

Apakah Biaya Riset dan Pengembangan Menjadi Faktor Penentu *Fee Audit* Pada Era Persaingan Bisnis? Studi Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar di BEI Tahun 2019

Delina Herdian Septiani¹

Universitas Pendidikan Indonesia
delina.hs@upi.edu

Nabillah Adryantomo²

Universitas Pendidikan Indonesia
nabillah.adry@upi.edu

Fathur Rahman³

Universitas Pendidikan Indonesia
fathur.rahman@upi.edu

R. Nelly Nur Apandi⁴

Universitas Pendidikan Indonesia
r.nelly@upi.edu

Agus Widarsono⁵

Universitas Pendidikan Indonesia
agus.widar@upi.edu

Abstrak: *Fee Audit* merupakan sesuatu yang penting yang harus ditetapkan auditor dalam proses audit. Masalah keberagaman *fee audit* merupakan sesuatu yang harus diteliti. Atribut klien dan atribut auditor adalah faktor yang mempengaruhi penentuan *fee audit*. Biaya Riset dan Pengembangan (RnD) merupakan sebuah akun yang harus diakui dengan benar penyajiannya karena dapat memengaruhi laporan keuangan sehingga dibutuhkan auditor dengan kemampuan khusus untuk menghasilkan informasi yang *reliable*. Auditor yang berkualitas terlihat dari KAP *big four*. Penelitian ini bertujuan atas tiga dasar masalah, (1) mengetahui pengaruh biaya RnD terhadap *fee audit*, (2) mengetahui pengaruh kualitas audit terhadap *fee audit*, (3) mengetahui pengaruh biaya RnD terhadap *fee audit* yang dimoderasi oleh kualitas audit. Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan metode deskriptif. Objek penelitian dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2019. Penelitian ini menggunakan data sekunder yaitu laporan keuangan tahunan yang dapat diakses melalui website Bursa Efek Indonesia (www.idx.co.id). Populasi dalam penelitian ini adalah 135 manufaktur perusahaan. Teknik penarikan sampel menggunakan *purposive sampling* dan diambil 30 perusahaan yang dijadikan sampel. Teknis analisis data dengan menggunakan regresi linier berganda. Melalui penelitian deskriptif, diperoleh hasil bahwa kualitas audit berpengaruh terhadap *fee audit*. Hasil penelitian lain menunjukkan bahwa biaya RnD tidak mempengaruhi penentuan *fee audit*. Biaya RnD juga

tidak mempengaruhi fee audit yang dimoderasi oleh kualitas audit yang diukur dari KAP *big four* dan *non big four*.

Kata kunci: *Fee Audit, Biaya Riset dan Pengembangan (RnD), Kualitas Audit*

Abstract: Audit fee is something important that must be determined by the auditor in the audit process. The problem of variability in audit fees is something that must be examined. Client attributes and auditor attributes are factors that influence the determination of audit fees. Research and Development Cost (RnD) is an account that must be properly recognized because it can affect financial statements so that auditors with special abilities are needed to produce reliable information. Qualified auditors can be seen from the big four KAP. This study aims at three basic problems, (1) find out the effect of RnD costs on audit fees, (2) know the effect of audit quality on audit fees, (3) know the effect of RnD costs on audit fees moderated by audit quality. This research uses a quantitative approach with descriptive methods. The object of research in this study is a manufacturing company listed on the Indonesia Stock Exchange in 2019. This study uses secondary data, namely annual financial reports which can be accessed through the Indonesia Stock Exchange website (www.idx.co.id). The population in this study were 135 manufacturing companies. The sampling technique used was purposive sampling and 30 companies were taken as samples. Technical analysis of the data using multiple linear regression. Through descriptive research, it is found that audit quality has an effect on audit fees. The results of other studies indicate that RnD costs do not affect the determination of audit fees. RnD costs also do not affect audit fees, which are moderated by audit quality as measured by big four and non big four KAPs.

Keyword: *Audit Fee, Research and Development Costs, Audit Quality*

PENDAHULUAN

Fee audit merupakan sesuatu yang penting dalam bisnis audit [1]. *Fee audit* akan membuat seorang auditor berada dalam posisi dilematis karena audit seperti dua sisi yang berbeda dari mata uang yang sama [2]. Di satu sisi, auditor harus mengedepankan sikap profesionalismenya karena harus bersikap independen dalam memberikan opini kewajaran sebuah laporan keuangan, di sisi lain dianggap sebagai bisnis, auditor harus bisa memenuhi tuntutan yang diinginkan klien yang telah membayar jasanya untuk menyatakan pendapatan bahwa laporan keuangan yang disajikannya wajar dalam semua hal material sesuai prinsip yang berlaku dan tetap menggunakan jasa tersebut kedepannya, sehingga pada saat

menetapkan fee audit hal ini menjadi fase kritis bagi audit.

Penentuan *fee audit* di Indonesia diatur berdasarkan Surat Keputusan Ketua Umum IAPI Nomor KEP.024/IAPI/VII/2008

Tentang Kebijakan Penentuan *Fee Audit* yang masih berlaku sampai dengan saat ini dan menjadi acuan dalam menetapkan besaran *fee audit*. *Fee audit* adalah biaya yang dibebankan oleh auditor dalam proses audit kepada perusahaan yang diaudit, penentuan *fee audit* didasarkan pada kesepakatan antara auditor dan auditee berdasarkan waktu yang dibutuhkan, jumlah staf, dan jenis auditnya. Ternyata di Indonesia besarnya *fee audit* yang dibayarkan perusahaan masih didasari dengan kemampuan bernegosiasi antara perusahaan dengan KAP, tidak seperti profesi lain yang sudah mempunyai

ketetapan dalam perolehan pembayaran *fee*. Dari sini bisa kita lihat bahwa di Indonesia perolehan *fee audit* masih beragam.

Pembayaran *fee audit* yang beragam akan menimbulkan *hide action*. *Fee audit* yang kecil akan sangat memungkinkan untuk menerapkan prosedur dibawah

standar sehingga dikhawatirkan mempengaruhi kualitas jasa audit dan pada akhirnya akan merusak citra profesi auditor itu sendiri [3]. Sebaliknya *fee audit* yang terlalu tinggi juga bisa mengganggu tingkat independensi seorang auditor untuk memberikan opini bagi klien. *Fee audit* merupakan sesuatu yang dinamis dan menarik untuk diteliti. Besaran *fee audit* dipengaruhi dua faktor, atribut klien dan atribut auditor [4], [5]. Dari sisi atribut klien, indikator yang mempengaruhi adalah risiko audit. Sedangkan dari sisi atribut auditor yaitu kualitas audit.

Risiko audit dari klien merupakan salah satu penentu dalam *fee audit* yang berkaitan dengan keadaan klien. Di dalam perusahaan, ada aktivitas yang bernama biaya riset dan pengembangan (RnD). Dalam PSAK 19, riset didefinisikan sebagai penelitian orisinal dan terencana yang dilaksanakan dengan harapan memperoleh pembaruan pengetahuan dan pemahaman teknis atas ilmu yang baru. Pengembangan didefinisikan sebagai penerapan temuan riset atau pengetahuan lainnya pada suatu rencana atau rancangan produksi bahan baku, alat, produk, proses, sistem atau jasa yang sifatnya baru atau yang mengalami perbaikan yang substansial, sebelum dimulainya produksi komersial atau pemakaian. Tujuan adanya biaya RnD agar perusahaan dapat mencapai integritas yang baik dan melakukan *continuous improvement*. Perusahaan yang mempunyai kegiatan dalam RnD dapat menemukan

pengetahuan yang baru yang mungkin bernilai nantinya [6]. Paragraf 36 PSAK 19 mengatur bahwa perusahaan tidak boleh mengakui aset tidak berwujud yang timbul dari riset (atau dari tahap riset pada suatu proyek internal). Pengeluaran untuk riset (atau tahap riset pada suatu proyek internal) akan diakui sebagai beban pada saat terjadinya. Selanjutnya dalam paragraf 37 dijelaskan bahwasanya pernyataan ini menganut pandangan bahwa dalam tahap riset pada suatu proyek, suatu perusahaan tidak dapat menunjukkan telah adanya suatu aset tidak berwujud yang akan menghasilkan manfaat ekonomis masa depan. Dengan demikian, pengeluaran untuk riset selalu diakui sebagai beban pada saat terjadinya. Singkatnya, riset dan pengembangan bisa jadi akun tambahan dalam aset jika memenuhi persyaratan

pengakuan pengembangan yang disyaratkan dalam PSAK 19 tersebut, riset dan pengembangan tersebut harus menghasilkan manfaat ekonomis di masa depan. Namun riset dan pengembangan akan diakui sebagai beban pada jika masih dalam proses riset.

Hal seperti itu akan membuat auditor kesulitan terhadap perusahaan yang melakukan kegiatan riset dan pengembangan, karena harus diuji kembali oleh auditor terkait riset dan pengembangan yang merupakan akun baru dan jarang dilakukan oleh perusahaan. Keadaan seperti ini akan menambah usaha ekstra bagi seorang auditor dan menghadapi risiko yang tinggi pula untuk proses konfirmasi sehingga *fee audit*nya akan jadi besar. Kemampuan risiko audit menggambarkan perilaku auditor bergantung pada sifat risiko yang ada dalam mengenakan biaya audit [7]. (Firth, 1985; Jubb *et al.*, 1996) juga mengungkap

bahwa ada hubungan positif antara risiko dengan biaya audit, artinya seiring dengan meningkatnya risiko audit maka meningkat pula biaya yang dibebankan oleh auditor jasa audit kepada klien [8], [9].

Selain risiko audit, kualitas auditor tentunya mempengaruhi dalam penetapan fee audit. Kualitas audit terkait dengan kualitas laporan yang diaudit karena kualitas yang baik memberikan jaminan kualitas laporan keuangan yang tinggi [10],

[11]. Semakin tinggi kualitas audit yang mana akan menghasilkan laporan audit yang baik, maka akan semakin besar audit fee yang akan dibebankan pada klien [12],

[11]. Kualitas audit yang baik tercermin pada KAP *big four* [13]. Bukan berarti auditor yang tidak tergabung ke dalam *big four* memiliki kualitas yang rendah, namun pada umumnya auditor yang tergabung dalam naungan *big four* dipercaya oleh banyak entitas lebih efektifitas dan efisien disebabkan beberapa hal, yaitu (1) KAP yang bagus akan menetapkan *fee audit* yang lebih besar; (2) Sumber daya yang bergabung dalam *big four* mempunyai lebih banyak pengalaman dan jam terbang yang tinggi [14]; (3) Pada KAP *big four* terdapat tahapan *review* yang lebih banyak; (4) Auditor yang tergabung ke dalam *big four* lebih kompeten, karena proses perekrutannya jauh lebih sulit [15].

Perusahaan yang mempunyai biaya RnD dan diaudit oleh KAP *big four* maka penetapan *fee* auditnya akan jauh lebih besar. Klien yang berisiko tinggi membayar *fee audit* 11% lebih tinggi dibandingkan klien yang berisiko rendah [16]. Hal ini bisa disimpulkan bahwa risiko audit yang tinggi dapat berpengaruh pada penetapan *fee audit* yang tinggi. KAP *big eight* memiliki harga audit yang lebih tinggi secara signifikan daripada *non big eight*. KAP *big eight*

dipandang sebagai auditor yang akan menghasilkan tingkat kualitas audit yang

melebihi persyaratan minimal keprofesionalan dibandingkan KAP *non big eight* [13]. KAP *big four* signifikan terhadap *fee audit* [17], [12]. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas seorang auditor yang tergabung KAP *big four* akan menetapkan biaya yang lebih tinggi dibandingkan KAP *non big four*. Dengan pengalaman dan keahlian yang dimiliki, KAP *big four* akan menetapkan *fee* besar atas jasa yang dilakukan. Hal tersebut sejalan dengan *fee audit* yang ditetapkan.

Penelitian ini dibuat dikarenakan belum ada yang melakukan penelitian dengan mengkaitkan kedua faktor secara bersamaan antara biaya RnD dan kualitas audit dengan *fee audit* sehingga penelitian ini menarik untuk diteliti. Berdasarkan uraian diatas, maka timbul beberapa identifikasi masalah, yaitu (1) Pengaruh biaya RnD terhadap *fee audit*; (2) Pengaruh kualitas audit terhadap *fee audit*; (3) Kualitas audit memoderasi pengaruh biaya RnD terhadap *fee audit*.

KAJIAN PUSTAKA

Teori Keagenan

Konflik kepentingan yang terjadi antara pemilik perusahaan (*principal*) dengan pengelola perusahaan (*agent*) dapat menimbulkan adanya *moral hazard* yang menyebabkan adanya informasi asimetri. Pengelola perusahaan akan memiliki informasi yang lebih banyak mengenai

perusahaan dibandingkan pemilik perusahaan. Informasi yang lebih besar tersebut disebut dengan asimetri informasi atau informasi yang tidak simetris. Perbedaan kepentingan yang terjadi antara pengelola perusahaan dengan pemilik perusahaan dapat menyebabkan informasi yang tidak simetris ini dimanfaatkan oleh

pihak pengelola untuk memaksimalkan keuntungannya. Pengelola perusahaan memiliki kepentingan untuk mendapatkan gaji dan bonus serta fasilitas lainnya yang maksimal, sedangkan pemilik perusahaan mengharapkan adanya pembagian deviden perusahaan yang maksimal. Asimetri informasi dapat dikurangi melalui proses audit yang dilakukan pihak eksternal.

Auditor sebagai profesional memberikan keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar untuk hal yang material dan disajikan sesuai standar akuntansi oleh pengelola perusahaan. Akan tetapi dalam prakteknya sisi jasa bisnis auditor menuntut auditor untuk tetap bisa menghasilkan keuntungan atas jasa profesional yang diberikannya [2]. Oleh karenanya seringkali auditor menetapkan *fee* yang tidak normal untuk memaksimalkan keuntungannya. *Fee audit* yang tinggi dapat menyebabkan independensi auditor terganggu dan *fee audit* yang rendah dapat menyebabkan kualitas auditor terganggu [18]. Kondisi ini menyebabkan proses audit tidak akan mampu mengurangi asimetri informasi karena auditor tidak bekerja profesional untuk menilai kewajaran dan kesesuaian laporan keuangan dengan standar.

Pengaruh Biaya R&D terhadap *Fee Audit*

Fee audit atau biasa disebut biaya audit diartikan sebagai imbalan jasa yang diberikan kepada audit atas penugasan audit [2]. Dalam perspektif perusahaan maka hal ini disebut biaya audit yaitu biaya yang dikeluarkan perusahaan atau auditee untuk mendapatkan jasa profesional yang diberikan auditor. Penetapan *fee audit* dalam praktiknya didasarkan kepada kesepakatan antara auditor dan *auditee*. Auditor akan menetapkan *fee audit* atas pekerjaan yang

dilakukannya dan *auditee* juga memiliki anggaran yang ditetapkan. Kesepakatan diantara kedua belah pihak akan menentukan besarnya *fee audit* tersebut.

Standar audit menjelaskan bahwa aspek risiko dalam proses audit akan menyebabkan luas dan cakupan bukti audit yang diperoleh, semakin besar risiko audit maka untuk memberikan keyakinan yang memadai maka luas dan cakupan bukti audit akan semakin besar [18]. Pada saat

perusahaan melakukan proses pengembangan produk dan jasa maka ada aspek risiko terkait kegagalan usaha. Semakin masif perusahaan melakukan proses pengembangan produk maka akan semakin besar risiko yang dihadapi perusahaan. Proses pengembangan produk dan jasa yang dilakukan oleh perusahaan akan tercermin dari besarnya biaya penelitian dan pengembangan yang dikeluarkan perusahaan. Semakin besar biaya R&D yang dikeluarkan perusahaan maka bagi auditor perusahaan tersebut merupakan perusahaan yang berisiko.

Biaya R&D menjadi penting untuk dikeluarkan oleh perusahaan karena iklim bisnis saat ini telah berubah secara cepat. Pilihan konsumen terhadap produk dan jasa yang ditawarkan oleh perusahaan sangat beragam. Konsumen akan memilih produk yang paling unggul dengan kombinasi kualitas dan harga yang kompetitif. Perusahaan yang mampu

menyesuaikan dengan kebutuhan konsumen secara terus menerus nantinya akan menjadi perusahaan yang unggul di pasar. Akan tetapi hal tersebut tidak mudah dilakukan oleh perusahaan karena perusahaan harus melakukan upaya pengembangan yang sangat serius. Penelitian sebelumnya menjelaskan bahwa perusahaan yang melakukan aktivitas awal

akan dianggap memiliki ketidakpastian bisnis, hal ini mencerminkan risiko audit yang tinggi dan hal tersebut akan berpengaruh terhadap biaya audit yang tinggi. Berdasarkan uraian tersebut diuraikan hipotesis sebagai berikut:

H1 : Biaya R&D berpengaruh positif terhadap *fee audit*

Pengaruh Kualitas Audit terhadap *Fee Audit*

Jasa audit laporan keuangan akan memberikan manfaat terhadap pembaca laporan keuangan secara maksimal apabila jasa audit yang diberikan berkualitas. Kualitas audit akan ditentukan oleh kualifikasi pelaksana audit. Indikator kualifikasi auditor akan ditentukan oleh dua hal, yang pertama adalah kompetensi auditor dan independensi auditor. Kompetensi berkaitan dengan pengetahuan dan kecakapan teknis auditor dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti audit. Sedangkan independensi akan berkaitan dengan tingkat objektivitas auditor dalam menilai bukti audit yang tidak dipengaruhi oleh kepentingan pihak lainnya. Independensi auditor dapat dipandang dalam dua sudut pandang yaitu independensi *in fact* yaitu independensi yang seharusnya ada dalam diri auditor dalam penugasan apapun. Sedangkan yang kedua yaitu independensi *in appearance* artinya auditor juga harus dipandang independen oleh pihak lain. Sehingga auditor tidak boleh menerima penugasan audit yang dapat menyebabkan pandangan pihak lain terhadap auditor tersebut bersifat tidak independen. Sebagai contoh apabila auditor mengaudit perusahaan yang memiliki kaitan keuangan dengan auditor atau berkaitan dengan keluarga auditor selaku pemilik yang menyebabkan

pandangan orang lain terhadap jasa audit tidak independen maka penugasan audit tersebut tidak boleh dilakukan auditor [19].

Auditor yang memiliki kualifikasi yang baik akan dianggap berkualitas.

Kualifikasi tersebut terbentuk dari pengalaman yang banyak dalam proses audit sehingga mampu memahami klien dengan lebih baik [20]. Auditor *big four* pada umumnya memiliki kesempatan audit yang lebih banyak dibandingkan auditor lainnya karena kecenderungan klien ingin diaudit kap besar. Berdasarkan uraian tersebut disimpulkan hipotesis:

H2 : Kualitas Audit berpengaruh positif terhadap *fee audit*

Kualitas Audit Memoderasi Pengaruh Biaya R&D terhadap *Fee Audit*

Kualitas audit yang tergambar dari personal auditor akan terbentuk dari lingkungan audit yang baik. Auditor yang bekerja pada KAP tergolong KAP papan atas atau KAP *Big four* akan dianggap memiliki kualitas yang baik. Meskipun hal tersebut tidak berarti auditor pada KAP *big four* luput dari kesalahan yang menyebabkan kualitas audit yang buruk, karena tidak sedikit kasus audit yang terjadi justru dilakukan oleh KAP besar. Akan tetapi KAP besar yang tergolong KAP *Big four* dianggap memiliki kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan auditor lainnya karena Auditor KAP *big four* mendapatkan penugasan audit yang lebih banyak [21]. Hal ini akan menjadi tambahan pengalaman bagi auditor yang bekerja pada KAP tersebut. Melalui pengalaman yang banyak maka auditor akan lebih mudah mengidentifikasi area beresiko dan tidak [22]. Berdasarkan hal tersebut diuraikan hipotesis:

H3 : Kualitas audit akan memperkuat pengaruh positif antara biaya R&D dengan *fee audit*.

METODOLOGI

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh biaya RnD terhadap *fee audit* yang dimoderatori oleh kualitas audit dengan KAP *big four*. Objek penelitian dalam penelitian ini adalah biaya riset dan pengembangan (RnD), kualitas audit dari KAP *big four-non big four* dan *fee audit*. Sampel penelitian dilakukan pada industri manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2019. Mengingat tidak semua perusahaan manufaktur mempunyai biaya riset dan pengembangan (RnD), perusahaan ada yang tidak mencantumkan besaran *fee audit*, maka pemilihan sampel menggunakan *purposive sampling* dengan tujuan untuk mendapatkan sampel yang sesuai dengan kriteria yang ditentukan. Karena keterbatasan data informasi tersebut, maka peneliti mengambil sampel 30 perusahaan. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yang diperoleh dari website Bursa Efek Indonesia yaitu www.idx.co.id. Prosedur pemilihan sampel secara lengkap dapat dilihat pada tabel berikut.

Tabel 1. Populasi dan Sampel

No	Kriteria	Tahun 2019
1	Perusahaan tercatat sektor manufaktur yang laporan keuangannya terdapat di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2019	135
2	Laporan tahunan tidak tersedia dari sumber data yang digunakan	(21)
3	Perusahaan tidak	(49)

	mencantumkan <i>fee audit</i> dalam laporan tahunan	
4	Jumlah sampel yang diambil	30

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan pendekatan deskriptif verifikatif. Adapun pengujian hipotesis dalam penelitian dilakukan dengan menggunakan uji regresi linear berganda dengan model perhitungan sebagai berikut:

$$\text{LnFA} = a + b_1\text{LnRnD} + b_2\text{QA} + b_3\text{RnD.QA} + e$$

Keterangan:

LnFA = logaritma natural *Fee Audit*

A = Konstanta

b1 = Koefisien regresi

LnRnD = logaritma natural Biaya Riset dan Pengembangan

QA = Kualitas Audit, 1 jika perusahaan diaudit oleh KAP *Big Four*, 0 jika perusahaan diaudit oleh KAP *Non Big Four*

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh biaya RnD terhadap *fee audit*, mengetahui pengaruh kualitas audit terhadap *fee audit*, dan mengetahui pengaruh biaya RnD terhadap *fee audit* yang dimoderasi oleh kualitas audit. Penelitian ini menggunakan data perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI dengan sampel 30 perusahaan. Sebelum dilakukan analisis data, diperlukan uji asumsi klasik terlebih dahulu yang bertujuan mendapatkan model penelitian yang valid. Persyaratan pengujian harus memenuhi asumsi pengujian tradisional untuk menghasilkan linier yang tidak berfokus pada nilai minimum (BLUE) (Gujarati, 2009). Uji asumsi klasik yang harus dilakukan adalah uji normalitas

menggunakan Kolmogrov-Smirnov, uji heteroskedastisitas dengan uji glejser dan uji multikolinearitas menghitung nilai toleransi dan *Variante Inflation Factor* (TOL dan VIF). Hasil menunjukkan bahwa dalam penelitian ini data semua variabel terdistribusi normal, tidak terjadi gejala multikolinearitas dalam model regresi dan tidak terjadi gejala heteroskedastisitas sehingga model regresi layak digunakan.

Sebelum melakukan uji hipotesis, penulis membuat analisis statistik deskriptif lebih dahulu. Analisis statistik deskriptif menggambarkan deskripsi dari suatu data yang dapat dilihat dari nilai minimum, nilai maksimum, mean dan standar deviasi. Berikut hasil analisis statistik deskriptif untuk 30 data perusahaan yang digunakan pada penelitian.

Tabel 2. Statistik Deskriptif

	N	Min	Max	Mean	Std. Dev.
LnFee	30	18.21	23.64	20.8784	1.25303
LnRnD	30	.00	28.54	10.7145	11.74777
QA	30	0	1	.63	.499

Berdasarkan data statistik deskriptif pada tabel 2 terdapat tiga variabel penelitian dengan jumlah sampel 30 perusahaan untuk tahun 2019. Variabel dependen penelitian ini adalah fee audit yang diukur dengan natural logaritma (ln). Variabel fee audit menunjukkan bahwa perusahaan paling kecil membayar fee audit sebesar 18,21 atau 810 juta dan paling besar perusahaan membayar fee audit sebesar 23,64 atau 18,5 milyar. Rata-rata fee audit yang dibayarkan kepada auditor eksternal sebesar 20.88 atau sekitar 2,5 milyar. Hal tersebut menunjukkan bahwa pembayaran *fee audit* yang dibayarkan kepada auditor memang sudah sesuai dengan porsi dan kapasitasnya dengan

risiko dan kualitas yang dihadapinya. Variabel bebas penelitian ini adalah biaya riset dan pengembangan yang diukur dengan natural logaritma dari biaya RnD. Dari tabel 2 dapat dilihat variabel biaya RnD menunjukkan nilai minimum 0, artinya terdapat perusahaan yang tidak memiliki biaya riset dan pengembangan. Nilai maksimum menunjukkan hasil 28,54, ada perusahaan yang mengeluarkan biaya RnD sebesar 28,54 atau 2,475 triliun selama

setahun. Rata-rata perusahaan mengeluarkan biaya RnD sebesar 10,7 atau 90 milyar. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan yang mengeluarkan biaya RnD rata-rata perusahaan berskala besar. Variabel kualitas audit yang juga sebagai variabel moderasi diukur dengan nilai 1 jika diaudit oleh KAP big dan 0 jika diaudit oleh KAP *non big four*. Fakta menarik adalah jumlah perusahaan yang diaudit dengan KAP *big four* lebih dari setengahnya yaitu 0,63 atau 63%. Artinya hanya 19 perusahaan dalam penelitian ini diaudit oleh KAP dalam naungan *big four*. Hasil tersebut menunjukan bahwa pangsa pasar KAP *big four* sangat besar di pasar modal Indonesia.

Selanjutnya setelah dilakukan analisis statisik deskriptif, dilakukan pengujian hipotesis menggunakan uji-t untuk menentukan pengaruh biaya RnD terhadap *fee audit* dengan kualitas audit sebagai variabel pemoderasi. Tes ini bertujuan untuk membandingkan nilai p dengan a nilai siginifikansi 5%. Jika tingkat signifikansi < 0,05, maka Ha diterima, Ho ditolak. Sebaliknya jika tingkat signifikansi > 0,05 maka Ha ditolak, Ho diterima. Berikut hasil dari uji regresi linear berganda pada penelitian ini:

Tabel 3. Uji Koefisien Determinasi

Model	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of Estimate
1	.039	.005	1.24981
2	.312	.261	1.07685
3	.327	.249	1.08563

Dari tabel diatas, tinggi rendahnya biaya RnD (1) tidak signifikan ($p=0,293 > 0,05$). Masuknya variabel moderator kualitas audit (2) ($F \text{ change} = 10,717$, $p=0,003 < 0,05$) meningkat R^2 dari 0,039 menjadi 0,312 atau naik sebesar 27,3%. Masuknya efek moderasi (RnD*kualitas audit) ke dalam model tidak membuat signifikan ($p=0,459 > 0,05$) dapat disimpulkan kualitas audit bukan variabel moderasi dalam penelitian ini.

Tabel 4. Uji t

Model	t Value	Sig.	Hipotesis
LnRnD	1.836	.077	Ditolak
QA	3.274	.010	Diterima
LnRnD*QA	-0.752	.459	Ditolak

Berdasarkan tabel output diatas, hasil uji model parsial (uji t) memperlihatkan LnRnD memberikan nilai koefisien parameter sebesar 1,836 dengan sig 0,077. Karena nilai signifikansi lebih dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa H_1 ditolak H_0 diterima. Artinya perusahaan yang memiliki biaya riset dan pengembangan (RnD) tidak mempengaruhi terhadap penentuan *fee audit* yang dibayarkan. Variabel QA memberikan nilai koefisien sebesar 3,274** dengan signifikansi kurang dari 0,05. Dapat disimpulkan bahwa ada pengaruh positif antara kualitas audit terhadap penentuan *fee audit*. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas audit memperkuat hubungan

antara pemilihan KAP *big four* dengan *fee audit*. Variabel LnRnD*QA memberikan nilai koefisien sebesar negatif (0,752) dengan sig 0,459. Kesimpulan yang bisa diperoleh dari hasil tersebut adalah variabel moderator terbukti tidak memberikan efek pengaruh pada model di atas.

Pengaruh Biaya R&D terhadap Penentuan *Fee Audit*

Berdasarkan tabel 4 diketahui bahwa biaya riset dan pengembangan (RnD) tidak ada pengaruh terhadap *fee audit*. Hal ini terlihat dari nilai beta positif sebesar 0,199 nilai t-hitung 1,836 dengan signifikansi yang lebih dari 0,05 sebesar 0,77 sehingga hipotesis ini ditolak. Penelitian ini mengimplikasikan bahwa perusahaan yang mengalokasikan biaya RnD yang banyak atau sedikit dalam perusahaannya tidak mempengaruhi besaran *fee audit* yang akan diberikan perusahaan kepada auditor. Ini dimungkinkan terjadi karena RnD merupakan suatu kegiatan yang diperlukan dalam proses bisnis, ada tujuan dari perusahaan yang memang berorientasi hanya untuk melakukan pengembangan produk dengan alasan produk yang dihasilkan lebih ke tahap penyempurnaan agar diterima oleh masyarakat. Beda kondisi dengan luar negeri, pengeluaran RnD di Indonesia berfokus ingin mencapai laba yang diharapkan karena perusahaan belum mencapai *mature*, sehingga perusahaan yang mengeluarkan RnD adalah perusahaan yang masih ingin terus berkembang. Ini merupakan salah satu bagian dari usaha *market* untuk mencapai pangsa pasar yang maksimum.

Contoh dua perusahaan yang mengeluarkan RnD lebih besar dalam penelitian ini adalah Unilever (UNVR) dan Mayora (MYOR). Unilever dan Mayora

berinvestasi untuk riset dan pengembangan serta inovasi untuk menciptakan produk baru yang disempurnakan dan didukung oleh pemasaran yang jitu yang akan membuat brandnya semakin kuat. Kedua perusahaan tersebut mengeluarkan biaya RnD untuk menghasilkan keuntungan jangka panjang. Sehingga bisa disimpulkan berapapun biaya RnD yang dikeluarkan tidak memiliki pengaruh pada fee audit. Ini membuktikan bahwa jasa audit seperti dua sisi mata uang, di satu sisi harus profesional, di sisi lain dianggap sebagai bisnis. Artinya, walaupun risikonya tinggi, fee yang diterima biasa saja, tapi bisa tertutupi dari klien lain karena seorang auditor tidak akan memikirkan seorang klien saja, tetapi juga memikirkan klien lain. Dari paparan tersebut menunjukkan bahwa audite tidak begitu berpengaruh. Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan argument penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa risiko audit merupakan faktor penentu dalam penetapan *fee audit* [8], [9].

Pengaruh Kualitas Audit terhadap Penentuan Fee Audit

Berdasarkan tabel 4 ditemukan bahwa QA memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap biaya audit. Hal ini terlihat dari nilai beta positif sebesar 0,541 nilai t-hitung 3,274 dengan signifikansi kurang dari 0,05, yaitu sebesar 0,010 sehingga hipotesis ini diterima. Hal ini mengindikasikan bahwa kualitas audit yang baik akan memberikan *fee audit* yang lebih besar. Perusahaan yang menggunakan KAP *big four* memiliki fee audit yang lebih tinggi dibandingkan perusahaan yang menggunakan KAP *non big four*. KAP *big four* merupakan kantor akuntan publik asing yang berafiliasi dengan akuntan publik lokal. Sedangkan KAP *non big four*

merupakan kantor akuntan public yang memperoleh izin pendirian usaha audit oleh Menteri Keuangan dan lembaga yang berwenang. Perusahaan biasanya akan memilih KAP berdasarkan kriteria reputasi dan jaminan atas kredibilitas kaporan keuangan. KAP *big four* memiliki auditor yang berkualitas yang akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas pula sehingga akan memiliki *fee audit* yang tinggi dibandingkan KAP *non big four*.

Penelitian ini didukung penelitian terdahulu yang mengatakan bahwa jenis KAP berpengaruh positif terhadap *fee audit* [22]. Auditor dari KAP *big four* dapat melakukan audit dengan kualitas yang lebih baik [21]. Dengan pengalaman dan keahlian yang dimiliki, KAP *big four* akan menetapkan *fee* atas jasa yang mereka berikan.

Pengaruh Biaya R&D terhadap Penentuan Fee Audit yang dimoderasi Kualitas Audit

Variabel kualitas audit mempunyai nilai beta negatif sebesar 0,219 nilai t-hitung (0,752) dengan signifikansi sebesar 0,459 sehingga hipotesis ini ditolak. Artinya dalam penelitian ini kualitas audit dari KAP *big four* tidak mampu memoderasi pengaruh biaya RnD terhadap fee audit. Hal ini menyimpulkan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) di Indonesia tidak ada/ belum ada yang *concern* untuk memperhatikan aspek RnD. Pada praktik jasa audit di Indonesia, faktor RnD ini belum menjadi sesuatu yang penting dalam pokok audit sehingga auditor *big four*

berkualitas pun belum mampu memperkuat pengaruh dari biaya RnD terhadap fee audit yang diterima auditor. Hal tersebut bisa terjadi karena pasar saham di Indonesia masih pemula sehingga proses audit ini lebih ke suatu proses untuk pemenuhan aspek regulasi bukan upaya

untuk menarik investor lebih banyak, lebih ke sisi akuntabilitas atas sumber daya yang diperoleh dari orang lain, bukan upaya masif untuk menarik investor besar-besaran, sehingga kualitas audit itu tidak bisa memperkuat.

Berbeda dengan Indonesia, di luar negeri regulasi bursa efek dan persaingan investor sangat ketat, sehingga laporan keuangan menjadi sesuatu yang sangat diandalkan untuk mempertahankan usaha karena informasi yang dihasilkan auditor akan lebih cepat dibaca. Di Indonesia,

meskipun laporan keuangan yang dihasilkan berkualitas, akan tetapi pasar belum mampu merespon informasi belum baik, terutama informasi yang berkaitan dengan riset dan pengembangan (RnD) sehingga sebegitu apapun informasi yang dihasilkan belum mampu memperkuat pengaruhnya dari RnD terhadap *fee audit* karena pangsa pasar perusahaan di Indonesia masih relatif baru, dan pasar modalnya itu terbilang masif, yang terpenting bisa bertahan dalam pasar.

PENUTUP

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah dilakukan, kesimpulan hasil pengujian hipotesis pertama Biaya RnD tidak berpengaruh terhadap *fee audit*. Hal ini mengindikasikan bahwa ada tidaknya biaya RnD dalam sebuah perusahaan tidak memberikan *fee audit* yang diterima semakin tinggi. Hasil pengujian hipotesis kedua yaitu kualitas audit berpengaruh positif terhadap *fee audit*. Penelitian ini membuktikan semakin baik kualitas seorang auditor, semakin tinggi imbalan yang diterima. Dampaknya, perusahaan akan mendapatkan kualitas yang lebih baik. Hasil pengujian ketiga, penelitian ini tidak dapat membuktikan

pengaruh biaya RnD atas *fee audit* yang dimoderasi oleh kualitas audit. Hal ini membuktikan bahwa kualitas audit yang diprosikan oleh KAP *big four* belum sepenuhnya digunakan dalam penilaian risiko audit dalam menentukan biaya audit, terutama yang terkait dengan biaya riset dan pengembangan.

Penelitian ini dapat memberikan bukti empiris bahwa reputasi auditor memiliki pengaruh terhadap *fee audit*. Penelitian ini memberikan kontribusi kepada regulator bahwa pangsa pasar jasa audit menjadi penentu dalam penetapan *fee audit*. Berdasarkan hal tersebut, kompetisi jasa pasar akan mempengaruhi *fee audit*. Jika belum ada regulasi yang mengatur secara detail, bisa menyebabkan pekerjaan akuntan publik didominasi oleh KAP *big four* sehingga hal ini bisa menyebabkan kurang berkembangnya KAP lokal dan *non big four*, dan pada akhirnya jika kekuatan itu bertumpu pada beberapa KAP saja maka akan menyebabkan persaingan tidak sehat dan akan mengganggu masalah independensi pada KAP *big four*. Harapannya regulator ini memperhatikan aspek pangsa pasar audit di Indonesia dalam menerapkan peraturan kualitas audit karena kita tahu bahwa *market audit* mempengaruhi *fee audit*. Dapat disimpulkan ternyata KAP *big four* memiliki kontribusi tinggi. Hal ini menjadikan auditor local kurang berkualitas, dan di sisi lain akan menyebabkan KAP *big four* akan mendominasi pasar. Oleh karenanya dalam penetapan *fee audit*, regulator perlu mempertimbangkan pangsa pasar.

Keterbatasan pertama penelitian ini terlihat dari sisi sampel, sampel pada penelitian ini sedikit karena data dan informasi variabel RnD yang didapat sangat terbatas sehingga untuk penelitian

selanjutnya diharapkan untuk mencari data yang lebih banyak agar informasi yang didapat lebih jelas. Keterbatasan kedua yaitu dari sisi indikator, pengukuran indikator dari kualitas audit yang sangat lemah ketika kita hanya mengukur *dari big four* dan *non big four* sehingga disarankan

untuk peneliti selanjutnya untuk menggunakan indikator yang lebih komprehensif dengan memperhatikan aspek dari sisi KAP yang sebenarnya terdiri dari KAP *big four*, KAP berafiliasi

internasional *non big four* dan non afiliasi internasional sehingga ketiga indikator tadi bisa dijadikan ukuran agar bisa *capture* kualitas audit di Indonesia agar lebih komprehensif.

ACKNOWLEDGEMENTS

Penulis mengakui dukungan yang diterima dari Magister Ilmu Akuntansi (MIA) UPI atas fasilitas konferensi dan pendanaan.

REFERENSI

- [1] D. C. Hay and W. Robert Knechel, "Meta-regression in auditing research: Evaluating the evidence on the big N audit firm premium," *Auditing*, vol. 36, no. 2, pp. 133–159, 2017, doi: 10.2308/ajpt-51572.
- [2] R. N. Nur Apandi, S. Utama, and H. Rosieta, "The Effect of Corporate Tax Governance, Audit Quality and Tax Exposure on Audit Fee for Companies Enlisted in Indonesia Stock Exchange," *Adv. Econ. Bus. Manag. Res.*, vol. 15, pp. 8–16, 2016, doi: 10.2991/gcbme-16.2016.2.
- [3] F. Shahzad, I. U. Rehman, W. Hanif, G. A. Asim, and M. H. Baig, "The influence of financial reporting quality and audit quality on investment efficiency: Evidence from Pakistan," *Int. J. Account. Inf. Manag.*, vol. 27, no. 4, pp. 600–614, 2019, doi: 10.1108/IJAIM-08-2018-0097.
- [4] T. Suryanto, "Determinants of Audit Fee Based on Client Attribute, Auditor Attribute, and Engagement Attribute to Control Risks and Prevent Fraud: A Study on Public Accounting Firms in Sumatra-Indonesia," *Int. J. Econ. Bus. Adm.*, vol. II, no. Issue 3, pp. 27–39, 2014, doi: 10.35808/ijeba/46.
- [5] W. S. Yulio, "PENGARUH KONVERGENSI IFRS, KOMITE AUDIT, DAN KOMPLEKSITAS PERUSAHAAN TERHADAP FEE AUDIT," *J. Akunt. Bisnis*, vol. 15, no. 29, pp. 77–92, 2016, [Online]. Available: http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/monografias/GEBIS-RJ/RBG/RBG-1995-v57_n1.pdf0Ahttps://periodicos.ufpe.br/revistas/rbgfe/article/view/234295.
- [6] I. Listyorini, "Pengakuan Biaya Riset dan Pengembangan : Tinjauan terhadap SFAS No. 2," *J. Akunt. Investasi*, vol. 4, no. 1, pp. 1–11, 2003.
- [7] R. W. Houston, M. F. Peters, and J. H. Pratt, "The audit risk model, business risk and audit-planning decisions," *Account. Rev.*, vol. 74, no. 3, pp. 281–298, 1999, doi: 10.2308/accr.1999.74.3.281.
- [8] M. Firth, "The Provision of Non-audit Services," *J. Bus. Financ. Account.*, vol. 24, no. April, pp. 511–525, 1997.

- [9] C. A. Jubb, K. A. Houghton, and S. Butterworth, "Audit fee determinants: The plural nature of risk," *Manag. Audit. J.*, vol. 11, no. 3, pp. 25–40, 1996, doi: 10.1108/02686909610115222.
- [10] M. DeFond and J. Zhang, "A review of archival auditing research," *J. Account. Econ.*, vol. 58, no. 2–3, pp. 275–326, 2014, doi: 10.1016/j.jacceco.2014.09.002.
- [11] N. K. Pham, H. N. Duong, T. Q. Pham, and N. T. T. Ho, "Audit Firm Size, Audit Fee, Audit Reputation and Audit Quality: The Case of Listed Companies in Vietnam," *Asian J. Financ. Account.*, vol. 9, no. 1, p. 429, 2017, doi: 10.5296/ajfa.v9i1.10074.
- [12] J. Choi, J. Kim, F. Kim, and Y. Zang, "Institutional Knowledge at Singapore Management University Audit Office Size , Audit Quality and Audit Pricing Audit Office Size , Audit Quality and Audit Pricing," *Audit. A J. Pract. Theory*, vol. 29, no. 1, pp. 1–40, 2010.
- [13] J. R. Francis, "What do we know about audit quality?," *Br. Account. Rev.*, vol. 36, no. 4, pp. 345–368, 2004, doi: 10.1016/j.bar.2004.09.003.
- [14] J. R. Francis and M. D. Yu, "Big 4 office size and audit quality," *Account. Rev.*, vol. 84, no. 5, pp. 1521–1552, 2009, doi: 10.2308/accr.2009.84.5.1521.
- [15] A. Lawrence, M. Minutti-Meza, and P. Zhang, "Can big 4 versus non-big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics?," *Account. Rev.*, vol. 86, no. 1, pp. 259–286, 2011, doi: 10.2308/accr.00000009.
- [16] R. Doogar, P. Sivadasan, and I. Solomon, "The Regulation of Public Company Auditing: Evidence from the Transition to AS5," *J. Account. Res.*, vol. 48, no. 4, pp. 795–814, 2010, doi: 10.1111/j.1475-679X.2010.00380.x.
- [17] J. C. Ireland and C. S. Lennox, "The Large Audit Firm Fee Premium: A Case of Selectivity Bias?," *J. Accounting, Audit. Financ.*, vol. 17, no. 1, pp. 73–91, 2002, doi: 10.1177/0148558X0201700104.
- [18] R. N. N. Apandi and F. S. Rahmah, "Konsentrasi Pasar Audit Dan Litigation Risk Terhadap Kualitas Audit," *J. SIKAP (Sistem Informasi, Keuangan, Audit. Dan Perpajakan)*, vol. 5, no. 1, p. 61, 2021, doi: 10.32897/jsikap.v5i1.331.
- [19] W. M. Fitri and R. N. N. Apandi, "Corporate Action : Pengaruh Stock Repurchase dan Kepemilikan Keluarga terhadap Audit Fee," *Organum J. Saintifik Manaj. dan Akunt.*, vol. 2, no. 2, pp. 104–116, 2019, doi: 10.35138/organum.v2i2.54.
- [20] D. Setyawati and R. N. N. Apandi, "Positive Abnormal Audit Fee dan Koneksi Politik Terhadap Kualitas Audit," *J. ASET (Akuntansi Riset)*, vol. 11, no. 2, pp. 271–278, 2019, doi: 10.17509/jaset.v11i2.20752.
- [21] C. Lee and M. S. Park, "Subjectivity in fair-value estimates, audit quality, and informativeness of other comprehensive income," *Adv. Account.*, vol. 29, no. 2, pp. 218–231, 2013, doi: 10.1016/j.adiac.2013.05.003.
- [22] M. A. Hasan, "Pengaruh Kompleksitas Audit, Profitabilitas Klien, Ukuran Perusahaan dan

Ukuran Kantor Akuntan Publik terhadap Audit Fee," *Pekbis J.*, vol. 9, no. 3, pp. 214–230, 2017.