

## PENGARUH *GOVERNANCE STRUCTURE* DAN FUNGSI *INTERNAL CONTROL* TERHADAP *FEE* AUDIT EKSTERNAL PADA PERUSAHAAN PUBLIK DI INDONESIA

Reza Wibowo, Abdul Rohman<sup>1</sup>

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl.Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

### ABSTRACT

*The purpose of this study is to examine the influence of the characteristics of governance structure (board of commissioners, audit committee, and concentration of ownership) and internal control function on external audit fees. The existence of the board of commissioners, audit committee, and concentration of ownership as a mechanism of checks and balance and internal control function as a internal control mechanism is expected to reduce control risk, so that lower external audit fees can be achieved.*

*This study uses secondary data from financial statements and annual reports of manufacturing companies which listed on Bursa Efek Indonesia in 2009-2011. This study uses purposive sampling method and uses multiple linier regression as the analysis instrument. Before being conducted the regression test, it is examined by using the classical assumption test.*

*The result of this study indicate that the independence board of commissioners, the independence audit committee, the meeting intensity of audit committee, and the internal audit function did not influence the external audit fees. The meeting intensity of the board of commissioners and the concentration of ownership have significant positive relationship on the external audit fees. It means that the board of commissioners who held frequent meetings and the existence of concentrated ownership will demand a high quality audit from external auditors, resulting in higher audit fees. While the size of board of commissioners and the size of audit committee have significant negative relationship on the external audit fees. It means that board of commissioners that are small, will be more effective in checks and balances the financial reporting, and will be more support the external audit function, so that there is will increase audit scope activity, that will increase audit fees. While the audit committee that ara large will increase the quality of financial reporting which leads to lower external audit fees.*

*Keywords :* Board of commissioners, audit committee, concentration of ownership, internal audit, audit fees.

### PENDAHULUAN

. Bisnis perusahaan biasanya dibentuk untuk menghasilkan barang atau jasa yang diperlukan masyarakat. Tujuan itu menjadi tujuan utama perusahaan yang terpenting. Selain itu perusahaan harus menghasilkan profit dengan cara yang benar untuk kepentingan *stakeholder* maupun *shareholder* yang disebut tanggung jawab perusahaan terhadap lingkungan perusahaan. Perusahaan memberikan informasi tersebut terhadap lingkungan perusahaan dalam bentuk pelaporan keuangan, *corporate governance*, dan *internal control*.

*Financial Statement* atau Laporan Keuangan adalah cerminan dari kondisi perusahaan karena memuat informasi mengenai laporan kinerja manajemen, laporan arus kas, dan laporan posisi keuangan. Laporan keuangan juga menunjukkan kinerja dari manajemen dan merupakan

---

<sup>1</sup>Reza Wibowo, Abdul Rohman

sumber dalam mengevaluasi kinerja manajemen. Dengan adanya penilaian kinerja manajemen tersebut mendorong timbulnya perilaku menyimpang dari pihak manajemen.

Salah satu bentuk perilaku menyimpang dari pihak manajemen adalah manajemen laba. Manajemen laba merupakan tindakan manajemen untuk memilih kebijakan akuntansi dari suatu standar tertentu dengan tujuan untuk memaksimalkan kesejahteraan atau nilai perusahaan. Tindakan manajemen laba telah menimbulkan beberapa kasus skandal pelaporan akuntansi dalam dunia bisnis, antara lain Enron, Merck, World Com dan mayoritas perusahaan lain di Amerika Serikat. Selain itu, di Indonesia juga terjadi hal serupa, seperti PT. Lippo Tbk dan PT. Kimia Farma Tbk juga melibatkan pelaporan keuangan (*financial reporting*) yang berawal dari terdaksi adanya manipulasi (Gideon, 2005).

Dari contoh kasus di atas maka dapat ditarik pertanyaan bagaimana peran dari keefektifan *corporate governance* dan *internal control* sebagai variabel dalam hal memonitoring manajemen perusahaan. Selain itu, laporan keuangan juga perlu diaudit oleh auditor eksternal untuk meningkatkan kepercayaan bagi lingkungan perusahaan. Dalam proses tersebut maka perusahaan perlu mengeluarkan biaya audit yang disebut *fee audit*. Peran *corporate governance* dan *internal control* sebagai salah satu bentuk keandalan pelaporan keuangan perusahaan tentunya juga akan mempengaruhi besar kecilnya *fee audit* yang akan dibayarkan.

Sejumlah penelitian yang dominan menggunakan data dari US, UK, dan Australia telah menginvestigasikan hubungan antara mekanisme tata kelola perusahaan dengan pelaporan keuangan. Selanjutnya, menggunakan data dari US, Beasley (1996), Dechow *et al.* (1996) dan Jiambalvo (1996) menemukan adanya hubungan negatif antara mekanisme tata kelola perusahaan yang efektif dengan keputusan pelaporan keuangan. Tidak lama kemudian, Carcello *et al.* (2002) dan Abbott *et al.* (2003) menunjukkan bahwa perusahaan dengan struktur *governance* yang kuat menimbulkan permintaan kualitas audit yang lebih baik dan juga membayar *fee audit* yang lebih tinggi.

Sarbanes – Oxley Act of 2002 mulai berlaku pada 30 Juli 2002 seiring dengan meningkatnya perhatian para investor terhadap integritas dalam pelaporan keuangan perusahaan. Pengungkapan yang diwajibkan dalam SOX 2002 sebagian besar terkait dengan pengendalian internal (Yan Zhang, 2007). Pengendalian internal sangat penting bagi kelangsungan hidup perusahaan di masa yang akan datang. Heather (2000) menyatakan bahwa laporan manajemen terkait dengan pengendalian internal (*Management Reports on Internal Control-MIRC*) sangat berguna untuk meningkatkan pengendalian terhadap perusahaan serta dapat menyediakan informasi yang berguna bagi investor dalam pengambilan keputusan.

Goodwin-Stewart dan Kent (2006) menemukan bahwa terdapat hubungan antara audit internal dan *fee audit*. Berdasarkan data tahun 2000, mereka menemukan adanya hubungan yang signifikan antara audit internal dengan *fee audit*. Francis dalam Goodwin-Stewart *et al.* (2006) menyatakan bahwa *fee audit* yang tinggi menunjukkan kualitas audit yang lebih baik. Namun demikian, dengan mempertimbangkan berbagai faktor seperti adanya kontrol tambahan dalam perusahaan dapat menyebabkan pembayaran *fee audit* yang lebih rendah.

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris tentang pengaruh fungsi audit internal, ukuran komite audit, independensi komite audit, intensitas pertemuan komite audit, ukuran dewan komisaris, independensi dewan komisaris, intensitas pertemuan dewan komisaris, dan konsentrasi kepemilikan terhadap *fee audit* eksternal.

## KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Landasan teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah *agency theory* yang menyatakan bahwa adanya hubungan kerja antara pihak yang memberi wewenang (principal) yaitu investor dengan pihak yang menerima wewenang (agensi) yaitu manajer, dalam bentuk kontrak kerja sama yang disebut "*nexus of contract*". Principal adalah para pemegang saham dan agensi adalah manajer.

Teori keagenan pertama kali dikenalkan oleh Jensen dan Meckling pada tahun 1976. Dalam teori keagenan diasumsikan bahwa masing – masing pihak bertindak atas kepentingannya sendiri. Principal sebagai pemberi wewenang berusaha untuk meningkatkan keuntungan sebanyak – banyaknya, agar dengan begitu pembagian dividen akan semakin besar. Sedangkan agen sebagai

pihak yang diberi wewenang, dalam hal ini adalah manajer akan berusaha untuk meningkatkan laba agar dividen yang dibagikan kepada principal akan semakin besar dan kompensasi dari principal kepada agen juga akan semakin besar.

Perbedaan kepentingan antara principal (pemegang saham) dan agen (manajer) dapat menimbulkan suatu informasi asymmetri (kesenjangan informasi). Masing – masing pihak berusaha memperbesar keuntungan bagi diri sendiri. Manajer dalam hal ini dapat melakukan tindakan kecurangan (*fraud*) untuk memanipulasi laba, agar kompensasi ekonomi yang diberikan oleh principal semakin besar. Tindakan – tindakan seperti memanipulasi laba inilah yang menjadi pentingnya adanya pengendalian internal dan struktur tata kelola perusahaan (*governance structure*).

### **Pengaruh Dewan Komisaris terhadap *Fee* Audit Eksternal**

Dewan komisaris mempunyai tanggung jawab utama dalam mengawasi proses pelaporan keuangan perusahaan. Mereka juga harus memperhatikan penerapan *corporate governance* untuk meyakinkan bahwa organisasi mempunyai praktik akuntansi dan manajemen yang baik.

Menurut Dechow *et al.*(1996) Dewan komisaris yang independen akan melakukan pengawasan yang lebih unggul sehingga reliabilitas dan validitas pelaporan keuangan yang lebih baik dapat dicapai. Dan hasilnya akan mengurangi penaksiran risiko yang dilakukan oleh auditor dan menuju pada pembayaran *fee* audit yang lebih rendah.

**H1a = Dewan komisaris yang lebih independen membayar *fee* audit eksternal yang lebih rendah.**

Ukuran dewan komisaris memegang peranan penting untuk memonitor dan mengontrol manajer (Jansen 1993; Lipton and Lorsch 1992). Lipton dan Lorsch (1992) dan Jensen (1993) berpendapat bahwa, karena kesulitan dalam mengorganisasikan dan mengkoordinasikan banyaknya dewan, maka ukuran dewan komisaris berhubungan negatif terhadap kemampuan dewan komisaris dalam hal memberikan masukan untuk strategi dan rencana jangka panjang. Jika dewan komisaris yang berjumlah banyak kurang efektif dalam hal pengawasan laporan keuangan (Beasley, 1996), maka eksternal auditor menaksir pengendalian lingkungan sangat lemah, sehingga waktu audit lebih lama dan berakibat pada tingginya *fee* audit eksternal.

**H1b = Dewan komisaris yang mempunyai sedikit anggota membayar *fee* audit eksternal yang lebih rendah.**

Intensitas aktivitas dewan komisaris adalah untuk memberikan kontribusi dalam keefektifan fungsi pengawasan dalam proses laporan keuangan. Conger *et al.* (1998) dan Vafeas (1999) dalam Yatim *et al.* (2006) berpendapat bahwa frekuensi pertemuan dewan komisaris dapat meningkatkan efektivitas dewan komisaris. Dewan komisaris yang rajin akan berhubungan negatif dengan *fee* audit eksternal.

**H1c = Dewan komisaris yang lebih sering mengadakan rapat membayar *fee* audit eksternal yang lebih rendah.**

### **Pengaruh Komite Audit terhadap *Fee* Audit Eksternal**

*The Blue Ribbon Committee* (1999) merekomendasikan bahwa komite audit yang lebih independen, memiliki anggota lebih banyak, dan sering mengadakan rapat diharapkan akan meningkatkan pengawasan komite audit terhadap proses pelaporan keuangan. Penelitian ini menguji apakah perusahaan yang memiliki komite audit sesuai dengan yang direkomendasikan oleh *The Blue Ribbon Company* akan dihubungkan dengan kualitas pelaporan keuangan yang tinggi, yang berakibat pada rendahnya penilaian auditor terhadap risiko pengendalian, sehingga *fee* audit eksternal yang rendah dapat tercapai.

Komite audit yang independen akan lebih baik dalam hal perlindungan reliabilitas proses akuntansi dan memajukan objektivitas dari komite audit. Hal ini akan memperkuat pengendalian internal dan mengarah kepada berkurangnya risiko pengendalian. Oleh karena itu pengujian substantif dapat dikurangi sehingga diharapkan dapat memperkecil *fee* audit.

**H2a = Komite audit yang lebih independen membayar *fee* audit eksternal yang lebih rendah.**

Braoitta (2000) dalam Yatim *et al.* (2006) menyatakan bahwa rekomendasi jumlah komite audit konsisten dengan keinginan untuk meningkatkan status organisasi komite audit. Sesuai dengan rekomendasi dari The Blue Ribbon Company (1999), penelitian ini berpendapat bahwa komite audit yang lebih besar akan meningkatkan kualitas laporan keuangan yang berakibat pada rendahnya *fee* audit eksternal.

**H2b = Komite audit yang mempunyai banyak anggota membayar *fee* audit eksternal yang lebih rendah.**

Penelitian sebelumnya juga menyarankan bahwa komite audit yang lebih sering bertemu dapat mengurangi timbulnya masalah pelaporan keuangan. Dengan mengadakan pertemuan dan berkomunikasi lebih sering dengan eksternal auditor, komite audit dapat memperingatkan auditor pada masalah tertentu yang membutuhkan perhatian lebih dari auditor (Raghunandan *et al.*, 1998). Konsisten dengan pendekatan berbasis risiko atas jasa audit maka komite audit yang lebih sering bertemu diharapkan akan mengurangi masalah pelaporan keuangan yang mengarah kepada *fee* audit eksternal yang lebih rendah.

Secara keseluruhan, struktur komite audit yang sesuai dengan rekomendasi The Blue Ribbon Committee (1999) akan memperkuat efektivitas komite audit dalam fungsi pengawasan. Hal ini akan mengurangi pengujian substantif yang mengarah kepada *fee* audit eksternal yang lebih rendah.

**H2c = Komite audit yang lebih sering bertemu membayar *fee* audit eksternal yang lebih rendah.**

### **Pengaruh Konsentrasi Kepemilikan terhadap *Fee* Audit Eksternal**

Konsentrasi kepemilikan adalah ukuran dari adanya pemegang saham besar di sebuah perusahaan. Pemegang saham besar memiliki insentif yang lebih besar untuk memantau manajemen, karena biaya yang berkaitan dengan manajemen monitoring lebih kecil dari manfaat yang diharapkan dari kepemilikan saham besar di perusahaan.

Pemegang saham yang lebih besar diakui oleh pemegang saham minoritas sebagai sinyal pemantauan lingkungan perusahaan yang lebih baik. Argumentasi ini konsisten dengan pandangan bahwa konsentrasi kepemilikan adalah salah satu atribut pemantauan *good governance* (Stiglitz, 1985; Bennedsen; 2000 dan Dempsey, *et al.* dalam Rahnamay dan Nabavi, 2010). Dapat disimpulkan bahwa konsentrasi kepemilikan akan memperkecil kemungkinan adanya tindak kecurangan pada pelaporan keuangan yang menyebabkan *fee* audit akan semakin rendah.

**H3 = Keberadaan konsentrasi kepemilikan mempengaruhi pembayaran *fee* audit eksternal yang lebih rendah.**

### **Pengaruh Fungsi Audit Internal terhadap *Fee* Audit Eksternal**

Profesi auditor internal mengalami perubahan dari waktu ke waktu. Auditor internal bertugas meneliti dan mengevaluasi suatu system akuntansi serta menilai kebijakan dan program kebijakan manajemen yang dilaksanakan. Keberadaan audit internal diharapkan dapat memberikan nilai tambah bagi perusahaan sebagai fungsi yang independen dalam menciptakan sikap profesional dalam setiap aktivitasnya, sehingga mendorong pihak terkait untuk terus melakukan pengkajian terhadap profesi ini.

Menurut Felix (2001) faktor paling sederhana untuk menguji kualitas laporan keuangan adalah dengan melihat adanya keberadaan fungsi internal audit dalam perusahaan. Perusahaan yang memiliki fungsi internal audit akan dengan rela mengeluarkan *fee* audit yang lebih besar demi menjaga integritas serta kualitas laporan keuangan.

**H4 = Keberadaan fungsi audit internal mempengaruhi pembayaran *fee* audit eksternal yang lebih rendah.**

## METODE PENELITIAN

### Variabel Penelitian

Penelitian ini meneliti pengaruh *governance structure* dan fungsi *internal control* terhadap *fee* audit eksternal pada perusahaan publik di Indonesia. Dalam penelitian ini, variabel dependen yang digunakan adalah *fee* audit eksternal sedangkan variabel independennya terdiri dari struktur dewan komisaris, struktur komite audit, kepemilikan yang terkonsentrasi, dan fungsi audit internal. Selain itu ditambahkan juga variabel kontrol sebagai pengontrol variabel independen untuk dapat menjelaskan keberadaan variabel dependen serta untuk menghindari adanya unsur bias hasil penelitian dibandingkan dengan penelitian – penelitian yang tidak menggunakan variabel kontrol, yang terdiri dari ukuran perusahaan, anak perusahaan, rasio utang atas aktiva, rasio persediaan dan piutang atas aktiva perusahaan, *current ratio*, *return of assets*, dan Kantor Akuntan Publik.

### Variabel *Fee* Audit Eksternal

Karena pengungkapan data tentang *fee* audit di Indonesia masih berupa *voluntary disclosures*, sehingga banyak perusahaan yang belum mencantumkan data *fee* audit di dalam *annual report*. Maka dari itu, data tentang *fee* audit diprosikan dengan akun *professional fees* yang terdapat dalam laporan keuangan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (Widiasari, 2009). Variabel akan diukur dengan menggunakan logaritma natural dari akun *professional fees*.

### Variabel Dewan Komisaris

Dewan komisaris adalah dewan yang bertugas untuk melakukan pengawasan dan memberikan nasihat kepada direktur. Hay, *et al.* (2008) menyatakan bahwa komisaris independen dipandang dapat melakukan pengawasan secara signifikan terhadap kegiatan dan pengendalian dalam perusahaan sehingga memerlukan informasi yang independen yang berasal dari auditor eksternal. Variabel dihitung dengan ketentuan yaitu jumlah komisaris independen, jumlah anggota dewan komisaris, dan frekuensi pertemuan untuk mengadakan rapat (Yatim *et al.* 2006).

### Variabel Komite Audit

Komite audit adalah sekumpulan orang yang dipilih dari anggota dewan komisaris yang bertugas untuk mengawasi proses dan pengungkapan pelaporan keuangan. Tanggung jawab dari komite audit adalah melakukan pengawasan pada pelaporan keuangan dan pengendalian internal. Selain itu, komite audit juga bertanggung jawab sebagai penengah antara auditor eksternal dan internal (Hay, 2008). Variabel dihitung dengan tiga ketentuan yaitu, jumlah komite audit yang independen, jumlah anggota komite audit, dan frekuensi pertemuan untuk mengadakan rapat (Yatim *et al.* 2006).

### Variabel Konsentrasi Kepemilikan

Konsentrasi kepemilikan adalah keadaan di mana sebagian besar saham dimiliki oleh sebagian kecil individu atau kelompok sehingga mereka mempunyai jumlah saham yang relatif dominan (Isnanta, 2008). Variabel ini diukur dengan persentase jumlah kepemilikan saham terbesar oleh individu atau kelompok (Widiasari, 2009).

### Variabel Fungsi Audit Internal

Pengendalian internal adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini: (a) keandalan pelaporan keuangan, (b) efektivitas dan efisiensi operasi dan (c) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Felix (2001) berpendapat bahwa keberadaan fungsi internal audit dalam perusahaan dipandang dapat membantu auditor eksternal dalam pelaksanaan tugas audit. Variabel internal audit menggunakan skala nominal, yaitu angka 1 untuk mengindikasikan adanya fungsi internal audit serta angka 0 untuk mengindikasikan tidak adanya fungsi internal audit.

### Variabel Kontrol

Ukuran perusahaan diukur dengan jumlah seluruh aktiva perusahaan. Anak perusahaan diukur dengan jumlah anak perusahaan baik di dalam negeri maupun di luar negeri. Rasio utang atas aktiva dengan membagi jumlah utang perusahaan dengan jumlah aktiva perusahaan. Rasio persediaan dan piutang atas aktiva dihitung dengan membagi jumlah persediaan dan piutang perusahaan dengan jumlah aktiva perusahaan. *Current ratio* dihitung dengan membagi jumlah aktiva lancar dengan jumlah kewajiban lancar perusahaan. ROA dihitung dengan membagi jumlah pendapatan operasional dengan jumlah aktiva perusahaan. KAP diukur dengan menggunakan skala nominal, yaitu angka 1 untuk mengindikasikan Kantor Akuntan Publik yang termasuk dalam Big 4 dan angka 0 untuk Kantor Akuntan Publik selain Big 4.

### Penentuan Sampel

Metode pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling* dengan tujuan untuk mendapatkan sampel yang *representative* sesuai dengan kriteria yang ditentukan. Kriteria tersebut antara lain :

1. Peraturan mengenai pengendalian internal dan *corporate governance* pada perusahaan manufaktur tidak serumit perusahaan lain (perusahaan keuangan dan perbankan).
2. Saham perusahaan manufaktur yang telah terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2009 - 2011.
3. Perusahaan menerbitkan *annual report* yang disertakan laporan keuangan yang telah diaudit.
4. Perusahaan tidak mengalami *delisting* selama periode pengamatan.

### Metode Analisis

Dikarenakan variabel independennya lebih dari satu, maka pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan analisis Regresi Berganda (*Multiple Regression*). Analisis ini digunakan untuk menentukan hubungan antara *fee* audit dengan variabel – variabel independen. Persamaan regresinya adalah sebagai berikut :

- a. Model regresi tanpa variabel kontrol :

$$\text{LAF} = b_0 + b_1 (\text{BoardIndependence}) + b_2 (\text{BoardSize}) + b_3 (\text{BoardMeet}) + b_4 (\text{KK}) + b_5 (\text{ACIndependence}) + b_6 (\text{ACSize}) + b_7 (\text{ACMeet}) + b_8 (\text{IA}) + e$$

- b. Model regresi dengan menggunakan variabel kontrol :

$$\text{LAF} = b_0 + b_1 (\text{BoardIndependence}) + b_2 (\text{BoardSize}) + b_3 (\text{BoardMeet}) + b_4 (\text{KK}) + b_5 (\text{ACIndependence}) + b_6 (\text{ACSize}) + b_7 (\text{ACMeet}) + b_8 (\text{IA}) + b_9 (\text{SIZE}) + b_{10} (\text{SUBS}) + b_{11} (\text{LEV}) + b_{12} (\text{CRT}) + b_{13} (\text{REC}) + b_{14} (\text{INV}) + b_{15} (\text{ROA}) + b_{16} (\text{BIG4}) + e$$

Keterangan :

LAF	: logaritma natural dari <i>fee</i> audit
SIZE	: logaritma natural dari total aktiva
SUBS	: akar pangkat dua dari jumlah anak perusahaan
LEV	: rasio hutang atas aktiva perusahaan
REC	: rasio piutang atas aktiva perusahaan
INV	: rasio persediaan terhadap total asset
ROA	: <i>Return of Assets</i>
BIG4	: KAP Big 4

BoardIndependence : jumlah komisaris independen dalam dewan komisaris  
 Boardsize : jumlah anggota dewan komisaris  
 BoardMeet : jumlah rapat yang diadakan dewan komisaris per periode  
 KK : konsentrasi kepemilikan  
 CRT : *current ratio*  
 ACIndependence: jumlah komisaris independen dalam komite audit  
 ACSize : jumlah anggota komite audit  
 ACMeet : jumlah rapat yang diadakan komite audit per periode  
 IA : keberadaan fungsi internal auditor

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Sampel Penelitian

Sampel dalam penelitian ini adalah perusahaan-perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI selama tahun 2009 sampai tahun 2011. Jumlah sampel dalam penelitian yang diperoleh sebanyak 21 perusahaan, sehingga observasi secara keseluruhan sejak tahun 2009-2011 diperoleh sebanyak 63 perusahaan sampel.

**Tabel 1**  
**Metode Pengambilan Sampel**

<i>Keterangan</i>	<i>Jumlah</i>
Perusahaan manufaktur yang terdaftar selama periode 2009-2011	131
Perusahaan yang tidak menerbitkan laporan tahunan	(47)
Perusahaan yang tidak memiliki kelengkapan data	(63)
Data perusahaan yang dapat dianalisis	21
Perusahaan yang terpilih menjadi sampel selama periode 2009-2011	63

Penelitian menggunakan variabel terikat *fee* audit, variabel bebas yaitu : struktur dewan komisaris, struktur komite audit, konsentrasi kepemilikan, fungsi audit internal, dan variabel kontrol yaitu : ukuran perusahaan, anak perusahaan, rasio utang atas aktiva, rasio persediaan dan piutang atas aktiva, *return of assets*, *current ratio*, dan KAP.

**Tabel 2**  
**Statistik Deskriptif**

Variabel	Nilai Minimum	Nilai Maximum	Nilai Mean	Standar Deviasi
Dewan Komisaris Independen	1	5	2,21	1,03
Anggota Dewan Komisaris	2	11	5,27	2,32
Rapat Dewan Komisaris	1	14	4,68	2,87
Komite Audit Independen	1	1	1,00	0,00
Anggota Komite Audit	3	4	3,11	0,32
Rapat Komite Audit	1	12	6,13	3,20
Ukuran Perusahaan	24,97	32,66	28,72	1,74
Anak Perusahaan	0,00	5,29	2,08	1,60
Rasio Utang atas Aktiva	0,02	0,90	0,35	0,23
<i>Return Of Assets (%)</i>	0,25	41,55	11,10	8,61

Rasio Piutang atas Aktiva	0,03	0,44	0,15	0,07
Rasio Persediaan atas Aktiva	0,03	0,54	0,18	0,13
Kantor Akuntan Publik	0	1	0,57	0,50
<i>Current Ratio</i>	,48	9,46	2,32	1,67
Audit Internal	1	1	1,00	0,00
Konsentrasi Kepemilikan (%)	26,01	98,18	54,32	20,14
<i>Fee Audit</i> (logaritma natural)	18,12	26,70	21,73	2,29

Sumber : Data sekunder yang diolah, 2012

### Pembahasan Hasil Penelitian

Perhitungan statistik dalam analisis regresi linier berganda yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan bantuan program komputer *SPSS for Windows* versi 17.0 dengan tingkat signifikan  $\alpha = 5\%$ . Hasil pengolahan data dengan menggunakan program SPSS diringkas dalam tabel 3 dan 4.

**Tabel 3**  
**Hasil Analisis Regresi Linier Berganda tanpa Variabel Kontrol**

Variabel	Beta	t	Sig.
BoardIndependence	0,35	1,48	0,14
BoardSize	0,20	0,78	0,44
BoardMeet	0,17	0,97	0,39
ACSize	-0,24	-1,42	0,16
ACMeet	0,14	0,91	0,37
KK (%)	0,09	0,65	0,52
F		3,30	0,007
R <sup>2</sup>	0,26		
R <sup>2</sup> Adjusted	0,182		

Sumber : Data sekunder yang diolah, 2012

**Tabel 4**  
**Hasil Analisis Regresi Linier Berganda dengan Variabel Kontrol**

Variabel	Beta	t	Sig.
BoardIndependence	0,41	1,9	0,06
BoardSize	-0,74	-2,6	0,01
BoardMeet	0,34	2,12	0,04
ACSize	-0,38	-2,53	0,01
ACMeet	0,09	0,57	0,57
SIZE	0,89	3,67	0,001
SUBS	0,08	0,40	0,69
LEV	0,14	1,14	0,26
ROA (%)	-0,13	-0,74	0,46
REC	0,09	0,72	0,48
INV	-0,004	-0,03	0,97
BIG4	0,43	3,02	0,004
CRT	0,15	1,12	0,27

KK (%)	0,30	2,09	0,04
F		4,50	0,00
R <sup>2</sup>	0,56		
R <sup>2</sup> Adjusted	0,442		

Sumber : Data sekunder yang diolah, 2012

### 1. Pengujian Hipotesis 1

Berdasarkan tabel 3 diketahui bahwa ukuran dewan komisaris, independensi dewan komisaris, dan intensitas pertemuan dewan komisaris tidak mempunyai pengaruh signifikan terhadap *fee* audit eksternal. Namun demikian, berdasarkan tabel 4 dengan ditambahkan variabel kontrol dalam analisis, ukuran dewan komisaris berpengaruh negatif signifikan terhadap *fee* audit eksternal dengan tingkat signifikansi 0,01 dibawah 0,05 dan intensitas pertemuan dewan komisaris berpengaruh positif signifikan terhadap *fee* audit eksternal dengan tingkat signifikansi 0,04 dibawah 0,05 sedangkan independensi dewan komisaris tidak berpengaruh secara positif terhadap *fee* audit eksternal dengan tingkat signifikansi 0,06 diatas 0,05. Dengan melihat dari sudut pandang berbasis resiko atas jasa audit, maka hasil penelitian tidak mendukung hipotesis yang diajukan, karena tidak ditemukan adanya hubungan negatif signifikan antara variabel struktur *governance* dengan *fee* audit eksternal.

Dari hasil diatas dapat disimpulkan bahwa dengan adanya kontrol tambahan, semakin kecil ukuran dewan komisaris dan semakin sering dewan komisaris mengadakan rapat mengarah pada pembayaran *fee* audit eksternal yang lebih tinggi. Ukuran dewan komisaris yang kecil dan sering mengadakan rapat akan lebih mudah diorganisasikan dan lebih peduli serta lebih mendukung fungsi audit eksternal. Sedikitnya jumlah anggota dewan komisaris, diperlukan penilaian ekstra dari eksternal auditor yang lebih ahli dan berpengalaman, sehingga mengarah pada peningkatan *fee* audit. Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan Beasley (1996) yang menunjukkan bahwa dewan komisaris yang berukuran kecil akan lebih efektif dalam hal pengawasan laporan keuangan, sehingga eksternal auditor menaksir pengendalian lingkungan sangat kuat yang mengarah pada waktu audit yang lebih cepat dan berakibat pada pembayaran *fee* audit yang lebih rendah. Di samping itu, independensi dewan komisaris tidak mempengaruhi pembayaran *fee* audit eksternal yang disebabkan dewan komisaris independen yang merupakan bagian dari komisaris perseroan tidak melakukan fungsi pengawasan secara baik terhadap manajemen. Sehingga kemungkinan manipulasi dalam menyajikan laporan keuangan yang mungkin dilakukan manajemen tidak dapat dikendalikan oleh jumlah anggota dewan komisaris independen yang semakin besar.

Namun demikian, hasil penelitian mendukung penelitian yang dilakukan Carcello *et al.* (2002) yang menyatakan bahwa intensitas pertemuan dewan komisaris berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fee* audit eksternal. Dewan komisaris yang sering mengadakan rapat akan lebih peduli dan lebih mendukung fungsi audit eksternal. Dengan demikian, maka akan ada penambahan lingkup kerja audit yang akan meningkatkan *fee* audit eksternal.

### 2. Pengujian Hipotesis 2

Berdasarkan tabel 3 diketahui bahwa ukuran komite audit, intensitas pertemuan komite audit, dan independensi komite audit tidak mempunyai pengaruh signifikan terhadap *fee* audit eksternal. Namun demikian, berdasarkan tabel 4 dengan ditambahkan variabel kontrol dalam analisis, ukuran komite audit berpengaruh negatif signifikan terhadap *fee* audit eksternal dengan tingkat signifikansi 0,01 dibawah 0,05 dan intensitas pertemuan komite audit tidak berpengaruh secara positif terhadap *fee* audit eksternal dengan tingkat signifikansi 0,57 diatas 0,05. Dalam proses pengujian analisis regresi independensi komite audit dikeluarkan dari analisis karena variabel ini dianggap tidak mempunyai pengaruh terhadap *fee* audit. Dengan melihat dari sudut pandang berbasis resiko atas jasa audit, maka hasil penelitian tidak mendukung hipotesis yang diajukan karena independensi komite audit dan intensitas pertemuan komite audit tidak mempunyai pengaruh terhadap *fee* audit eksternal. Namun demikian, ukuran komite audit berhubungan negatif signifikan terhadap *fee* audit eksternal yang menjelaskan bahwa jumlah komite audit yang lebih besar mempengaruhi pembayaran *fee* audit eksternal yang lebih rendah.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa intensitas pertemuan komite audit tidak berpengaruh secara positif terhadap *fee* audit eksternal. Huang (2004) menyatakan bahwa tidak ada pengaruh yang signifikan antara kualitas audit dengan intensitas pertemuan komite audit maupun ukuran komite audit. Kualitas audit hanya dipengaruhi oleh keahlian (*expertise*) komite audit. Dengan demikian maka intensitas pertemuan komite audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit sehingga tidak berpengaruh pula terhadap *fee* audit eksternal. Hasil ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan Raghunandan *et al.* (1998) bahwa dengan mengadakan pertemuan dan berkomunikasi lebih sering, komite audit dapat memperingatkan auditor pada masalah tertentu yang membutuhkan perhatian lebih dari auditor. Komite audit yang lebih sering bertemu diharapkan akan mengurangi masalah pelaporan keuangan yang mengarah kepada *fee* audit yang lebih rendah.

Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa independensi komite audit tidak berpengaruh pada *fee* audit eksternal dikarenakan hampir keseluruhan perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia menetapkan hanya satu dewan komisaris independen yang berada dalam komite audit dan menjabat sebagai ketua komite audit. Hal ini disebabkan adanya surat edaran dari Bursa Efek Indonesia perihal keanggotaan komite audit yang mengatur bahwa anggota komite audit yang berasal dari komisaris maksimum hanya satu orang dan harus merupakan komisaris independen perusahaan, sehingga tidak terdapat variasi.

Namun demikian, hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan Braoitta (2000) yang menyatakan bahwa rekomendasi jumlah komite audit konsisten dengan keinginan untuk meningkatkan status organisasi komite audit, dan sesuai dengan rekomendasi dari The Blue Ribbon Company (1999) yang berpendapat bahwa komite audit yang lebih besar akan meningkatkan kualitas laporan keuangan yang berakibat pada rendahnya *fee* audit.

### 3. Pengujian Hipotesis 3

Berdasarkan tabel 3 diketahui bahwa konsentrasi kepemilikan tidak mempunyai pengaruh signifikan terhadap *fee* audit eksternal. Namun demikian, berdasarkan tabel 4 dengan ditambahkan variabel kontrol dalam analisis, konsentrasi kepemilikan berpengaruh positif signifikan terhadap *fee* audit eksternal dengan tingkat signifikansi 0,04 dibawah 0,05. Dengan demikian hasil penelitian tidak mendukung hipotesis yang diajukan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa keberadaan konsentrasi kepemilikan mempengaruhi pembayaran *fee* audit yang lebih tinggi. Pemegang saham mayoritas akan menggunakan pengaruh yang mereka miliki untuk meningkatkan permintaan terhadap jasa audit eksternal sebagai akibat dari lemahnya pengawasan yang dilakukan oleh pihak internal perusahaan. Jensen (1993) menyatakan bahwa investor yang memiliki kepemilikan saham yang besar dalam perusahaan dan berpartisipasi dalam penentuan arah kebijakan perusahaan merupakan bagian penting dari *corporate governance* dan proses pengendalian internal yang efektif. Keberadaan konsentrasi kepemilikan tersebut lebih lanjut akan meningkatkan permintaan terhadap jasa audit eksternal yang dapat digunakan investor untuk memonitor investasinya.

### 4. Pengujian Hipotesis 4

Dalam proses pengujian analisis regresi, audit internal dikeluarkan dari analisis karena variabel ini dianggap tidak mempunyai pengaruh terhadap *fee* audit eksternal. Audit internal tidak mempunyai pengaruh terhadap *fee* audit dikarenakan hampir keseluruhan perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia telah mempunyai fungsi audit internal sebagai konsekuensi adanya regulasi bagi perusahaan – perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sehingga tidak terdapat variasi.

## KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

### Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian serta hasil analisis yang telah dilakukan pada bab sebelumnya, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut :

1. Ukuran dewan komisaris berpengaruh secara negatif signifikan terhadap *fee* audit eksternal sedangkan intensitas pertemuan dewan komisaris berhubungan positif terhadap *fee* audit eksternal. Dewan komisaris yang berukuran kecil akan lebih efektif dalam hal pengawasan laporan keuangan dan dewan komisaris yang sering mengadakan rapat akan lebih peduli dan lebih mendukung fungsi audit eksternal, sehingga akan ada penambahan lingkup kerja audit yang akan meningkatkan *fee* audit eksternal. Selain itu independensi dewan komisaris tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap *fee* audit eksternal karena dewan komisaris independen yang merupakan bagian dari komisaris perseroan tidak melakukan fungsi pengawasan secara baik terhadap manajemen.
2. Ukuran komite audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *fee* audit eksternal. Rekomendasi jumlah komite audit konsisten dengan keinginan untuk meningkatkan status organisasi komite audit. Komite audit yang lebih besar akan meningkatkan kualitas laporan keuangan yang berakibat pada rendahnya *fee* audit.
3. Intensitas pertemuan komite audit dan independensi komite audit tidak mempunyai pengaruh terhadap *fee* audit eksternal. Rapat yang dilakukan dewan komisaris tidak mempengaruhi kualitas audit, sehingga tidak mempengaruhi *fee* audit. Selain itu perusahaan – perusahaan publik yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia menetapkan hanya satu dewan komisaris independen yang berada dalam komite audit dan menjabat sebagai ketua komite audit, dikarenakan adanya surat edaran dari Bursa Efek Indonesia perihal keanggotaan komite audit yang mengatur bahwa anggota komite audit yang berasal dari komisaris maksimum hanya satu orang dan harus merupakan komisaris independen perusahaan, sehingga tidak terdapat variasi.
4. Keberadaan konsentrasi kepemilikan berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap *fee* audit eksternal. Pemegang saham mayoritas akan menggunakan pengaruh yang mereka miliki untuk meningkatkan permintaan terhadap jasa audit eksternal sebagai akibat dari lemahnya pengawasan yang dilakukan oleh pihak internal perusahaan, sehingga akan meningkatkan *fee* audit eksternal.
5. Keberadaan fungsi audit internal tidak berpengaruh terhadap *fee* audit eksternal. Hal tersebut disebabkan perusahaan – perusahaan publik telah memiliki fungsi audit internal sebagai persyaratan bagi perusahaan – perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia, sehingga tidak terdapat variasi dan menyebabkan fungsi audit internal tidak berpengaruh terhadap *fee* audit eksternal.

### Keterbatasan dan Saran

Kelemahan atau kekurangan yang ditemukan setelah dilakukan analisis dan interpretasi data adalah sebagai berikut:

1. Kesulitan dalam mengobservasi kualitas pengendalian internal perusahaan, maka dalam penelitian ini diterapkan penggunaan data keberadaan fungsi audit internal untuk memberikan nilai pada variabel IA sebagai proksi dari pengendalian internal.
2. Data tentang *fee* audit belum lengkap disebabkan banyak perusahaan yang belum mencantumkan data *fee* audit, sehingga dalam penelitian ini menggunakan akun *professional fee* yang memungkinkan adanya biaya – biaya lain seperti jasa konsultan keuangan.
3. Pengukuran variabel masih menggunakan jumlah data sehingga tidak terlalu akurat
4. Jumlah sampel hanya dari satu jenis industri saja (perusahaan manufaktur) mengingat banyak perusahaan yang tidak mencantumkan variabel yang diperlukan dalam penelitian.

Mengacu kepada beberapa keterbatasan yang ada, beberapa saran untuk penelitian mendatang disarankan untuk :

1. Mengembangkan suatu instrumen pengukuran untuk menghitung kualitas pengendalian internal perusahaan atas perusahaan – perusahaan publik di Indonesia, misalnya *discretionary accrual* atau jumlah anggota audit internal.
2. Menambahkan populasi perusahaan dari semua jenis kategori industri dengan tetap memperhatikan perbedaan pada faktor perbankan dan non perbankan.
3. Pengukuran variabel menggunakan persentase sehingga pengukuran lebih akurat

## REFERENSI

- Abbott, L. J., Parker, S., dan Peters, G.F. 2000. "The Effectiveness of Blue Ribbon Committee Recommendations in Mitigating Financial Misstatement: An Empirical Studi," *Working Paper*.
- Beasley, C., Defond, M., Jiambalvo, J., dan Subramaniam, K.R. 1996. "The Effect of Audit on the Quailty of Earnings Management," *Contemporary Accounting Reasearch*, 15 (Spring).
- Blue Ribbon Committee. 1999. *Report and Recommendations on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees*, The New York Stock Exchange and the National Association of Securities Dealers, New York, NY.
- Boediono, Gideon SB. 2005. Kualitas Laba: Studi Pengaruh Mekanisme Corporate Governance dan Dampak Manajemen Laba Dengan Menggunakan Analisis Jalur. *Seminar Nasional Akuntansi 8*.
- Cadbury Committee. 1992. *Report on the Financial Aspects of Corporate Governance*, Gee and Company Limited, London.
- Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.I., and Riley, R.A. 2002. "Board Characteristics and Audit Fees", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19 No. 3, pp. 365-384.
- Chtourou, S. M., Bedard, J., dan Courteau, L. 2001. "Corporate Governance and Earnings Management," *Working Paper*, April.
- Effendi , Arief. 2009. *The Power Of Good Corporate Governance*, Edisi Pertama, Salemba Empat, Jakarta.
- Eisenhardt , Kathleen M. 1989. "An Assessment and Review", *The Academy of Management Review*, Vol. 14, No. 1. (J an., 1989), pp. 57-74.
- Fama, E.F., and Jansen, M. 1983a. "Separation of ownership and control", *Journal of Law & Economics*, Vol. 26 No.2, pp. 301-326.
- Felix, William L., Audrey A. Gramling and Mario J. Maletta. 2001. "The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contirbution.
- FCGI. 2001. *Corporate Governance : Tata Kelola Perusahaan*. Jilid I. FCGI, Edisi ke-3.
- Ghozali, Imam, 2005, *Aplikasi Multivariate dengan Program SPSS*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Goodwin-Stewart, J. and Kent, P. n.d. "The relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit", *Accounting and Finance (in press)*.
- Halim, Yonathan. 2005. "Peranan Metode Lowballing Cost oleh Kantor Akuntan Publik di Surabaya." Skripsi, Universitas Kristen Petra Surabaya.
- Handoko, T. Hani. 1999. *Manajemen*. BPFE – Yogyakarta
- Hay, David., R. Knechel dan Helen Ling. 2008. "Evidence on the Impact of Internal Control and Corporate Governance on Audit Fees." *International Journal of Auditing*, No. 12, h. 9-24.

- Isnanta, Rudi. 2008. "Pengaruh Corporate Governance Dan Struktur Kepemilikan Terhadap Manajemen Laba Dan Kinerja Keuangan", *Skripsi Tidak Dipublikasikan*, Fakultas Ekonomi, Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta.
- Rahnamay dan Nabavi. 2010. "The Effect of Board Composition and Ownership Concentration on Earnings Management : Evidence from IRAN", *World Academy of Science , Engineering and technology* 66, 2010.
- Sakai, H., dan Asaoka, H. 2003. "The Japanese Corporate Governance System and Firm Performance: toward sustainable growth," *Working Paper*, Research Center for Policy and Economy Mitsubishi Research Institute, Inc.
- Simunic, D. and 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*, Vol. 15 No. 2, pp. 145-9.
- Solomon, J., dan Solomon, A. 2004. *Corporate Governance and Accountability*, Jhon Wiley & Sons, Ltd.
- Solomon, J.F., Solomon, A., dan Park, C. 2002. "The role of institutional investors in corporate governance reform in South Korea : Some empirical evidence," *Corporate Governance: An International Review*, 10 (3), July: 211-224.
- Stoner, James A.F. 1996. *Manajemen* (Terjemahan). Penerbit Erlangga. Jakarta.
- Toha, Akhmad. 2004. "Efektifitas Peranan Komite Audit Dalam Mewujudkan Good Corporate Governance Studi Kasus Pada PT. Bank Negara Indonesi (Persero) Tbk." *Kajian Ekonomi dan Keuangan*, Vol. 8, h. 17-41.
- Yatim, Puan., Pamela Kent and Peter Clarkson. 2006. "Governance Structures, Ethnicity, and Audit Fees of Malaysian Listed Firms".
- Widiasari, Esti. 2009. "Pengaruh Pengendalian Internal Perusahaan dan Struktur Corporate Governance Terhadap Fee Audit", *Skripsi S-1*, Universitas Diponegoro.
- Williams, Chuck. 2001. *Manajemen* (Terjemahan). Penerbit Salemba. Jakarta.
- Zulfiqar, Butt dan Hasan. 2009. "Corporate Governance and Earnings Management an Empirical Evidence From Pakistani Listed Companies", *European Journal of Scientific Research*, ISSN 1450- 216X Vol.26 No.4 (2009), pp 624-638, eurojournals Publishing, Inc, 2009, <http://www.eurojournals.com/ejsr.htm>.