wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan salah saji material. Auditor perlu melakukan lebih banyak pekerjaan untuk mengurangi potensi litigasi terhadap perusahaan dengan tingkat kesehatan yang rendah, semakin banyak pekerjaan dan waktu yang

dibutuhkan untuk menyelesaikan proses audit maka semakin besar juga biaya audit yang ditetapkan.

Dalam penelitian ini, jenis industri juga merupakan salah satu faktor yang dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal. Sebelum memulai proses audit, auditor harus memahami bisnis dan industri klien. Setiap industri memiliki tingkat kompleksitas dan resiko yang berbeda. Semakin tinggi kompleksitas dan resiko suatu industri maka akan semakin tinggi biaya auditnya. Hal tersebut dikarenakan tingginya kompleksitas dan resiko membuat proses audit menjadi lebih lama dan dibutuhkan karyawan yang lebih banyak. Selain jenis industri, kompleksitas perusahaan klien juga dapat diukur dengan jumlah anak perusahaan yang berada di dalam negeri ataupun luar negeri. Semakin banyak jumlah anak perusahaan maka semakin kompleks perusahaan klien. Hal ini disebabkan karena dengan semakin beragamnya kegiatan operasi yang dilakukan oleh masing-masing anak perusahaan akan memerlukan waktu yang lebih lama untuk proses auditnya.

Pada penelitian ini juga menggunakan variabel kontrol yaitu ukuran perusahaan (total aset), profitabilitas perusahaan (ROA) dan karakteristik auditor (*big four* atau *non-big four*). Berdasarkan hal-hal yang telah disampaikan sebelumnya, maka hubungan diantara variabel tersebut dapat digambarkan dalam kerangka pemikiran yang disusun sebagai berikut:

Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran



2.4 Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan perumusan masalah, tujuan penelitian dan landasan teori yang telah diuraikan maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

2.4.1 Pengaruh Konvergensi IFRS terhadap Penentuan Biaya Audit Eksternal

Indonesia telah mengimplementasikan konvergensi IFRS pada 1 Januari 2012. Menurut Choi dan Gary (2010), laporan keuangan yang disusun dengan

mengacu pada standar akuntansi bersama (IFRS) akan dapat lebih membantu investor dalam memahami peluang investasi sehingga para investor dapat mengambil keputusan yang lebih baik dalam berinvestasi. Pada perusahaan internasional, pengguna laporan keuangan bukan hanya investor atau kreditur dari dalam negeri tetapi juga investor dari luar negeri. Investor (prinsipal) pada umumnya menuntut kinerja yang baik dari manajer perusahaan sebagai agen. Menurut Noreen (1988) dalam Fachriyah (2011), untuk menghindari kecurangan yang dilakukan oleh pihak agen (*Asymmetric information*) maka diperlukan pihak ketiga independen untuk memonitoring kegiatan yang dilakukan perusahaan dan keseragaman dengan pengungkapan dalam laporan keuangannya. Auditor adalah pihak independen yang dapat memastikan bahwa laporan keuangan yang dipublikasikan oleh perusahaan (agen) dapat dipercaya dan tidak merugikan penggunanya

Menurut Kim *et al.* (2012), konvergensi IFRS dianggap dapat mewakili kompleksitas perusahaan. Konvergensi IFRS menuntut akuntan maupun auditor untuk memiliki pemahaman mengenai kerangka konseptual informasi keuangan agar dapat mengaplikasikan secara tepat dalam pembuatan keputusan serta memiliki pengetahuan yang cukup mengenai kejadian maupun transaksi bisnis dan ekonomi perusahaan secara fundamental sebelum membuat *judgment*. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Kim *et al.* (2012) menunjukkan bahwa penerapan IFRS dapat meningkatkan biaya audit karena kompleksitas dan tuntutan terhadap kualitas laporan keuangan yang tinggi. Maka dapat ditarik kesimpulan hipotesis yang akan diajukan dalam penelitian ini adalah :

H1 : Konvergensi IFRS berpengaruh positif terhadap penentuan biaya audit eksternal.

2.4.2 Pengaruh Kesulitan Keuangan (*Financial Distress*) terhadap Penentuan Biaya Audit Eksternal

Kesulitan keuangan (*financial distress*) merupakan salah satu resiko perusahaan *auditee* yang dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal. Menurut Nasser *et al* (2006) dalam Adityawati (2011), *auditee* yang diprediksikan berada dalam kondisi *financial distress* (memiliki rasio yang rendah dan memiliki pengalaman akan posisi keuangan yang tidak sehat) lebih memungkinkan akan melibatkan auditor yang memiliki independensi tinggi untuk meningkatkan kepercayaan pemegang saham dan kreditor sama halnya dengan mengurangi resiko permasalahan hukum.

Selain independensi, auditor dalam hal ini harus memiliki kompetensi yang tinggi untuk menghindari terjadinya kecurangan (*adverse selection*) yang dilakukan oleh perusahaan klien (*auditee*) dan meningkatkan kepercayaan pemegang saham dan kreditor. Menurut Jensen dan Meckling (1976), berbagai informasi penting perusahaan yang disembunyikan dapat membuat kerugian untuk kreditor dan juga pemegang saham apabila informasi tersebut menjelaskan tentang pengalaman negatif perusahaan di bidang kredit.

Arens dan Loebbecke (1988) dalam Fachriyah (2011) juga mengatakan bahwa kesulitan keuangan perusahaan mendorong terjadinya salah saji dalam laporan keuangan karena manajemen berupaya menutupi rendahnya kemampuan keuangan perusahaan. Disamping itu, kondisi keuangan yang lemah berpotensi

memperbesar resiko audit, untuk itu auditor melakukan prosedur audit tambahan. Dengan demikian, proses yang dibutuhkan untuk mengaudit akan menjadi semakin rumit dan membutuhkan waktu yang cukup lama sehingga hal ini dapat mempengaruhi penetapan *audit fee*. Berdasarkan pernyataan diatas, maka hipotesis yang diajukan ialah :

H2: Kesulitan keuangan (*financial distress*) berpengaruh positif terhadap biaya audit eksternal.

2.4.3 Pengaruh Jenis Industri terhadap Penentuan Biaya Audit Eksternal

Tipe industri dibagi dua, yaitu industri yang *high-profile* dan industri yang *low-profile*. Roberts (1992) dalam Lestari (2009) mendefinisikan industri yang *high-profile* adalah industri yang memiliki visibilitas konsumen, resiko politik yang tinggi atau menghadapi persaingan yang tinggi. Menurut Lestari (2009), perusahaan-perusahaan yang *high profile* pada umumnya merupakan perusahaan yang memperoleh sorotan dari masyarakat karena aktivitas operasinya memiliki potensi untuk bersinggungan dengan kepentingan luas. Masyarakat pada umumnya lebih sensitif terhadap tipe industri ini karena kelalaian perusahaan dalam pengamanan proses produksi dan hasil produksi dapat membawa dampak yang besar bagi masyarakat.

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan oleh Lestari (1992); Hackston dan Milne (1996); Patten (1991), perusahaan yang terklasifikasi dalam kelompok industri *high-profile* antara lain perusahaan perminyakan dan pertambangan, kimia, hutan, kertas, otomotif, penerbangan, agribisnis, tembakau dan rokok, produk makanan dan minuman, media dan komunikasi, energi (listrik),

engineering, kesehatan serta transportasi dan pariwisata. Perusahaan *low-profile* adalah perusahaan yang tidak terlalu memperoleh sorotan luas dari masyarakat ketika operasi yang dilakukan perusahaan mengalami kegagalan atau kesalahan pada aspek tertentu dalam proses atau hasil produksinya.

Perusahaan yang termasuk dalam kelompok industri *low-profile* terdiri dari bangunan, keuangan dan perbankan, *supplier* peralatan medis, properti, retailer, tekstil dan produk tekstir, produk personal dan produk rumah tangga. Jenis industri diprediksi sebagai salah satu faktor yang dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal karena kompleksitas dan resiko yang berbeda. Semakin tinggi kompleksitas dan resiko suatu industri maka akan semakin tinggi biaya audit eksternalnya. Hal tersebut dikarenakan tingginya kompleksitas dan resiko membuat proses audit menjadi lebih lama dan dibutuhkan karyawan yang lebih banyak sehingga semakin besar biaya audit eksternalnya. Berdasarkan pernyataan diatas, maka hipotesis yang diajukan ialah:

H3 : Jenis industri berpengaruh positif terhadap penentuan biaya audit eksternal.

2.4.4 Pengaruh Anak Perusahaan terhadap Penentuan Biaya Audit Eksternal

Anak perusahaan adalah sebuah perusahaan yang dikendalikan oleh sebuah perusahaan yang terpisah dan yang lebih tinggi (induk perusahaan) sebagai dampak dari proses akuisisi. Menurut Gammal (2012), kompleksitas dari *auditee* dapat diukur dengan jumlah cabang dan anak perusahaan dari perusahaan lokal dan internasional. Semakin banyak jumlah anak perusahaan yang dimiliki, maka

akan semakin lama proses pekerjaan audit sehingga akan semakin besar biaya auditnya.

Sandra dan Patrick (1996) dalam Gammal (2012) menunjukkan bahwa auditor pada perusahaan yang sangat kompleks sering membebankan biaya audit yang lebih tinggi dalam memeriksa dan mengevaluasi laporan keuangan perusahaan. Anak perusahaan asing harus mematuhi berbagai persyaratan legislatif dan memerlukan pengujian audit lebih lanjut sehingga memerlukan lebih banyak waktu dan tenaga tambahan untuk menyelesaikan proses audit.

Penelitian yang dilakukan oleh peneliti sebelumnya, Nugrahani (2013), menggunakan anak perusahaan dalam variabel penelitiannya terlihat hasil yang signifikan terhadap biaya audit eksternal. Penelitian Hay *et al.* (2006) dalam Nugrahani (2013) juga menyatakan terdapat hubungan yang positif signifikan antara jumlah anak perusahaan dengan besarnya penetapan biaya audit eksternalnya. Penelitian mengenai jumlah anak perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan *auditee* sudah sangat banyak dilakukan oleh penelitian terdahulu. Tetapi penelitian mengenai jumlah anak perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan klien masih sangat perlu untuk dilakukan pengembangan dan kebaruan data terkait dengan penggunaan sampel yang lebih banyak dan proksi yang berbeda. Penelitian yang dilakukan oleh Suharli dan Nurlaelah (2008) menggunakan perusahaan BUMN yang terdaftar di BEI sebagai sampel penelitian, sedangkan sampel pada penelitian ini adalah seluruh perusahaan yang terdaftar di BEI pada tahun 2010-2013. Penggunaan sampel yang lebih banyak

diharapkan dapat memberikan hasil penelitian yang lebih baik. Berdasarkan hal-hal tersebut, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah :

H4 : Jumlah anak perusahaan berpengaruh positif terhadap penentuan biaya audit.

Ringkasan hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini disajikan dalam tabel 2.2 di bawah ini:

Tabel 2.2
Ringkasan Hipotesis Penelitian

	Deskripsi
H1	Konvergensi IFRS berpengaruh positif terhadap penetapan biaya audit eksternal.
H2	Kesulitan keuangan (<i>financial distress</i>) berpengaruh positif terhadap penetapan biaya audit eksternal.
H3	Jenis industri berpengaruh positif terhadap penetapan biaya audit eksternal.
H4	Jumlah anak perusahaan berpengaruh positif terhadap penetapan biaya audit eksternal.

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Bagian ini akan menjelaskan variabel-variabel yang digunakan dan pengukuran dari tiap-tiap variabel. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari variabel dependen, variabel independen dan variabel kontrol. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah biaya audit eksternal (*audit fee*) sedangkan variabel independennya adalah konvergensi IFRS, kesulitan keuangan (*financial distress*), jenis industri dan jumlah anak perusahaan. Ukuran perusahaan (total aset), profitabilitas perusahaan (ROA) dan karakteristik auditor (*big four* atau *non-big four*) digunakan sebagai variabel kontrol.

3.1.1 Variabel Dependen : Biaya Audit Eksternal (*Audit fee*)

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah biaya audit eksternal atau *audit fee*. Iskak (1999) mendefinisikan biaya audit eksternal sebagai honorarium yang dibebankan oleh akuntan publik kepada perusahaan *auditee* atas jasa audit yang dilakukan akuntan publik. Biaya audit eksternal dapat dilihat dari laporan tahunan perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Biaya audit eksternal akan diukur dengan menggunakan *logaritma natural* dari biaya audit eksternal. Selanjutnya variabel ini akan disimbolkan dengan AUDITFEE di dalam persamaan.

3.1.2 Variabel Independen

Menurut Sekaran (2006), variabel bebas (variabel independen) adalah variabel yang memengaruhi variabel terikat (variabel dependen). Variabel bebas yang digunakan dalam penelitian ini yaitu konvergensi IFRS, kesulitan keuangan (*financial distress*), jenis industri dan jumlah anak perusahaan.

3.1.2.1 Konvergensi IFRS

Indonesia melakukan implementasi konvergensi terhadap IFRS per 1 Januari 2012. Seperti yang telah dijelaskan pada bab sebelumnya, IFRS memiliki beberapa perbedaan dalam *judgment* dan pelaporan laporan keuangan dengan standar sebelumnya. Sesuai dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Kim *et al* (2012), penelitian ini berpendapat bahwa konvergensi IFRS dapat mempengaruhi *fee audit* karena hal tersebut dapat membuat laporan keuangan menjadi lebih kompleks dan dibutuhkan kompetensi lebih. Pengukuran konvergensi IFRS menggunakan variabel *dummy*.

Menurut Mirer (1990) dalam Ghazali (2011), cara pemberian kode *dummy* umumnya menggunakan kategori yang dinyatakan dengan angka 1 atau 0. Kelompok yang diberi nilai *dummy* 0 (nol) disebut *excluded group*, sedangkan kelompok yang diberi nilai *dummy* 1 (satu) disebut *include group*. Skala nominal 1 untuk perusahaan yang telah melakukan implementasi konvergensi terhadap IFRS per 1 Januari 2012 dan 0 untuk perusahaan yang belum mengadopsi IFRS. *Exclude group* akan digunakan sebagai pembanding untuk interpretasi koefisien parameter variabel *dummy*. Selanjutnya variabel ini akan dilambangkan dengan KONVIFRS dalam persamaan.

3.1.2.2 Kesulitan Keuangan (*Financial Distress*)

Variabel *financial distress* dalam penelitian ini diukur dengan *earning per share* yang dimiliki perusahaan. Elloumi dan Gueyie (2001) mendefinisikan *financial distress* sebagai perusahaan yang memiliki *earning per share* (EPS) negatif karena EPS menggambarkan seberapa besar perusahaan dapat menghasilkan keuntungan per lembar saham (EPS) yang akan dibagikan pada pemilik saham, dimana keuntungan tersebut diperoleh dari kegiatan operasi perusahaan. Jika perusahaan diketahui memiliki *earning per share* negatif, berarti perusahaan tersebut sedang mengalami rugi usaha, yang diakibatkan pada pendapatan yang diterima perusahaan dalam periode tersebut lebih kecil dari biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan.

Selanjutnya, variabel ini menggunakan variabel *dummy* dalam pengukurannya, yaitu skala nominal 1 untuk mengindikasikan adanya kesulitan keuangan pada perusahaan *auditee* serta skala nominal 0 untuk perusahaan *auditee* yang tidak mengalami kesulitan keuangan. Variabel ini akan dilambangkan dengan FINDIS dalam persamaan.

3.1.2.3 Jenis Industri

Jenis industri adalah karakteristik yang dimiliki oleh perusahaan yang berkaitan dengan bidang usaha, resiko usaha, karyawan yang dimiliki dan lingkungan perusahaan. Jenis industri dapat mempengaruhi penentuan jumlah biaya audit eksternal (*audit fee*) karena setiap industri memiliki kompleksitas dan resiko yang berbeda-beda. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Patten

(1991), Dierkes dan Preston (1997), Robert (1992), Hackston dan Milne (1996) dan Choi (1998) dalam Indrawati (2009) perusahaan terklasifikasi dalam kelompok industri *high-profile* dan *low-profile*.

Menurut Hackston dan Milne (1996) dalam Indrawati (2009), perusahaan *high-profile* pada umumnya merupakan perusahaan yang memperoleh sorotan masyarakat karena aktivitas operasinya memiliki potensi untuk bersinggungan dengan kepentingan luas. perusahaan *high-profile* antara lain perusahaan perminyakan pertambangan lain, kimia, hutan, kertas, otomotif, penerbangan, agribisnis, tembakau dan rokok, produk makanan dan minuman, media dan komunikasi, energi (listrik), enggenering, kesehatan serta transportasi dan pariwisata. Sedangkan perusahaan *low-profile* adalah perusahaan yang tidak terlalu memperoleh sorotan luas dari masyarakat manakal operasi mereka mengalami kegagalan atau kesalahan pada aspek tertentu dalam proses atau hasil produksinya. Adapun perusahaan yang termasuk dalam kelompok industri *low-profile* terdiri dari bangunan, keuangan dan perbankan, pemasok peralatan medis, properti, retailer, tekstil dan produk tekstil, produk personal dan produk rumah tangga.

Jenis industri merupakan salah satu faktor yang dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal. Hal tersebut sesuai dengan pernyataan Hay (2006) dalam Lestari (2013), perusahaan yang industrinya bergerak dibidang industri manufaktur akan membutuhkan biaya audit eksternal (*audit fee*) yang lebih tinggi. Hal tersebut berkaitan dengan faktor lainnya yaitu kompleksitas, ukuran perusahaan dan resiko inheren atau bawaan. Dimana ketika ukuran

perusahaan semakin besar, kegiatan operasi perusahaan akan semakin kompleks serta resiko inheren seperti salah saji dalam laporan keuangan bisa saja dapat terjadi sehingga semakin banyak bukti yang harus dikumpulkan, yang menyebabkan auditor harus lebih ketat dalam melakukan pengujian audit dan membutuhkan biaya yang cukup tinggi.

Pengukuran jenis industri dalam penelitian ini menggunakan variabel *dummy*, yaitu angka 1 untuk perusahaan yang termasuk dalam industri *high-profile* serta angka 0 untuk perusahaan yang termasuk dalam industri *low-profile*. Variabel ini akan dilambangkan dengan INDUSTRY dalam persamaan.

3.1.2.4 Jumlah Anak Perusahaan

Kompleksitas dari *auditee* dapat dilihat dari jumlah anak perusahaan atau cabang yang dimilikinya. Semakin banyak anak perusahaan, maka akan semakin lama proses auditnya dan semakin banyak karyawan yang dibutuhkan. Selain itu menurut Beams dan Halim (2005) dalam Hapsari (2013), perusahaan yang memiliki banyak anak perusahaan atau cabangnya akan semakin menjadi rumit karena perlu membuat reasurement dan membuat laporan transaksi yang kemudian membuat laporan konsolidasinya. Variabel jumlah anak perusahaan dalam penelitian ini diukur dari jumlah anak perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan *auditee*. Selanjutnya variabel ini dilambangkan dengan SUBSIDRS.

3.1.3 Variabel kontrol

Variabel kontrol adalah variabel yang dikendalikan atau dibuat konstan sehingga pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat tidak dipengaruhi oleh

faktor luar yang tidak diteliti. Variabel kontrol yang digunakan dalam penelitian ini adalah ukuran perusahaan (total aset), profitabilitas perusahaan (ROA) dan karakteristik auditor (*big four* dan *non-big four*)

3.1.3.1 Ukuran Perusahaan (Total Aset)

Simunic (1980) mencoba memformulasikan faktor-faktor yang mempengaruhi biaya audit eksternal dan menghasilkan suatu model yang menyatakan bahwa biaya audit eksternal ditentukan oleh besar-kecilnya perusahaan yang diaudit (*client size*). Ukuran perusahaan (*client size*) adalah faktor penentu yang paling penting dalam menentukan biaya audit eksternal. Ukuran perusahaan dalam penelitian ini akan diukur dengan menggunakan *logaritma natural* dari total aset perusahaan pada akhir tahun. Variabel ini selanjutnya akan dilambangkan dengan SIZE dalam persamaan.

3.1.3.2 Profitabilitas Perusahaan (ROA)

Variabel *Return of Assets* (ROA) merupakan ukuran efektifitas perusahaan di dalam menghasilkan keuntungan dengan memanfaatkan aktiva yang dimilikinya. Menurut Crasswell dan Francis dalam Hapsari (2013), perusahaan dengan *return on assets* (ROA) tinggi akan membayar biaya audit eksternal (*audit fee*) yang lebih rendah. Variabel ini akan dilambangkan dengan ROA dalam persamaan.

Rumus :

$$ROA = \frac{\text{Pendapatan operasional setelah pajak}}{\text{total aset}}$$

Keterangan :

Pendapatan merupakan laba usaha perusahaan yang diperoleh dari transaksi utama perusahaan.

Total aset merupakan total seluruh aset yang dimiliki oleh perusahaan, baik aset lancar, aset tetap, dan aset tidak berwujud.

3.1.3.3 Karakteristik Auditor (*Big Four* atau *Non-Big Four*)

Klien akan membayar lebih untuk perusahaan-perusahaan besar internasional karena nama merek mereka dan kualitas audit yang lebih tinggi. Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Simon *et al* (1992) menemukan bahwa *big four* menerima biaya premium dibanyak negara dibandingkan dengan *non-big four*. *Big four* adalah perusahaan audit terbesar di dunia karena kekuatan keuangan dan keahlian yang dimiliki mampu memberikan kualitas audit yang lebih tinggi. Kantor akuntan publik yang termasuk dalam *The Big Four* adalah :

1. KAP Tanudiredja Wibisana & rekan yang berafiliasi dengan *Pricewaterhouse Coopers (PwC)*.
2. KAP Purwantono, Sarwoko, Sandjaja yang berafiliasi dengan *Ernst and Young (E & Y)*.
3. KAP Osman Bing Satrio & Co. Yang erafiliasi dengan *Deloitte Touche Thomatsu (DTT)*.
4. KAP Siddharta dan Widjaja yang berafiliasi dengan *Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG)*.

Sejumlah studi penting di pasar Amerika, salah satunya yang dilakukan oleh DeAngelo (1981) mendukung gagasan bahwa perusahaan audit internasional (*big four*) membuat kualitas audit lebih tinggi dari yang lain. Selain itu, hasil penelitian yang dilakukan oleh Gammal (2012) menunjukkan bahwa karakteristik auditor (*big four* atau *non-big four*) dapat mempengaruhi penetapan biaya audit eksternal.

Variabel karakteristik auditor diukur dengan menggunakan variabel *dummy*. Nilai 1 diberikan kepada perusahaan yang memakai jasa kantor akuntan publik *big four*. Nilai 0 diberikan kepada perusahaan yang tidak memakai jasa kantor akuntan publik *big four* (*non-big four*). Variabel ini akan dilambangkan dengan KAP dalam persamaan.

3.2 Populasi dan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama periode waktu 2010-2013. Metode pengumpulan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling method* yang merupakan metode pengumpulan sampel berdasarkan tujuan penelitian. Kriteria sampel yang digunakan yaitu :

1. Perusahaan yang terdaftar di BEI pada tahun 2010–2013.
2. Perusahaan yang mengungkapkan besar biaya audit eksternal (*audit fee*) pada laporan tahunan baik yang mengungkapkannya dalam rupiah atau dollar. Perusahaan yang mengungkapkan menggunakan mata uang asing akan dikonversi sesuai dengan kurs mata uang asing (kurs tengah) pada tanggal laporan keuangan.

3.3 Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data sekunder berupa laporan tahunan (*annual report*) dan laporan keuangan auditan perusahaan publik tahun 2010 – 2013. Sedangkan sumber data penelitian diperoleh dari situs resmi BEI di www.idx.co.id dan *Indonesian Capital Market Directory* (ICMD).

3.4 Metode Pengumpulan Data

Pengumpulan data yang dilakukan adalah dengan dokumentasi dari sumber yang digunakan, yaitu laporan tahunan dan laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor independen

3.5 Metode Analisis

Untuk menguji hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini, digunakan metode analisis regresi linier berganda. Menurut Ghazali (2011), metode analisis regresi linier berganda ditujukan untuk mengetahui bagaimana variabel dependen (biaya audit eksternal) dapat diprediksikan oleh variabel independen (konvergensi IFRS, *financial distress*, jenis industri dan jumlah anak perusahaan) dengan ukuran perusahaan, profitabilitas perusahaan dan karakteristik auditor sebagai variabel kontrolnya.

3.5.1 Analisis Statistik Deskriptif

Menurut Imam Ghazali (2011), statistik deskriptif memberikan gambaran mengenai karakteristik data dan didasarkan pada data yang telah dikumpulkan. Karakteristik data yang digambarkan dalam penelitian ini adalah angka rata – rata (*mean*), deviasi standar (*standard deviation*) dan maksimum minimum. Mean

digunakan untuk memperkirakan rata-rata sample dari populasi. Standar deviasi digunakan untuk melihat disperse rata-rata dari sampel. Maksimum dan minimum digunakan untuk melihat batas maksimum dan batas minimum dari populasi yang diteliti. Hal ini perlu dilakukan untuk melihat gambaran keseluruhan dari sampel yang berhasil dikumpulkan dan memenuhi syarat untuk dijadikan sampel penelitian.

3.5.2 Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas Data

Uji normalitas data bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi antara variabel dependen dengan variabel independen mempunyai distribusi normal atau tidak. Walaupun normalitas suatu variabel tidak selalu diperlukan dalam analisis akan tetapi hasil uji statistik akan lebih baik jika semua variabel berdistribusi normal. Jika variabel tidak terdistribusi secara normal (menceng kekiri atau menceng kekanan) maka hasil uji statistik akan terdegradasi. Selain itu, seperti diketahui bahwa uji t dan F mengasumsikan bahwa nilai residual mengikuti distribusi normal. Kalau asumsi ini dilanggar maka uji statistik menjadi tidak valid untuk jumlah sampel kecil.

Menurut Ghozali (2011), proses uji normalitas data dilakukan dengan uji statistik *Kolmogorov-Smirnov* (K-S) yaitu jika nilai *Kolmogorov-Smirnov* Z tidak signifikan, maka semua data yang ada terdistribusi secara normal. Namun bila nilai *Kolmogorov-Smirnov* Z signifikan, maka semua data yang ada tidak terdistribusi secara normal. Selanjutnya menurut Ghozali (2011), uji *Kolmogorov-Smirnov* (K-S) dilakukan dengan melihat angka probabilitasnya dengan ketentuan:

1. Nilai signifikansi atau nilai probabilitas $< 0,05$ maka distribusi dikatakan tidak normal.
2. Nilai signifikansi atau nilai probabilitas $> 0,05$ maka distribusi dikatakan normal.

Selain uji K-S, dapat juga diperhatikan penyebaran data (titik) pada *normal plot of regression standardized residual* dari variabel dependen, dimana :

1. Jika data menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal maka model regresi memenuhi asumsi normalitas.
2. Jika data menyebar jauh dari garis diagonal dan atau tidak mengikuti garis diagonal, maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

b. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk mengetahui apakah tiap-tiap variabel independen saling berhubungan secara linier. Multikolinieritas terjadi apabila antara variabel-variabel independen terdapat hubungan yang signifikan. Menurut Ghazali (2011), untuk mendeteksi adanya masalah multikolinieritas adalah dengan memperhatikan :

1. Besaran korelasi antar variabel independen

Pedoman suatu model regresi bebas multikolinieritas, memiliki kriteria sebagai berikut :

- a) Koefisien korelasi antara variabel–variabel independen harus lemah, tidak lebih dari 90 persen atau dibawah 0,90.

b) Jika korelasi kuat antara variabel–variabel independen dengan variabel–variabel independen lainnya (umumnya diatas 0,90), maka hal ini menunjukkan terjadinya multikolonieritas yang serius.

2. Nilai Tolarance dan VIF (*Variance Inflation Factor*) yang rendah sama dengan nilai VIF yang tinggi.

Nilai *cutoff* yang digunakan dan dipakai untuk menandai adanya faktor–faktor multikolonieritas adalah nilai tolerance $< 0,10$ atau sama dengan nilai VIF > 10 . Model regresi yang baik tidak terdapat masalah multikolonieritas atau adanya hubungan korelasi diantara variabel – variabel independennya.

c. Uji Heteroskedastisitas

Heterokedastisitas adalah terjadinya varians yang tidak sama untuk variabel independen yang berbeda. Menurut Ghozali (2011), heterokedastisitas dapat terdeteksi dengan melihat plot antara nilai taksiran dengan residual. Untuk melihat heteroskedastisitas adalah dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik *scatter plot*. Yang mendasari dalam pengambilan keputusan ini adalah:

1. Jika ada pola tertentu seperti titik-titik yang ada membentuk satu pola yang teratur (bergelombang, melebar, kemudian menyempit) maka akan terjadi masalah heterokedastisitas.
2. Jika tidak ada pola yang jelas seperti titik-titik yang menyebar diatas dan dibawah angka nol pada sumbu-sumbu maka tidak terjadi heterokedastisitas.

Uji heterokedastisitas dapat diperkuat dengan menggunakan uji glejser. Uji Glejser adalah meregresikan antara variabel bebas dengan variabel residual absolute, dimana apabila nilai $p > 0,05$ maka variabel bersangkutan dinyatakan bebas heteroskedastisitas.

d. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi dimaksudkan untuk menguji apakah dalam suatu model regresi linier terdapat korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pada periode $t-1$ (sebelumnya). Apabila terjadi korelasi, maka diperkirakan ada masalah autokorelasi. Autokorelasi muncul disebabkan adanya observasi yang berurutan sepanjang waktu berkaitan satu sama lain. Masalah ini timbul karena residual (kesalahan pengganggu) tidak bebas dari satu observasi ke observasi yang lainnya.

Model regresi yang baik adalah regresi yang bebas dari autokorelasi. Untuk mendeteksi ada tidaknya autokorelasi, maka dilakukan pengujian *Run Test*. *Run Test* bertujuan untuk menguji apakah antar residual terdapat korelasi yang tinggi. Jika antar residual tidak terdapat hubungan korelasi maka dikatakan bahwa residual adalah acak atau random. *Run Test* digunakan untuk melihat apakah data residual terjadi secara random atau tidak (sistematis).

3.6 Persamaan Regresi

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan analisis Regresi Berganda (*Multiple Regression*) dengan alasan variabel independen lebih dari satu. Menurut Ghozali (2011), analisis ini digunakan untuk menghubungkan biaya

audit eksternal (*audit fee*) dengan variabel-variabel independennya seperti jumlah anak perusahaan, konvergensi IFRS, kesulitan keuangan dan jenis industri.

Persamaan regresinya adalah sebagai berikut :

$$\text{AUDITFEE} = b_0 + b_1(\text{KONVIFRS}) + b_2(\text{FINDIS}) + b_3(\text{INDUSTRY}) + b_4(\text{SUBSIDRS}) + b_5(\text{SIZE}) + b_6(\text{ROA}) + b_7(\text{KAP}) + e$$

Dimana :

AUDITFEE = biaya audit eksternal (*audit fee*) yang dikeluarkan

KONVIFRS = konvergensi IFRS

SUBSIDRS = keberadaan anak perusahaan

FINDIS = kesulitan keuangan (*financial distress*)

INDUSTRY = jenis industri perusahaan (*auditee*)

SIZE = logaritma natural dari total aktiva

ROA = *return on asset*

KAP = auditor *big four*

Sebelum dilakukan analisis terhadap koefisien regresi secara parsial maka akan dilakukan terlebih dahulu model penyusunan regresi secara keseluruhan dengan melihat koefisien determinasi dari nilai uji F.

a. Koefisien determinasi

Koefisien determinasi merupakan ikhtisar yang menyatakan seberapa baik garis regresi sampel mencocokkan data. Koefisien determinasi untuk mengukur proporsi variasi dalam variabel dependen yang dijelaskan oleh regresi. Nilai R^2 berkisar antara 0 sampai 1, apabila $R^2=0$ berarti tidak ada hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen, sedangkan jika $R^2=1$ berarti suatu

hubungan yang sempurna. Untuk regresi dengan variabel bebas lebih dari 2 maka digunakan *adjusted R²* sebagai koefisien determinasi.

b. Uji F

Uji ini dilakukan untuk menguji apakah variabel-variabel independen terhadap variabel dependen memiliki pengaruh secara bersama-sama. Pengujian dilakukan dengan menggunakan tingkat signifikansi 0,05 ($\alpha = 5$). Penolakan atau penerimaan hipotesis dilakukan dengan kriteria sebagai berikut :

1. Jika nilai signifikansi kurang dari atau sama dengan 0,05 maka hipotesis diterima yang berarti secara bersama-sama variabel AUDITFEE, KONVIFRS, SUBSIDRS, FINDIS, INDUSTRY, SIZE, ROA dan KAP berpengaruh terhadap biaya audit eksternal.
2. Jika nilai signifikansi lebih dari 0,05 maka hipotesis ditolak yang berarti secara bersama-sama variabel AUDITFEE, KONVIFRS, SUBSIDRS, FINDIS, INDUSTRY, SIZE, ROA dan KAP tidak berpengaruh terhadap biaya audit eksternal.

c. Uji t

Uji t digunakan untuk mengetahui kemampuan masing-masing variabel independen secara individu (*partial*) dalam menjelaskan perilaku variabel dependen. Pengujian dilakukan dengan menggunakan tingkat signifikansi 0,05 ($\alpha = 5\%$). Penolakan atau penerimaan hipotesis dilakukan dengan kriteria sebagai berikut :

1. Jika nilai signifikansi kurang dari atau sama dengan 0,05 maka hipotesis diterima yang berarti secara *partial* variabel AUDITFEE, KONVIFRS, SUBSIDRS, FINDIS, INDUSTRY, SIZE, ROA dan KAP berpengaruh terhadap biaya audit eksternal.
2. Jika nilai signifikansi lebih dari 0,05 maka hipotesis ditolak yang berarti secara *partial* variabel AUDITFEE, KONVIFRS, SUBSIDRS, FINDIS, INDUSTRY, SIZE, ROA dan KAP tidak berpengaruh terhadap biaya audit eksternal.