

PENGARUH FUNGSI AUDIT INTERNAL TERHADAP *FEE* AUDITOR EKSTERNAL

Erlina Dyah Hapsari, Herry Laksito¹

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

ABSTRACT

Understanding the relationship between a firm's internal audit function and its external auditor fees is important. It has economic implications for firms and external auditors, particularly given that internal and external auditors both serve as monitoring mechanisms of a firm. This study examine the relationship between a firm's internal audit function and its external auditor fee. It uses secondary data from annual reports of non-financial companies which listed on Bursa Efek Indonesia in 2010-2011. This study used purposive sampling method and used 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 internal audit function significantly influence the external auditor's fees. Firms with active internal audit functions have higher audit fees, as a consequences higher complexity of external auditor duty. It means that higher responsibility of external auditor on determine the relevances of internal audit function related to firm's internal control structure and its influences to financial statement or misstatement potential of financial statements, resulting in higher audit fees.

Keywords : internal audit, audit fee, external auditor, corporate governance.

PENDAHULUAN

Seiring dengan perkembangan perekonomian, kebutuhan terhadap informasi yang dapat diandalkan, terpercaya, relevan, dan tepat waktu dalam laporan keuangan juga meningkat. Tidak hanya dibutuhkan oleh manajemen perusahaan itu sendiri, melainkan juga para investor, kreditor, dan bahkan masyarakat pada umumnya. Disinilah kegiatan audit berperan penting untuk menilai dan meningkatkan tingkat keandalan informasi dari suatu laporan keuangan. Dengan adanya kegiatan audit, pengguna laporan keuangan mendapatkan keyakinan memadai bahwa dalam laporan keuangan tidak terkandung salah saji material (*misstatement*) ataupun penghilangan (*omission*) yang material (Mulyadi, 2002).

Dalam Kode Etik Akuntan Publik tahun 1986 Bab VII pasal 20 disebutkan bahwa seorang akuntan publik berhak menerima honorarium untuk kemahiran pengetahuan yang ia berikan kepada pekerjaan profesional yang disebut *fee*. Salah satu faktor yang mempengaruhi besar kecilnya *fee* audit adalah fungsi audit internal. Secara tradisional, fungsi audit internal dirancang untuk melindungi aset perusahaan dan membantu dalam menghasilkan informasi akuntansi yang dapat diandalkan untuk pengambilan keputusan (Gay dan Simnett dalam Singh dan Newby, 2009). Tetapi tujuan audit internal telah bermetamorfosis mencakup manajemen risiko dan jasa IT (Leptospira dan Page, 2003). Di dalam menjalankan tugasnya, auditor eksternal dan auditor internal memiliki sasaran, pertanggungjawaban, dan kualifikasi yang berbeda, serta bertugas dalam aktivitas yang berbeda pula, tetapi keduanya memiliki kepentingan bersama yang menuntut adanya koordinasi untuk kepentingan perusahaan. Jika tidak ada koordinasi yang baik, maka akan terjadi tumpang tindih dan duplikasi yang tidak perlu, sehingga akan mempertinggi *fee* audit dan membuat

¹ Penulis penanggung jawab

rumit pertanggungjawaban audit (Sawyer *et al*, 2003). Terdapat dua pandangan mengenai hubungan fungsi audit internal dan *fee* auditor eksternal (Aryani, 2010). Pandangan pertama, yaitu fungsi audit internal dianggap sebagai substitusi fungsi audit eksternal. Ini akan terjadi, dimana auditor internal terlibat dalam perilaku yang sebenarnya dari audit eksternal, bekerja di bawah arahan atau pengawasan bahkan langsung dari auditor eksternal. Selain itu, hubungan negatif antara audit internal dan *fee* auditor eksternal bisa timbul dari penilaian risiko audit yang lebih rendah karena keterlibatan audit internal dalam kontrol perusahaan (Felix *et al*, 2001; Turpin, 1990; Wallace, 1984). Pandangan kedua, yaitu fungsi audit internal dianggap sebagai komplementer fungsi audit eksternal. Penelitian Goodwin-Stewart dan Kent (2006) memperkuat pandangan ini, yaitu fungsi audit internal melengkapi fungsi audit eksternal untuk meningkatkan pengawasan perusahaan secara keseluruhan. Singh dan Newby (2009) menyatakan hubungan komplementer antara fungsi audit internal dan *fee* audit yang menunjukkan *corporate governance* yang kuat menunjukkan tingkat audit internal yang lebih tinggi sehingga membayar *fee* lebih besar untuk mendapatkan kualitas audit yang lebih tinggi juga. Memahami sifat hubungan antara audit internal dan *fee* audit merupakan hal yang penting, karena memiliki implikasi ekonomi bagi perusahaan-perusahaan dan auditor eksternal, terutama mengingat bahwa auditor internal dan eksternal berfungsi sebagai mekanisme pengawasan perusahaan (Felix *et al*, 2001; Goodwin-Stewart dan Kent, 2006, Stein *et al* 1994..)

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menganalisis hubungan antara fungsi audit internal dan *fee* auditor eksternal. Terjadinya *research gap* dari penelitian-penelitian sebelumnya belum memberikan arah hubungan yang pasti antara fungsi audit internal dan *fee* auditor eksternal. Sehingga diperlukan penelitian lebih lanjut mengenai hubungan antara fungsi audit internal dan *fee* auditor eksternal.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Fungsi audit internal yang merupakan bagian dari praktek *corporate governance*, tidak terlepas dari Teori Keagenan (*Agency Theory*). Dalam praktek *corporate governance*, pengelolaan perusahaan harus diawasi dan dikendalikan untuk memastikan bahwa pengelolaan dilakukan dengan penuh kepatuhan pada peraturan dan ketentuan yang berlaku. Upaya pengawasan ini menimbulkan *agency cost*. *Agency cost* itu sendiri adalah ongkos atau resiko yang terjadi ketika seseorang (*principal*) membayar seseorang (*agent*) untuk menjalankan sebuah tugas, padahal kepentingan *agent* tidak selalu selaras dengan kepentingan *principal* (Aryani,2010). Hal ini mendorong *agent* untuk melakukan tindakan-tindakan agar sesuai dengan kepentingan *principal*, salah satunya dengan membayar *fee* audit eksternal yang lebih tinggi untuk mendapatkan kualitas audit yang lebih tinggi seperti yang dikehendaki oleh *principal*.

Teori Keagenan (*Agency Theory*) didasari pada dua masalah utama. Pertama, hubungan antara pemilik dan manajer sering berakhir dengan asimetri informasi (*information asymmetry*) antara kedua belah pihak. Kedua, terdapat konflik kepentingan (*conflict of interest*) yang alami antara pemilik dan manajer karena perbedaan tujuan di antara keduanya (Sawyer, 2003). Prinsip utama Teori Keagenan menyatakan adanya hubungan kerja antara pihak yang memberi wewenang (*principal*) yaitu *stakeholder* dengan pihak yang menerima wewenang (*agent*) yaitu manajer. Teori keagenan memperluas model yang berkaitan dengan cara kedua belah pihak itu berbagi resiko dan informasi (Hendriksen dan Breda, 1992). Asimetri informasi dan konflik kepentingan antara pemilik dan manajer akan berdampak pada risiko informasi bagi pemilik karena informasi merupakan salah satu cara untuk mengurangi ketidakpastian.

Pengaruh Fungsi Audit Internal terhadap *Fee Auditor Eksternal*

Godwin-Stewart dan Kent (2006) menyatakan hubungan antara fungsi audit internal dan *fee* audit penting untuk berfokus pada praktek *corporate governance* dan mekanisme fokus tersebut seharusnya memperhatikan bagaimana audit internal dan audit eksternal meningkatkan integritas laporan keuangan. Terdapat dua pandangan mengenai hubungan antara fungsi audit internal dan *fee* audit yaitu sebagai komplementer dan substitusi. SA Seksi 322 tentang Pertimbangan Auditor mengenai Fungsi Audit Internal dalam Audit Laporan Keuangan, memberikan panduan bagi auditor eksternal dalam mempertimbangkan pekerjaan auditor internal dan dalam menggunakan pekerjaan auditor internal untuk membantu pelaksanaan audit atas laporan keuangan klien. Penelitian Simunic (2006) menyatakan bahwa *auditee* dapat menggantikan fungsi audit eksternal dengan fungsi audit internal, ketika terdapat pengetahuan untuk mengurangi *fee* audit eksternal. Hal ini karena fungsi audit internal yang baik akan mengurangi pekerjaan auditor eksternal (Aryani, 2010).

Namun, Sawyer *et al.* (2003) menyatakan bahwa fungsi audit internal dianggap sebagai suatu unsur dari proses kontrol auditor eksternal. Penelitian Goodwin-Stewart dan Kent (2006) menguatkan pandangan komplementer yang menemukan bahwa hubungan yang positif antara keberadaan fungsi audit internal dan peningkatan permintaan terhadap audit eksternal yang menyebabkan peningkatan terhadap *fee* audit.

Dalam SAS 65, dijelaskan bahwa beberapa pekerjaan audit internal dapat mempengaruhi pekerjaan auditor eksternal. Untuk itu, auditor eksternal harus menilai kompetensi dan objektivitas dari fungsi audit internal, serta menelaah, menguji, dan mengevaluasi pekerjaan auditor internal (Messier *et al.* 2006). Singh dan Newby (2009) menyatakan perusahaan yang memiliki fungsi audit internal di dalamnya akan membayar *fee* audit lebih tinggi. Hubungan fungsi audit internal dan *fee* auditor eksternal adalah dalam kaitannya untuk memperkuat kontrol operasi lingkungan secara keseluruhan. Hal ini mengingat peningkatan keterlibatan auditor eksternal dalam fungsi audit internal. Selain itu, perusahaan dengan keberadaan fungsi audit internal di dalamnya membayar *fee* yang lebih tinggi kepada auditor eksternal karena permintaan kualitas audit yang lebih tinggi. Dengan permintaan kualitas audit yang lebih tinggi, tentu semakin tinggi risiko dan tanggung jawab seorang auditor eksternal yang pada akhirnya akan meningkatkan jumlah *fee* auditor eksternal. Dengan demikian hipotesis yang diajukan:

H1 : Fungsi audit internal berpengaruh positif terhadap fee auditor eksternalnya.

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah *fee* audit (LNFEAAUD) diukur dengan menggunakan *logaritma natural* dari akun *professional fees*. Hal ini dikarenakan pengungkapan data tentang *fee* audit di Indonesia masih berupa *voluntary disclosure*. Variabel independennya adalah fungsi audit internal di dalam perusahaan (IAACT) yang diukur dengan menggunakan jumlah aktivitas audit internal, yaitu berapa banyak jumlah obyek audit yang diaudit oleh Unit Audit Internal selama 1 periode.

Dalam penelitian ini menggunakan variabel kontrol, yaitu terdiri dari ukuran perusahaan, kompleksitas perusahaan, risiko, karakteristik auditor, dan karakteristik *auditee*. Variabel Ukuran Perusahaan (LNASSETS) diukur dengan menggunakan *logaritma natural* dari total aset perusahaan pada akhir tahun. Semakin besar total aset yang dimiliki suatu perusahaan, maka perusahaan dianggap memiliki prospek yang baik dalam jangka panjang, dianggap relatif stabil dan lebih mampu menghasilkan laba. Variabel Anak Perusahaan (SUBSDR) diukur dengan menggunakan akar pangkat dua dari jumlah total anak perusahaan. Anak perusahaan mewakili

kompleksitas jasa audit yang diberikan yang merupakan ukuran rumit atau tidaknya transaksi yang dimiliki oleh klien Kantor Akuntan Publik untuk diaudit (Hay *et al.*, 2008 dalam Rizqiasih, 2010).

Variabel *Return on Assets (ROA)* diukur dengan membagi laba bersih setelah pajak dengan *total asset*. Perusahaan dengan ROA tinggi akan membayar *fee* yang lebih rendah dengan tetap konsisten dengan *auditor client risk sharing* (Crasswell dan Francis dalam Halim, 2005). Variabel *Debt Ratio (DEBT)* diukur dengan membagi kewajiban jangka panjang dengan total asset. Variabel Piutang (RECEIVABLE) diukur dengan total piutang dibagi dengan total asset. Variabel rasio Persediaan (INVENTORY) diukur dengan total persediaan dibagi total asset. Aset tertentu seperti piutang dan persediaan dipandang lebih beresiko ketika diaudit dan menyebabkan *fee* audit yang lebih tinggi (Rizqiasih, 2010). Variabel Laba Rugi Usaha (LOSS) diukur dengan menggunakan variabel *dummy*. Jika laporan keuangan perusahaan dilaporkan rugi, maka akan diberi nilai 1. Sedangkan jika laporan keuangan perusahaan dilaporkan untung, maka akan diberi nilai 0. Variabel Kantor Akuntan Publik (KAP) diukur dengan menggunakan variabel *dummy*. Nilai 1 diberikan kepada perusahaan yang memakai jasa kantor akuntan publik *big 4*. Nilai 0 diberikan kepada perusahaan yang tidak memakai jasa kantor akuntan publik *non big 4*. KAP *Big 4* dipandang akan menghasilkan tingkat kualitas audit yang melebihi persyaratan minimal keprofesionalan dan kualitas dari kantor akuntan publik yang tidak memiliki nama besar (Francis and Krishnan dalam Halim, 2005, dalam Rizqiasih 2010).

Variabel Dewan Komisaris (PERBOCIND) diukur dengan menghitung persentase jumlah komisaris independen dalam dewan komisaris. Selain itu juga dihitung jumlah total rapat yang dilakukan oleh dewan komisaris dalam 1 periode yang akan dilambangkan dengan BOCMEET. Hay *et al* (2008) dalam Rizqiasih (2010) menyatakan 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 Komite Audit (PERACIND) diukur dengan menghitung persentase komisaris independen dalam komite audit yang dilambangkan dengan. Selain itu juga dihitung jumlah total rapat komite audit yang diselenggarakan selama 1 periode yang dilambangkan dengan ACMEET. Komite audit bersifat independen dan bertanggung jawab untuk mengawasi kinerja pelaporan keuangan dan pelaksanaan audit internal dan eksternal serta membantu auditor mempertahankan independensi terhadap manajemen (Widiasari, 2009).

Penentuan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan non-keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2010-2011. Perusahaan yang menjadi sampel dalam penelitian ini dipilih berdasarkan kriteria tertentu (*purposive sampling*) dengan tujuan untuk mendapatkan sampel yang representatif sesuai dengan kriteria yang ditentukan.

Kriteria tersebut ditentukan sebagai berikut :

1. Saham seluruh perusahaan non keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2010-2011.
2. Perusahaan yang telah *listing* di Bursa Efek Indonesia (BEI) paling lama 31 Desember 2009 dan tidak mengalami *delisting* selama periode pengamatan.
3. Perusahaan menyertakan laporan tahunan (*annual report*) beserta laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor independen.
4. Mencantumkan *professional fee* pada Catatan atas Laporan Keuangan.
5. Mencantumkan jumlah aktivitas audit yang dilakukan audit internal dalam *annual report*.

Metode Analisis

Pengujian hipotesis dilakukan menggunakan analisis Regresi Berganda (*Multiple Regression*). Persamaan regresinya adalah sebagai berikut :

$$\text{LNFEAAUD} = b_0 + b_1(\text{LNASSETS}) + b_2(\text{SUBSDSR}) + b_3(\text{ROA}) + b_4(\text{DEBT}) + b_5(\text{RECEIVABLE}) + b_6(\text{INVENTORY}) + b_7(\text{LOSS}) + b_8(\text{BIG4}) + b_9(\text{PERBOCIND}) + b_{10}(\text{BOCMEET}) + b_{11}(\text{PERACIND}) + b_{12}(\text{ACMEET}) + b_{13}(\text{IAACT}) + e$$

Keterangan :

- LNFEAAUD : logaritma natural dari *fee* audit
- LNASSETS : logaritma natural dari total aset
- SUBSDSR : akar pangkat dua dari jumlah anak perusahaan
- ROA : rasio laba setelah pajak terhadap total aset
- DEBT : rasio kewajiban tidak lancar terhadap total aset
- RECEIVABLE : rasio piutang terhadap total aset
- INVENTORY : rasio persediaan terhadap total aset
- LOSS : rugi
- BIG4 : auditor Big 4
- PERBOCIND : persentase komisaris independen dalam dewan komisaris
- BOCMEET : jumlah rapat dewan komisaris dalam 1 periode
- PERACIND : persentase komisaris independen dalam komite audit
- ACMEET : jumlah rapat komite audit dalam 1 periode
- IAACT : jumlah aktivitas audit internal dalam 1 periode
- e : error

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Sampel Penelitian

Penelitian ini menggunakan sampel seluruh perusahaan-perusahaan non-keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2010-2011. Metode pengambilan sampel penelitian menggunakan metode *purposive sampling*. Jumlah sampel dalam penelitian ini diperoleh sebanyak 25 perusahaan, sehingga observasi secara keseluruhan selama tahun 2010-2011 diperoleh sebanyak 50 perusahaan sampel seperti yang terlihat pada Tabel 1.

Tabel 1
Metode Pengambilan Sampel Penelitian

<i>Keterangan</i>	<i>Jumlah</i>
Perusahaan yang terdaftar selama periode 2010-2011	451
Perusahaan yang tidak menerbitkan laporan tahunan	(40)
Laporan tahunan tidak lengkap	(308)
Perusahaan keuangan	(72)
Perusahaan yang mengalami delisting selama periode penelitian	(6)
Data perusahaan yang dapat dianalisis	25
Perusahaan yang terpilih menjadi sampel selama periode 2010-2011	50

Sumber : data sekunder 2012, diolah.

Dalam penelitian ini menggunakan data yang meliputi besarnya *professional fee*, ukuran perusahaan, kompleksitas perusahaan (anak perusahaan), risiko perusahaan (terdiri dari ROA, utang jangka panjang, piutang, persediaan, dan laba rugi usaha), karakteristik auditor (BIG4), karakteristik *auditee* (proporsi komisaris independen dalam dewan komisaris, rapat dewan komisaris, proporsi komisaris independen dalam komite audit, dan jumlah rapat komite audit) dan aktivitas audit internal. Data diperoleh dari laporan tahunan (*annual report*) perusahaan yang dipublikasikan oleh Bursa Efek Indonesia, serta *Indonesian Capital market Directory* (ICMD).

Deskripsi Variabel

Pada Tabel 2 menunjukkan analisis statistik deskriptif dengan jumlah sampel 50 perusahaan. Dari sampel tersebut, nilai rata-rata variabel LNFEAAUD adalah 23,26182 dengan nilai minimal 19,37422 dan nilai maksimal 26,23444 Variabel IAAC memiliki nilai rata-rata 20,38 dengan nilai minimal 1 dan nilai maksimal 161. Variabel LNASSETS memiliki nilai rata-rata 29,20695 dengan nilai minimal 25,97747 dan nilai maksimal 32,26627. Variabel SUBSDR memiliki nilai rata-rata 2,83612 dengan nilai minimal 0 dan nilai maksimal 7,21110. Variabel ROA memiliki nilai rata-rata 0,08310 dengan nilai minimal -0,24052 dan nilai maksimal 0,21015. Variabel DEBT memiliki nilai rata-rata 0,16913 dengan nilai minimal 0,00731 dan nilai maksimal 0,64285. Variabel RECEIVABLE memiliki nilai rata-rata 0,12872 dengan nilai minimal 0,00828 dan nilai maksimal 0,70899. Variabel INVENTORY memiliki nilai rata-rata 0,16802 dengan nilai minimal 0,00002 dan nilai maksimal 0,66566. Variabel LOSS merupakan variabel dummy sehingga nilai minimalnya 0 dan nilai maksimalnya 1 dengan nilai rata-rata 0,14. Variabel BIG4 merupakan variabel dummy sehingga nilai minimalnya 0 dan nilai maksimalnya 1 dengan nilai rata-rata 0,64. Variabel PERBOCIND memiliki nilai rata-rata 0,42402 dengan nilai minimal 0,28571 dan nilai maksimal 0,66667. Variabel BOCMEET memiliki nilai rata-rata 9,78 dengan nilai minimal 1 dan nilai maksimal 41. Variabel PERACIND memiliki nilai rata-rata 0,35542 dengan nilai minimal 0,20000 dan nilai maksimal 1. Variabel ACMEET memiliki nilai rata-rata 12,54 dengan nilai minimal 2 dan nilai maksimal 52.

Tabel 2
Analisis Statistik Deskriptif Tahun 2010-2011

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
LNFEAAUD	50	19,37422	26,23444	23,2618281	1,81648525
IAACT	50	1	161	20,38	32,948
LNASSETS	50	25,97747	32,26627	29,2069548	1,56422034
SUBSDR	50	,00000	7,21110	2,8361287	1,57673582
ROAA	50	-,24052	,21015	,0831037	,09254199
DEBT	50	,00731	,64285	,1691397	,14797559
RECEIVABLE	50	,00828	,70899	,1287238	,11377660
INVENTORY	50	,00002	,66566	,1680238	,17010369
LOSS	50	0	1	,14	,351
BIG4	50	0	1	,64	,485
PERBOCIND	50	,28571	,66667	,4240238	,09071904
BOCMEET	50	1	41	9,78	9,248
PERACIND	50	,20000	1,00000	,3554286	,12084842
ACMEET	50	2	52	12,54	12,672

Sumber : data sekunder 2012, diolah.

Pembahasan Hasil Penelitian

Berdasarkan penilaian kelayakan model regresi (*goodness of test*), model regresi dinyatakan lolos dari semua Uji Asumsi Klasik, yaitu Uji Normalitas, Uji Multikolonieritas, Uji Heteroskadastisitas, dan Uji Autokorelasi. Dari *Goodness-of-fit test statistics* menunjukkan nilai signifikansi *Adjusted R²* menunjukkan angka sebesar 0,888. Dengan demikian nilai tersebut lebih besar dari tingkat signifikan $\alpha = 5\%$ (0,05). Hal ini menunjukkan bahwa model regresi layak dipakai untuk menganalisis pengaruh fungsi audit internal terhadap *fee* audit. Hasil pengujian hipotesis dapat dilihat pada Tabel 3.

Tabel 3
Hasil Uji Hipotesis

Variabel	Nilai Signifikansi ($\alpha = 5\%$)
IAACT	,036*
LNASSETS	,000*
SUBSDR	,210
ROA	,016*
DEBT	,048*
RECEIVABLE	,381
INVENTORY	,000*
LOSS	,586
BIG4	,010*
PERBOCIND	,683
BOCMEET	,198
PERACIND	,488
ACMEET	,032*

Keterangan: *) Signifikan

Dari hasil pengujian tersebut, dapat dilihat bahwa terdapat tujuh variabel yaitu variabel IAACT, LNASSETS, ROA, DEBT, INVENTORY, BIG4, dan ACMEET yang memiliki tingkat signifikansi dibawah 0,05. Sedangkan enam variabel lainnya yaitu SUBSDR, RECEIVABLE, LOSS, PERBOCIND, BOCMEET dan PERACIND memiliki tingkat signifikansi diatas 0,05. Berdasarkan hasil analisis diatas, maka dapat disimpulkan bahwa variabel SUBSDR, RECEIVABLE, LOSS, PERBOCIND, BOCMEET dan PERACIND tidak mempengaruhi *fee* audit atau menolak hipotesis yang diajukan. Sedangkan variabel IAACT, LNASSETS, ROA, DEBT, INVENTORY, BIG4, dan ACMEET berpengaruh terhadap *fee* audit atau menerima hipotesis yang diajukan.

Fungsi audit internal yang merupakan bagian dari praktek *corporate governance*, tidak terlepas dari Teori Keagenan. Di dalam praktek *corporate governance*, menimbulkan adanya *agency cost* sebagai akibat dari pengelolaan perusahaan. Untuk itu *agent* akan melakukan tindakan-tindakan agar sesuai dengan kepentingan *principal*, salah satunya dengan membayar *fee* auditor eksternal yang lebih tinggi untuk mendapatkan kualitas audit yang lebih tinggi.

Dari tabel 4.8, diketahui variabel IAACT secara positif mempengaruhi *fee* auditor eksternal. Dengan demikian penelitian ini mendukung penelitian Goodwin-Stewart and Kent (2006) yang menyatakan bahwa fungsi audit internal secara positif signifikan berpengaruh terhadap *fee* auditor eksternal. Hal ini menunjukkan bahwa fungsi audit internal adalah dianggap sebagai komplementer, yaitu tidak menggantikan fungsi audit eksternal, melainkan melengkapi fungsi audit eksternal. Fungsi audit internal sebagai komplementer dari fungsi audit eksternal dalam melakukan pengawasan dan tata kelola perusahaan. Dengan adanya fungsi audit internal ini, permintaan terhadap audit eksternal juga akan meningkat, yaitu untuk menilai kompetensi dan objektivitas, serta mengevaluasi pekerjaan auditor internal. Hal ini karena fungsi audit internal dianggap sebagai salah satu unsur dari proses kontrol auditor eksternal. Peningkatan permintaan terhadap audit eksternal inilah yang pada akhirnya juga akan meningkatkan *fee* auditor eksternal.

Selain itu, penelitian ini juga mendukung penelitian Singh dan Newby (2009) yang menyatakan bahwa perusahaan dengan fungsi internal audit dalam mekanisme operasionalnya, akan mengeluarkan *fee* audit lebih tinggi. Perusahaan menggunakan fungsi audit internalnya untuk meningkatkan kontrol lingkungan operasional perusahaan secara keseluruhan. Hal ini akan meningkatkan keterlibatan auditor eksternal dengan keahlian dan kesadaran manajemen risiko yang lebih tinggi dalam fungsi audit internal untuk mengembalikan fokus perhatian manajemen

perusahaan untuk meningkatkan peran audit internal. Semakin kompleks tugas auditor eksternal, menyebabkan semakin tinggi *fee* audit yang dibayarkan perusahaan yang berbanding lurus dengan risiko dan tanggung jawab seorang auditor eksternal. Selain itu, perusahaan juga rela untuk membayar *fee* yang lebih untuk kualitas laporan keuangan yang lebih tinggi juga.

Proksi ukuran perusahaan dengan variabel LNASSETS memiliki pengaruh positif terhadap *fee* auditor eksternal. Penelitian ini mendukung penelitian Pong dan Whittington (1994) dalam Suharli dan Nurlelah (2008) yang menyatakan ukuran perusahaan secara signifikan mempengaruhi *fee* audit. Variabel SUBSDR memiliki pengaruh negatif terhadap *fee* auditor eksternal. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Suharli dan Nurlelah (2008) bahwa jumlah anak perusahaan dan jumlah *fee* audit tidak signifikan. Tetapi penelitian ini tidak mendukung penelitian Jonson (1995), dimana jumlah anak perusahaan memberikan pengaruh yang signifikan terhadap *fee* audit. Hal ini menunjukkan bahwa semakin besar ukuran perusahaan, kompleksitas perusahaan juga akan semakin tinggi. Karena kompleksitas tinggi, risiko audit yang dihadapi auditor akan semakin meningkat sehingga *fee* auditor yang dikenakan atas perusahaan yang besar juga akan semakin meningkat.

Risiko perusahaan yang terdiri dari variabel ROA, DEBT, RECEIVABLE, INVENTORY, dan LOSS hanya variabel ROA dan INVENTORY yang secara signifikan berpengaruh positif terhadap *fee* audit. Penelitian ini mendukung penelitian Lifschutz *et. al* (2010) bahwa ROA dan persediaan secara positif dan signifikan berpengaruh terhadap *fee* audit. Penelitian ini tidak mendukung penelitian Jubb *et. al* (1996) bahwa risiko perusahaan baik ROA, DEBT, RECEIVABLE, INVENTORY, LOSS semuanya menunjukkan hubungan positif dan meningkatkan *fee* audit. Risiko perusahaan merupakan faktor penentu penting dari apakah laporan keuangan mengandung materi karena kesalahan atau kecurangan salah saji (AICPA 1983, 1997a). Oleh karena itu, peningkatan risiko salah saji material memotivasi auditor untuk melakukan prosedur audit lebih mahal untuk mencapai tingkat risiko yang dapat diterima audit sehingga berdampak pada *fee* audit yang lebih tinggi

Variabel BIG4 memiliki pengaruh positif terhadap *fee* auditor eksternal. Penelitian ini mendukung penelitian Caneghem (2009) bahwa terdapat perbedaan struktur *fee* audit antara kantor akuntan public BIG4 dan non BIG-4. Perusahaan yang menggunakan jasa kantor akuntan public BIG4 akan membayar *fee* audit yang lebih tinggi dibandingkan menggunakan KAP non-BIG4. Hal ini karena perusahaan menginginkan kualitas audit yang lebih tinggi.

Variabel *corporate governance* yaitu PERBOCIND, BOCMEET, PERACIND, dan ACMEET, hanya variabel ACMEET yang memiliki pengaruh positif secara signifikan terhadap *fee* auditor eksternal. Variabel PERBOCIND memiliki pengaruh negatif terhadap *fee* auditor eksternal. Penelitian ini mendukung penelitian Beasley (1996) dalam Yatim *et al.* (2006) bahwa dewan komisaris yang lebih independen akan menurunkan risiko yang berkaitan dengan pelaporan keuangan. Hal ini akan mengurangi penaksiran risiko yang dilakukan oleh auditor sehingga akan mengurangi *fee* audit. Variabel BOCMEET memiliki pengaruh negatif terhadap *fee* auditor eksternal. Penelitian ini mendukung penelitian Yatim *et al.* (2006) bahwa frekuensi pertemuan dewan tidak memiliki pengaruh terhadap *fee* audit. Hal ini disebabkan pemilihan anggota dewan komisaris yang berdasarkan kedudukan dan kekerabatan menyebabkan mekanisme *check and balance* terhadap direksi tidak berjalan sebagaimana mestinya. Variabel PERACIND memiliki pengaruh negatif terhadap *fee* auditor eksternal. Penelitian ini mendukung pendekatan berbasis risiko untuk jasa audit (praktik tata kelola perusahaan yang baik akan menurunkan *fee* audit eksternal), 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; Rizqiasih, 2010). 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. Variabel ACMEET memiliki hubungan positif terhadap *fee* auditor eksternal. Penelitian ini mendukung penelitian Lifschutz dan Jacobi (2010) bahwa jumlah pertemuan komite audit berhubungan positif dengan *fee* auditor eksternal. Hal ini konsisten dengan permintaan jasa audit, dimana perusahaan dengan struktur *corporate governance* yang kuat memiliki permintaan kualitas audit yang lebih tinggi, sehingga meningkatkan *fee* audit eksternal.

KESIMPULAN

Penting untuk mengetahui hubungan fungsi audit internal perusahaan dengan *fee* auditor eksternalnya. Penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti empiris mengenai pengaruh fungsi audit internal terhadap *fee* auditor eksternal. Penelitian ini menggunakan sampel perusahaan-perusahaan non keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2010 dan 2011.

Berdasarkan hasil pengujian statistik dapat disimpulkan bahwa fungsi audit internal berpengaruh secara signifikan dan mempunyai pengaruh positif terhadap *fee* auditor eksternal. Dengan adanya fungsi audit internal, maka akan menambah kompleksitas pekerjaan auditor eksternal karena tanggung jawab auditor eksternal semakin besar dalam hal menilai kompetensi dan objektivitas, serta menentukan relevansi dari pekerjaan auditor internal yang berhubungan dengan struktur kontrol internal dan pengaruhnya terhadap laporan keuangan atau terhadap potensi salah saji dari laporan keuangan. Selain itu auditor eksternal juga harus menelaah, menguji, dan melakukan evaluasi terhadap pekerjaan audit internal. Hal ini karena fungsi audit internal dianggap sebagai salah satu unsur dari proses kontrol auditor eksternal. Dengan semakin kompleksnya tugas auditor eksternal, menyebabkan semakin tinggi *fee* audit yang dibayarkan perusahaan yang berbanding lurus dengan risiko dan tanggung jawab seorang auditor eksternal. Sehingga penelitian ini memperkuat hubungan komplementer yang terjadi antara fungsi audit internal dengan *fee* auditor eksternalnya.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. *Pertama*, terbatasnya data tentang *fee* audit di Indonesia karena masih berupa *voluntary disclosure*, maka dalam penelitian ini menggunakan proksi data *professional fees* untuk memberikan nilai pada variabel *fee* auditor eksternal. *Kedua*, jumlah perusahaan yang menjadi sampel dalam penelitian ini masih sedikit karena keterbatasan data perusahaan tentang Unit Audit Internal.

Atas dasar keterbatasan tersebut, untuk penelitian selanjutnya disarankan agar menggunakan perusahaan-perusahaan yang mencantumkan data tentang *fee* audit daripada data mengenai *professional fee* dalam laporan keuangannya sehingga lebih menggambarkan data *fee* audit. *Kedua*, penelitian selanjutnya sebaiknya menambahkan jumlah sampel perusahaan dengan melakukan kombinasi penggunaan data sekunder dan data primer, untuk mendapatkan data lebih lengkap mengenai Unit Audit Internal pada perusahaan-perusahaan di Indonesia.

REFERENSI

- Aryani, Ika Kurnia. 2011. "Pengaruh *Internal Audit* terhadap *Audit Fee* dengan Penerapan *Good Corporate Governance* sebagai Variabel *Intervening*". *Skripsi S-1*. Universitas Diponegoro.
- Beasley, M.S. (1996). "An Empirical Analysis of The Relation Between The Boards of Directors Composition and Financial Statement Fraud". *The Accounting Review*, Vol. 71 No. 4, pp. 443-465.
- Caneghem, Tom Van. "Audit Pricing and The Big4 Fee Premium: Evidence From Belgium". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, No. 2, pp. 122-139.

- Ghozali, Imam. 2005. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- 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)*.
- Hay, David., R. Knechel and 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.
- Hendriksen, Eldon S. and Van Breda, Michael F. 1992. *Accounting Theory. Southern Methodist University*. Edisi 5, Buku 1.
- Jubb, C.A., K.A. Houghton, and S. Butterworth. (1996). "Audit fee Determinants: The Plural Nature of Risk". *Managerial Auditing Journal*, Vol.11, No.3, 25-40.
- Lifschutz, Shilo. Arie Jacobi, and Shlomit Feldshtein. 2010. "Corporate Governance Characteristics and External Audit Fees: A Study of Large Public Companies in Israel". *International Journal of Business and Management*, Vol.5, No.3, March 2010.
- Messier, Willian F., Steven M. Glover, dan Douglas F.Prawitt. 2006. *Auditing and Assurance Services A Systematic Approach. 4th ed.* New York: McGraw-Hill.
- Mulyadi, 2002. Auditing. Salemba Empat: Jakarta.
- Rizqiasih, Putri Dyah. 2010. "Pengaruh Struktur *Governance* Terhadap *Fee* Audit Eksternal". *Skripsi S-I*. Universitas Diponegoro.
- Sawyer, B. Lawrence. 2003. *Sawyer's Internal Auditing. The Institute International Auditing*.
- 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.
- Singh, Hajinder and Rick Newby. 2009. "Internal Audit and Audit Fees: Further Evidence". *Managerial Accounting Journal*, Vol. 25, No. 4, pp. 309-327.
- Suharli, Michael. dan Nurlaelah. 2008. "Konsentrasi Auditor dan Penetapan Fee Audit: Investigasi pada BUMN". *JAAI* Vol. 12 No. 2, Desember 2008: 133 – 148
- Widiasari, Esti. 2009. "Pengaruh Pengendalian Internal Perusahaan dan Struktur Corporate Governance Terhadap Fee Audit". *Skripsi S-I*. Universitas Diponegoro.
- Yatim, Puan., Pamela Kent and Peter Clarkson. 2006. "Governance Structures, Ethnicity, and Audit Fees of Malaysian Listed Firms".