Mekar: Jurnal Dinamika Manajemen dan Akuntansi Modern
Volume: 1, Nomor: 2, (2026), Juni: 214 - 233
Website: https://ejournal.ojs-lppm.com/index.php/Mekar/article/view/167
E-ISSN: 3124-890X

Determinan Biaya Audit: Tinjauan Literatur Sistematis dan Arah Penelitian Mendatang

Disya Yuke Farhana [1], Achmad Hizazi [2], Netty Herawaty [3]
Program Studi Magister Ilmu Akuntansi, Universitas Jambi, Indonesia [1,2,3]
Corresponding Author: disyayukef@gmail.com[1*], hizazi@unja.ac.id[2], netherawaty@unja.ac.id[3]

Info Artikel
Received: *25 April 2026*
Revised : *14 Mei 2026*
Accepted: *23 Mei 2026*
Published: *10 Juni 2026*

Keywords: *Audit Fees, Corporate Governance, Emerging Markets, Textual Analysis, Audit Determinants*

Abstract
This study presents a comprehensive Systematic Literature Review (SLR) on the determinants of biaya audit based on literature from reputable journals (Scopus Q1/Q2) published during the 2020-2025 period. Following the PRISMA 2020 protocol, a total of 27 final articles were synthesized from 596 initial records. This research addresses three main questions concerning the determinants of biaya audit, the influence of emerging market contexts, and recent methodological trends. The thematic synthesis identifies five major clusters: (1) corporate governance, (2) technological/operational risk, (3) disclosure quality, (4) macro-institutional factors, and (5) engagement characteristics. The critical findings highlight that emerging markets such as China and India exhibit institutional moderation patterns that differ fundamentally from those in developed markets. In addition, the study captures a methodological shift toward the use of machine learning techniques and textual analysis in audit fee research. Overall, this study contributes to the enrichment of the theoretical framework of audit pricing models and provides strategic guidance for regulators and practitioners in navigating the increasing complexity of the contemporary audit market.

Kata Kunci*:* Biaya Audit, Tata Kelola Perusahaan, Pasar Berkembang, Analisis Tekstual, Determinan Audit

Abstrak
Penelitian ini menyajikan tinjauan *Systematic Literature Review* (*SLR*) yang komprehensif mengenai determinan biaya audit berdasarkan literatur dari jurnal bereputasi (Scopus Q1/Q2) yang diterbitkan selama periode 2020-2025. Mengikuti protokol *PRISMA 2020*, sejumlah 27 artikel akhir disintesis dari 596 rekaman awal. Penelitian ini menjawab tiga pertanyaan utama mengenai determinan biaya audit, pengaruh konteks pasar emerging, dan tren metodologis terkini. Sintesis tematik mengidentifikasi lima klaster utama: (1) *corporate governance*, (2) risiko teknologis/operasional, (3) kualitas pengungkapan, (4) faktor makro-institusional, dan (5) karakteristik engagement. Temuan kritis menyoroti bahwa pasar emerging seperti China dan India menunjukkan pola moderasi institusional yang secara fundamental berbeda dari pasar developed. Selain itu, penelitian ini menangkap pergeseran metodologis menuju penggunaan teknik *machine learning* dan *textual analysis* dalam penelitian biaya audit. Secara keseluruhan, penelitian ini berkontribusi pada pengayaan kerangka teoretis model penetapan harga audit dan memberikan panduan strategis bagi regulator serta praktisi dalam menavigasi kompleksitas pasar audit kontemporer yang semakin meningkat.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License.

Publisher: Lembaga Penerbit Penelitian Multidisipliner

PENDAHULUAN

Biaya audit (*audit fees*) merupakan proksi fundamental dalam literatur audit untuk mengukur upaya auditor (*audit effort*), risiko, dan kualitas layanan yang diberikan (Simunic, 1980). Model Simunic memformulasikan biaya audit sebagai fungsi dari dua komponen: biaya sumber daya yang digunakan dalam proses audit (*audit effort*) dan premi risiko yang dikenakan untuk menanggung potensi kerugian hukum. Selama lebih dari empat dekade, model ini telah menjadi titik tolak bagi hampir seluruh penelitian empiris biaya audit.

Determinan biaya audit telah mengalami transformasi signifikan dalam konteks kontemporer. Di luar faktor klasik (ukuran klien, kompleksitas, risiko keuangan), penelitian terkini telah menunjukkan pengaruh keberagaman gender dewan (Nekhili et al., 2020), risiko siber (Li et al., 2020), kepribadian eksekutif yang diukur melalui *machine learning* (Hrazdil et al., 2020), budaya korporasi yang diturunkan dari *textual analysis* (Chen et al., 2022), dan faktor institusional tingkat negara (Eierle et al., 2021). Diversifikasi determinan ini menuntut sintesis sistematis yang komprehensif.

Tiga celah utama memotivasi penelitian ini. Pertama, tidak ada sintesis sebelumnya yang secara simultan mengintegrasikan perspektif teknologi, narasi tekstual, dan eksperimen kausal. Kedua, literatur yang ada terlalu berpusat pada pasar developed (AS dan Inggris) tanpa memeriksa secara memadai moderasi institusional di pasar emerging. Ketiga, tren metodologis baru belum menerima evaluasi yang memadai. Penelitian ini mengajukan tiga pertanyaan penelitian hierarkis (RQs): RQ1: Faktor apa yang terbukti secara empiris mempengaruhi biaya audit? RQ2: Bagaimana konteks pasar emerging mengubah hubungan-hubungan tersebut? RQ3: Tren metodologis apa yang dominan dan apa implikasinya bagi validitas temuan?

METODE PENELITIAN

A. Desain Penelitian dan Justifikasi Pendekatan SLR

Penelitian ini mengadopsi desain *Systematic Literature Review* (*SLR*) berdasarkan protokol *PRISMA 2020* (Page et al., 2021). Pendekatan *SLR* dipilih atas tiga alasan: (1) menghasilkan sintesis yang transparan dan dapat direplikasi, tidak seperti tinjauan naratif yang rentan terhadap bias subjektivitas peneliti; (2) *PRISMA 2020* merupakan standar pelaporan yang diakui secara internasional; dan (3) pendekatan *thematic narrative synthesis* sesuai mengingat heterogenitas konteks, variabel, dan ukuran hasil antar studi, yang membuat *meta-analysis* kuantitatif tidak praktis.

B. Strategi Pencarian Literatur dan Kriteria Seleksi Studi

Basis data Scopus dipilih karena merupakan basis data abstrak dan kutipan terbesar (>27.000 jurnal aktif) dengan indikator kualitas jurnal standar seperti peringkat kuartil, CiteScore, dan SJR yang memungkinkan penyaringan berbasis reputasi secara sistematis. Untuk jurnal Q1/Q2 di bidang akuntansi, tumpang tindih antara Scopus dan Web of Science melebihi 90%, sehingga penggunaan Scopus saja sudah memadai untuk tujuan penelitian ini, dengan risiko bias basis data yang diakui dalam bagian Keterbatasan.

String pencarian dikembangkan secara iteratif melalui pengujian untuk mengoptimalkan keseimbangan antara *recall* dan *precision*. String final, dieksekusi pada 10 Maret 2026, adalah: *TITLE-ABS-KEY ("audit fee*" OR "audit pricing" OR "audit cost*") AND PUBYEAR > 2019 AND PUBYEAR < 2026*. Wildcard (*) mencakup variasi *audit fee/fees* dan *audit cost/costs*. Pembatasan pada 2020-2025 bersifat intentional untuk menangkap literatur kontemporer pasca-pandemi, yang menandai pergeseran signifikan dalam praktik audit global. Pencarian menghasilkan 596 rekaman awal.

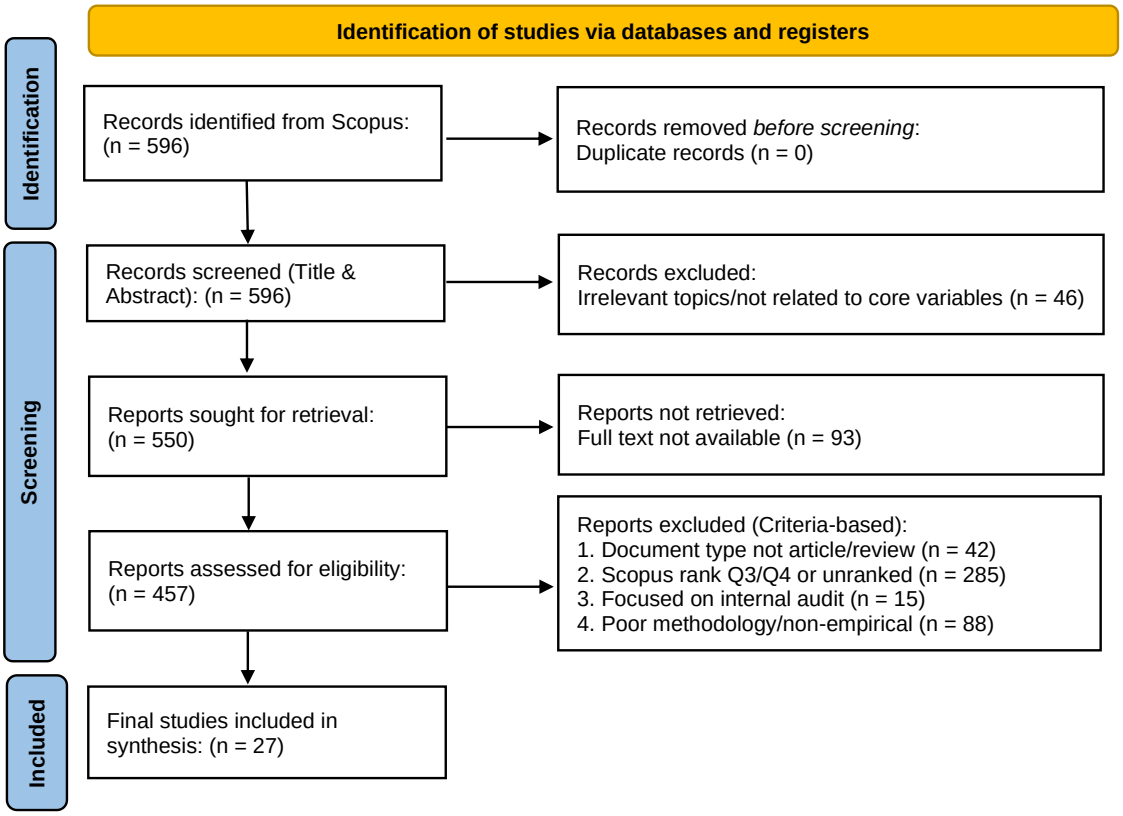
Tabel 1. *Kriteria Inklusi dan Eksklusi dengan Justifikasi*

No	Dimensi	Inklusi	Eksklusi	Justifikasi
1	Tahun	2020-2025	Di luar rentang	Menangkap literatur kontemporer pasca-pandemi
2	Bahasa	Inggris	Non-Inggris	Aksesibilitas reviewer; jurnal Q1/Q2 eksklusif dalam bahasa Inggris
3	Tipe Dokumen	Research & Review article	Conference paper, Book chapter, Editorial, Note	Memastikan peer review yang ketat dan komprehensif
4	Kualitas Jurnal	Scopus Q1/Q2 & ABS	Q3, Q4, unranked ABS	Standar peer review tinggi; relevansi bidang akuntansi/audit
5	Topik	Biaya audit sebagai variabel utama	Disebutkan sekilas/hanya kontrol	Sentralitas topik terhadap RQ yang diajukan
6	Jenis Audit	Biaya audit eksternal	Biaya audit internal	Konstruk dan determinan audit internal berbeda fundamental

7	Akses Full Text	Tersedia (OA, Unpaywall, ResearchGate, repository)	Tidak tersedia	Verifikasi konten dan ekstraksi data akurat memerlukan akses penuh
8	Kualitas Metodologi	Desain, sampel, variabel, dan statistik terdokumentasi	Non-empiris, metodologi tidak jelas	Kualitas bukti bergantung pada transparansi metodologi

C. Alur PRISMA 2020

Gambar 1 merangkum empat tahap proses seleksi PRISMA 2020. Pada tahap Identification, pencarian Scopus menghasilkan 596 rekaman tanpa duplikat dari basis data tunggal. Selama tahap Screening, judul dan abstrak dievaluasi, mengeksklusi 46 rekaman karena topik tidak relevan (misalnya, riset medis atau klinis). Pada tahap Retrieval, 93 laporan dieksklusi karena teks lengkap tidak tersedia. Tahap Eligibility kemudian berlangsung melalui empat sub-filter hierarkis: tipe dokumen (n=42), peringkat jurnal di bawah Scopus Q2 (n=285), fokus spesifik pada audit internal (n=15), dan penilaian kualitas metodologis (n=88). Akhirnya, tahap Included menghasilkan 27 artikel berkualitas tinggi untuk sintesis sistematis.



Gambar 1. *Alur Seleksi PRISMA 2020*

D. Profil Artikel yang Diinklusi

27 artikel yang dimasukkan mencakup periode 2020–2025 dengan distribusi berikut: 2020 (n=16, 59%), 2021 (n=6, 22%), 2022 (n=3, 11%), 2023 (n=1), dan 2025 (n=1). Jurnal yang paling banyak berkontribusi adalah *Managerial Auditing Journal* (n=5), *Journal of Business Finance & Accounting* (n=4), dan *Accounting & Finance* (n=3). Distribusi geografis menunjukkan dominasi AS (n=10, 37%) dan China (n=8, 30%), diikuti oleh Australia (n=3), studi multinasional (n=3), Prancis (n=1), Swedia (n=1), dan India (n=1). Dalam hal metodologi, regresi *OLS* dengan *robustness checks* mendominasi (n=20), diikuti oleh *Difference-in-Differences* (n=10), *Instrumental Variables* (n=7), dan *textual analysis/machine learning* (n=5). Tabel 2 menyajikan matriks ekstraksi data ringkas untuk seluruh 27 artikel.

Tabel 2. *Matriks Ekstraksi Data 27 Artikel (Ringkas)*

No	Penulis & Tahun	Negara	Metode	Var. Independen	Temuan Utama
1	Nekhili et al.(2020)	Perancis	GMM,PSM,DiD	Board gender diversity	Direktur independen perempuan mengurangi biaya (supply-side); efek diperkuat oleh kuota gender 2011
2	Hsieh et al.(2020)	USA	OLS,ML(HOG)	CFO/CEO facial trustworthiness	CFO bermuka jujur menurunkan biaya 5,6% pada perikatan awal; bias kognitif auditor melemah seiring tenure
3	Zhang & Guo (2025)	China	DiD	Reputasi KAP (whistleblowing)	Kehilangan reputasi: probabilitas pemecatan 2,02%; biaya turun rata-rata, kecuali klien high-value naik (switching cost)
4	Li et al.(2020)	USA	DiD,PSM	Insiden siber	Insiden siber menaikkan biaya; pengungkapan

					proaktif memitigasi kenaikan; biaya lebih tinggi mengurangi insiden berikutnya
5	Alkebsee et al.(2020)	China	OLS,GMM,2SLS	Gender komite audit	Menurunkan biaya (supply-side); memperkuat risiko-biaya (demand-side); lebih kuat di non-BUMN
6	Hrazdil et al.(2020)	USA	ML(IBM Watson),OLS	Risk tolerance CEO/CFO	Kepribadian meningkatkan biaya di atas insentif keuangan; efek komplementer dengan vega hampir melipatgandakan biaya
7	Barua et al.(2020)	USA	OLS,Change Reg.	Partial-year perikatan awal	Diskon biaya awal adalah artefak bias pengukuran; setelah koreksi biaya tahun pertama 15% lebih tinggi (start-up costs)
8	Calderon & Gao (2020)	USA	Textual,OLS	Fitur linguistik pengungkapan siber	Fog Index & bahasa hukum menaikkan biaya tanpa insiden nyata; Big 4 lebih sensitif terhadap fitur linguistik
9	Bryan & Mason (2020)	USA	OLS,Moderasi	Insentif reputasi direktur	Insentif reputasi rendah menaikkan biaya; Big 4 memproses risiko ini lebih efisien dari non-Big 4

10	Sellami & Cherif (2020)	Swedia	Prais-Winsten,Heckman	Direktur wanita komite audit	Hubungan POSITIF: direktur wanita berpengalaman menaikkan biaya (demand-side); diperkuat jika partner audit juga wanita
11	Gull et al.(2021)	China	OLS,GMM	Suksesi CEO wanita	CEO wanita menurunkan biaya (supply-side); lebih kuat di non-BUMN, perusahaan besar dan berisiko tinggi
12	Callen & Fang (2020)	USA	OLS,2SLS,DiD	Norma perjudian lokal	Norma perjudian liberal menaikkan biaya 9%; kausalitas dibuktikan dengan legalisasi kasino sebagai exogenous shock
13	Florou et al.(2020)	UK	OLS,Firm FE	Penegakan hukum FRRP	Penegakan proaktif menaikkan biaya sementara 6,8%; bersifat transitori; lebih besar pada perusahaan high-risk (AIM)
14	Li et al.(2020)	China	OLS,IV(2SLS)	Kualitas karyawan	Kualitas karyawan menurunkan biaya 11,7% per 1% kenaikan proporsi sarjana; dimediasi budaya integritas
15	Wang et	China	OLS,DiD,PSM	Jaminan	Jaminan pinjaman

	al.(2020)			pinjaman + CSR	menaikkan biaya; pengungkapan CSR (perlindungan kreditur) memitigasi kenaikan
16	Cho et al.(2020)	USA	OLS,2SLS	Low-balling (≥30%)	LB diikuti pemulihan biaya lebih cepat tanpa menurunkan kualitas; client importance hanya signifikan di non-Big N
17	Xu et al.(2020)	USA	2SLS Simultan	Keterbacaan laporan keuangan	Hubungan bilateral: keterbacaan buruk menaikkan biaya; biaya tinggi meningkatkan keterbacaan laporan berikutnya
18	Choi et al.(2021)	24 Negara	OLS Pooled	AEM vs REM	Premi biaya REM > AEM; perbedaan membesar di negara hukum kuat; Big 4 lebih sensitif
19	Carson et al.(2022)	Australia	Probit,OLS,Heckman	Auditor komponen MNE	Non-linear: keterlibatan >30% total biaya menurunkan kualitas; revisi ISA 600 tidak efektif meningkatkan kualitas
20	Liu et al.(2021)	USA	OLS,Change,FE	Kompensasi ekuitas komite audit	Kompensasi ekuitas negatif dengan biaya (entrenchment); berujung pada kualitas laba lebih buruk
21	Azizkhani et	Australi	Logit,OLS,PSM	Karakteristik	Ketua CA/CPA dan

	al.(2023)	a		ketua komite audit	MBA menaikkan biaya & kualitas; ketua direktur eksekutif mengurangi pemilihan Big 4
22	Sangchan et al.(2020)	Australia	OLS,Heckman	Paparan fair value (IP, CFV)	Paparan FV menurunkan biaya (skala ekonomi); perubahan FV menaikkan biaya; penilai direktur lebih murah dari eksternal
23	Liu (2021)	China	DiD,PSM	Platform E-interaction investor	Platform digital menurunkan biaya; lebih kuat pada perusahaan dengan tunnelling tinggi
24	Chen et al.(2022)	USA	Textual,OLS,SEM	Budaya kolaborasi perusahaan	Budaya kolaboratif menurunkan biaya 2,2% per SD melalui risiko litigasi & kontrol yang lebih rendah
25	Eierle et al.(2021)	27 Negara	PCA,OLS	Faktor tingkat negara	Faktor negara menambah 11% daya jelas; hierarki: Ekonomi>Regulasi>Pasar Audit>Sosiologis; AS vs Pakistan 20× lipat
26	Bhattacharya & Banerjee(2020)	India	OLS,Logit	Kesulitan keuangan, Big 4	Perusahaan distressed diskon ~49% & pilih non-Big 4; Big 4 afiliasi menaikkan biaya; tata

					kelola mendorong pilihan Big 4
27	Wang et al.(2021)	China	OLS,Subsample	Keterbacaan MD&A	Hanya konten unik (informatif) menaikkan biaya; Big 4/spesialis tidak merespons karena superior risk management

HASIL DAN PEMBAHASAN

A. RQ1 - Lima Klaster Determinan Biaya audit

1. *Corporate Governance*

Sebelas artikel dalam klaster ini secara kolektif mengungkapkan sebuah *dualistic mechanism* yang telah lama diperdebatkan dalam literatur: apakah tata kelola yang baik mengurangi biaya dengan mengurangi risiko (*supply-side*) atau menaikkannya dengan menuntut kualitas yang lebih ketat (*demand-side*)? Sintesis antar-studi mengidentifikasi bahwa jawabannya bergantung pada dua kondisi moderasi yang berinteraksi. *Pertama,* kualifikasi individu vs. kehadiran nominal: direktur perempuan dengan pengalaman substantif mendorong permintaan kualitas yang lebih tinggi, sehingga menaikkan biaya (*demand-side*; Sellami & Cherif, 2020 di Swedia), sedangkan kehadiran wanita tanpa kualifikasi spesifik cenderung menyederhanakan pemantauan, sehingga menurunkan biaya (*supply-side*; Nekhili et al., 2020 di Prancis; Gull et al., 2021 di China). *Kedua*, konteks risiko korporasi: di perusahaan berisiko tinggi, tata kelola yang lebih ketat mendorong upaya audit yang lebih besar, menggeser efek ke arah *demand-side* (Alkebsee et al., 2020). Kontradiksi ini bukan anomali; mereka mencerminkan *conditional effects* yang diprediksi secara teoretis.

Penelitian ini juga mengidentifikasi dua mekanisme tata kelola yang lebih dalam di luar gender. Liu et al. (2021) mendokumentasikan sebuah *equity compensation paradox*: anggota komite audit dengan kompensasi ekuitas yang besar cenderung menekan biaya audit untuk membengkakkan laba jangka pendek (*entrenchment*), yang mengakibatkan kualitas laba yang lebih rendah. Ini mengungkapkan bahwa tata kelola yang secara formal tampak baik (anggota independen dengan kompensasi tinggi) tidak identik dengan pengawasan yang efektif. Bryan & Mason (2020) memperdalam temuan ini: insentif reputasi pribadi direktur, berapa banyak posisi strategis lain yang mereka pegang menentukan intensitas pengawasan aktual lebih daripada sekadar status independensi

formal. Azizkhani et al. (2023) menggeser unit analisis dari komite secara kolektif ke ketua komite: karakteristik pribadi ketua (CPA/CA, MBA, tenure) menghasilkan daya penjelas yang lebih besar, mengonfirmasi bahwa kepemimpinan komite menetapkan nada dan agenda pengawasan secara keseluruhan.

2. Risiko Berbasis Teknologi dan Operasional

Lima artikel menunjukkan bahwa auditor modern menjangkau jauh di luar laporan keuangan historis dalam penilaian risiko. Li et al. (2020) dan Calderon & Gao (2020) menetapkan dua jalur komplementer: sebuah jalur *ex-post* (insiden siber aktual menaikkan biaya) dan sebuah jalur *ex-ante* (kualitas narasi pengungkapan risiko menetapkan harga yang disesuaikan tanpa insiden terjadi). Bersama-sama, mereka menunjukkan bahwa model audit modern mengintegrasikan penilaian risiko preventif berbasis informasi. Wang et al. (2020) memperluas perspektif ke risiko kontinjensi: jaminan pinjaman mewakili kewajiban off-balance-sheet yang meningkatkan risiko sistemik, sementara pengungkapan CSR khususnya komponen perlindungan kreditur berfungsi sebagai perantara informasi yang mengurangi asimetri informasi. Florou et al. (2020) menambahkan dimensi risiko regulasi: penegakan proaktif menciptakan *repricing* temporer (6,8%) yang bersifat transitori, mengonfirmasi bahwa auditor terlibat dalam *dynamic risk repricing* seiring perubahan intensitas regulasi. Bhattacharya & Banerjee (2020) mengungkapkan sebuah distorsi pasar emerging: perusahaan bermasalah secara finansial di India membayar biaya lebih rendah dan beralih ke auditor non-Big 4 sebuah pola yang bertentangan dengan prediksi model Simunic yang berakar pada kendala *demand-side* yang timbul dari keterbatasan finansial klien.

3. Kualitas Pengungkapan dan Keterbacaan

Lima artikel membentuk narasi koheren yang kuat: kualitas pengungkapan merupakan proksi risiko yang kini dapat diukur. Xu et al. (2020) menunjukkan sebuah hubungan *bilateral*: keterbacaan buruk menaikkan biaya, dan biaya yang lebih tinggi secara endogen meningkatkan keterbacaan laporan selanjutnya menunjukkan peran aktif auditor dalam membentuk kualitas narasi klien. Wang et al. (2021) memperhalus ini: hanya konten unik dan informatif perusahaan (bukan *boilerplate* industri) yang memicu penyesuaian penetapan harga auditor, dan auditor Big 4 tidak menaikkan biaya karena keterbacaan MD&A yang buruk karena kapasitas manajemen risiko superior mereka. Chen et al. (2022) menggeser tingkat analisis dari laporan ke budaya: perusahaan dengan budaya kolaboratif membayar 2,2% lebih sedikit per peningkatan satu standar deviasi budaya, bukan melalui pengurangan *audit effort*, melainkan melalui risiko litigasi dan premi kontrol yang lebih rendah. Sangchan et al. (2020) mengidentifikasi efek eksposur *fair value* yang non-linear: saldo properti

investasi yang besar mengurangi biaya (*economies of scale*), sementara perubahan *fair value* menaikkannya karena auditor harus mengevaluasi kewajaran asumsi manajemen. Li et al. (2020) melengkapi klaster dengan menunjukkan bahwa kualitas karyawan (tingkat pendidikan) mengurangi biaya sebesar 11,7% per peningkatan 1% rasio lulusan, sebuah efek yang dimediasi oleh kualitas pengendalian internal dan dimoderasi oleh budaya integritas.

4. Faktor Institusional dan Tingkat Negara

Empat artikel menunjukkan bahwa faktor institusional bukan sekadar variabel kontrol melainkan moderator fundamental dengan 11% daya penjelas tambahan di atas faktor tingkat perusahaan (Eierle et al., 2021). Hierarki kepentingan faktor tingkat negara: Economic (kekayaan, ukuran pasar) > Regulatory (perlindungan pemegang saham, risiko litigasi) > Audit Market > Sociological (kepercayaan sosial). Disparitas biaya antar-negara ekstrem: perusahaan AS membayar hampir 20 kali lebih banyak daripada rekan-rekan mereka di Pakistan. Callen & Fang (2020) mengidentifikasi sebuah mekanisme transmisi norma sosial yang tidak biasa: auditor menyerap norma perjudian lokal melalui penilaian risiko inheren, konsisten dengan standar auditing yang mengharuskan pemahaman terhadap lingkungan bisnis. Liu (2021) menambahkan dimensi kebijakan: teknologi digital (platform E-interaction investor-issuer) dapat berfungsi sebagai substitusi institusional yang mengkompensasi kelemahan perlindungan hukum formal relevan bagi pasar emerging dengan penegakan hukum yang masih berkembang. Choi et al. (2021) memberikan bukti lintas-negara bahwa auditor mengenakan premi risiko lebih tinggi untuk *real earnings management* (*REM*) dibandingkan *accrual earnings management* (*AEM*), dan perbedaan ini melebar di negara-negara dengan sistem hukum yang lebih kuat.

5. Karakteristik Auditor dan Dinamika Engagement

Empat artikel merevisi pemahaman tentang siklus hidup penetapan harga audit. Barua et al. (2020) dan Cho et al. (2020) menawarkan perspektif komplementer mengenai biaya awal: yang pertama menunjukkan bahwa 'diskon' dalam literatur sebelumnya adalah artefak bias pengukuran (biaya aktual 15% lebih tinggi karena *start-up costs*), sementara yang kedua mengonfirmasi bahwa *low-balling* yang didefinisikan secara ketat (≥30%) memang terjadi di segmen non-*Big N* dengan pemulihan yang direncanakan tanpa mengorbankan kualitas. Bersama-sama, keduanya konsisten: pasar audit memiliki segmen dengan perilaku penetapan harga yang berbeda. Carson et al. (2022) mengidentifikasi sebuah *inflection point* penting: keterlibatan component auditor meningkatkan kualitas pada tingkat rendah, tetapi setelah melebihi 30% dari total biaya, kompleksitas koordinasi justru mengurangi kualitas meskipun biaya meningkat. Revisi *ISA 600* ditemukan tidak efektif,

menunjukkan regulasi berbasis ambang batas mungkin lebih sesuai. Zhang & Guo (2025) melengkapi gambaran dengan menunjukkan bahwa reputasi auditor merupakan aset asimetris: kehilangannya mendorong peralihan klien, tetapi *stickiness* di antara klien bernilai tinggi memitigasi dampak melalui mekanisme biaya transaksi.

B. RQ2 - Moderasi Konteks Institusional: Pasar Emerging vs. Pasar Developed

Menjawab RQ2, analisis komparatif mengungkapkan tiga pola moderasi institusional yang secara sistematis membedakan pasar emerging dari pasar developed.

Pola pertama: inversi arah efek gender. Di pasar developed dengan sistem common-law dan tata kelola matang (AS, Swedia, Inggris), direktur perempuan cenderung menaikkan tuntutan kualitas, sehingga menaikkan biaya (*demand-side*; Sellami & Cherif, 2020; Nekhili et al., 2020). Di China, direktur perempuan justru menurunkan biaya melalui pengendalian internal yang ditingkatkan (*supply-side*; Alkebsee et al., 2020; Gull et al., 2021). Perbedaan ini tidak mengindikasikan inkonsistensi empiris; sebaliknya, ia mencerminkan perbedaan dalam *baseline governance quality*: di lingkungan dengan tata kelola yang umumnya lemah, masuknya satu aktor tata kelola yang efektif memiliki efek marginal yang besar dalam meningkatkan pengendalian (*supply-side dominant*). Di lingkungan di mana tata kelola sudah kuat, efek marginalnya kecil dan efek *demand-side* mengambil alih.

Pola kedua: atenuasi oleh struktur kepemilikan negara (*SOE*). Di China, efek tata kelola baik gender (Alkebsee et al., 2020) maupun suksesi CEO (Gull et al., 2021) secara konsisten dilemahkan atau dieliminasi di *SOE*. Intervensi politik dan tujuan non-komersial di *SOE* mengurangi otonomi dewan dalam membuat keputusan audit independen. Ini menunjukkan bahwa dalam penelitian biaya audit lintas-negara, kepemilikan negara harus diperlakukan sebagai moderator struktural, bukan sekadar variabel kontrol.

Pola ketiga: distorsi oleh kendala *demand-side*. Bhattacharya & Banerjee (2020) menemukan bahwa perusahaan bermasalah secara finansial di India membayar biaya lebih rendah dan beralih ke auditor non-Big 4, bertentangan dengan prediksi model Simunic bahwa risiko lebih tinggi seharusnya menaikkan biaya. Anomali ini berakar pada ketidakmampuan finansial klien untuk membayar premi risiko yang seharusnya, sehingga mereka merekayasa penurunan kualitas audit. Implikasinya serius: di pasar emerging, kualitas audit bisa berada pada titik terendahnya tepat ketika paling dibutuhkan ketika klien mengalami stres finansial dan auditor tidak memiliki bargaining power untuk menolak atau mempertahankan premi risiko yang memadai.

Secara keseluruhan, RQ2 dijawab: tiga dimensi kunci membedakan pasar emerging dari pasar

developed: (1) kekuatan sistem hukum dan penegakan; (2) struktur kepemilikan, khususnya dominasi SOE; dan (3) kapasitas finansial klien untuk membayar premi risiko. Penelitian masa depan harus secara eksplisit mengintegrasikan tiga moderator ini dalam model lintas-negara.

C. RQ3 - Tren Metodologis Kontemporer

Menjawab RQ3, tiga tren mendominasi riset biaya audit 2020-2025. Tren pertama: proliferasi desain kausal eksogen. Lima belas dari 27 artikel (55,6%) menggunakan minimal satu teknik identifikasi kausal DiD, IV/2SLS, PSM, atau eksperimen alami. Penggunaan kejutan eksogen seperti legalisasi kasino (Callen & Fang, 2020), insiden siber (Li et al., 2020), *whistleblowing* KAP (Zhang & Guo, 2025), dan liberalisasi suku bunga (Wang et al., 2020) menghasilkan argumen kausal yang jauh lebih meyakinkan dari OLS konvensional. Tren kedua: *machine learning* dan analisis tekstual. Lima artikel mengoperasionalisasi variabel yang sebelumnya tidak terukur: kepribadian eksekutif (Hrazdil et al., 2020), fisiognomi (Hsieh et al., 2020), kualitas narasi risiko siber (Calderon & Gao, 2020), budaya perusahaan (Chen et al., 2022), dan dekomposisi semantik MD&A (Wang et al., 2021). Tren ini membuka peluang kuantifikasi dimensi *soft risk* yang sebelumnya hanya dapat diteliti secara kualitatif. Tren ketiga: studi lintas-negara berskala besar. Eierle et al. (2021), Choi et al. (2021), dan Carson et al. (2022) menggunakan sampel multinasional puluhan ribu observasi yang memungkinkan pengujian moderasi institusional. Namun, studi ini menghadapi tantangan *construct equivalence*, apakah variabel yang sama diukur secara setara antar negara yang seringkali tidak dibahas secara eksplisit dan perlu menjadi perhatian riset selanjutnya.

Pembahasan

A. Perluasan Model Simunic (1980)

Temuan SLR ini secara kolektif menghasilkan apa yang dapat disebut sebagai *extended audit pricing model*. Komponen *audit effort* kini terbukti dipengaruhi tidak hanya oleh ukuran dan kompleksitas klien, tetapi juga oleh kualitas narasi pengungkapan (Xu et al., 2020; Wang et al., 2021), kualitas karyawan operasional (Li et al., 2020), dan budaya organisasi yang terukur secara tekstual (Chen et al., 2022). Komponen premi risiko telah diperluas melampaui risiko keuangan tradisional mencakup risiko siber (Li et al., 2020; Calderon & Gao, 2020), risiko norma sosial-geografis (Callen & Fang, 2020), risiko manajemen laba riil yang lebih destruktif dari akrual (Choi et al., 2021), dan risiko reputasi auditor yang asimetris (Zhang & Guo, 2025). Implikasi teoritis terpentingnya: auditor modern adalah pemroses informasi multi-dimensi yang jauh lebih canggih dari yang diasumsikan model klasik. Model penetapan harga yang tidak mengintegrasikan dimensi *soft risk* ini akan menghasilkan estimasi yang systematically biased.

B. Resolusi Perdebatan Supply vs. Demand-Side

SLR ini memberikan resolusi parsial terhadap perdebatan supply-side vs. demand-side: kedua perspektif adalah *valid secara simultan* tetapi berlaku pada kondisi yang berbeda. Perspektif supply-side dominan ketika: (a) konteks kelembagaan lemah di mana perbaikan tata kelola dari baseline rendah menghasilkan risk-reduction yang besar; dan (b) fokus pada kualitas kontrol internal. Perspektif demand-side dominan ketika: (a) konteks kelembagaan kuat di mana tata kelola sudah baik rata-rata dan perbaikan marjinal lebih berdampak pada negosiasi kualitas; dan (b) anggota tata kelola memiliki kualifikasi substantif yang membuat mereka efektif bernegosiasi kualitas audit. Perdebatan supply vs. demand bukan *false dichotomy* yang perlu dimenangkan salah satunya, melainkan *conditional effects* yang perlu dikelola secara empiris melalui desain moderasi yang eksplisit.

C. Implikasi Praktis

Bagi regulator, tiga implikasi utama muncul. *Pertama*, desain regulasi tata kelola berbasis gender harus menetapkan persyaratan kualifikasi minimum bukan sekadar kuota numerik untuk memastikan dampak substantif (Nekhili et al., 2020; Sellami & Cherif, 2020). *Kedua*, standar pengungkapan risiko siber harus mengharuskan bahasa yang jelas dan terstruktur karena ketidakjelasan bahasa langsung meningkatkan biaya audit (Calderon & Gao, 2020). *Ketiga*, regulator di pasar berkembang termasuk Indonesia perlu mengakui bahwa platform digital interaktif dapat menjadi substitusi efektif perlindungan investor dalam kondisi keterbatasan penegakan hukum formal (Liu, 2021). Bagi kantor akuntan publik, model penetapan harga audit perlu mengintegrasikan penilaian risiko multi-dimensi yang melampaui angka finansial mencakup risiko siber, kualitas narasi, dan karakteristik tata kelola terutama untuk kantor menengah yang selama ini hanya mengandalkan model biaya berbasis jam kerja. Bagi manajemen perusahaan, investasi dalam kualitas modal manusia (Li et al., 2020), budaya kolaborasi (Chen et al., 2022), dan pengungkapan CSR yang substantif (Wang et al., 2020) memiliki nilai ekonomis nyata melalui pengurangan premi risiko audit.

D. Kesenjangan Penelitian dan Agenda Riset

Lima kesenjangan substantif teridentifikasi dari sintesis tiga RQ. *Pertama*: tidak ada satupun dari 27 artikel yang mengambil data dari Asia Tenggara, Afrika, atau Amerika Latin, kawasan yang mencakup lebih dari 60% perusahaan terdaftar di bursa negara berkembang global. Kondisi institusional unik di kawasan ini (sistem hukum hibrida, pasar audit terkonsentrasi, regulasi yang berkembang, dan struktur kepemilikan yang berbeda) berpotensi menghasilkan dinamika biaya audit yang belum terpetakan. *Kedua*: dampak adopsi AI dan otomasi oleh kantor akuntan publik yang sedang berlangsung terhadap struktur biaya audit belum diteliti secara empiris. Studi yang menelusuri

hubungan antara tingkat adopsi *continuous auditing*, *data analytics*, dan *robotic process automation* dengan efisiensi biaya audit sangat mendesak. *Ketiga*: dengan berlakunya ISSB dan CSRD, auditor kini diharapkan memberikan *assurance* atas laporan keberlanjutan belum ada studi empiris yang meneliti bagaimana perluasan cakupan ke dimensi ESG memengaruhi determinan biaya audit. Quasi-natural experiments menggunakan penerapan mandatori CSRD di Eropa (mulai 2024) menjanjikan. *Keempat*: studi longitudinal yang menelusuri dinamika determinan biaya audit sepanjang siklus hidup perusahaan masih sangat langka, padahal determinan tata kelola bekerja berbeda di tahap pendirian, pertumbuhan, kematangan, dan penurunan. *Kelima*: studi siber yang ada (Li et al., 2020; Calderon & Gao, 2020) menggunakan data pra-2020 dan belum mencerminkan era ancaman siber yang diakselerasi AI pembaruan empiris sangat diperlukan.

SIMPULAN

Penelitian ini menyajikan sintesis sistematis terhadap 27 artikel berkualitas tinggi mengenai determinan biaya audit periode 2020-2025, diorganisasi di sekitar tiga *research questions* hierarkis.

Menjawab RQ1, lima kluster determinan teridentifikasi: (1) tata kelola perusahaan bekerja melalui mekanisme dualistik supply-side dan demand-side tergantung konteks; (2) risiko teknologi dan operasional mencakup risiko siber, kontinjensi, dan regulasi; (3) kualitas dan keterbacaan pengungkapan dari keterbacaan laporan hingga budaya perusahaan dan modal manusia; (4) faktor institusional tingkat negara moderator fundamental dengan daya jelas inkremental 11%; dan (5) karakteristik auditor dan dinamika perikatan mencakup lifecycle penetapan harga dan audit grup multinasional.

Menjawab RQ2, pasar berkembang menghasilkan tiga pola moderasi yang berbeda fundamental dari pasar maju: inversi arah efek gender akibat perbedaan *baseline governance quality*; pelemahan efek tata kelola oleh dominasi BUMN; dan distorsi pola risiko-biaya akibat *demand-side constraint* finansial klien. Temuan ini menegaskan bahwa generalisasi dari literatur berbasis pasar maju ke pasar berkembang memerlukan pengujian moderasi institusional yang eksplisit.

Menjawab RQ3, tiga tren metodologis mendominasi: proliferasi desain kausal eksogen (55,6% artikel), integrasi *machine learning*/analisis tekstual untuk mengukur dimensi *soft risk*, dan studi lintas-negara berskala besar. Tren ini mencerminkan peningkatan standar inferensial dalam riset audit yang perlu menjadi referensi metodologis bagi penelitian masa depan.

DAFTAR PUSTAKA

Alkebsee, R.H., Tian, G.-L., Usman, M., Siddique, M.A., & Alhebry, A.A. (2020). Gender diversity in audit committees and audit fees: Evidence from China. Managerial Auditing Journal, 35(7), 905–935. https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2019-2373

Azizkhani, M., Hossain, S., & Nguyen, M. (2023). Effects of audit committee chair characteristics on auditor choice, audit fee and audit quality. Accounting & Finance, 63(1), 765–812. https://doi.org/10.1111/acfi.12965

Barua, A., Lennox, C., & Raghunandan, A. (2020). Are audit fees discounted in initial year audit engagements? Journal of Accounting and Economics, 69(1), 101225. https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2019.101225

Bhattacharya, A., & Banerjee, P. (2020). An empirical analysis of audit pricing and auditor selection: Evidence from India. Managerial Auditing Journal, 35(2), 111–151. https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2018-1775

Bryan, D.B., & Mason, T.W. (2020). Independent director reputation incentives, accruals quality and audit fees. Journal of Business Finance & Accounting, 47(7-8), 982–1011. https://doi.org/10.1111/jbfa.12451

Calderon, T.G., & Gao, L. (2020). Cybersecurity risks disclosure and implied audit risks: Evidence from audit fees. International Journal of Auditing, 25(2), 232–247. https://doi.org/10.1111/ijau.12218

Callen, J.L., & Fang, X. (2020). Local gambling norms and audit pricing. Journal of Business Ethics, 164(2), 247–271. https://doi.org/10.1007/s10551-018-4044-5

Carson, E., Simnett, R., Thürheimer, U., & Vanstraelen, A. (2022). Involvement of component auditors in multinational group audits: Determinants, audit quality, and audit fees. Journal of Accounting Research, 60(3), 939–978. https://doi.org/10.1111/1475-679X.12418

Chen, H., Francis, B.B., Hasan, T., & Wu, Q. (2022). Does corporate culture impact audit pricing? Evidence from textual analysis. Journal of Business Finance & Accounting, 49(1-2), 187–221. https://doi.org/10.1111/jbfa.12567

Cho, M., Kwon, S.Y., & Krishnan, G.V. (2020). Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and future audit quality. Journal of Accounting and Public Policy, 39(6), 106728. https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106728

Choi, A., Lee, E.Y., Park, S., & Sohn, B.C. (2021). The differential effect of accrual-based and real earnings management on audit fees: International evidence. Accounting and Business

Research, 51(1), 56–84. https://doi.org/10.1080/00014788.2020.1745303

Eierle, B., Hartlieb, S., Hay, D.C., Niemi, L., & Ojala, H. (2021). Importance of country factors for global differences in audit pricing: New empirical evidence. International Journal of Auditing, 25(3), 816–844. https://doi.org/10.1111/ijau.12235

Florou, A., Morricone, S., & Pope, P.F. (2020). Proactive financial reporting enforcement: Audit fees and financial reporting quality effects. The Accounting Review, 95(2), 167–197. https://doi.org/10.2308/accr-52475

Gull, A.A., Atif, M., Issa, A., Usman, M., & Siddique, M.A. (2021). Female CEO succession and audit fees: Evidence from China. Managerial Auditing Journal, 36(7), 1021–1048. https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2020-2591

Hambrick, D.C., & Mason, P.A. (1984). Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. Academy of Management Review, 9(2), 193–206. https://doi.org/10.5465/amr.1984.4277628

Hay, D. (2013). Further evidence from meta-analysis of audit fee research. International Journal of Auditing, 17(2), 162–176. https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00462.x

Hay, D.C., Knechel, W.R., & Wong, N. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. Contemporary Accounting Research, 23(1), 141–191. https://doi.org/10.1506/4XR4-KT5V-E8CN-91GX

Hiebl, M.R.W. (2021). Sample selection in systematic literature reviews of management research. Organizational Research Methods, 26(2), 229–261. https://doi.org/10.1177/1094428120986851

Hrazdil, K., Novak, J., Rogo, R., Wiedman, C., & Zhang, R. (2020). Measuring executive personality using machine-learning algorithms: A new approach and audit fee-based validation tests. Journal of Business Finance & Accounting, 47(3-4), 519–544. https://doi.org/10.1111/jbfa.12441

Hsieh, T.-S., Kim, J.-B., Wang, R.R., & Wang, Z. (2020). Seeing is believing? Executives' facial trustworthiness, auditor tenure, and audit fees. Journal of Accounting and Economics, 69(1), 101249. https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2019.101249

Jensen, M.C., & Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. Journal of Financial Economics, 3(4), 305–360. https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X

Li, H., No, W.G., & Boritz, J.E. (2020). Are external auditors concerned about cyber incidents?

Evidence from audit fees. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 39(1), 151–171. https://doi.org/10.2308/ajpt-52593

Li, X., Chen, X., Qi, B., & Tian, G. (2020). Employee quality and audit fee: Evidence from China. Accounting & Finance, 60(4), 3999–4036. https://doi.org/10.1111/acfi.12676

Liu, X., Lobo, G.J., & Yu, H.-C. (2021). Is audit committee equity compensation related to audit fees? The Accounting Review, 96(2), 299–326. https://doi.org/10.2308/TAR-2018-0613

Liu, Y. (2021). Investor protection and audit fees: Evidence from the E-interaction platform in China. Accounting and Business Research, 51(3), 267–298. https://doi.org/10.1080/00014788.2020.1836820

Massaro, M., Dumay, J., & Guthrie, J. (2016). On the shoulders of giants: Undertaking a structured literature review in accounting. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 29(5), 767–801. https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2015-1939

Nekhili, M., Gull, A.A., Chtioui, T., & Radhouane, I. (2020). Gender-diverse boards and audit fees: What difference does gender quota legislation make? Journal of Business Finance & Accounting, 47(1-2), 52–99. https://doi.org/10.1111/jbfa.12418

Page, M.J., McKenzie, J.E., Bossuyt, P.M., et al. (2021). The PRISMA 2020 statement: An updated guideline for reporting systematic reviews. BMJ, 372, n71. https://doi.org/10.1136/bmj.n71

Sangchan, P., Habib, A., Jiang, H., & Bhuiyan, M.B.U. (2020). Fair value exposure, changes in fair value and audit fees: Evidence from the Australian real estate industry. Australian Accounting Review, 30(3), 206–225. https://doi.org/10.1111/auar.12293

Sellami, Y.M., & Cherif, I. (2020). Female audit committee directorship and audit fees. Managerial Auditing Journal, 35(3), 398–428. https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2018-1945

Simunic, D.A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. Journal of Accounting Research, 18(1), 161–190. https://doi.org/10.2307/2490397

Spence, M. (1973). Job market signaling. Quarterly Journal of Economics, 87(3), 355–374. https://doi.org/10.2307/1882010

Wang, F., Xu, L., Guo, F., & Zhang, J. (2020). Loan guarantees, corporate social responsibility disclosure and audit fees: Evidence from China. Journal of Business Ethics, 163(3), 519–542. https://doi.org/10.1007/s10551-018-4052-5

Wang, L., Chen, X., Li, X., & Tian, G. (2021). MD&A readability, auditor characteristics, and audit fees. Accounting & Finance, 61(3), 4055–4082. https://doi.org/10.1111/acfi.12681

Williamson, O.E. (1985). The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational

Contracting. Free Press.

Xu, Q., Fernando, G., Tam, K., & Zhang, W. (2020). Financial report readability and audit fees: A simultaneous equation approach. Managerial Auditing Journal, 35(3), 399–429. https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2018-1940

Zhang, S., & Guo, R. (2025). Accounting firm reputation loss and audit fees: A quasi-natural experiment based on the employee whistleblowing incident. Cogent Business & Management, 12(1), 2311445. https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2311445