

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

#### 2.1 Landasan Teori

##### 2.1.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan (*agency theory*) atau juga dalam literatur disebut “*contracting theory*” merupakan teori yang bersumber dari teori perusahaan (*theory of the firm*) yang dikemukakan oleh Coase (1937).

Jensen dan Meckling (1976), mendefinisikan hubungan keagenan sebagai berikut:

*We define an agency relationship as a contract under which one or more persons (the principal(s)) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision making authority to the agent.*

Dalam teori agensi, manajer didefinisikan sebagai agen, dan pemegang saham sebagai prinsipal. Dalam hal ini, para pemegang saham sebagai pemilik perusahaan atau prinsipal mendelegasikan wewenang pembuatan keputusan dalam perusahaan kepada direktur yang merupakan agen para pemegang saham (Solomon, 2007).

Teori keagenan ditekankan untuk mengatasi dua permasalahan yang dapat terjadi dalam hubungan keagenan (Eisenhardt, 1989). Pertama, adalah masalah keagenan yang timbul ketika (a) keinginan-keinginan atau tujuan-tujuan dari prinsipal dan agen berlawanan dan (b) merupakan hal yang sulit atau mahal bagi prinsipal untuk melakukan verifikasi tentang apa yang sebenarnya dilakukan oleh agen.

Permasalahannya adalah prinsipal tidak dapat memverifikasi bahwa agen telah melakukan sesuatu dengan tepat. Kedua, adalah masalah pembagian risiko yang timbul ketika prinsipal dan agen memiliki perbedaan sikap terhadap risiko. Permasalahannya adalah prinsipal dan agen mungkin memiliki preferensi tindakan yang berbeda dikarenakan adanya perbedaan preferensi risiko.

Teori keagenan merupakan kontrak yang melandasi hubungan antara prinsipal dan agen, sehingga teori ini terfokus pada penentuan kontrak yang paling efisien yang melandasi hubungan antara prinsipal dan agen. Teori keagenan dilandasi oleh beberapa asumsi (Eisenhardt, 1989). Asumsi-asumsi tersebut dibedakan menjadi tiga jenis, yaitu asumsi tentang sifat manusia (*human assumptions*), asumsi keorganisasian (*organizational assumptions*), dan asumsi informasi (*information assumptions*). Asumsi sifat manusia menekankan bahwa manusia memiliki sifat mementingkan diri sendiri (*self-interest*), memiliki keterbatasan rasionalitas (*bounded rationality*), dan tidak menyukai risiko (*risk aversion*). Asumsi keorganisasian adalah adanya konflik antar anggota organisasi, efisiensi sebagai kriteria efektivitas, dan adanya asimetri informasi antara prinsipal dan agen. Asumsi informasi adalah bahwa informasi sebagai komoditi yang dapat diperjualbelikan.

Berdasarkan asumsi sifat dasar manusia dijelaskan bahwa masing-masing individu semata-mata termotivasi oleh kepentingan dirinya sendiri sehingga menimbulkan konflik kepentingan antara prinsipal dan agen (Eisenhardt, 1989). Pihak pemilik (*principal*) termotivasi mengadakan kontrak untuk mensejahterakan dirinya dengan profitabilitas yang selalu meningkat. Sedangkan manajer (*agent*) termotivasi

untuk memaksimalkan pemenuhan ekonomi dan psikologisnya, antara lain dalam hal memperoleh investasi, pinjaman, maupun kontrak kompensasi. Dengan demikian terdapat dua kepentingan yang berbeda di dalam perusahaan dimana masing-masing pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendaki.

Watts dan Zimmerman (2005) mengemukakan bahwa permasalahan yang timbul akibat adanya perbedaan kepentingan antara prinsipal dan agen disebut dengan *agency problems*. Salah satu penyebab *agency problems* adalah adanya *asymmetric information*. *Asymmetric information* adalah ketidakseimbangan informasi yang disebabkan adanya distribusi informasi yang tidak sama antara prinsipal dan agen yang dapat berakibat menimbulkan dua permasalahan yang disebabkan adanya kesulitan prinsipal untuk memonitor dan melakukan control terhadap tindakan-tindakan agen.

Jensen dan Meckling (1976) menyatakan permasalahan tersebut adalah:

1. *Moral hazard*, yaitu permasalahan muncul jika agen tidak melaksanakan hal-hal yang telah disepakati bersama dalam kontrak kerja.
2. *Adverse selection*, yaitu suatu keadaan dimana prinsipal tidak dapat mengetahui apakah keputusan yang diambil oleh agen benar-benar berdasarkan informasi yang telah diperolehnya, atau terjadi sebagai sebuah kelalaian dalam tugas.

Terjadinya *moral hazard* dan *adverse selection* bisa menimbulkan sejumlah implikasi serius bagi kinerja dan sustainability perusahaan. Dua masalah tersebut dapat mendorong para manajer berperilaku malas dan tidak etis. Mereka dapat mengelabui pemilik dan *stakeholder* lainnya dalam pelaporan informasi tentang kinerja dan sumber

daya ekonomi perusahaan. Selain itu, mereka dapat pula membiaskan atau mendistorsi penyajian informasi tentang peluang investasi dan prospek perusahaan (Lako, 2007).

## 2.1.2 Auditing

### 2.1.2.1 Definisi Auditing

Definisi auditing menurut Mulyadi (2008: 9) bahwa auditing adalah:

Suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Selanjutnya definisi auditing yang dikemukakan oleh Alvin A. Arens et al. (2008: 4), yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan.

Berdasarkan pengertian tersebut, beberapa kata kunci yang terkait dengan pengertian auditing adalah sebagai berikut:

1. Proses yang sistematis (*systematical process*)
2. Asersi (*Assertion*) dan kriteria yang ditetapkan (*established criteria*)
3. Pengumpulan dan evaluasi bukti (*evidence*)
4. Kompeten, independen dan objektif
5. Laporan kepada pihak yang berkepentingan (*reporting*)

Rincian pengertian audit sebagai berikut:

1. Proses yang sistematis (*systematical process*)

Artinya proses audit menggambarkan serangkaian langkah atau prosedur yang logis, terstruktur dan diorganisasikan dengan baik, selain itu juga proses audit dilaksanakan dengan formal.

2. Asersi (*Assertion*) dan kriteria yang ditetapkan (*established criteria*)

Auditing dilakukan terhadap suatu asersi (pernyataan tertulis) yang menjadi tanggung jawab pihak tertentu. Asersi ini disebut juga sebagai informasi karena mengandung informasi tentang sesuatu yang akan dievaluasi. Selain asersi, proses auditing juga harus didukung dengan standar (kriteria) yang ditetapkan (*established criteria*) yang menunjukkan sesuatu (kondisi) yang seharusnya.

3. Pengumpulan dan evaluasi bukti (*evidence*)

Bukti merupakan suatu informasi yang dikumpulkan auditor yang digunakan untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara asersi dengan kriteria yang ditetapkan, yang dapat berupa informasi yang diperoleh dari hasil wawancara, observasi, verifikasi catatan-catatan dan dokumen perusahaan, hasil pengamatan fisik dan sebagainya.

4. Kompeten, independen dan objektif

Auditing harus dilakukan oleh orang-orang yang kompeten, dalam arti mampu melaksanakan tugasnya sesuai dengan standar teknis profesi, independen dalam arti mampu membebaskan diri dari berbagai kepentingan pihak-pihak yang berkaitan dengan penugasan audit,

sehingga akan menimbulkan perilaku yang objektif seorang auditor dalam arti auditor tersebut tidak akan memihak dan tidak bias dalam mengemukakan pendapat dan tidak pula berprasangka.

5. Laporan kepada pihak yang berkepentingan (*reporting*)

Pelaporan hasil auditing merupakan hasil akhir proses auditing. Inti laporan auditing adalah pernyataan pendapat atau simpulan mengenai tingkat kesesuaian antara asersi (informasi) dengan kriteria yang ditetapkan.

#### 2.1.2.2 Jenis-Jenis Audit

Arens et al. (2011: 16) mengelompokkan jenis-jenis audit kedalam tiga tipe, yaitu:

1. Audit Operasional (*Operational Audit*)
2. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)
3. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)

Rincian dari jenis-jenis audit menurut Arens et al. sebagai berikut:

1. Audit Operasional (*Operational Audit*)

Adalah suatu audit yang dilakukan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi.

2. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)

Adalah suatu audit yang dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi.

### 3. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)

Adalah suatu audit yang dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu.

## 2.1.3 Audit Internal

### 2.1.3.1 Definisi Audit Internal

Definisi audit internal menurut Standar Profesi Audit Internal (SPAI) tahun 2004 adalah:

Suatu aktivitas penilaian independen didalam suatu organisasi untuk penelitian kegiatan pembukuan, financial, dan kegiatan lainnya, sebagai dasar untuk membantu pimpinan perusahaan. Pemeriksaan itu mempunyai pengendalian manajerial yang berfungsi dengan jalan mengukur dan menilai efektivitas sarana pengendalian.

Selanjutnya audit internal mengalami redefinisi pada Juni 1999 yang telah disetujui oleh *Institute of Internal Auditors (IIA) Board of Directors* bahwa:

*Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activities designed to add value and improve organizations operations. It helps an organizations accomplish its objective by bringing a systematic disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes.*

Lima konsep pokok yang dikemukakan pada definisi audit internal di atas yaitu *independent and objective, engages in assurance and consulting activities, adds value and improve operations, has a systematic and disciplined approach, evaluate risk management, control and governance* (CIA Review, 2006: 22), dalam perkembangannya berimplikasi pada peran profesi auditor internal.

Untuk memahami konsep audit internal sebelum dan sesudah redefinisi, Tugiman (2008: 19) memaparkan perbandingan konsep inti audit internal yang terdapat pada tabel berikut:

**Tabel 2.1**  
**Perbandingan Konsep Inti Audit Internal**

Lama (1947)	Baru (1999)
<b>Internal Control</b>	<b>Risk Management, Control, Governance Process</b>
1. Fungsi penilaian independen yang dibentuk dalam suatu organisasi	1. Suatu aktivitas independen objektif
2. Fungsi penilaian	2. Aktivitas pemberian jaminan keyakinan dan konsultasi
3. Mengkaji dan mengevaluasi aktivitas organisasi sebagai bentuk jasa yang diberikan bagi organisasi	3. Dirancang untuk memberikan suatu nilai tambah serta meningkatkan kegiatan organisasi
4. Membantu agar para anggota organisasi dapat menjalankan tanggung jawabnya secara efektif	4. Membantu organisasi dalam usaha mencapai tujuannya
5. Memberi hasil analisis, penilaian, rekomendasi, konseling, dan informasi yang berkaitan dengan aktivitas yang dikaji dan menciptakan pengendalian efektif dengan biaya yang wajar	5. Memberikan suatu pendekatan disiplin yang sistematis untuk mengevaluasi dan meningkatkan keefektifan manajemen risiko, pengendalian dan proses pengaturan dan pengelolaan organisasi

Tugiman (2011: 11) menyatakan bahwa *internal auditing* atau pemeriksaan internal adalah suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilaksanakan. Tujuan pemeriksaan internal adalah membantu para anggota organisasi agar dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif. Untuk itu, pemeriksa internal akan melakukan analisis,



penilaian dan mengajukan saran-saran. Tujuan pemeriksaan mencakup pula pengembangan pengawasan yang efektif dengan biaya yang wajar.

### 2.1.3.2 Unsur-Unsur Audit Internal

Menurut Hiro Tugiman (2005), terdapat tiga unsur dalam Audit Internal, yaitu:

1. Memastikan/memverifikasi (*Verification*)

Merupakan suatu aktivitas penilaian dan pemeriksaan atas kebenaran data dan informasi yang dihasilkan dari suatu sistem akuntansi sehingga dapat dihasilkan laporan akuntansi yang akurat yaitu cepat dan dapat dipercaya. Catatan yang telah diverifikasi dapat ditemukan oleh Audit Internal tertentu apakah terdapat kekurangan dan kelemahan dalam prosedur pencatatan untuk diajukan saran-saran perbaikan.

2. Menilai/mengevaluasi (*Evaluation*)

Merupakan aktivitas penilaian secara menyeluruh atas pengendalian akuntansi keuangan dari kegiatan menyeluruh berdasarkan kriteria yang sesuai. Hal ini merupakan suatu cara untuk memperoleh kesimpulan yang menyeluruh dari kegiatan perusahaan yang berhubungan dengan aktivitas yang dilakukan perusahaan.

3. Rekomendasi (*Recommendation*)

Merupakan suatu aktivitas penilaian dan pemeriksaan terhadap ketaatan pelaksanaan dan prosedur operasi, prosedur akuntansi, kebijakan dan peraturan-peraturan yang telah ditetapkan (tindakan korektif kepada manajemen),

sehingga dapat disimpulkan bahwa unsur-unsur Audit Internal, yaitu: memastikan/memverifikasi (*verification*), menilai, mengevaluasi (*evaluation*) dan rekomendasi (*recommendation*).

### 2.1.3.3 Fungsi, Tujuan dan Ruang Lingkup Audit Internal

Fungsi audit internal adalah membantu manajemen dengan cara memberikan landasan bagi manajemen untuk mengambil keputusan ataupun suatu tindakan. Mulyadi (2008: 203) menyatakan fungsi audit internal adalah sebagai berikut:

1. Audit dan penilaian terhadap efektivitas struktur pengendalian intern dan mendorong penggunaan struktur pengendalian intrn yang efektif dengan biaya yang minimum.
2. Menentukan sampai seberapa jauh pelaksanaan kebijakan manajemen puncak dipatuhi.
3. Menentukan sampai seberapa jauh kekayaan perusahaan dipertanggungjawabkan dan dilindungi dari segala macam kerugian.
4. Menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh perusahaan.
5. Memberikan rekomendasi perbaikan kegiatan-kegiatan perusahaan.

Menurut *The Institute of Chartered Accountants in Australia (ICAA)* dalam Hiro Tugiman (2007: 13-14), tujuan dan ruang lingkup audit internal adalah sebagai berikut:

*The scope and objectives of internal audit very widely and are very dependent upon the size and structure of the entity and requirement of its management. Normally how ever internal audit operates in one or more of following areas: (a) Review of financial accounting system and related internal controls; (b) Examinations of the management of financial and operating information; (c) Examination of economy: efficiency and effectiveness of operations including non financial control of an organization.*

Arti dari pernyataan tersebut adalah ruang lingkup dan tujuan audit internal sangat luas dan sangat tergantung pada ukuran dan struktur entitas dan kebutuhan

manajemen. Biasanya audit internal beroperasi dalam beberapa bidang berikut: (a) Tinjauan sistem akuntansi keuangan dan pengendalian internal terkait; (b) Pemeriksaan manajemen informasi keuangan dan informasi; (c) Pemeriksaan ekonomi, efisiensi dan efektivitas operasi termasuk pengendalian keuangan non organisasi.

Sedangkan tujuan audit menurut Sukrisno Agoes (2008: 222), tujuan pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor internal adalah membantu semua pimpinan perusahaan (manajemen) dalam melaksanakan tanggung jawabnya dengan memberikan analisa, penilaian, saran dan komentar mengenai kegiatan yang diperiksanya.

Dilihat dari tujuannya, audit internal mempunyai ruang lingkup yang luas dan berjangka panjang sehingga tujuan utama audit internal dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Memeriksa atau menilai baik atau tidaknya pelaksanaan akuntansi dan keuangan, pengendalian operasional lainnya serta meningkatkan efektivitasnya.
2. Memastikan bahwa kebijakan-kebijakan, rencana-rencana, prosedur-prosedur telah dipatuhi dan berjalan sesuai dengan yang ditetapkan.
3. Memeriksa seberapa jauh data manajemen dapat diandalkan.
4. Memeriksa sejauh mana asset perusahaan dapat dilindungi.
5. Memeriksa dan menilai kualitas dan hasil kerja para pegawai.
6. Memberikan sarana perbaikan dan rekomendasi atas aktifitas perusahaan.

(Tunggal, amin widjaja, 2010: 11)

#### **2.1.3.4 Tanggung Jawab dan Kewenangan Audit Internal**

Mengenai wewenang dan tanggung jawab audit internal, Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal SPAI (2004:15) menyebutkan bahwa tujuan, kewenangan, dan tanggung jawab audit internal harus dinyatakan secara formal dalam *Charter Audit Internal*, konsisten dengan Standar Profesi Audit Internal dan mendapatkan persetujuan

dari pimpinan dan Dewan Pengawas Organisasi. Hal ini dimaksudkan agar tujuan, kewenangan dan tanggung jawab audit internal dinyatakan dalam dokumen tertulis secara formal.

Auditor yang melakukan tugas internal audit disebut auditor internal. Auditor internal adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen telah dipatuhi, menentukan baik tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan kualitas informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi (Mulyadi dan Puradiredja, 1998).

Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) menyatakan secara lebih terperinci mengenai tanggung jawab Auditor Internal dalam Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP, 2004: 322.1) yaitu sebagai berikut:

Auditor internal bertanggung jawab untuk menyediakan data analisis dan evaluasi, memberikan keyakinan dan rekomendasi, menginformasikan kepada manajemen satuan usaha dan dewan komisaris atau pihak lain yang setara dengan wewenang dan tanggung jawab tersebut. Audit internal mempertahankan objektivitasnya yang berkaitan dengan aktivitas yang diauditnya.

#### **2.1.4 Audit Eksternal**

Menurut Mulyadi (2003: 25) audit eksternal merupakan audit independen yang terbatas pada pemeriksaan laporan keuangan. Audit eksternal dilakukan oleh auditor eksternal atau akuntan publik guna melayani pemakai laporan keuangan pihak ketiga (seperti pemegang saham dan kreditur). Oleh sebab itu sering disebut *financial auditing*.

#### 2.1.4.1 Auditor Eksternal

Eksternal auditor adalah profesi audit yang melakukan audit atas laporan keuangan dari perusahaan, pemerintah, individu atau organisasi lainnya. Eksternal auditor ini mempunyai independensi dari perusahaan yang diaudit (Rizqiasih, 2010)

Menurut Sawyer (2005: 8), perbedaan auditor eksternal dan auditor internal adalah sebagai berikut:

- 1) Auditor Internal:
  - a) Merupakan karyawan perusahaan atau bisa saja merupakan independen.
  - b) Melayani kebutuhan organisasi, meskipun fungsinya harus dikelola oleh perusahaan.
  - c) Fokus pada kejadian-kejadian di masa depan dengan mengevaluasi kontrol yang dirancang untuk meyakinkan pencapaian tujuan organisasi.
  - d) Langsung berkaitan dengan pencegahan kecurangan dalam segala bentuknya atau perluasan dalam setiap aktivitas yang ditelaah.
  - e) Independen terhadap aktivitas yang dilakukan proses audit, akan tetapi siap sedia untuk menanggapi kebutuhan dan keinginan dari semua tingkat manajemen.
  - f) Menelaah aktivitas secara terus menerus.
- 2) Auditor Eksternal:
  - a) Merupakan orang yang independen di luar perusahaan.
  - b) Melayani pihak ketiga yang memerlukan informasi keuangan yang dapat diandalkan.

- c) Fokus pada ketepatan dan kemudahan pemahaman dan kejadian-kejadian masa lalu yang dinyatakan dalam laporan keuangan.
- d) Sesekali memperhatikan pencegahan dan pendeteksian kecurangan secara umum, namun akan memberikan perhatian-perhatian lebih bila kecurangan tersebut akan mempengaruhi laporan keuangan secara material.
- e) Independen terhadap manajemen dan dewan direksi, baik dalam kenyataan maupun secara mental.
- f) Menelaah catatan-catatan yang mendukung laporan keuangan secara periodik, biasanya sekali setahun.

#### **2.1.4.2 Audit Fee**

DeAngelo (dalam Halim, 2005) menyatakan bahwa *audit fee* merupakan pendapatan yang besarnya bervariasi karena tergantung dari beberapa faktor dalam penugasan audit seperti, ukuran perusahaan klien, kompleksitas jasa audit yang dihadapi auditor, risiko audit yang dihadapi auditor dari klien serta nama Kantor Akuntan Publik yang melakukan jasa audit.

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) menerbitkan Surat Keputusan No. KEP.024/IAPI/VII/2008 pada tanggal 2 Juli 2008 tentang Kebijakan Penentuan *Fee* Audit. Dalam bagian Lampiran 1 dijelaskan bahwa panduan ini dikeluarkan sebagai panduan bagi seluruh Anggota Institut Akuntan Publik Indonesia yang menjalankan praktik sebagai akuntan publik dalam menetapkan besaran imbalan yang wajar atas jasa profesional yang diberikannya. Dalam Surat Keputusan ini dijelaskan bahwa dalam

menetapkan *fee* audit, Akuntan Publik harus mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

- a. Kebutuhan Klien
- b. Tugas dan tanggung jawab menurut hukum (*statutory duties*)
- c. Independensi
- d. Tingkat Keahlian (*levels of expertise*) dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan
- e. Banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh Akuntan Publik dan stafnya menyelesaikan pekerjaan
- f. Basis penetapan *fee* yang disepakati

Simunic (1980) menyatakan bahwa *audit fee* ditentukan oleh besar kecilnya perusahaan yang diaudit (*clientsize*), risiko audit (atas dasar *current ratio*, *quick ratio*, *D/E*, *litigation risk*) dan kompleksitas audit (*subsidiaries*, *foreign listed*). Menurut Suharli & Nurlaelah (2008) *fee* audit ditentukan oleh rasio konsentrasi auditor dan ukuran *auditee* perusahaan. Sedangkan penelitian Yatim et. al., (2006) terdapat pengaruh yang positif dan signifikan antara *audit fee* dan independensi dewan komisaris, komite audit dan frekuensi pertemuan komite audit. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa terdapat pengaruh yang negatif antara *audit fee* dan perusahaan yang dimiliki oleh pribumi (bumiputera).

## 2.1.5 *Corporate Governance*

### 2.1.5.1 Definisi *Corporate Governance*

*Forum for Corporate Governance in Indonesia (FCGI)* (2001b) mendefinisikan *corporate governance* sebagai seperangkat peraturan yang mengatur hubungan antara pemegang saham, pengurus (pengelola), pihak kreditur, pemerintah, karyawan serta para pemegang kepentingan internal dan eksternal lainnya yang berkaitan dengan hak dan kewajiban mereka, sehingga menciptakan nilai tambah bagi semua pihak yang berkepentingan (*stakeholder*). Nilai tambah yang dimaksud adalah *corporate governance* memberikan perlindungan efektif terhadap investor dalam memperoleh kembali investasinya dengan wajar dan bernilai tinggi.

Kementerian Badan Usaha Milik Negara melalui Keputusan Menteri Badan Usaha Milik Negara nomor KEP-117/M-MBU/2002 mendefinisikan *corporate governance* sebagai:

suatu proses dari struktur yang digunakan oleh organ BUMN untuk meningkatkan keberhasilan usaha dan akuntabilitas perusahaan guna mewujudkan nilai pemegang saham dalam jangka panjang dengan tetap memperhatikan kepentingan *stakeholder* lainnya, berlandaskan peraturan perundangan dan nilai-nilai etika.

*Corporate governance* merupakan suatu mekanisme pengelolaan perusahaan yang didasarkan pada teori agensi. Dengan adanya penerapan *Corporate Governance* diharapkan bisa berfungsi sebagai alat untuk member keyakinan kepada investor bahwa mereka akan menerima return atas dana yang mereka investasikan pada suatu perusahaan. *Corporate Governance* berkaitan dengan bagaimana investor yakin bahwa manajer akan memberikan keuntungan bagi investor, yakin bahwa manajer tidak akan



mencuri/menggelapkan atau menginvestasikan ke dalam proyek-proyek yang tidak menguntungkan atas modal yang telah ditanamkan pemegang saham, dan berkaitan dengan bagaimana para pemegang saham dapat mengontrol para manajer (Shleifer dan Vishny, 1997 dalam Herawaty, 2008).

#### **2.1.5.2 Prinsip-Prinsip *Corporate Governance***

Komite Nasional Kebijakan *Governance* (KNKG) (2006) menetapkan lima prinsip *corporate governance* yang tercantum dalam Pedoman Umum *Good Corporate Governance*, yang diharapkan perusahaan menerapkan di setiap aspek bisnis dan di semua jajaran perusahaan. KNKG menyebut prinsip *corporate governance* sebagai asas *corporate governance* (KNKG, 2006) sebagai berikut:

1. **Transparansi (*Transparency*)**, yaitu perusahaan harus menyediakan informasi yang material dan relevan dengan cara yang mudah diakses dan dipahami oleh pemangku kepentingan. Perusahaan harus mengambil inisiatif untuk mengungkapkan tidak hanya masalah yang disyaratkan oleh peraturan perundang-undangan, tetapi juga hal penting untuk pengambilan keputusan oleh pemegang saham, kreditur, dan pemangku kepentingan lainnya.
2. **Akuntabilitas (*Accountability*)**, yaitu perusahaan harus dapat mempertanggungjawabkan kinerjanya secara transparan dan wajar. Untuk itu perusahaan harus dikelola secara benar, terukur dan sesuai kepentingan perusahaan dengan tetap memperhitungkan kepentingan pemegang saham dan pemangku kepentingan lain.

3. **Responsibilitas** (*Responsibility*), yaitu perusahaan harus mematuhi peraturan perundang-undangan serta melaksanakan tanggung jawab terhadap masyarakat dan lingkungan sehingga dapat terpelihara kesinambungan sebagai *good corporate citizen*.
4. **Independensi** (*Independency*), yaitu perusahaan harus dikelola secara independen sehingga masing-masing organ perusahaan tidak saling mendominasi dan tidak diintervensi oleh pihak lain.
5. **Kewajaran dan kesetaraan** (*Fairness*), yaitu perusahaan harus senantiasa memperhatikan kepentingan pemegang saham dan pemangku kepentingan lainnya berdasarkan asas kewajaran dan kesetaraan.

#### **2.1.5.3 Struktur Governance**

Syakhroza (2003) menyatakan bahwa struktur *governance* adalah suatu kerangka di dalam organisasi dimana mengenai bagaimana prinsip *governance* bisa dibagi, dijalankan, serta dikendalikan. Struktur *governance* didesain sedemikian rupa agar mampu mendukung berjalannya aktivitas organisasi perusahaan secara bertanggung jawab dan terkendali. Dengan kata lain struktur *governance* harus mampu mendukung tata kelola perusahaan berdasarkan prinsip-prinsip keterbukaan (*transparency*), akuntabilitas (*accountability*), pertanggungjawaban (*responsibility*), independensi (*independency*), dan kewajaran (*fairness*).

Menurut Iskander & Chamlou (2000) dalam Lastanti (2005), mekanisme dalam pengawasan *corporate governance* dibagi dalam dua kelompok yaitu *internal* dan

*external mechanisms*. *Internal mechanisms* adalah cara untuk mengendalikan perusahaan dengan menggunakan struktur dan proses internal seperti rapat umum pemegang saham, komposisi dewan direksi, komposisi dewan komisaris dan pertemuan dengan *board of director*. Sedangkan *external mechanisms* adalah cara mempengaruhi perusahaan selain dengan menggunakan mekanisme internal, seperti pengendalian oleh perusahaan dan pengendalian oleh pasar.

Mekanisme internal menurut Iskander & Chamlou (2000) (dalam Lastanti, 2005) antara lain adalah:

1. Dewan Komisaris dan Dewan Direksi

Bentuk dewan komisaris tergantung pada sistem hukum yang dianut (FCGI, 2001a). Terdapat dua sistem yang berbeda, yaitu:

- a. *Anglo Saxon*

Dalam sistem hukum *Anglo Saxon*, sistem yang dianut adalah sistem satu tingkat atau *one tier system*. Pada sistem satu tingkat, perusahaan mempunyai satu dewan direksi yang merupakan kombinasi antara manajer atau pengurus senior (direktur eksekutif) dan direktur independen yang bekerja dengan prinsip paruh waktu (non direktur eksekutif). Negara-negara yang menerapkan sistem ini adalah Amerika Serikat dan Inggris.

- b. Kontinental Eropa

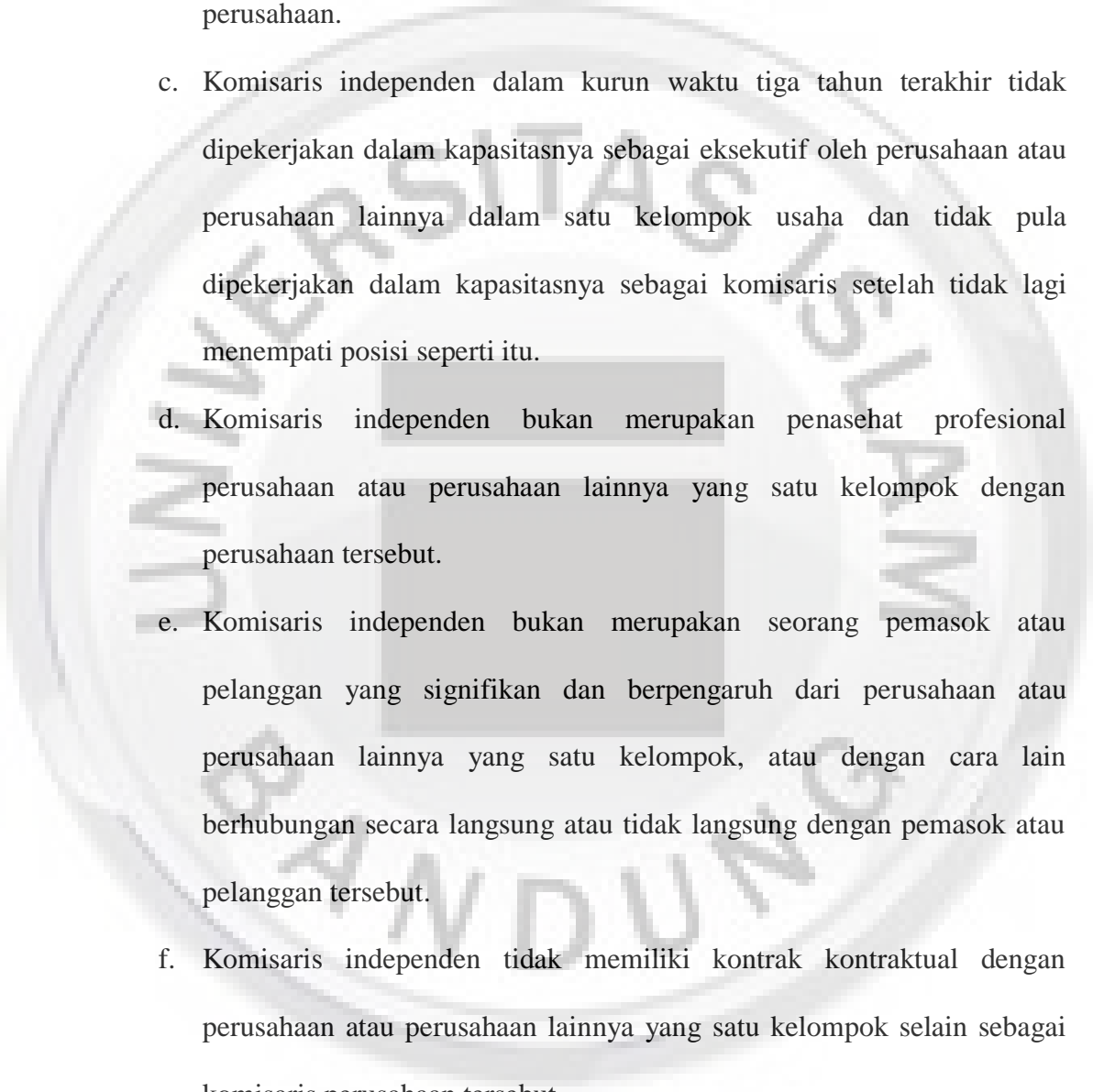
Sistem hukum Kontinental Eropa menganut sistem dua tingkat atau *two tiers system*. Pada sistem dua tingkat, perusahaan mempunyai dua badan

terpisah, yaitu dewan pengawas (dewan komisaris) dan dewan manajemen (dewan direksi). Dewan direksi bertugas mengelola dan mewakili perusahaan sesuai dengan pengarahan dan pengawasan dewan komisaris. Dewan direksi diangkat dan setiap waktu dapat diganti oleh badan pengawas (dewan komisaris). Tugas utama dewan komisaris adalah bertanggung jawab mengawasi tugas-tugas manajemen. Indonesia termasuk negara yang mengadopsi sistem dua tingkat ini.

## 2. Komisaris Independen

Keberadaan komisaris independen telah diatur oleh Bursa Efek Jakarta melalui peraturan BEI tanggal 1 Juli 2000. Dinyatakan bahwa perusahaan yang telah terdaftar di bursa harus mempunyai komisaris independen yang secara proporsional sama dengan jumlah saham yang dimiliki pemegang saham minoritas. Dalam peraturan ini, persyaratan jumlah minimal komisaris independen adalah 30 persen dari seluruh anggota dewan komisaris. Fama dan Jensen (1983) menyatakan bahwa komisaris independen dapat bertindak sebagai penengah dalam perselisihan yang terjadi diantara para manajer internal dan mengawasi kebijakan manajer serta memberikan nasihat kepada manajemen. Komisaris independen merupakan posisi terbaik untuk melaksanakan fungsi monitoring agar terciptanya perusahaan *good corporate governance*. Beberapa kriteria komisaris independen menurut *Forum for Corporate Governance in Indonesia* (2000) antara lain:

- a. Komisaris independen bukan merupakan anggota manajemen.

- 
- b. Komisaris independen bukan merupakan pemegang saham mayoritas, atau seorang pejabat dari atau dengan cara lain yang berhubungan secara langsung atau tidak langsung dengan pemegang saham mayoritas perusahaan.
- c. Komisaris independen dalam kurun waktu tiga tahun terakhir tidak dipekerjakan dalam kapasitasnya sebagai eksekutif oleh perusahaan atau perusahaan lainnya dalam satu kelompok usaha dan tidak pula dipekerjakan dalam kapasitasnya sebagai komisaris setelah tidak lagi menempati posisi seperti itu.
- d. Komisaris independen bukan merupakan penasehat profesional perusahaan atau perusahaan lainnya yang satu kelompok dengan perusahaan tersebut.
- e. Komisaris independen bukan merupakan seorang pemasok atau pelanggan yang signifikan dan berpengaruh dari perusahaan atau perusahaan lainnya yang satu kelompok, atau dengan cara lain berhubungan secara langsung atau tidak langsung dengan pemasok atau pelanggan tersebut.
- f. Komisaris independen tidak memiliki kontrak kontraktual dengan perusahaan atau perusahaan lainnya yang satu kelompok selain sebagai komisaris perusahaan tersebut.
- g. Komisaris independen harus bebas dari kepentingan dan urusan bisnis apapun atau hubungan yang dapat atau secara wajar dapat dianggap

sebagai campur tangan secara material dengan kemampuannya sebagai seorang komisaris untuk bertindak demi kepentingan yang menguntungkan perusahaan.

### 3. Komite Audit

Baridwan dalam Toha (2004) mendefinisikan komite audit sebagai komite yang dibentuk oleh dewan komisaris perusahaan untuk membantu dewan komisaris perusahaan melakukan pemeriksaan atau penelitian yang dianggap perlu terhadap pelaksanaan fungsi direksi dalam melaksanakan, mengelola perusahaan serta melaksanakan fungsi penting berkaitan dengan sistem pelaporan keuangan yang dilakukan oleh manajemen dan auditor independen. Keberadaan komite audit diatur melalui Surat Edaran Bapepam Nomor SE- 03/PM/2002 (bagi perusahaan publik) dan Keputusan Menteri BUMN Nomor KEP-103/MBU/2002 (bagi BUMN). Komite Audit terdiri dari sedikitnya tiga orang, diketuai oleh komisaris independen perusahaan dengan dua orang eksternal yang independen serta menguasai dan memiliki latar belakang akuntansi dan keuangan. Dalam pelaksanaan tugasnya, komite audit mempunyai fungsi membantu dewan komisaris untuk (1) meningkatkan kualitas laporan keuangan, (2) menciptakan iklim disiplin dan pengendalian yang dapat mengurangi kesempatan terjadinya penyimpangan dalam pengelolaan perusahaan, (3) meningkatkan efektifitas fungsi internal audit (SPI) maupun eksternal audit, serta (4) mengidentifikasi hal-hal yang memerlukan perhatian dewan komisaris/pengawasan. Menurut FCGI (2001),

pada umumnya Komite Audit mempunyai tanggung jawab pada tiga bidang, yaitu:

a. Laporan Keuangan (*Financial Reporting*)

Tanggung jawab untuk memastikan bahwa laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen telah memberikan gambaran yang sebenarnya tentang kondisi keuangan, hasil usahanya, serta rencana dan komitmen jangka panjang perusahaan.

b. Tata Kelola Perusahaan (*Good Corporate Governance*)

Tanggung jawab untuk memastikan bahwa perusahaan telah dijalankan sesuai undang-undang dan peraturan yang berlaku, etika bisnis serta melaksanakan pengawasan secara efektif terhadap benturan kepentingan dan kecurangan yang dilakukan oleh karyawan perusahaan.

c. Pengawasan Perusahaan (*Corporate Control*)

Tanggung jawab dalam pemahaman tentang masalah serta hal-hal yang berpotensi mengandung risiko dan sistem pengendalian intern serta memonitor proses pengawasan yang dilakukan oleh auditor internal.

## 2.2 Penelitian Terdahulu

Dalam penelitian ini, peneliti mengacu dari beberapa peneliti sebelumnya, yaitu antara lain:

**Tabel 2.2**  
**Penelitian Terdahulu**

No.	Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel dan Metode Analisis	Hasil
1	Carcello <i>et al.</i> (2000)	<i>Board Characteristics and Audit Fees</i>	Variabel independen: 1. <i>Board Independent</i> ( $X_1$ ) 2. <i>Board Expertise</i> ( $X_2$ ) 3. <i>Board Diligence</i> ( $X_3$ ) Variabel Dependen: <i>Audit fee</i> (Y)	Terdapat pengaruh yang signifikan positif antara <i>board independence, diligence and expertise</i> terhadap <i>audit fee</i> .
2	Yatim <i>et al.</i> (2006)	<i>Governance Structures, Ethnicity and Audit Fees of Malaysian Listed Firms</i>	Variabel Independen: 1. <i>Board Independence</i> ( $X_1$ ) 2. <i>Board Size</i> ( $X_2$ ) 3. <i>RMC (a dummy variable of 1 if a firm establishes a risk management committee, 0 if otherwise)</i> ( $X_3$ ) 4. <i>Board Meet</i> ( $X_4$ ) 5. <i>Dual (a dummy variable of 1 if the role of the Board Chair and the CEO is separated, 0 if otherwise)</i> ( $X_5$ ) 6. <i>Audit Committee Independence</i> ( $X_6$ ) 7. <i>Audit Committee Expertise</i> ( $X_7$ ) 8. <i>Audit Committee Meet</i> ( $X_8$ ) 9. <i>Audit Committee Size</i> ( $X_9$ ) 10. <i>Bumi Owned (a dummy variable of 1 if a firms's shares outstanding are substantially held by Bumiputera shareholders)</i> ( $X_{10}$ ) Variabel Dependen: <i>Audit Fee</i> (Y)	Terdapat pengaruh yang positif dan signifikan antara <i>audit fee</i> dan independensi dewan komisaris, komite audit dan frekuensi pertemuan komite audit. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa terdapat pengaruh yang negatif antara <i>audit fee</i> dan perusahaan yang dimiliki oleh pribumi (bumiputera).
3	Goodwin-Stewart dan Kent (2006)	<i>Relation Between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit</i>	Variabel Independen: 1. <i>Audit Committee Independence and Expertise</i> ( $X_1$ ) 2. <i>Audit Committee Meet</i> ( $X_2$ ) 3. <i>Audit committee Existences</i> ( $X_3$ ) 4. <i>The use of internal audit</i> ( $X_4$ ) Variabel Dependen:	Keberadaan komite audit serta peningkatan fungsi audit internal berhubungan dengan kenaikan <i>audit fee</i> .



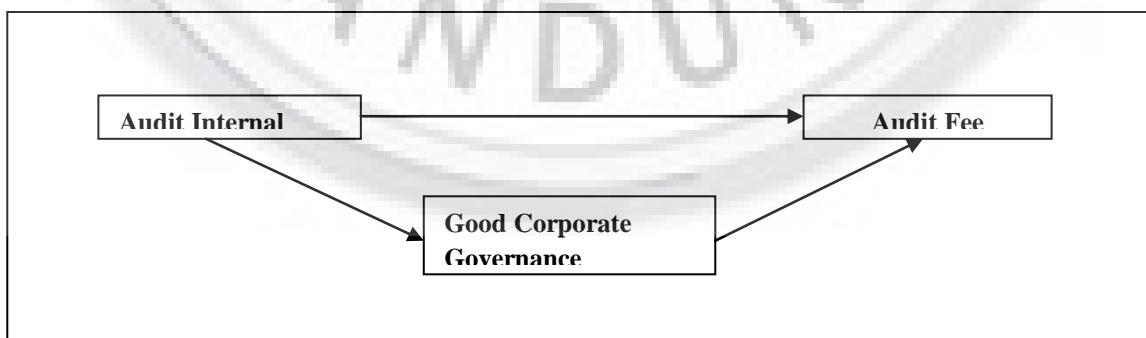
No.	Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel dan Metode Analisis	Hasil
			<i>Audit Fee</i> (Y)	
4	Putri Diah Rizqiasih (2010)	Pengaruh Struktur <i>Governance</i> Terhadap <i>Fee</i> Audit Eksternal	Variabel Independen: 1. Dewan Komisaris ( $X_1$ ) 2. Komite Audit ( $X_2$ ) Variabel Dependen: <i>Fee</i> Audit Eksternal (Y)	Ukuran dewan komisaris, intensitas rapat dewan komisaris, ukuran komite audit, intensitas rapat komite audit tidak berpengaruh terhadap <i>audit fee</i> . Independensi dewan komisaris dan independensi komite audit mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap <i>audit fee</i> .
5	Mohammad Al Hazmi (2013)	Pengaruh Struktur <i>Governance</i> dan Internal Audit Terhadap <i>Fee</i> Audit Eksternal Pada Perusahaan-Perusahaan Manufaktur yang Listing di BEI	Variabel Independen: 1. Dewan Komisaris ( $X_1$ ) 2. Komite audit ( $X_2$ ) 3. Internal Audit ( $X_3$ ) Variabel Dependen: <i>Fee</i> Audit Eksternal (Y)	Dewan komisaris independen, intensitas rapat dewan komisaris, independensi komite audit, ukuran komite audit, dan intensitas rapat komite audit tidak berpengaruh terhadap <i>audit fee</i> . Ukuran dewan komisaris dan <i>internal audit</i> mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap <i>audit fee</i> .
6	Angga Nugraha Sunjaya (2008)	Pengaruh Audit Internal Terhadap Peningkatan <i>Good Corporate Governance</i> (studi kasus pada PT Perkebunan Nusantara VIII (Persero))	Variabel Independen: Audit Internal (X) Variabel Dependen: <i>Good Corporate Governance</i> (Y)	Audit internal yang memadai berpengaruh terhadap peningkatan <i>good corporate governance</i> .
7	Gita Gumilang (2009)	Pengaruh Peranan Audit Internal Terhadap Penerapan <i>Good</i>	Variabel Independen: Peran Audit Internal (X) Variabel Dependen: <i>Good Corporate Governance</i> (Y)	Hubungan antara peranan audit internal dengan penerapan <i>good corporate</i>

No.	Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel dan Metode Analisis	Hasil
		<i>Corporate Governance</i> Pada PT Perkebunan Nusantara III (Persero)		<i>governance</i> tidak mempunyai hubungan yang kuat.

### 2.3 Kerangka Pemikiran

Penelitian ini akan menganalisis faktor adanya fungsi audit internal dan penerapan *good corporate governance* untuk mengetahui pengaruhnya terhadap *audit fee* yang dibayarkan perusahaan kepada auditor eksternal.

Dalam penelitian ini, selain menggunakan variabel independen dan variabel dependen juga digunakan variabel *intervening* (perantara). Menurut Tuckman (dalam Sugiyono, 2007) variabel *intervening* adalah variabel yang secara teoritis mempengaruhi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen menjadi hubungan yang tidak langsung dan tidak dapat diamati dan diukur. Variabel ini merupakan variabel penyela/antara variabel independen dengan variabel dependen, sehingga variabel independen tidak langsung mempengaruhi berubahnya atau timbulnya variabel dependen.



Gambar 2.1  
Model Kerangka Penelitian

## 2.4 Pengembangan Hipotesis

Menurut Sugiyono (2010: 84), hipotesis penelitian merupakan dugaan sementara yang digunakan sebelum dilakukannya penelitian. Berdasarkan model bagan kerangka penelitian di atas, maka hipotesis yang dapat ditarik dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

### a. Fungsi Audit Internal dan *Audit Fee*

Menurut Sukrisno Agoes (2004: 221), *internal audit* (pemeriksaan intern) adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen puncak yang telah ditentukan dan ketaatan terhadap peraturan pemerintah dan ketentuan-ketentuan dari ikatan profesi yang berlaku.

Dalam kaitannya dengan laporan keuangan, auditor internal akan berhubungan dengan auditor eksternal. SA Seksi 322 (PSA 03) Pertimbangan Auditor Atas Fungsi Audit Intern 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.

Audit yang dilakukan oleh auditor eksternal menimbulkan sejumlah uang yang harus dibayarkan perusahaan kepada auditor eksternal, yang biasa disebut *audit fee*. Beberapa penelitian telah dilakukan untuk melihat hubungan antara fungsi audit internal dengan *audit fee*. Penelitian tentang hubungan antara fungsi audit internal dan *audit fee* penting untuk berfokus pada praktek *corporate governance* dan mekanisme fokus

tersebut seharusnya memperhatikan bagaimana audit internal dan audit eksternal meningkatkan integritas laporan keuangan (Goodwin-Stewart dan Kent, 2006).

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. Hal ini mendukung pernyataan bahwa fungsi audit internal sebagai kontrol tambahan (komplementer) fungsi audit eksternal.

Penelitian sebelumnya menemukan bahwa perusahaan yang memiliki fungsi audit internal di dalamnya akan membayar *fee* audit lebih tinggi (Singh dan Newby, 2009). 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.

Berdasarkan penjelasan diatas, dapat dibuat hipotesis bahwa:

**H1 : Fungsi audit internal berpengaruh terhadap *audit fee***

#### **b. Fungsi Audit Internal dan Penerapan *Good Corporate Governance***

*Price Waterhouse Coopers* (dalam Surya, 2006: 25) memaparkan bahwa *good corporate governance* terkait dengan pengambilan keputusan yang efektif. Dibangun melalui kultur organisasi, nilai-nilai, sistem, berbagai proses, kebijakan-kebijakan dan

struktur organisasi, yang bertujuan untuk mencapai bisnis yang menguntungkan, efisien dan efektif dalam mengelola risiko dan bertanggung jawab dengan memerhatikan kepentingan *stakeholders*.

Konsep awal *corporate governance* menghendaki perusahaan mampu lebih akuntabel dan transparan kepada *stakeholders*. Jadi, yang diharapkan dari *corporate governance* adalah proses dari dalam perusahaan untuk secara transparan dan bertanggung jawab merealisasikan tujuan perusahaan dengan dibantu oleh audit intern (Surya, 2006: 63).

Pentingnya fungsi audit internal bagi suatu perusahaan telah dikemukakan oleh *General Accounting Office* (GAO) dan dikutip oleh Cashin & James (1998: 121) sebagai berikut:

1. Menemukan berbagai situasi untuk meniadakan pemborosan dan inefisiensi.
2. Menyarankan perbaikan dalam bidang kebijaksanaan, prosedur, dan struktur organisasi.
3. Menciptakan alat-alat penguji terhadap hasil pekerjaan para individu dan berbagai unit organisasi.
4. Mengawasi ketaatan pada syarat-syarat yang ditentukan oleh anggaran dasar dan undang-undang.
5. Mengecek adanya tindakan-tindakan yang tidak atau belum disetujui, yang menyeleweng dan tindakan yang tidak sesuai lainnya.
6. Mengidentifikasi tempat-tempat yang mengandung kemungkinan timbulnya kesulitan dalam kegiatan di masa depan.

7. Menciptakan saluran komunikasi antara berbagai tingkat kegiatan.

Fungsi audit internal menjadi salah satu faktor pendukung penerapan good corporate governance juga dikemukakan oleh Daniri (2005: 158), keberhasilan penerapan GCG juga memiliki prasyarat tersendiri. Ada dua faktor yang memegang peranan, faktor eksternal dan internal. Salah satu faktor internalnya adalah terdapatnya sistem audit (pemeriksaan) yang efektif dalam perusahaan untuk menghindari setiap penyimpangan yang mungkin akan terjadi.

Berdasarkan penjelasan diatas, dapat dibuat hipotesis bahwa:

**H2 : Fungsi audit internal berpengaruh terhadap penerapan good corporate governance**

**c. Penerapan Good Corporate Governance dan Audit Fee**

Carcello et al. (2000) dalam “*Board Characteristics and Audit Fees*” menguji pengaruh antara karakteristik dewan dalam perusahaan dengan *audit fee* yang dibayarkan untuk auditor eksternal. Penelitian ini menggunakan sampel dari *Fortune 1000 Companies* dan menggunakan analisis OLS untuk menguji hipotesisnya. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan positif antara *board independence, diligence and expertise*, dan *audit fee*. Penelitian Carcello diperkuat dengan penelitian Yatim et al. (2006) yang menunjukkan bahwa struktur *corporate governance* – dalam hal ini independensi dewan komisaris, komite audit, dan frekuensi pertemuan komite audit - berpengaruh positif terhadap *audit fee*.

Berdasarkan penjelasan diatas, dapat dibuat hipotesis bahwa:

**H3 : Penerapan *good corporate governance* berpengaruh terhadap *audit fee***

