

PENGARUH STRUKTUR GOVERNANCE DAN INTERNAL AUDIT TERHADAP FEE AUDIT EKSTERNAL PADA PERUSAHAAN-PERUSAHAAN MANUFAKTUR YANG LISTING DI BEI

Mohammad Al Hazmi
Sudarno¹

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 structur governance (board commissioner and audit committee) and intern audit on audit fees. The existence of structur governance (the board commissioner and the audit committee) and audit intern as a mechanism of checks and balances is expected to reduce control risk, so low external audit fees can be achieved.

This study uses secondary data from annual reports of manufacturing companies which listed on Bursa Efek Indonesia in 2007-2011. This study uses purposive sampling method and uses multiple linear regression as the analysis instrument. Before being conducted the regression test, it is examined by using the classical assumption tests.

The results of this study indicate that the independent commissioner, the meeting intensity of the board commissioner, the independency of the audit committee, the size of the audit committee, the meeting intensity of the audit committee and the expertise of the audit committee did not influence the external audit fees. Size of the board commissioner and the intern audit have significant positive relationship on the external audit fees. It means a bigger size of the board commissioner and there is any demand about high internal control will demand a high quality audit from external auditors, resulting in higher audit fees.

Keywords : board commissioner, audit committee, intern audit, audit fees.

PENDAHULUAN

. Audit terhadap laporan keuangan oleh pihak ketiga yang independen (KAP) dapat meningkatkan kualitas dari laporan keuangan seperti yang dilaporkan oleh pihak manajemen (Dopuch & Sumunic, 1982) dan dapat meningkatkan kualitas dari informasi keuangan tersebut sehingga investor akan mendapatkan nilai dari perdagangan sekuritas yang dilakukannya. Akuntan publik merupakan jasa profesional, oleh sebab itu merupakan kewajiban perusahaan untuk memberikan *fee* kepada akuntan publik yang melakukan jasa audit (auditor eksternal) terhadap laporan keuangannya. Iskak dalam Suharli & Nurlaelah (2008) mendefinisikan *fee* audit adalah honorarium yang dibebankan oleh akuntan publik kepada perusahaan *auditee* atas jasa audit yang dilakukan akuntan publik terhadap laporan keuangan.

Masalah *fee* adalah suatu permasalahan yang dilematis karena auditor mendapat *fee* dari perusahaan (klien) yang diaudit Dimana di satu sisi auditor harus independen memberikan opininya tapi di sisi lain auditor juga memperoleh imbalan dari klien atas pekerjaan yang dilakukannya. Kantor Akuntan Publik secara umum terdiri dari KAP *big four* dan KAP *non-big four*. Menurut Gatot dalam Aryani (2011), pasar audit di Indonesia sangat ketat dan tidak hanya didominasi Kantor Akuntan Publik (KAP) *big four* saja. Pasar audit di Indonesia juga masih bersifat *cost focus* dibandingkan *brand/quality focus*. Hal ini berarti perusahaan-perusahaan di Indonesia kebanyakan masih menggunakan pertimbangan pemilihan KAP melalui *audit fee*-nya daripada nama besar atau kualitas dari KAP tersebut. Selain itu, masih banyak terjadi pro kontra antara orang yang mendukung adanya aturan tentang *fee* audit dengan orang yang menolak adanya aturan tentang *fee* audit.

¹*corresponding author*

Besarnya *fee* audit masih menjadi perbincangan yang cukup panjang, mengingat banyak faktor yang mempengaruhinya. Salah satunya adalah *corporate governance*. Ada beberapa mekanisme *corporate governance* yang sering dipakai dalam berbagai penelitian mengenai *corporate governance* yang bertujuan untuk mengurangi konflik keagenan, diantaranya adalah komisaris independen dan komite audit. Selain *corporate governance*, *fee* audit juga dapat dipengaruhi oleh internal audit, Goodwin-Stewart & Kent (2006) menemukan bahwa terdapat hubungan positif yang signifikan di antara *internal audit* dan *audit fee*. Menurut Aryani (2011) terjadi perkembangan dalam peran *internal audit* yaitu dari sekedar unit yang mengecek kepatuhan, menjadi sebuah fungsi yang berperan aktif sebagai mitra bagi manajemen dalam mendukung penerapan GCG.

Menurut Daniri, *internal audit* merupakan bagian dari praktik *Good corporate governance* (GCG), juga praktik manajemen, dimana didalamnya mencakup pengawasan yang memadai, etika bisnis, independensi, pengungkapan yang akurat dan tepat waktu, akuntabilitas dari seluruh pihak yang terlibat dalam proses pengelolaan perusahaan, serta mekanisme untuk memastikan adanya tindak lanjut yang seksama jika terjadi pelanggaran dalam perusahaan. Pemeriksaan hubungan antara *internal audit* dan *audit fee* penting mengingat saat ini fokus yang kuat pada *good corporate governance* harus peduli dengan bagaimana internal dan audit eksternal meningkatkan integritas pelaporan keuangan (Goodwin-Stewart & Kent, 2006).

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh komisaris independen, ukuran dewan komisaris, intensitas rapat dewan komisaris, independensi komite audit, ukuran komite audit, keahlian komite audit dan internal audit terhadap *fee* audit eksternal.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Penelitian ini bertujuan menguji pengaruh pengendalian internal perusahaan dan struktur *corporate governance* terhadap *fee* audit eksternal. Untuk memahami bagaimana pengendalian internal perusahaan dan mekanisme struktur *corporate governance* dapat mempengaruhi *fee* audit eksternal maka akan digunakan teori agensi sebagai landasan pemikiran dalam penelitian ini. Teori Agensi pertama kali dicetuskan oleh Jensen dan Meckling pada tahun 1976. Teori agensi menjelaskan adanya hubungan keagenan atau kontrak kerja yang melibatkan antara dua pihak. Kontrak kerja terjalin antara pihak prinsipal dengan pihak agen. Menurut teori ini hubungan antara pemilik dan manajer pada hakekatnya sukar tercipta karena adanya kepentingan yang saling bertentangan (*Conflict of Interest*). Potensi masalah yang muncul dalam teori agensi yaitu adanya asimetri informasi.

Munculnya masalah agensi yang disebabkan konflik kepentingan dan asimetri informasi tersebut dapat membuat perusahaan menanggung biaya keagenan (*agency cost*). Teori agensi menyatakan bahwa konflik kepentingan dan asimetri informasi yang muncul dapat dikurangi dengan mekanisme pengawasan yang tepat untuk menyelaraskan kepentingan berbagai pihak di perusahaan. Mekanisme pengawasan yang dimaksud dalam teori agensi dapat dilakukan dengan menggunakan mekanisme *corporate governance*. Penerapan *corporate governance* juga dapat memberikan kepercayaan terhadap kinerja manajemen dalam mengelola kekayaan pemilik (pemegang saham), sehingga dapat meminimalkan konflik kepentingan dan biaya keagenan (*agency cost*). *Good corporate governance* menghasilkan berbagai mekanisme yang bertujuan untuk meyakinkan bahwa tindakan manajemen sudah selaras dengan kepentingan pemegang saham (Susiana dan Herawaty, 2007).

Pengaruh Komisaris Independen terhadap *fee* audit eksternal

Munculnya masalah agensi yang disebabkan konflik kepentingan dan asimetri informasi dapat membuat perusahaan menanggung biaya keagenan (*agency cost*). Teori agensi menyatakan bahwa konflik kepentingan dan asimetri informasi yang muncul dapat dikurangi dengan mekanisme pengawasan yang tepat untuk menyelaraskan kepentingan berbagai pihak di perusahaan. Mekanisme pengawasan yang dimaksud dalam teori agensi dapat dilakukan dengan menggunakan mekanisme *corporate governance*. Di dalam *corporate governance* itu sendiri terdapat struktur *governance* yang terdiri dari dewan komisaris dan komite audit.

Dewan komisaris memiliki tanggung jawab utama untuk mengawasi proses pelaporan keuangan perusahaan. Mereka juga harus menilai kualitas tata kelola organisasi dan memastikan

bahwa organisasi memiliki, sebagai contoh, praktik akuntansi yang efektif, pengendalian internal dan manajemen risiko, dan fungsi audit (Yatim *et al.*, 2006).

Disebutkan pula dalam Beasley (1996), Dewan komisaris yang independen akan melakukan pengawasan yang lebih unggul sehingga reliabilitas dan validitas pelaporan keuangan yang lebih baik dapat dicapai. Hal ini akan mengurangi penaksiran risiko yang dilakukan oleh auditor yang mengarah kepada *fee* audit yang lebih rendah.

H1 = Komisaris independen berpengaruh negatif terhadap fee audit eksternal.

Pengaruh ukuran dewan komisaris terhadap *fee* audit eksternal

Ukuran dewan komisaris memainkan peran penting dalam memonitor dan melakukan pengawasan terhadap manajemen (Jensen dalam Yatim *et al.* 2006). Beasley (1996) mengemukakan bahwa jumlah dari dewan komisaris secara signifikan akan memengaruhi kemungkinan adanya kecurangan dalam laporan keuangan. Jika jumlah dewan komisaris meningkat maka kemungkinan kecurangan dalam laporan keuangan juga meningkat. Hal ini sejalan dengan penelitian Jensen (1993) yang berpendapat bahwa terdapat kesulitan dalam mengorganisasi dan mengkoordinasi dewan komisaris yang berjumlah banyak. Apabila jumlah dewan komisaris yang banyak tersebut mengakibatkan tidak efektifnya pengawasan terhadap keandalan pelaporan keuangan maka auditor membutuhkan waktu yang lebih lama untuk mengaudit dan hal ini berdampak pada *fee* audit yang lebih besar.

H2 = Ukuran dewan komisaris berpengaruh positif terhadap fee audit eksternal.

Pengaruh intensitas rapat dewan komisaris terhadap *fee* audit eksternal

Conger *et al.* (1998) dalam Yatim *et al.* (2006) berpendapat bahwa frekuensi pertemuan dewan komisaris yang diukur dengan jumlah rapat yang diadakan selama tahun keuangan dapat meningkatkan efektivitas dewan komisaris. Efektivitas dewan komisaris dapat dikaitkan dengan pengawasan dewan komisaris yang lebih efektif terhadap keandalan pelaporan keuangan dan dapat mengurangi penilaian risiko oleh auditor terhadap proses pelaporan keuangan sehingga berpengaruh terhadap *fee* audit yang lebih rendah.

H3 = Intensitas pertemuan dewan komisaris berpengaruh negatif terhadap fee audit eksternal

Pengaruh independensi komite audit terhadap *fee* audit eksternal

Di dalam laporan The Blue Ribbon Committee (1999), terdapat sepuluh rekomendasi yang berhubungan dengan komite audit. Kesepuluh rekomendasi ini dapat dikelompokkan menjadi lima yaitu independensi anggota komite audit, keahlian dalam keuangan, proses dan struktur komite audit, permasalahan-permasalahan independensi auditor external, dan kualitas prinsip-prinsip akuntansi. Menurut Blue Ribbon Committee (1999) suatu komite audit yang independen akan menghasilkan pengawasan yang lebih efektif terhadap proses pelaporan keuangan sehingga mengurangi timbulnya masalah dalam pelaporan keuangan. Komite audit yang independen akan lebih baik dalam hal menjaga reliabilitas proses akuntansi dan mengarah kepada berkurangnya risiko pengendalian. Oleh karena itu pengujian substantif oleh auditor eksternal dapat dikurangi sehingga diharapkan dapat memperkecil *fee* audit.

H4 = Independensi komite audit berpengaruh negatif terhadap fee audit eksternal.

Pengaruh ukuran 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. Berdasarkan rekomendasi dari The Blue Ribbon Company tersebut penelitian ini berpendapat bahwa komite audit yang lebih besar akan meningkatkan kualitas laporan keuangan yang berakibat pada rendahnya *fee* audit eksternal. Hal ini dikarenakan jumlah komite audit konsisten dengan keinginan untuk meningkatkan status organisasi komite audit.

H5 = Ukuran komite audit berpengaruh negatif terhadap fee audit eksternal.

Pengaruh keahlian komite audit terhadap *fee* audit eksternal

Efektivitas dari komite audit akan lebih meningkat apabila anggota komite audit memiliki keahlian akuntansi dan keuangan. Dalam rekomendasi ketiga, Blue Ribbon Committee (1999) merekomendasikan komite audit minimal terdiri dari tiga anggota, dimana setiap anggota paham akan masalah keuangan dan setidaknya satu dari anggota tersebut memiliki keahlian manajemen keuangan dan akuntansi. Keahlian dari Komite Audit akan mengurangi pengujian substantif oleh auditor eksternal sehingga diharapkan dapat memperkecil *fee* audit.

*H6 = Keahlian komite audit berpengaruh negatif terhadap *fee* audit eksternal.*

Pengaruh internal audit terhadap *fee* audit eksternal

Studi yang menguji pengaruh audit internal terhadap audit eksternal cenderung menemukan hubungan positif antara biaya audit dan keberadaan fungsi audit internal (Carey et al dalam Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Temuan ini menunjukkan bahwa entitas menganggap audit internal dan eksternal saling melengkapi sebagai sebuah sarana untuk meningkatkan tingkat pengawasan. Pandangan ini konsisten dengan peran yang lebih luas dari audit internal, yang dalam beberapa tahun terakhir telah berkembang dari yang awalnya hanya berfokus pada pengawasan menjadi lebih luas menyangkut manajemen risiko dan *corporate governance* (Brody dan Lowe dalam Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Fokus yang kuat pada *good corporate governance* harus peduli dengan bagaimana internal dan audit eksternal meningkatkan integritas pelaporan keuangan (Goodwin-Stewart & Kent, 2006) Untuk perusahaan-perusahaan yang memiliki komitmen tinggi terhadap penerapan Good Corporate Governance akan ada tuntutan terhadap kualitas audit eksternal yang lebih baik

*H7 = Internal audit berpengaruh positif terhadap *fee* audit eksternal*

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Variabel *fee* audit dalam penelitian ini akan diukur dengan menggunakan *logaritma natural* dari *professional fees*. Penggunaan *professional fee* disebabkan karena pengungkapan data tentang *fee* audit di Indonesia masih berupa *voluntary disclosures* sehingga belum banyak perusahaan yang mencantumkan data tersebut di dalam *annual report*. *Fee* audit merupakan salah satu bagian dari *professional fees*, sehingga diasumsikan *professional fee* dapat mewakili besarnya *fee* audit. Variabel Dewan Komisaris akan dijabarkan dengan hipotesis bahwa dewan komisaris memiliki komisaris independen, memiliki anggota sedikit, dan sering mengadakan rapat. Komisaris independen diukur melalui prosentase total komisaris independen terhadap total dewan komisaris dalam perusahaan, jumlah anggota diukur melalui jumlah total dewan komisaris yang ada pada perusahaan, dan jumlah rapat diukur melalui jumlah total rapat yang dilakukan dewan komisaris selama periode akuntansi. Variabel Komite Audit akan dihitung dengan ketentuan jumlah komite audit diluar komisaris independen, memiliki anggota banyak, serta memiliki anggota dengan keahlian akuntansi dan keuangan. Komite audit yang independen diukur melalui prosentase total komite audit diluar komisaris independen terhadap total komite audit di dalam perusahaan, jumlah anggota diukur melalui jumlah total komite audit yang ada pada perusahaan, dan keahlian komite audit diukur melalui prosentase jumlah anggota komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan terhadap total komite audit. Sejak Bapepam mengeluarkan Peraturan Nomor IX.1.7 mengenai Unit Audit Internal dimana perusahaan publik wajib memiliki unit audit internal alat pengukuran internal audit dengan melihat ada tidaknya fungsi internal audit di dalam perusahaan tersebut sudah tidak dapat digunakan lagi. *Internal Audit* dalam penelitian ini yaitu jumlah laporan aktivitas yang diserahkan kepada Komite Audit. Jumlah aktivitas yang dilaporkan ini diprosikan pada jumlah rapat Komite Audit. Jumlah rapat komite audit dipakai dengan asumsi setiap laporan aktivitas yang diserahkan kepada komite audit akan dibahas dalam rapat komite audit.

Variabel ukuran perusahaan akan diukur dengan menggunakan logaritma natural dari total aset perusahaan. Perusahaan yang memiliki total aktiva besar menunjukkan arus kas perusahaan sudah positif dan dianggap memiliki prospek yang baik dalam jangka waktu relatif lama, selain itu juga mencerminkan bahwa perusahaan relatif lebih stabil dan lebih mampu menghasilkan laba dibanding perusahaan dengan total aktiva yang kecil (Rizqiasih, 2010). Variabel anak perusahaan akan diukur melalui jumlah total anak perusahaan. Rasio leverage diukur dengan menggunakan

debt to ratio, pertimbangan pemakaian rasio ini dibandingkan dengan rasio utang terhadap ekuitas adalah karena *debt to total asset ratio* lebih berhubungan dengan fee audit, dimana biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk membayar auditor eksternal berasal dari kas/setara kas yang merupakan bagian dari aset di neraca. Variabel selanjutnya yang digunakan dalam penelitian ini adalah ROA. Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa perusahaan dengan ROA tinggi akan membayar *fee* yang lebih rendah dengan tetap konsisten dengan *auditorclient risk sharing* (Crasswell dan Francis dalam Halim, 2005). Reputasi auditor dalam penelitian ini diukur dengan variabel *dummy* dengan melihat apakah KAP tersebut berafiliasi dengan KAP *Big Four* atau tidak, kode 1 untuk KAP *Big Four* dan kode 0 untuk KAP ;*on Big Four*.

Penentuan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Perusahaan yang menjadi sampel dalam penelitian ini dipilih berdasarkan kriteria tertentu (*purposive sampling*) dengan tujuan untuk mendapatkan sampel yang *representative* sesuai dengan kriteria yang ditentukan. Kriteria tersebut ditentukan sebagai berikut :

1. Saham perusahaan manufaktur terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2007-2011
2. Perusahaan tidak mengalami *delisting* selama periode pengamatan.
3. Perusahaan menyertakan laporan tahunan beserta laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor independen selama periode 2007-2011.
4. Mencantumkan akun *professional fee* dalam laporan keuangan tahunan.

Metode Analisis

Uji Asumsi klasik

a. Uji Normalitas Data

Uji normalitas ini bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu (*residual*) memiliki distribusi normal atau tidak (Ghozali, 2006). Alat uji yang digunakan adalah dengan analisis grafik histogram dan grafik *normal probability plot* dan uji statistic dengan *Kolmogorov-Smirnov Z (1-Sample 53 K-S)* (Ghozali, 2006).

b. Uji Multikolinearitas

Uji ini bertujuan untuk mengetahui apakah tiap-tiap variabel independen saling berhubungan (berkorelasi) secara linier. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi antar variabel independen. Untuk mendeteksi adanya problem multikolinearitas adalah dengan memperhatikan besaran korelasi antar variabel independen dan nilai VIF.

c. Uji Heteroskedastisitas

Heteroskedastisitas adalah varian residual yang tidak konstan pada regresi sehingga akurasi hasil prediksi menjadi meragukan. Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dan residual suatu pengamatan ke pengamatan yang lain. Cara memprediksi ada tidaknya heteroskedastisitas dapat dilihat dari pola gambar *scatterplot model*.

d. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi linier ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode *t* dengan kesalahan pengganggu pada periode *t-1* (sebelumnya). Uji autokorelasi dilakukan dengan *Run Test* untuk menguji apakah antar residual terdapat korelasi yang tinggi.

Uji Hipotesis

Karena variabel independen yang digunakan dalam penelitian 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 :

$$\text{LNFEED} = b_0 + b_1 (\text{LNASSETS}) + b_2 (\text{SUBS}) + b_3 (\text{LEV}) + b_4 (\text{ROA}) + b_5 (\text{BIG4}) + b_6 (\text{BoardInd}) + b_7 (\text{BoardSize}) + b_8 (\text{BoardMeet}) + b_9 (\text{ACInd}) + b_{10} (\text{ACSize}) + b_{11} (\text{ACEExpert}) + b_{12} (\text{IA}) + e$$

Dimana :

LNFEED = logaritma natural dari *fee* audit

LNASSETS = logaritma natural dari total aktiva

SUBS = jumlah anak perusahaan

LEV = rasio hutang atas aktiva perusahaan

ROA = *return of asset*

BIG4 = auditor Big 4 (angka 1 untuk mengindikasikan penggunaan Kantor Akuntan Publik Big 4 serta angka 0 untuk mengindikasikan penggunaan Kantor Akuntan Publik selain Big 4)

BoardInd = prosentase total komisaris independen terhadap total dewan komisaris

BoardSize = jumlah anggota dewan komisaris

BoardMeet = jumlah rapat yang diadakan dewan komisaris per tahun buku

ACInd = prosentase total komite audit diluar komisaris independen terhadap total komite audit

ACSize = jumlah anggota komite audit

ACEExpert = prosentase total anggota komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan terhadap total komite audit

IA = Internal Audit (Jumlah rapat komite audit)

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Tabel 1
Metode Pengambilan Sampel Penelitian

Keterangan	Jumlah
Data Populasi Perusahaan Manufaktur yang terdaftar periode 2007-2011	
• 2007	151
• 2008	149
• 2009	146
• 2010	148
• 2011	148
Perusahaan manufaktur yang terdaftar selama periode 2011 (Digunakan sebagai acuan)	148
Laporan tahunan tidak lengkap	(98)
Perusahaan yang tidak mencantumkan akun <i>professional fee</i>	(15)
Perusahaan yang dapat dianalisis	35
Data perusahaan yang dapat dianalisis selama periode 2007-2011	175
Data Outlier	(5)
Data perusahaan yang terpilih menjadi sampel selama periode 2007-2011	170

Analisis Data

Analisis Statistik Deskriptif

Berdasarkan Tabel 2, dari 170 perusahaan yang menjadi sampel perusahaan, nilai rata-rata variabel LNFee adalah 22.71 dengan nilai minimal dan maksimal 19,61 dan 27.89 serta standar deviasi sebesar 1.54. Variabel BoardInd memiliki nilai rata-rata 0.42 dengan nilai minimal dan maksimal 0.17 dan 1 serta standar deviasi sebesar 0.14. Hal ini mengindikasikan bahwa rata-rata jumlah komisaris independen dalam suatu perusahaan sudah melebihi prosentase minimal yang ditetapkan oleh Bursa Efek Jakarta melalui peraturan BEI tanggal 1 Juli 2000 yaitu sebesar 30 persen. Variabel BoardSize memiliki nilai rata-rata 5.17 dengan nilai minimal dan maksimal 2 dan 11 serta standar deviasi sebesar 2.09. Variabel BoardMeet memiliki nilai rata-rata 5,49 dengan nilai

minimal dan maksimal 2 dan 27 serta standar deviasi sebesar 4.24. Terdapat perbedaan yang cukup signifikan dalam jumlah rapat yang dilakukan oleh dewan komisaris ini, perbedaan ini dapat dikaitkan dengan jumlah bahasan dan jumlah permasalahan yang dihadapi masing-masing perusahaan.

Tabel 2 Analisis Statistik Deskriptif Tahun 2007-2011
Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
BoardInd	170	.17	1.00	.42	.14
BoardSize	170	2	11	5.17	2.09
BoardMeet	170	2	27	5.49	4.24
ACInd	170	.33	.80	.65	.08
ACSize	170	3	5	3.18	.42
ACExpert	170	.25	1.00	.69	.26
IA	170	1	40	6.89	4.71
Subs	170	0	33	7.62	7.26
LEV	170	.01	1.68	.48	.22
ROA	170	-.18	.51	.09	.09
BIG4	170	0	1	.80	.40
LNAsset	170	22.52	32.66	28.67	1.62
LNFee	170	19.61	27.89	22.71	1.54
Valid (listwise)	N 170				

Sumber: Data sekunder diolah, 2013

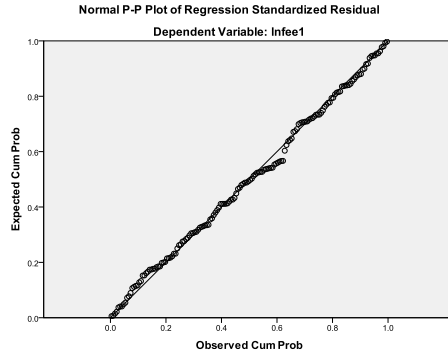
Variabel ACInd memiliki nilai rata-rata 0,65 dengan nilai minimal dan maksimal 0,33 dan 0,80 serta standar deviasi sebesar 0.08. Nilai rata-rata yang mencapai 65 persen menunjukkan bahwa jumlah komite audit yang bukan merupakan anggota komisaris cenderung lebih besar dibandingkan dengan jumlah anggota komite audit yang juga merupakan anggota dewan komisaris. Variabel ACSize memiliki nilai rata-rata 3,18 dengan nilai minimal dan maksimal 3 dan 5 serta standar deviasi sebesar 0.42. Hal ini sudah sejalan dengan peraturan BAPEPAM Kep 29/PM/2004 nomor IX.1.5 yang menyatakan bahwa komite audit terdiri dari sekurang-kurangnya satu orang komisaris independen dan 2 (dua) anggota lainnya berasal dari luar perusahaan. Variabel ACExpert memiliki nilai rata-rata 0.69 dengan nilai minimal dan maksimal 0.25 dan 1 serta standar deviasi sebesar 0.26. Hasil ini menunjukkan bahwa rata-rata perusahaan manufaktur di Indonesia sudah paham akan pentingnya memiliki anggota komite audit yang memiliki keahlian di bidang akuntansi dan keuangan, hal ini ditunjukkan dengan rata-rata ACExpert yang mencapai lebih dari 50 persen. Variabel IA memiliki nilai rata-rata 6.89 dengan nilai minimal 1 dan nilai maksimal 40 serta standar deviasi sebesar 4.71. Terdapat rentang yang cukup jauh antara nilai minimal dan maksimal dari variabel internal audit ini. Nilai rata-rata 6.89 menunjukkan bahwa rata-rata komite audit menyelenggarakan rapat sebanyak itu dalam 1 tahun.

Variabel SUBS memiliki nilai rata-rata 7.62 dengan nilai minimal dan maksimal 0 dan 33 serta standar deviasi sebesar 7.26. Variabel LEV memiliki nilai rata-rata 0.48 dengan nilai minimal 0.01 dan nilai maksimal 1.68 serta standar deviasi sebesar 0.22. Rasio ini digunakan untuk mengukur seberapa besar aktiva yang dimiliki perusahaan berasal dari utang. Nilai LEV yang semakin rendah semakin baik karena menunjukkan bahwa aktiva perusahaan tidak berasal dari utang. Variabel ROA memiliki nilai rata-rata 0.09 dengan nilai minimal -0.18 dan nilai maksimal 0.51 serta standar deviasi sebesar 0.09. Variabel ini digunakan untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba dari aktiva yang digunakan. Adanya *return on assets* yang negatif menunjukkan bahwa dari total aktiva yang dipergunakan, perusahaan mendapatkan kerugian, hal ini tentu tidak baik, akan tetapi dari hasil yang didapatkan terlihat bahwa rata-rata pemakaian aktiva menghasilkan laba sebesar 0.09. Variabel BIG4 merupakan variabel dummy sehingga nilai minimum dan maksimumnya adalah 0 dan 1 serta standar deviasi sebesar 0.40. Artinya nilai minimum diwakilkan untuk perusahaan yang tidak memakai jasa KAP BIG4 dan nilai maksimumnya diwakilkan untuk perusahaan yang memakai jasa KAP BIG4. Variabel LNASSETS

memiliki nilai rata-rata 28.67 dengan nilai minimum 22.52 dan nilai maksimum 32.66 serta standar deviasi sebesar 1.62.

Hasil Pengujian Asumsi Klasik
Uji Normalitas

Gambar 1 Uji Normalitas Residual



Sumber: Data sekunder diolah, 2013

Pada gambar 1 dapat dilihat bahwa grafik *normal probability plot of regresison standardized* menunjukkan pola grafik yang normal. Hal ini terlihat dari titik-titik yang menyebar di sekitar garis diagonal dan penyebarannya mengikuti garis diagonal. Maka dapat disimpulkan bahwa model regresi layak dipakai karena memenuhi asumsi normalitas. Untuk memperkuat pengujian dilakukan pengujian normalitas dengan menggunakan uji *One-Sample Kolmogorov-Smirnov*.

Dari tabel Kolmogorov-Smirnov, terlihat bahwa besarnya nilai *Kolmogorov-Smirnov* adalah 0,705 dan variabel memiliki nilai probabilitas 0,702. Dasar pengambilan keputusan untuk pengujian *One-Sample Kolmogorov-Smirnov* adalah apabila nilai probabilitas untuk nilai residual lebih besar dari 0,05. Sehingga dari hasil pengujian diatas dapat disimpulkan bahwa variabel dalam penelitian ini terdistribusi secara normal, mendukung pengujian dengan menggunakan grafik plot.

Uji Multikolonieritas

Guna mengetahui ada tidaknya multikolinieritas yaitu dengan cara melihat nilai *tolerance value* atau *Variance Inflation Factor (VIF)*. Batas dari nilai batas *tolerance value* adalah 0.01 dan VIF adalah 10. Apabila *tolerance value* dibawah 0.01 atau nilai VIF di atas 10 maka terjadi multikolinieritas (Ghozali, 2006). Hasil uji multikolinieritas disajikan dalam tabel 3:

Tabel 3 Uji Multikolinieritas

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
1 (Constant)		
boardind1	.892	1.121
boardsize1	.453	2.205
boardmeet1	.515	1.941
acind1	.891	1.122
acsize1	.726	1.377
acepert1	.849	1.178
ia1	.572	1.749
subs1	.561	1.782
lev1	.593	1.687
roa1	.756	1.323
lnasset1	.457	2.189
BIG4	.675	1.482

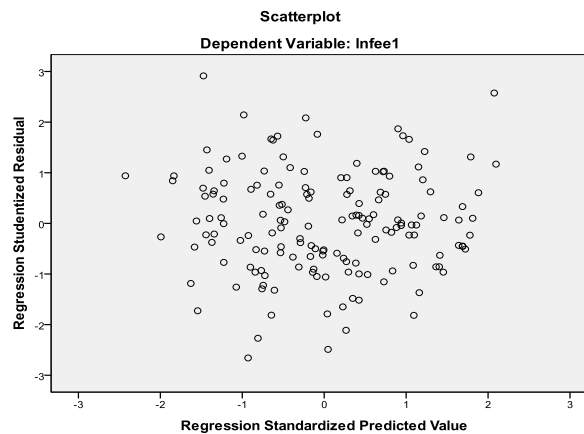
Sumber: Data sekunder diolah, 2013

Dari Tabel 3, dalam tabel *coefficient*, menunjukkan bahwa tidak ada variabel bebas yang memiliki nilai *tolerance* kurang dari 0,10. Hasil VIF juga menunjukkan bahwa tidak ada variabel bebas yang memiliki nilai lebih dari 10. Jadi dapat disimpulkan tidak ada multikolinearitas dalam model regresi ini.

Uji Heterokedastisitas

Uji heterokedastisitas bertujuan untuk menguji apakah data dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain. Jika *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut homokedastisitas dan jika berbeda disebut heterokedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang homokedastisitas atau tidak terjadi heterokedastisitas (Ghozali, 2006). Uji heterokedastisitas menghasilkan grafik pola penyebaran titik (*scatterplot*) seperti tampak pada Gambar 2 berikut.

Gambar 2 Uji Heterokedastisitas



Sumber: Data sekunder diolah, 2013

Pada gambar 2 dapat dilihat hasil uji heterokedastisitas menunjukkan bahwa model regresi tidak mengalami gangguan heterokedastisitas. Hal ini dapat terlihat dimana titik-titik tersebar tanpa membentuk suatu pola tertentu dan tersebar baik dibawah atau diatas angka 0 pada sumbu Y.

Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi linier ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode $t-1$ (sebelumnya). Uji autokorelasi dilakukan dengan *Runs Test* untuk menguji apakah antar residual terdapat korelasi yang tinggi (Ghozali, 2006).

Hasil pengujian *Runs Test*, terlihat bahwa nilai test sebesar -1,159 dengan probabilitas 0,874. Karena nilai probabilitas lebih besar dari nilai signifikansi yang telah ditetapkan sebesar 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa pada model regresi tersebut terbebas dari masalah autokorelasi.

Uji Hipotesis

Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi (R^2) pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel independen. Koefisien determinasi ini digunakan karena dapat menjelaskan kebaikan dari model regresi dalam memprediksi variabel dependen (Ghozali, 2006).

Hasil pengujian terlihat bahwa hasil *Adjusted R Square* adalah 0,754. Hal ini menunjukkan bahwa dua belas variabel dalam penelitian ini berpengaruh terhadap variabel terikat *fee* audit sebesar 75,4 persen sedangkan sisanya sebesar 24,6 persen di pengaruhi oleh variabel lain di luar model penelitian ini.

Uji F

Uji F dilakukan dengan membandingkan besarnya Fhitung dengan Ftabel atau dapat pula dengan melihat probabilitasnya. Apabila Fhitung lebih besar daripada Ftabel maka semua variabel

independen berpengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen. Sedangkan pengujian dengan melihat probabilitas yaitu apabila probabilitasnya lebih kecil dari taraf signifikansi (5%) maka model diterima. Besarnya Fhitung atau probabilitas dapat dilihat dalam tabel ANOVA.

Berdasarkan hasil perhitungan, diperoleh Fhitung sebesar 41,601 dan Ftabel sebesar 2,36 atau dengan kata lain Fhitung lebih besar daripada Ftabel dan nilai signifikansi sebesar 0,000 lebih kecil dari 0,05. Maka dapat disimpulkan bahwa variabel LNASSETS, SUBS, LEV, ROA, BIG4, BoardInd, BoardSize, BoardMeet, ACInd, ACSize dan ACExpert, Internal Audit secara bersama-sama mempengaruhi variabel dependen *fee* audit.

Uji t

Pengujian hipotesis dilakukan dengan menguji model persamaan regresi secara individual terhadap variabel independen. Pengujiannya adalah dengan membandingkan antara t tabel dengan t hitung. Penentuan t dapat diperoleh dengan cara melihat df (*degree of freedom*) = n-k (170-12=158), dengan tingkat signifikansi 95 persen ($\alpha=0.05$), sehingga dapat diketahui t tabel sebesar 1.960. Jika t hitung > t tabel maka Ho ditolak dan Ha diterima. Hasil uji t dalam penelitian ini dapat dilihat sebagai berikut:

Tabel 4 Uji Hipotesis

Variabel	Beta	t	Sig.
BoardInd	-0.05	-1.29	0.19
BoardSize	0.34	5.88*	0.00
BoardMeet	0.09	1.77***	0.07
ACInd	-0.03	-0.81	0.41
ACSize	-0.01	-0.11	0.90
ACExpert	-0.05	-1.22	0.22
IA	0.16	3.11*	0.00
Subs	0.28	5.26*	0.00
LEV	0.06	1.20	0.23
ROA	0.28	6.28*	0.00
LNAsset	0.15	2.52*	0.01
BIG4	0.28	5.89*	0.00
Adjusted R2		0.754	
Fhitung			41.601

Sumber: Lampiran I

* $p < 0.05$ dan *** $p < 0.10$

Berdasarkan tabel 4, dapat diketahui bahwa variabel BoardInd memiliki Beta sebesar -0,05 dengan nilai t hitung sebesar -1,29. Variabel BoardSize memiliki Beta sebesar 0,34 dengan nilai t hitung sebesar 5.88 ($p < 0.05$). Variabel BoardMeet memiliki Beta sebesar 0,09 dengan nilai t hitung sebesar 1,77 ($p < 0.10$). Variabel ACInd memiliki Beta sebesar -0,03 dengan nilai t hitung sebesar -0.81. Variabel ACSize memiliki Beta sebesar -0,01 dengan nilai t hitung sebesar -0,11. Variabel ACExpert memiliki Beta sebesar -0.05 dengan nilai t hitung sebesar -1,22. Variabel IA memiliki Beta sebesar 0.16 dengan nilai t hitung sebesar 3,11 ($p < 0.05$).

. Variabel SUBS memiliki Beta sebesar 0,27 dengan nilai t hitung sebesar 5,26 ($p < 0.05$). Variabel LEV memiliki Beta sebesar 0.06 dengan nilai t hitung sebesar 1,20. Variabel ROA memiliki Beta sebesar 0,28 dengan nilai t hitung sebesar 6,28 ($p < 0.05$). Variabel LNASSETS memiliki Beta sebesar 0,14 dengan nilai t hitung sebesar 2,52 ($p < 0.05$). Variabel BIG4 memiliki Beta sebesar 0,28 dengan nilai t hitung sebesar 5,89 ($p < 0.05$).

Dari pengujian tersebut, dapat dilihat bahwa terdapat enam variabel yaitu variabel BoardSize, Internal Audit, SUBS, ROA, LNASSETS dan BIG4 yang memiliki tingkat signifikansi dibawah 0,05. Sedangkan enam variabel lainnya yaitu BoardInd, BoardMeet, ACInd, ACSize, ACExpert dan LEV memiliki tingkat signifikansi diatas 0,05. Berdasarkan hasil analisis diatas, maka dapat disimpulkan bahwa variabel BoardInd, BoardMeet, ACInd, ACSize, ACExpert dan

LEV tidak mempengaruhi *fee* audit atau menolak hipotesis yang diajukan. Sedangkan variabel BoardSize, Internal Audit, SUBS, ROA, LNASSETS dan BIG4 berpengaruh terhadap *fee* audit atau menerima hipotesis yang diajukan.

Pembahasan Hasil Penelitian

Dalam penelitian ini dilakukan pengujian antara pengaruh BoardInd, BoardMeet, BoardSize, ACInd, ACSze, ACExpert dan Internal Audit terhadap *fee* audit pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode tahun 2007-2011.

Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H1 = Komisaris independen berpengaruh negatif terhadap *fee* audit eksternal.

Dari tabel 4 diketahui variabel BoardInd memiliki pengaruh negatif dengan signifikansi 0,199 diatas 0,05. Dengan demikian hasil penelitian ini tidak mendukung hipotesis yang diajukan karena tidak ada pengaruh negatif yang signifikan antara dewan komisaris independen dengan *fee* audit eksternal. Hal ini disebabkan karena rata-rata jumlah komisaris independen dalam dewan komisaris hanya sekitar 42 persen sehingga masih kalah suara dalam pengambilan suatu keputusan yang berhubungan dengan tata kelola perusahaan yang baik, selain itu rata-rata jumlah rapat dewan komisaris suatu perusahaan dalam setahun cenderung masih rendah sehingga pendapat dari komisaris independen dan keputusan yang diambil tidak terlalu efektif berpengaruh terhadap pengawasan akan validitas laporan keuangan. Dengan demikian penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Beasley (1996) bahwa dewan komisaris yang lebih independen akan menurunkan risiko yang berkaitan dengan pelaporan keuangan dimana hal ini akan mengurangi penaksiran risiko yang dilakukan oleh auditor sehingga akan mengurangi *fee* audit.

H2 = Ukuran dewan komisaris berpengaruh positif terhadap *fee* audit eksternal.

Dari tabel 4 diketahui variabel BoardSize memiliki pengaruh positif dengan signifikansi 0,00 dibawah 0,05. Dengan demikian hasil penelitian ini mendukung hipotesis yang diajukan bahwa ukuran dewan komisaris berpengaruh positif terhadap *fee* audit eksternal. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan Beasley (1996) yang menunjukkan bahwa dewan komisaris yang berukuran kecil akan lebih efektif dalam melakukan tindakan pengawasan dibandingkan dewan komisaris yang berukuran besar. Ukuran dewan komisaris yang besar dianggap kurang efektif dalam menjalankan fungsinya karena sulit dalam komunikasi, koordinasi serta pembuatan keputusan sehingga mengarah pada *fee* audit yang lebih besar. Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan Yatim *et al.* (2006) bahwa frekuensi pertemuan dewan tidak memiliki pengaruh terhadap *fee* audit.

H3 = Intensitas rapat yang diadakan dewan komisaris berpengaruh negatif terhadap *fee* audit eksternal.

Dari tabel 4 diketahui variabel BoardMeet memiliki pengaruh positif dengan signifikansi 0,077 diatas 0,05. Dengan demikian hasil penelitian ini tidak mendukung hipotesis yang diajukan. Hal ini disebabkan rata-rata rapat dewan komisaris dalam setahun masih cenderung rendah yaitu hanya sekitar 5 kali dalam setahun, selain itu rapat yang dilakukan dewan komisaris tidak mempengaruhi kualitas audit sehingga tidak memengaruhi *fee* audit. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Yatim *et al.* (2006) bahwa intensitas pertemuan dewan komisaris tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap *fee* audit eksternal. Hal ini bertentangan dengan penelitian yang dilakukan Carcello *et al.* (2002) bahwa dewan komisaris perusahaan yang *diligent* (sering mengadakan rapat) akan lebih peduli dan lebih mendukung fungsi audit eksternal serta akan lebih menginginkan penambahan terhadap lingkup kerja audit yang akan meningkatkan *fee* audit.

H4 = Independensi komite audit berpengaruh negatif terhadap *fee* audit eksternal.

Dari tabel 4 diketahui variabel ACInd memiliki pengaruh negatif dengan signifikansi 0,414 diatas 0,05. Dengan demikian hasil penelitian ini tidak mendukung hipotesis yang diajukan karena independensi komite audit tidak mempunyai pengaruh negatif terhadap *fee* audit. Hal ini dikarenakan anggota komite audit yang bukan merupakan anggota dewan komisaris tidak menuntut kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan anggota komite audit yang berasal

dari anggota dewan komisaris, sehingga tuntutan kualitas audit ini tidak memengaruhi *fee* audit. Dengan demikian hasil penelitian ini tidak mendukung pendekatan berbasis risiko untuk jasa audit (praktik tata kelola perusahaan yang baik akan menurunkan *fee* audit eksternal) dimana dikatakan bahwa suatu komite audit yang independen akan menghasilkan pengawasan yang lebih efektif terhadap proses pelaporan keuangan sehingga mengurangi timbulnya masalah dalam pelaporan keuangan (Blue Ribbon Committee, 1999). Hal ini akan mengarah kepada berkurangnya risiko pengendalian. Oleh karena itu pengujian substantif dapat dikurangi sehingga diharapkan dapat memperkecil *fee* audit.

H5 = Ukuran komite audit berpengaruh negatif terhadap *fee* audit eksternal.

Dari tabel 4 diketahui variabel ACSIZE memiliki pengaruh negatif dengan signifikansi 0,905 diatas 0,05. Dengan demikian hasil penelitian ini tidak mendukung hipotesis yang diajukan. Hal ini dikarenakan hampir keseluruhan perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia telah mempunyai komite audit. Hal ini sesuai dengan regulasi yang dikeluarkan oleh BAPEPAM melalui Surat Edaran BAPEPAM SE- 03/PM/2000 tanggal 5 Mei 2000 serta peraturan yang dikeluarkan oleh Bursa Efek Jakarta melalui peraturan KEP-339/BEJ/07-2001 yang mengharuskan perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta untuk memiliki komite audit. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan Hay *et al.* (2008) yang menemukan bahwa sejak komite audit menjadi persyaratan bagi perusahaan-perusahaan yang terdaftar di *New Zealand Stock Exchange*, variabel penelitian komite audit tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap *fee* audit.

H6: Keahlian komite audit berpengaruh negatif terhadap *fee* audit eksternal

Dari tabel 4 diketahui variabel ACExpert memiliki pengaruh negatif dengan signifikansi 0,223 diatas 0,05. Dengan demikian hasil penelitian ini tidak mendukung hipotesis yang diajukan. Hal ini dikarenakan pada praktiknya permasalahan yang di hadapi oleh komite audit tidak selalu sesuai dengan teori yang mereka dapatkan selama menempuh pendidikan sehingga keahlian yang dimiliki tidak bisa dipakai dalam pengawasan terhadap validitas laporan keuangan. Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Abbot *et al.* (2003) bahwa komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan akan melakukan pengawasan terhadap laporan keuangan yang lebih baik agar dapat melindungi reputasi yang mereka miliki. Hal ini akan mengarah kepada berkurangnya risiko pengendalian. Oleh karena itu pengujian substantif dapat dikurangi sehingga diharapkan dapat memperkecil *fee* audit.

H7 = Internal Audit berpengaruh positif terhadap *fee* audit eksternal.

Dari tabel 4 diketahui variabel IA memiliki pengaruh positif dengan signifikansi 0,002 dibawah 0,05. Dengan demikian hasil penelitian ini mendukung hipotesis yang diajukan. Hasil penelitian ini yang memproyeksikan internal audit dengan jumlah rapat komite audit tidak mendukung penelitian yang dilakukan Abbot *et al.* (2003) yang menemukan tidak ada pengaruh antara frekuensi rapat komite audit dengan *fee* audit. Namun, hasil ini sejalan dengan penelitian Goodwin-Stewart & Kent (2006) yang menyatakan bahwa audit internal dan eksternal saling melengkapi sebagai sebuah sarana untuk meningkatkan tingkat pengawasan. Perusahaan-perusahaan yang memiliki komitmen tinggi terhadap penerapan Good Corporate Governance dan kondisi internal yang baik akan memiliki tuntutan terhadap kualitas audit eksternal yang lebih baik, sehingga mengarah pada *fee* audit yang lebih tinggi.

KESIMPULAN

Dari tujuh faktor yang diteliti (komisaris independen, ukuran dewan komisaris, intensitas rapat dewan komisaris, independensi komite audit, ukuran komite audit, keahlian komite audit, dan internal audit), terbukti bahwa ukuran dewan komisaris dan internal audit mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap *fee* audit. Hal tersebut membuktikan bahwa jumlah dewan komisaris yang lebih besar dan adanya tuntutan akan pengendalian internal yang tinggi akan menuntut kualitas audit yang tinggi dari auditor eksternal, sehingga menyebabkan *fee* audit yang lebih tinggi pula. Sedangkan faktor-faktor lain yaitu dewan komisaris independen, intensitas rapat dewan

komisaris, independensi komite audit, ukuran komite audit, dan intensitas rapat komite audit tidak berpengaruh terhadap *fee* audit.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. *Pertama*, karena pengungkapan data tentang *fee* audit di Indonesia masih berupa *voluntary disclosures*, maka dalam penelitian ini diterapkan penggunaan data *professional fees* untuk memberikan nilai pada variabel *fee* audit. Pemakaian akun *professional fees* ini dikarenakan *fee* audit merupakan salah satu bagian dari *professional fees*, sehingga bisa di anggap mewakili besarnya *fee* audit. *Kedua*, jumlah sampel hanya dari satu jenis industri saja (perusahaan manufaktur). *Ketiga*, ketersediaan annual report untuk seluruh perusahaan manufaktur dari tahun 2007-2011 masih sulit di dapatkan.

Atas dasar keterbatasan tersebut, untuk penelitian selanjutnya disarankan agar mencari cara yang lebih baik dalam menggambarkan data *fee* audit dibandingkan dengan menggunakan *professional fees* sebagai proksi dari jumlah *fee* audit, selain itu juga menambahkan populasi perusahaan dari semua jenis kategori industri dengan tetap memperhatikan perbedaan pada faktor perbankan dan non perbankan agar hasil penelitian dapat digeneralisir.

REFERENSI

- Abbott, L., Parker, S., Peters, G., & Raghunandan, K. (2003). The association between audit committee characteristics and audit fees. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol. 22 No. 2 , 17-32.
- Aryani, I. K. (2011). Pengaruh Internal Audit terhadap Audit Fee dengan Penerapan Good Corporate Governance sebagai Variabel Intervening. *Skripsi S-1 Universitas Diponegoro* .
- Beasley, M. (1996). An empirical analysis of the relation between the boards of directors composition and financial statement fraud. *The Accounting Review*, Vol. 71 No. 4 , 443-465.
- 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.
- Carcello, J., Hermanson, D., Neal, T., & Riley, R. (2002). Board Characteristics and Audit Fees. *Contemporary Accounting Research*, Vol 19 No. 3 , 365-384.
- Dopuch, N., & Sumunic, D. (1982). Competention in auditing. *An assessment, Paper Presented at Symposium on Autiting Research IV . University of Illinoiis at Urbana-Champaign*.
- Ghozali, I. (2006). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS Cetakan IV*. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2006). The relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit. *Accounting and Finance (in press)*.
- Halim, Y. (2005). Peranan Metode Lowballing Cost oleh Kantor Akuntan Publik di Surabaya. *Skripsi, Universitas Kristen Petra Surabaya*.
- Hay, D., Knechel, R., & Ling, H. (2008). Evidence of the Impact of Internal Control and Corporate Governance on Audit Fees. *International Journal of Auditing*, No 12 , 9-24.
- Rizqiasih, P. D. (2010). Pengaruh Struktur Governance terhadap Fee Audit Eksternal. *Skripsi S-1 Universitas Diponegoro* .
- Suharli, M., & Nurlaelah. (2008). Konsentrasi Auditor dan Penetapan Fee Audit: Investigasi pada BUMN. *JAAI volume 12 no 2* , 133-148.
- Yatim, P., Kent, P., & Clarkson, P. (2006). Governance Structures Ethnicity, and Audit Fees of Malaysian Listed Firms.