

STUDI EKSPLORATORI HUBUNGAN ANTARA KONVERGENSI IFRS DENGAN BIAYA AUDIT

Nur Cahyonowati

Universitas Diponegoro

e-mail: nurcahyonowati@gmail.com

Abstract

This research examines the economic consequence of IFRS adoption in Indonesia. IFRS adoption is predicted to increase audit fee. This research found that audit fee has increased significantly on the pre and post period of IFRS adoption. Furthermore, this research suggested that audit complexity is more likely to be considered as the predictor of audit fee rather than of litigation risk. The firm size, a proxy for audit complexity, is found to be significant predictor for audit service.

Keywords: *audit fee, audit complexity, litigation risk.*

Abstrak

Penelitian ini menguji konsekuensi ekonomi dari adopsi IFRS di Indonesia. IFRS adopsi diprediksi akan meningkatkan biaya audit. Penelitian ini menemukan bahwa biaya audit telah meningkat secara signifikan pada pra dan pasca adopsi IFRS. Selain itu, penelitian ini menyarankan bahwa kompleksitas audit lebih mungkin dianggap sebagai prediktor biaya audit dibandingkan dengan risiko litigasi. Ukuran perusahaan, proksi untuk kompleksitas audit, ditemukan menjadi prediktor yang signifikan untuk layanan audit.

Kata kunci: biaya audit, kompleksitas audit, risiko litigasi.

PENDAHULUAN

Salah satu mandat dari pertemuan G-20 di London pada 2 April 2009 adalah adanya *a single set of high-quality global accounting standards* dalam rangka menyediakan informasi keuangan yang berkualitas di pasar modal internasional. Untuk mencapai tujuan tersebut, IASB bertanggung jawab untuk merumuskan standar akuntansi yang dapat diaplikasikan di seluruh dunia. IASB telah menerbitkan *principles-based standards* yang disebut sebagai *International Financial Reporting Standards* (IFRS) dan sebelumnya *International Accounting Standards* (IAS).

Indonesia sebagai salah satu anggota forum G-20 terikat pada kesepakatan untuk membangun *a single set of high-quality global accounting standards* untuk penyediaan informasi keuangan yang berkualitas di pasar modal internasional. Keanggotaan Indonesia pada IFAC (International Federation of

Accountants) juga mengharuskan penggunaan IFRS sebagai standar akuntansi. Kedua hal tersebut membawa konsekuensi bahwa konvergensi IFRS adalah suatu hal yang tidak dapat ditawar lagi. Proses adopsi IFRS ke dalam standar akuntansi Indonesia telah dimulai sejak tahun 2008. Selanjutnya, mulai 1 Januari 2012, Indonesia telah melakukan adopsi penuh IFRS.

Adopsi IFRS memberikan dampak perubahan yang cukup mendasar pada praktik pelaporan keuangan di Indonesia. Sebelum adopsi IFRS, standar akuntansi Indonesia merupakan *rules-based standard* yang berkiblat pada US-GAAP. Adopsi IFRS merubah standar akuntansi menjadi *principles-based standard*. Implementasi standar berbasis IFRS tentunya membutuhkan alokasi sumber daya yang tidak sedikit. Sebagai contoh, *principles-based standard* menyebabkan pengungkapan pada catatan laporan keuangan menjadi lebih

detil (Yaacob & Che-Ahmad, 2012) yang selanjutnya dapat meningkatkan kompleksitas audit (Kim, Liu & Zheng, 2012).

Beberapa peneliti telah menemukan bahwa adopsi IFRS memiliki konsekuensi ekonomis. Daske, Hail, Leuz dan Verdi (2009) dan Li (2010) menemukan bahwa adopsi IFRS dapat menurunkan *cost of equity capital*. Leuz dan Verrecchia (2000) menemukan bahwa adopsi IFRS berdampak pada likuiditas pasar yang semakin tinggi. Hasil riset Kim et al. (2012) menemukan bahwa adopsi IFRS pada negara-negara di Uni Eropa telah meningkatkan biaya audit sebesar 5,44%. Namun demikian, konsekuensi ekonomis yang langsung berhubungan dengan proses implementasi standar berbasis IFRS, yaitu biaya audit, menjadi isu yang masih jarang diteliti, terutama di Indonesia. Seperti riset yang telah dilakukan di negara-negara lain, yaitu Yaacob dan Che-Ahmad (2012) di Malaysia dan Kim et al. (2010) di negara-negara Uni Eropa, penelitian ini pun masih mempertanyakan apakah penerapan IFRS di Indonesia membawa konsekuensi meningkatnya biaya audit.

Penelitian ini dapat dikategorikan sebagai penelitian eksploratori karena masih sangat terbatasnya informasi tentang biaya audit yang diungkap oleh perusahaan publik di Indonesia. Hal ini karena informasi biaya audit termasuk informasi yang bersifat *voluntary*.

Penelitian ini bertujuan menguji apakah standar akuntansi hasil adopsi IFRS meningkatkan biaya audit perusahaan-perusahaan publik di Indonesia. Untuk mencapai tujuan tersebut, penelitian akan menganalisis biaya audit pada periode sebelum dan sesudah adopsi IFRS (*pre-IFRS period vs. post-IFRS period*). Selain itu, penelitian ini juga akan menguji model prediksi penentuan biaya audit berdasarkan konsep penentuan biaya audit oleh Simunic (1980). Mengikuti beberapa penelitian sebelumnya (Yaacob & Che-Ahmad, 2012; Kim et al., 2010), biaya audit akan diukur dengan ukuran nominal biaya audit yang diungkap pada laporan tahunan.

Penelitian eksploratori ini diharapkan berkontribusi dalam beberapa hal. Pertama, penelitian ini diharapkan dapat memberikan

informasi mengenai konsekuensi ekonomis secara langsung yang muncul akibat adopsi IFRS, yaitu biaya audit. Penelitian sejenis masih jarang dilakukan di Indonesia karena *disclosure* mengenai biaya audit bukanlah *mandatory disclosure*.

Kedua, penelitian ini berkontribusi pada literatur mengenai *audit-pricing*. Kim et al. (2012) menyebutkan bahwa biaya audit dipengaruhi kompleksitas audit dan kualitas informasi angka-angka akuntansi yang merupakan hasil dari aplikasi standar akuntansi. Penelitian ini sekaligus menguji model *audit-pricing* yang dikemukakan oleh Simunic (1980). Simunic (1980) menyebutkan bahwa penentuan biaya audit harus mempertimbangkan kompleksitas pekerjaan audit dan risiko litigasi. Mengacu pada Simunic (1980) dan Kim et al. (2012), penelitian ini akan menguji model *audit-pricing* dengan mempertimbangkan kompleksitas audit dan risiko litigasi. Penerapan standar baru hasil adopsi IFRS diperkirakan akan meningkatkan kompleksitas audit yang berakibat pada peningkatan biaya audit.

TINJAUAN PUSTAKA DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Audit Pricing Model

Terdapat beberapa pendekatan dalam penentuan biaya audit. Simunic (1980) menyatakan bahwa total biaya audit terdiri dari (1) komponen sumber daya yang dibutuhkan untuk melakukan audit, yaitu banyaknya prosedur audit yang harus dilakukan, (2) *liability loss component*, yaitu biaya yang harus ditanggung sehubungan dengan risiko bisnis klien. Konsisten dengan pemikiran Simunic (1980), teori asuransi (*insurance theory*) menyatakan bahwa untuk menentukan biaya audit, auditor harus melakukan tiga hal, yaitu: (1) mengevaluasi *liability loss component* pada suatu perikatan audit, (2) menyiapkan rencana audit berdasarkan posisi keuangan klien, dan (3) menentukan tingkat verifikasi audit dalam proses perikatan audit (Pratt & Stice, 1994). Selanjutnya, Kim et al. (2012) menyebutkan bahwa biaya audit dipengaruhi kompleksitas audit dan kualitas informasi angka-angka

akuntansi yang merupakan hasil dari aplikasi standar akuntansi.

Setiap perubahan yang berkaitan dengan peraturan dan persyaratan pengungkapan kemungkinan besar akan berpengaruh terhadap keputusan mengenai biaya audit (Vieru & Schadewitz, 2010). Seetharaman, Gul dan Lynn (2002) menyatakan bahwa terdapat hubungan positif antara risiko litigasi dengan biaya audit yang harus ditanggung oleh klien. Lingkungan hukum dan regime penguasa tertentu turut dipertimbangkan dalam penentuan biaya audit. Auditor mempertimbangkan aspek lingkungan audit yang berhubungan dengan operasi bisnis klien untuk menentukan pendekatan audit yang akan dilakukan.

Perubahan standar akuntansi Indonesia yang berkiblat pada IAS menyebabkan perubahan mendasar dalam bidang akuntansi. Sebelum konvergensi IFRS, standar akuntansi Indonesia merupakan *rule-based standard* yang berkiblat pada GAAP Amerika. Konvergensi IFRS merubah standar akuntansi Indonesia menjadi *principle-based standard*. Perubahan mendasar tersebut diyakini turut meningkatkan merubah setting lingkungan audit. Love dan Eicekemeyer (2009, hal.57) menyatakan bahwa: *“the ‘transition auditing’ period will carry a higher level of risks than auditing does currently, as both management and auditors will grapple with a financial reporting system that differs from the system to which they are accustomed.....”*

Efek perubahan standar berimbas pada kedua belah pihak, yaitu manajemen perusahaan dan auditor. Keduanya sama-sama dituntut untuk dapat memahami dan mengaplikasi standar baru secara benar. Manajemen harus menyiapkan sumber daya baik finansial, manusia maupun teknologi ketika akan menerapkan standar tertentu¹. Auditor, sekalipun yang sudah berpengalaman, juga mem-

butuhkan training mengenai penerapan standar baru².

Sejak penelitian yang dilakukan oleh Simunic (1980), banyak penelitian telah dilakukan menguji determinan biaya audit secara *cross-sectional* pada suatu negara. Penelitian tersebut (misalnya Craswell, Francis & Taylor, 1995; Simunic & Stein, 1996) pada umumnya menemukan determinan biaya audit adalah ukuran *auditee*, kompleksitas pekerjaan audit, dan potensi risiko litigasi.

Akibat dari perubahan standar akuntansi Indonesia yang cukup mendasar penelitian ini memprediksi bahwa biaya audit akan semakin meningkat. Hal ini karena perubahan standar turut berkontribusi pada peningkatan kompleksitas pekerjaan audit. Selanjutnya, sejalan dengan peneliti Simunic (1980) dan Kim, et al. (2012), penelitian ini akan menguji *audit-pricing model* dengan determinan yaitu: kompleksitas audit dan potensi risiko litigasi.

Dampak Implementasi IFRS terhadap Biaya Audit

Vieru dan Schadewitz (2010) menegaskan bahwa kompleksitas audit dan ketidaksiapan manajemen perusahaan turut meningkatkan risiko audit, selanjutnya masalah ini menjadi semakin parah ketika ada implementasi standar baru. Selanjutnya, Griffin, Lont dan Sun (2009) menyatakan bahwa meskipun beberapa IFRS mirip dengan standar lokal, IFRS mengatur praktik yang lebih detil dan mensyaratkan *disclosure* yang lebih banyak sehingga memerlukan lebih banyak *audit effort*³ dan meningkatkan risiko audit. Harvey dan Keer (1983, hal. 11) juga menegaskan bahwa kuantitas standar berhubungan dengan biaya pembuatan laporan keuangan, *“the more standards*

¹ Di Indonesia, sektor perbankan harus mengalokasikan sumber daya yang cukup besar ketika menerapkan PSAK 50 dan PSAK 55 (revisi 2009) meliputi training untuk sumber daya manusia, pengembangan sistem dan teknologi. Bahkan, terdapat pengecualian untuk sektor perbankan yang berskala lebih kecil yaitu bank perkreditan rakyat. BPR diperbolehkan menggunakan SAK-ETAP karena terdapat berbagai kesulitan untuk menerapkan PSAK 50 dan PSAK 55 (revisi 2009).

² IAI telah menerbitkan PSAK terbaru per Juni 2012 (yang telah mengadopsi IFRS). Berkaitan dengan terbitnya PSAK baru tersebut, IAI juga menawarkan berbagai pendidikan profesi (PPL) berkelanjutan mengenai penerapan PSAK baru. Informasi mengenai jenis PPL dapat ditemukan pada katalog yang diterbitkan oleh IAI.

³ Mengacu pada penelitian Yaacob dan Che-Ahmad (2012) di Malaysia, audit effort berhubungan dengan biaya audit yang lebih mahal dan jam audit yang lebih lama yang dapat menyebabkan keterlambatan pengumuman laporan keuangan audit. Selain itu, auditor juga memerlukan banyak training untuk memahami standar baru.

there are, the more costly the financial statements are to produce". Perubahan dalam standar dan peraturan telah meningkatkan kesulitan yang dihadapi auditor selama menjalankan proses audit, dan selanjutnya tingkat kesulitan proses audit akan berbanding lurus dengan biaya audit. Sesuai dengan teori asuransi, perubahan standar membawa konsekuensi bahwa pekerjaan yang dilakukan oleh auditor menjadi semakin detil mulai dari perencanaan audit sampai dengan pelaksanaan audit. Berdasarkan uraian tersebut, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁: terdapat peningkatan biaya audit pada periode sebelum dan setelah adopsi IFRS.

Dampak Kompleksitas Audit terhadap Biaya Audit

Adopsi IFRS meningkatkan kompleksitas pekerjaan audit (Kim et al., 2012). Adopsi IFRS menyebabkan akuntan dan juga auditor harus lebih cermat dalam melakukan estimasi akuntansi dan lebih profesional dalam memberikan pertimbangan akuntansi. Hal ini karena IFRS merupakan standar yang komprehensif, berorientasi *fair value*, dan *principles-based* (KPMG, 2007). Pekerjaan audit yang semakin kompleks membutuhkan *audit effort* yang lebih banyak sehingga biaya audit akan menjadi semakin tinggi. Simunic (1980) menggunakan total aset, piutang dan persediaan sebagai proksi kompleksitas audit. Berdasarkan Simunic (1980), penelitian ini menggunakan total aset sebagai proksi kompleksitas audit. Selain itu, perubahan standar juga telah membawa perubahan pada pekerjaan audit. Oleh karena itu, penelitian ini juga menggunakan perubahan standar akuntansi sebagai proksi dari kompleksitas audit. Berdasarkan uraian tersebut, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₂: semakin tinggi tingkat kompleksitas pekerjaan audit maka semakin besar biaya audit

Dampak Risiko Litigasi terhadap Biaya Audit

Risiko dalam suatu perikatan audit merupakan risiko yang bersedia ditanggung oleh auditor

pada suatu perikatan audit. Risiko ini terdiri atas dua macam risiko, yaitu risiko audit dan risiko litigasi. Risiko litigasi adalah probabilitas bahwa auditor akan menerima tuntutan hukum karena melakukan *audit failure*. Standar berbasis IFRS, selain komprehensif, juga dapat menimbulkan kompleksitas yang lebih tinggi.

Pada lingkungan audit yang lebih kompleks, semakin besar kemungkinan auditor melakukan *audit failure*, artinya auditor menanggung risiko litigasi yang lebih tinggi (Kim et al., 2012). Selanjutnya, tingkat risiko litigasi yang lebih tinggi akan berakibat pada pembebanan biaya audit yang lebih tinggi terhadap auditee.

Selain faktor eksternal, yaitu perubahan standar, kompleksitas audit juga bisa terjadi karena faktor institusional perusahaan. Faktor institusional tertentu berpotensi meningkatkan terjadinya audit failure dan selanjutnya berpotensi meningkatkan risiko litigasi. Merujuk pada Kim et al. (2012) penelitian ini menggunakan kondisi rugi dan leverage sebagai proksi risiko litigasi. Kedua proksi tersebut diprediksi berhubungan positif dengan biaya audit. Berdasarkan uraian tersebut maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₃: semakin tinggi potensi risiko litigasi maka semakin besar biaya audit

METODA PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi penelitian adalah seluruh perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2009-2012. Perusahaan publik yang terdaftar di BEI dipilih karena merupakan entitas dengan akuntabilitas signifikan yang diwajibkan menggunakan PSAK-IFRS dalam penyusunan laporan keuangan mulai tahun 2010. Sampel akhir dipilih dengan teknik *purposive sampling* dengan kriteria: a) Perusahaan tersebut mempublikasikan data laporan keuangan selama tahun 2009-2012. b) Tersedia data-data lain yang diperlukan khususnya data biaya audit.

Penelitian ini menganalisis biaya audit sebelum dan sesudah adopsi IFRS. Adopsi penuh IFRS di Indonesia baru dilakukan pada

tahun 2012. Meskipun demikian, proses adopsi telah dilakukan secara bertahap mulai tahun 2008-2010. Oleh karena itu, dengan mempertimbangkan ketersediaan data, maka periode setelah adopsi (*post IFRS period*) dipilih tahun 2012. Untuk pembandingan, maka periode sebelum adopsi (*pre IFRS period*) dipilih tahun 2009, 2010, dan 2011.

Variabel dan Pengujian Statistik

Untuk melakukan pengujian terhadap hipotesis 1 maka dilakukan uji sampel berpasangan (*paired sample t-test*). Pengujian hipotesis 2 dan 3 dilakukan dengan menguji regresi *audit-pricing model* sebagai berikut:

$$\text{AUDFEE}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{IFRSYR}_{it} + \beta_2 \text{LnASET}_{it} + \beta_3 \text{LOSS}_{it} + \beta_4 \text{LEV}_{it} + e_{it}$$

Tabel 1 adalah penjelasan masing-masing variabel.

Metoda Pengumpulan Data

Data akan dikumpulkan dari berbagai sumber yang saling melengkapi seperti laporan

tahunan dan laporan keuangan perusahaan, IDX Fact Book, ICMD.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Berdasarkan kriteria pemilihan sampel terdapat 24 perusahaan yang mengungkapkan biaya audit selama periode penelitian (2009-2012). Rata-rata biaya audit selama periode tersebut sebagaimana tampak pada tabel 2.

Berdasarkan tabel 2 terdapat 2 perusahaan dengan nilai biaya audit yang sangat besar yaitu Telekomunikasi Indonesia (Persero) Tbk dan Indosat Tbk. Rata-rata biaya audit untuk periode sebelum adopsi IFRS (yaitu tahun 2009-2011) adalah Rp4.623.092.996,914 sedangkan rata-rata biaya audit setelah adopsi IFRS adalah Rp3.781.278.091,250. Pada periode sebelum adopsi IFRS nilai minimum rata-rata biaya audit adalah Rp210.000.000 sedangkan nilai maksimum rata-rata biaya audit adalah Rp44.005.000.000. Pada periode setelah adopsi IFRS nilai minimum biaya audit adalah Rp250.000.000 sedangkan nilai maksimum biaya audit adalah Rp26.600.000.000.

Tabel 1: Deskripsi Variabel Penelitian

Variabel	Prediksi tanda	Deskripsi
Dependen: AUDFEE _{it}		Log natural biaya audit
Independen:		
- IFRSYR _{it}	+	Periode adopsi IFRS (1 untuk periode setelah adopsi IFRS, 0 untuk periode sebelum adopsi IFRS)
- ASET _{it}	+	Log natural total aset
- LOSS _{it}	+	Kondisi rugi pada tahun berjalan (kode 1 jika perusahaan rugi pada tahun berjalan, kode 0 jika perusahaan laba pada tahun berjalan)
- LEV _{it}	+	Total hutang dibagi dengan total aset

Tabel 2: Deskripsi Rata-rata Biaya Audit selama tahun 2009-2012

Biaya Audit (Rp)	Jumlah Perusahaan	%
< 500 juta	3	12,5
500 juta – 1 milyar	4	16,7
1 milyar – 2,5 milyar	10	41,7
2,5 milyar – 5 milyar	4	16,7
5 milyar – 10 milyar	1	4,17
>10 milyar	2	8,3
Jumlah	24	100

Sumber: data diolah, 2013

Dengan nilai range cukup besar dan nilai yang cukup ekstrem maka nilai rata-rata menjadi ukuran yang kurang valid untuk mendeskripsikan data. Nilai median menjadi ukuran pemusatan data yang lebih valid daripada nilai rata-rata pada kondisi terdapat data yang cukup ekstrem. Nilai median rata-rata biaya audit pada periode sebelum adopsi IFRS adalah Rp1.693.733.333,33 sedangkan nilai median biaya audit pada periode setelah adopsi IFRS adalah Rp1.890.000.000. Nilai median tersebut dihitung dengan memasukkan pengamatan ekstrem (yaitu Telekomunikasi Indonesia (Persero) Tbk dan Indosat Tbk) sebagai sampel. Analisis data selanjutnya dilakukan dengan mengeluarkan pengamatan ekstrem dari sampel penelitian. Sampel yang digunakan pada penelitian ini yaitu 80 tahun perusahaan (*firm-years*).

Tabel 3 berikut menunjukkan statistik deskripsi variabel penelitian, tidak termasuk

pengamatan pada Telekomunikasi Indonesia (Persero) Tbk dan Indosat Tbk. Data persentase tahun perusahaan yang mengalami rugi dan tidak rugi sebagaimana tampak pada tabel 4. Tabel 4 menunjukkan bahwa proporsi tahun perusahaan (*firm-years*) yang mengalami rugi sangat sedikit, yaitu 6,25% dari seluruh pengamatan. 93,75% merupakan tahun perusahaan dengan posisi laba. Tabel dibawah menunjukkan jumlah total aset tahun perusahaan yang menjadi sampel penelitian.

Dari 12 tahun perusahaan (*firm-years*) dengan nilai aset lebih dari 100 trilyun rupiah, 9 tahun perusahaan diantaranya merupakan pengamatan pada perusahaan sektor perbankan. Selanjutnya, sampel penelitian menunjukkan bahwa perusahaan sektor perbankan memiliki nilai aset setidaknya 20 trilyun rupiah.

Tabel 3: Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

	Minimum	Maksimum	Mean	Std. Deviasi
ASETS	12,2	19,91	16,184	1,79
LEV	0,1	0,9	0,568	0,2547
AUDFEE	19,06	22,86	20,99	0,956

Sumber: data diolah, 2013

Tabel 4: Persentase tahun perusahaan yang mengalami kerugian dan tidak

Kondisi Tahun Perusahaan (<i>firm-years</i>)	Jumlah tahun perusahaan (<i>firm-years</i>)	%
Rugi	5	6,25%
Laba	75	93,755
Total	80	100%

Sumber: data diolah, 2013

Tabel 5: Gambaran nilai aset sampel perusahaan

Nilai aset (dalam rupiah)	Jumlah tahun perusahaan (<i>firm-years</i>)	%
< 1 trilyun	9	11,25%
1 – 10 trilyun	28	35%
10 – 50 trilyun	24	30%
50 – 100 trilyun	7	8,75%
>100 trilyun	12	15%
Total	80	100%

Sumber: data diolah, 2013

Uji Hipotesis dan Pembahasan

Untuk mengetahui kenaikan ataupun penurunan biaya audit akibat dari adopsi IFRS pada standar akuntansi maka dilakukan uji sampel berpasangan dengan mengeluarkan outlier yaitu pengamatan pada Telekomunikasi Indonesia (Persero) Tbk dan Indosat Tbk. Hasil uji sampel berpasangan terhadap rata-rata biaya audit pada periode sebelum dan setelah adopsi IFRS pada 22 perusahaan sampel menunjukkan nilai t sebesar -2,559 dengan nilai p sebesar 0,018. Nilai rata-rata biaya audit sebelum adopsi IFRS adalah Rp1.826.692.686,85 sedangkan nilai rata-rata biaya audit setelah adopsi IFRS adalah Rp2.229.265.092,73. Hasil pengujian tersebut mendukung hipotesis 1 bahwa adopsi IFRS

membawa konsekuensi naiknya biaya audit yang harus dibayar oleh *auditee*. Hasil penelitian ini konsisten dengan pernyataan dan temuan Yaacob dan Che-Ahmad (2012) dan Kim et al. (2012) bahwa biaya audit menjadi semakin besar pada periode post adopsi IFRS.

Terdapat korelasi yang kuat antara biaya audit dan aset dengan koefisien korelasi sebesar 0,717 dan signifikan pada alfa 5%. Selain itu, terdapat korelasi yang cukup kuat antara biaya audit dan tingkat leverage dengan koefisien korelasi sebesar 0,499 dan signifikan pada alfa 5%. Hasil ini menunjukkan bahwa nilai aset, daripada nilai hutang, lebih menjadi pertimbangan dalam penentuan biaya audit. Tabel 6 menunjukkan korelasi antar variabel dalam model regresi.

Tabel 6: Matriks Korelasi Antar Variabel

	Audit fee	ASSETS	LEV	LOSS
ASSETS	0,717**			
LEV	0,499**	0,633**		
LOSS	-0,103	0,031	0,129	
IFRSYR	0,094	0,070	0,059	0,072

Sumber: data diolah, 2013.

** signifikan pada alfa 5%, * signifikan pada alfa 10%.

Keterangan: Audit fee: jumlah biaya audit perusahaan i pada tahun t, ASSETS: log natural total aset perusahaan I pada tahun t, LEV: total hutang dibagi total aset perusahaan I pada tahun t, LOSS: kondisi rugi perusahaan I pada tahun t (kode 1 jika rugi, kode 0 jika laba), IFRSYR: periode pre dan post adopsi IFRS (kode 0 jika pengamatan tahun 2009, 2010 dan 2011; kode 1 jika pengamatan tahun 2012).

Tabel 7: Hasil uji regresi setelah koreksi standard error dengan metoda Newey-West

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	14.16686	0.768581	18.43248	0.0000
ASSETs	0.430926	0.051858	8.309794	0.0000
LEV	-0.268785	0.336677	-0.798347	0.4272
IFRSYR	0.153334	0.114155	1.343208	0.1833
LOSS	-0.611258	0.508101	-1.203024	0.2328
R-squared	0.614815	Mean dependent var		20.99214
Adjusted R-squared	0.594271	S.D. dependent var		0.956238
S.E. of regression	0.609093	Akaike info criterion		1.906771
Sum squared resid	27.82460	Schwarz criterion		2.055648
Log likelihood	-71.27084	Hannan-Quinn criter.		1.966460
F-statistic	29.92786	Durbin-Watson stat		0.717462
Prob(F-statistic)	0.000000	Wald F-statistic		25.03758
Prob(Wald F-statistic)	0.000000			

Sumber: data diolah, 2013

Keterangan: Audit fee: jumlah biaya audit perusahaan i pada tahun t, ASSETS: log natural total aset perusahaan I pada tahun t, LEV: total hutang dibagi total aset perusahaan I pada tahun t, LOSS: kondisi rugi perusahaan I pada tahun t (kode 1 jika rugi, kode 0 jika laba), IFRSYR: periode pre dan post adopsi IFRS (kode 0 jika pengamatan tahun 2009, 2010 dan 2011; kode 1 jika pengamatan tahun 2012).

Hasil uji regresi menunjukkan bahwa Breusch-Godfrey Serial Correlation LM Test signifikan pada tingkat 1%. Selain itu, nilai koefisien Durbin Watson juga menunjukkan nilai 0,689. Hal ini menunjukkan bahwa terdapat masalah autokorelasi pada model regresi. Untuk mengatasi masalah autokorelasi maka dilakukan koreksi terhadap standar error dengan metoda Newey-West. Koreksi standar error dengan metoda tersebut sekaligus mengatasi masalah heteroscedastisitas pada model regresi. Tabel 7 di atas adalah hasil pengujian setelah dilakukan koreksi standar error terhadap model regresi.

Model regresi diatas menunjukkan nilai F sebesar 29.93 dengan tingkat signifikansi 0,000. Hasil ini menunjukkan bahwa model regresi layak digunakan untuk memprediksi biaya audit. Selain itu nilai Adjusted R-squared juga cukup besar yaitu sebesar 59,4%. Namun demikian, masih terdapat beberapa variabel yang seharusnya menjadi prediktor biaya audit tapi tidak masuk pada model regresi. Misalnya, jumlah segmen bisnis, persediaan, piutang, quick ratio, merger, ukuran auditor (Kim, Liu & Zheng, 2012).

Hasil uji statistik diatas menunjukkan bahwa total aset, proksi dari kompleksitas audit, merupakan determinan biaya audit dengan nilai t sebesar 8,309 dan signifikan pada tingkat alfa 1%. Hasil pengujian diatas

mendukung hipotesis 2. Namun demikian, periode adopsi IFRS (*pre* dan *post*) tidak berpengaruh signifikan pada model regresi. Meskipun uji sampel berpasangan menunjukkan bahwa terjadi peningkatan biaya audit yang signifikan pada periode setelah adopsi IFRS dibandingkan biaya audit pada periode sebelum adopsi IFRS, namun uji regresi menunjukkan bahwa perubahan standar akuntansi tersebut bukan penentu biaya audit yang signifikan.

Koefisien regresi variabel periode adopsi IFRS yang tidak signifikan kemungkinan disebabkan terdapat penurunan biaya audit beberapa perusahaan pada periode pengamatan dan jumlah pergantian auditor yang hanya dilakukan oleh 7 sampel penelitian. Beberapa perusahaan yang menunjukkan penurunan biaya audit pada periode penelitian, tampak pada tabel 8.

Selama periode pengamatan perusahaan-perusahaan tersebut tidak melakukan pergantian auditor kecuali Telekomunikasi Indonesia (Persero) Tbk yang melakukan pergantian auditor pada audit laporan keuangan tahun 2012. Selanjutnya, sebagian besar perusahaan sampel tidak melakukan pergantian auditor selama periode amatan. Dari 24 sampel perusahaan, hanya 7 perusahaan yang melakukan pergantian auditor pada periode penelitian, yaitu sebagaimana tampak pada tabel 9.

Tabel 8: Daftar perusahaan yang mengalami penurunan biaya audit

Nama perusahaan	Rata-rata biaya audit pre IFRS (dalam rupiah)	Biaya audit post IFRS (dalam rupiah)
Bank Internasional Indonesia Tbk	4.006.075.000	2.650.450.000
Garuda Indonesia (Persero) Tbk	2.142.000.000	1.744.000.000
Indosat Tbk	26.761.992.815,33	15.106.842.150
Tambang Batubara Bukit Asam Tbk	1.287.277.500	1.150.000.000
Telekomunikasi Indonesia (Persero) Tbk	44.005.000.000	26.600.000.000

Sumber: data diolah, 2013.

Tabel 9: Perusahaan sampel yang melakukan pergantian auditor selama periode penelitian

Nama perusahaan	Tahun pergantian auditor
Bank Central Asia Tbk	2012
Bank CIMB Niaga Tbk Tbk	2010
Elnusa Tbk	2011
Bakrieland Development Tbk	2011
Jasa Marga Tbk	2012
Kimia Farma (Persero) Tbk	2010 dan 2011
Telekomunikasi Indonesia (Persero) Tbk	2012

Sumber: data diolah, 2013

Lamanya perikatan audit diyakini dapat mempengaruhi proses pekerjaan audit. Literatur mengenai *auditor switching* menunjukkan bahwa secara pragmatis, auditor diprediksi dapat melakukan pekerjaan audit dengan lebih baik ketika perikatan audit berulang. Hal ini karena auditor telah memahami sistem akuntansi dan operasi *auditee* berdasarkan pekerjaan audit tahun sebelumnya. Hasil pekerjaan audit tahun lalu terdokumentasi pada kertas kerja pemeriksaan yang dapat dijadikan pedoman pekerjaan audit tahun berjalan. Dengan adanya perulangan perikatan audit maka kompleksitas audit dan beban kerja auditor pun menjadi berkurang sekaligus proses perencanaan audit sehubungan dengan penerapan standar akuntansi baru menjadi lebih mudah. Oleh karena itu pada model regresi, kompleksitas audit akibat dari penerapan standar berbasis IFRS bukan determinan biaya audit yang signifikan. Hasil uji beda juga tidak menunjukkan perubahan biaya audit yang signifikan karena adanya pergantian auditor. Uji beda sampel berpasangan biaya audit sebelum dan setelah pergantian auditor menunjukkan nilai t sebesar 0,539.

Seluruh variabel yang merupakan proksi dari risiko litigasi (yaitu leverage dan rugi) tidak terbukti sebagai determinan biaya audit. Sampel penelitian ini menunjukkan rata-rata rasio leverage sebesar 0,568. Artinya rata-rata 56,8% total aset perusahaan dibiayai dengan pembiayaan eksternal atau hutang. Rasio ini masih menunjukkan kondisi yang ideal sehingga rasio hutang tidak menjadi determinan biaya audit yang signifikan pada penelitian ini. Dengan rasio leverage yang masih ideal maka risiko litigasi auditor yang timbul dari kreditor semakin kecil. Oleh karena itu, tingkat leverage bukan prediktor yang signifikan pada penelitian ini.

Penelitian ini tidak menemukan bukti bahwa kondisi rugi mempengaruhi auditor dalam penentuan biaya audit. Hal ini karena dari 80 tahun perusahaan (*firm-years*), hanya 5 tahun perusahaan (*firm-years*) yang menunjukkan rugi. Pada kondisi laba, auditor menghadapi lingkungan audit yang lebih kondusif dan risiko litigasi auditor terhadap stakeholder menjadi semakin kecil. Pada kondisi rugi, proses pembahasan koreksi audit yang dapat menurunkan laba kemungkinan akan berjalan lebih rumit dibandingkan pembahasan serupa namun pada kondisi laba. Oleh

karena itu, kondisi rugi bukan prediktor yang signifikan pada penelitian ini.

SIMPULAN

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kompleksitas audit yang diukur dengan total aset *auditee* merupakan prediktor biaya audit yang signifikan. Total aset merupakan representasi dari banyak akun dengan berbagai variasi perlakuan akuntansi. Oleh karena itu semakin besar jumlah aset maka beban kerja auditor menjadi semakin besar sehingga biaya audit yang harus ditanggung *auditee* pun semakin tinggi.

Hasil uji sampel berpasangan menunjukkan bahwa terjadi kenaikan biaya audit yang signifikan pada periode *pre* dan *post* adopsi IFRS. Namun, kompleksitas audit yang diproksi dengan perubahan standar akuntansi bukan prediktor biaya audit yang signifikan. Hal ini karena mayoritas sampel mengadakan perikatan audit yang berulang sehingga kesulitan auditor dalam memahami bisnis dan operasi *auditee* relatif berkurang.

Penelitian ini tidak menemukan bukti bahwa risiko litigasi yang diproksi dengan rasio leverage dan kondisi rugi merupakan determinan biaya audit. Hal ini karena sampel penelitian menunjukkan rasio leverage yang masih cukup ideal, yaitu 0,589. Rasio leverage yang masih ideal mengurangi risiko litigasi auditor yang berasal dari kreditor, oleh karena itu leverage bukan prediktor biaya audit yang signifikan pada penelitian ini. Risiko litigasi auditor terhadap stakeholder juga semakin kecil karena mayoritas sampel perusahaan menunjukkan kondisi laba. Pada kondisi laba, auditor menghadapi lingkungan audit yang lebih kondusif dibandingkan pada kondisi rugi.

Berdasarkan hasil studi empiris di atas ada beberapa saran untuk perbaikan penelitian serupa di masa mendatang yaitu: 1) Penelitian ini belum meneliti kualitas informasi akuntansi sebagai prediktor biaya audit. Kim et al. (2012) menyatakan bahwa adopsi IFRS dapat mengurangi salah saji, meningkatkan kepatuhan terhadap standar sehingga dapat meningkatkan kualitas informasi akuntansi dan selanjutnya akan menurunkan risiko audit dan biaya audit. 2) Penelitian ini memasukkan seluruh jenis industri sebagai sampel penelitian. Populasi penelitian mendatang sebaiknya hanya berasal dari industri tertentu jika tujuan penelitian adalah untuk menguji kua-

litas informasi akuntansi sebagai prediktor biaya audit. Model deteksi kualitas informasi akuntansi berbasis akrual hanya cocok untuk jenis industri tertentu, misalnya model Jones (1991) untuk industri manufaktur, model Beaver dan Engel (1996) untuk industri jasa keuangan.

DAFTAR REFERENSI

- Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, 46, hal. 467–498.
- Beaver, H. W., & Engel, E. E. (1996, Agustus-Desember). Discretionary behavior with respect to allowances for loan losses and the behavior of security prices. *Journal of Accounting & Economics*, 22, hal. 177–206.
- Cahyonowati, N. (2012). *Adopsi IFRS dan kualitas informasi akuntansi: Sebuah studi eksploratori*. Laporan Penelitian DIPA Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro. Tidak dipublikasi.
- Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20 (3), hal. 297–322.
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. (2009). *Adopting a label: Heterogeneity in the economic consequences of IFRS adoptions*. Working paper, Massachusetts Institute of Technology.
- Francis, J. R. (1984). The effect of audit firm size on audit prices. *Journal of Accounting and Economics*, 6 (2), hal. 133–151.
- Griffin, P. A., Lont, D. H., & Sun, Y. (2009). Governance regulatory changes, IFRS adoption, and New Zealand audit and nonaudit fee: Empirical evidence. *Accounting and Finance*, 49 (4), hal. 697–724.
- Harvey, M., & Keer, F. (1983). *Financial accounting theory and standards* (2nd ed.). UK: Prentice Hall.
- Jones, J. (1991, Autumn). Earnings management during import relief investigation. *Journal of Accounting Research*, 29.
- Kim, J-B., Liu, X., & Zheng, L. (2012). The impact of mandatory IFRS adoption on audit fees: Theory and evidence. *The Accounting Review*, 87 (6).
- KPMG. (2007). *International financial reporting standards: The quest for a global language*. London, U.K.: KPMG LLP.
- Leuz, C., & Verrecchia, R. E. (2000). The economic consequences of increased disclosure. *Journal of Accounting Research*, 38 (3), hal. 91–124.
- Li, S. (2010). Does mandatory adoption of International Accounting Standards reduce the cost of equity capital? *The Accounting Review*, 85 (2), hal. 607–636.
- Love, V. J., & Eickemeyer, J. H. (2009). IFRS and accountants' liability. *The CPA Journal*, 79(4), hal.54-59.
- Pratt, J., & Stice, J. D. (1994). The effects of the client characteristics on auditor litigation risk judgments, required audit evidence and recommended audit fees. *The Accounting Review*, 69(4), hal.639-656
- Seetharaman, A., Gul, F. A., & Lynn, S. G. (2002). Litigation risk and audit fees: Evidence from UK firms cross-listed on US markets. *Journal of Accounting and Economics*, 33 (1), hal. 91–115.
- Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18 (1), hal. 161–190.
- Simunic, D. A., & Stein, M. T. (1996). The impact of litigation risk on audit pricing: A review of the economics and the evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15 (2), hal. 119–134.
- Vieru, M., & Schadewitz, H. (2010). Impact of IFRS transition on audit and nonaudit fees: Evidence from small and medium-sized listed companies in Finland. *The Finnish Journal of Business Economics*, (1), hal. 11–41.
- Yaacob, N. M., & Che-Ahmad, A. (2012). Audit Fee After IFRS Adoption: Evidence From Malaysia. *Eurasian Business Review*, 2 (1).