

HUBUNGAN RISIKO AUDIT DAN FEE AUDIT DENGAN BIAYA AUDIT  
SEBAGAI VARIABEL INTERVENING



FAKULTAS EKONOMI

UNIVERSITAS ISLAM INDONESIA

YOGYAKARTA

2012

HUBUNGAN RISIKO AUDIT DAN FEE AUDIT DENGAN BIAYA AUDIT  
SEBAGAI VARIABEL INTERVENING

SKRIPSI

Disusun dan diajukan untuk memenuhi sebagai salah satu syarat untuk mencapai  
derajat Sarjana Strata-1 Program Studi Akuntansi pada Fakultas Ekonomi UII

Oleh:

Nama : Dyah Puspita Dewi

No.Mahasiswa : 08312106



FAKULTAS EKONOMI

UNIVERSITAS ISLAM INDONESIA

YOGYAKARTA

2012

## Halaman Pernyataan Bebas Plagiarisme

Dengan ini saya menyatakan bahwa dalam skripsi ini tidak terdapat karya yang pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu Perguruan Tinggi, dan sepanjang pengetahuan saya juga tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis diacu dalam naskah ini dan disebutkan dalam referensi. Apabila dikemudian hari terbukti bahwa pernyataan ini tidak benar, maka saya sanggup menerima hukuman atau sanksi apapun sesuai peraturan yang berlaku.

Yogyakarta, 16 Januari 2011

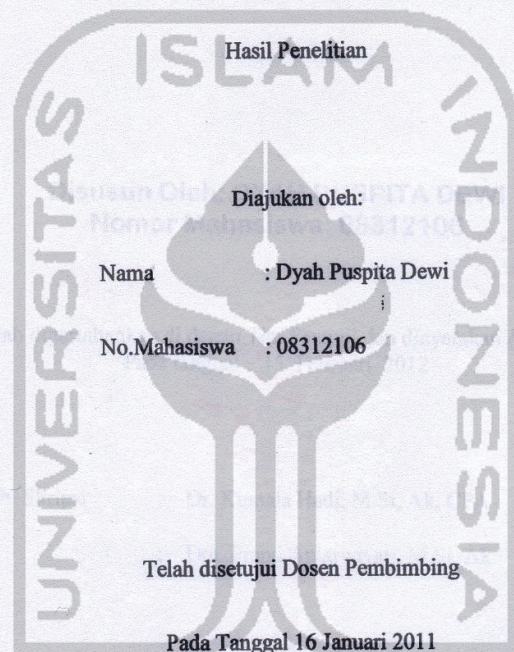
Penyusun



(Dyah Puspita Dewi)



**HUBUNGAN RISIKO AUDIT DAN FEE AUDIT DENGAN BIAYA AUDIT  
SEBAGAI VARIABEL INTERVENING**



Dosen Pembimbing

Dr: Kumalahadi, M.Si, Ak, CPA



**BERITA ACARA UJIAN SKRIPSI**

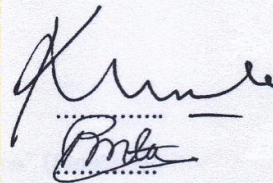
**SKRIPSI BERJUDUL**

**Hubungan Risiko Audit dan Fee Audit Dengan Biaya Audit Sebagai  
Variabel Intervening**

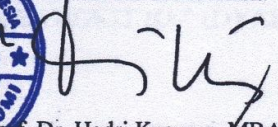
**Disusun Oleh: DYAH PUSPITA DEWI  
Nomor Mahasiswa: 08312106**

Telah dipertahankan di depan Tim Penguji dan dinyatakan **LULUS**  
Pada tanggal : 15 Februari 2012

Penguji/Pemb. Skripsi : Dr. Kumala Hadi, M.Si, Ak, CPA  
Penguji I : Dra. Prapti Antarwiyati, M.Si, Ak



Mengetahui  
Dekan Fakultas Ekonomi  
Universitas Islam Indonesia

  
Prof. Dr. Hadri Kusuma, MBA

## MOTTO

***“Jadikanlah sabar dan shalat sebagai penolongmu, karena sesungguhnya Allah beserta orang-orang yang sabar ”  
(Qs: Al Baqarah 153)***

***“Paradise Lies Under Mother’s Feet” (Hadith)***

***“Sesungguhnya, bersama kesulitan ada kemudahan”  
(QS: Al Insyiroh 5-6)***

***“God Never Plays Dice, Everything Comes for Reasons” (Einstein)***

***“You’ll Never Walk Alone” (Liverpool)***

***“Jatuh 10X, Bangkit 11X” (Dyah Puspita Dewi)***

***“Effort and Courage are not Enough Without Direction”  
(Merry Riana)***

**Halaman Persembahan**

**Skripsi ini saya persembahkan untuk**

**Allah SWT**

**Terima kasih atas segala rahmat dan nikmat yang selama ini Engkau limpahkan, Ya Allah..**

**Kedua orang tuaku, Hima, Wisnu, Adit, dan semua keluarga besarku..**

**All of my friends arround the globe..**



## Abstrak

*Auditing merupakan hal yang sangat penting di era perkembangan bisnis sekarang ini. Bagi perusahaan, hasil audit merupakan hal yang sangat penting sebagai alat evaluasi kinerja yang dapat dimanfaatkan oleh berbagai pihak. Penelitian ini berjudul “ Hubungan Risiko Audit dan Fee Audit dengan Biaya Audit sebagai Variabel Intervening” yang bertujuan untuk Menguji apakah ada hubungan antara risiko audit dan fee audit dengan biaya audit sebagai variabel intervening.*

*Penelitian ini mengambil partisipan dari mahasiswa S1 yang telah mengambil mata kuliah pengauditan. Data dari 108 partisipan berhasil didapatkan. Pengujian dilakukan dengan menggunakan software PLS. Dari tiga hipotesis yang diajukan, semuanya terbukti.*

**Kata Kunci:** *risiko audit, biaya audit, fee audit.*





## KATA PENGANTAR



Assalamualaikum Wr. Wb

Puji syukur Alhamdulillah, penulis panjatkan kehadiran Allah SWT, atas limpahan rahmat dan hidayah-Nya, sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini dengan baik dan lancar. Skripsi ini merupakan salah satu syarat akademik dalam menyelesaikan program sarjana S-1 di Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta. Skripsi ini berjudul “Hubungan Risiko Audit dan Fee Audit dengan Biaya Audit sebagai Variabel Intervening”. Semoga hasil analisis dalam penelitian ini menjadi sumbangan bagi perkembangan khasanah ilmu di Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia.

Dalam melaksanakan penelitian untuk penulisan karya ini penulis banyak memperoleh bantuan baik yang berupa materi maupun non materi berbagai pihak, sehingga penulis dapat menyelesaikan karya ini dengan baik. Ucapan terima kasih penulis sampaikan kepada:

1. Allah SWT. Tuhan semesta alam yang telah memberikan karunia yang tiadahenti. Terimakasih atas ridho dan izin-Nya sehingga terselesaikannya skripsi ini.

2. Bapak Prof. Drs. H. Hadri Kusuma, MBA. Dekan Fakultas Ekonomi, Universitas Islam Indonesia.
3. Bapak Dr. Kumalahadi, M.Si, Ak., CPA selaku dosen pembimbing yang dengan sabar memberikan bimbingan dan arahan dari merencanakan hingga selesainya penelitian ini.
4. Ibu Dra. Primanita Setyono, MBA dan Ibu Noor Endah Cahyawati, S.E., M.Si yang telah banyak memberikan dukungan moral sehingga penelitian ini selesai. Semoga Spring 2012 saya bisa exchange ke SolBridge! Pray hard..!
5. Segenap Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia yang sudah membagikan ilmu-ilmunya.
6. Seluruh Karyawan Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia yang sudah membantu semua masalah administrasi hingga lancar.
7. Mami dan Papi yang selama ini selalu mendukung dan mendoakanku.. I love you whole my life.. I'm totally proud of being your daughter..
8. Hima, Wisnu, Adit.. we are young generation of Mr. Tom's! Kalian penyemangatku! Love you, my brothers! ☺
9. Yuni dan Arin, saudara kandung beda bapak ibu.. Thanks for everything.. kebersamaan kita semoga gak akan pernah berakhir dimanapun kita berada!! Love you, my sisters! ☺
10. Teman-teman KSPM, KSPM itu bukan kelompok, tapi keluarga!!
11. Teman-teman FE Akuntansi angkatan 2008, perjuangan belum berakhir kawan!!

12. Teman-teman FE Manajemen angkatan 2008, kita itu komplementer!!

13. Kost IA, Pak Pon, Mbak Sri, Poniman Junior, Hilda, Marisa, Nita Ndud, Shinta, Vili, Mba pipit, anak kost bawah n atas tanpa terkecuali.. matur nuwun! Kalian saudara dekatku di jogja..kamsahamnida!!

14. Semua pihak yang tidak bisa saya sebutkan satu persatu, terima kasih untuk semua dukungan yang telah diberikan.

Semoga Allah melimpahkan rahmat dan hidayahnya bagi kita semua, terima kasih atas doa dan semua dukungan yang ada. Penulis menyadari bahwa tulisan ini masih jauh dari sempurna, kritik dan saran yang membangun sangat penulis harapkan. Akhirnya penulis berharap semoga skripsi ini dapat memberikan banyak manfaat bagi pembaca.

Wassalamualaikum Wr. WB

Yogyakarta, 16 Januari 2011

Penulis

(Dyah Puspita Dewi)



## DAFTAR ISI

Halaman Judul.....	i
Halaman Judul Kedua.....	ii
Halaman Pernyataan Bebas Plagiarisme .....	iii
Halaman Pengesahan Skripsi.....	iv
Motto .....	v
Halam Persembahan.....	vi
Abstrak.....	vii
Kata Pengantar.....	viii
Daftar isi.....	xi
Daftar Tabel.....	xv
Daftar Gambar.....	xvi

## BAB I PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Rumusan Masalah.....	4
1.3 Tujuan Penelitian .....	4

1.4 Batasan Masalah .....	4
1.5 Manfaat Penelitian .....	5
1.6 Sistematika Pembahasan .....	5

## **BAB II LANDASAN TEORI**

2.1 Auditing.....	7
2.2 Fee Audit.....	8
2.3 Risiko Audit.....	9
2.4 Biaya Audit.....	11
2.5 Kualitas Audit.....	12
2.6 Hipotesis.....	14

## **BAB III METODE PENELITIAN**

3.1 Desain Penelitian .....	17
3.2 Partisipan.....	18
3.3 Data dan Metode Pengumpulan Data.....	19
3.4 Teknik pengukuran variabel dan Instrumen Penelitian.....	19
3.5 Definisi Operasional.....	19
3.6 Pengujian Instrumen Penelitian .....	21
3.6.1 Uji Validitas .....	21
3.6.2 Uji Reliabilitas.....	21
3.7 Metode Analisis Data	

3.7.1 Analisis Deskriptif.....	22
3.7.2 Pengujian Hipotesis .....	22

## **BAB IV ANALISIS DATA DAN DESAIN PENELITIAN**

4.1 Analisis Deskriptif Partisipan.....	24
4.1.1 Karakteristik Partisipan Berdasarkan Jenis Kelamin	25
4.1.2 Karakteristik Partisipan Berdasarkan Semester	
yang Sedang di tempuh .....	25
4.2 Analisis Instrumen Penelitian.....	26
4.2.1 Uji Validitas .....	26
4.2.2 Uji Reliabilitas.....	28
4.3 Menilai Inner model atau model struktural penelitian.....	29
4.4 Hasil Pengujian Hipotesis .....	32
4.1.1 Pengujian Hipotesis 1 .....	32
4.1.2 Pengujian Hipotesis 2 .....	33
4.1.3 Pengujian Hipotesis 3 .....	34

## **BAB V PENUTUP**

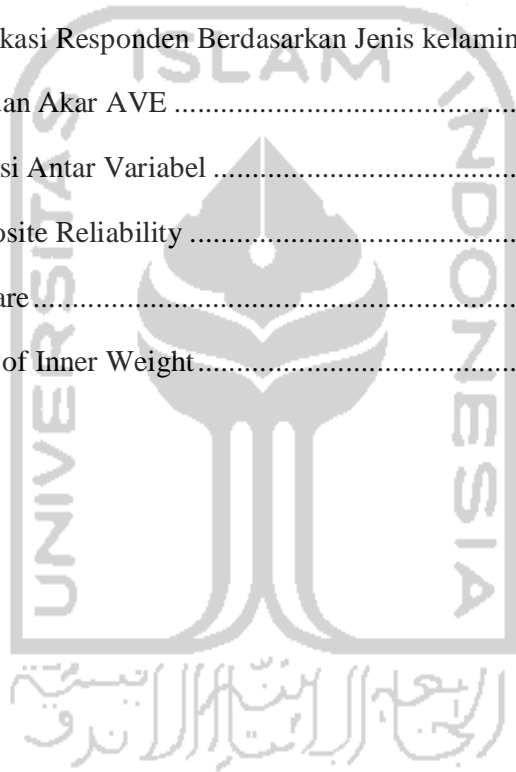


5.1 Kesimpulan .....	36
5.2 Implikasi .....	36
5.3 Keterbatasan dan Saran .....	37
<b>REFERENSI .....</b>	<b>39</b>
<b>LAMPIRAN .....</b>	<b>41</b>



## DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
4.1 Klasifikasi Responden Berdasarkan Jenis kelamin .....	25
4.2 Klasifikasi Responden Berdasarkan Jenis kelamin .....	25
4.3 AVE dan Akar AVE .....	27
4.4 Korelasi Antar Variabel .....	27
4.5 Composite Reliability .....	28
4.6 R Square .....	29
4.7 Result of Inner Weight .....	30



## DAFTAR GAMBAR

Gambar .....	Halaman
4.1 Model Hasil Penelitian .....	31





## **BAB I**

### **PENDAHULUAN**

#### **1.1 Latar Belakang**

Laporan keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban manajemen terhadap pemegang saham dan alat pertimbangan dalam pembuatan keputusan bagi pihak yang berkepentingan. Informasi yang disediakan di dalamnya harus dapat dipercaya. Oleh karena itu, untuk mengetahui apakah laporan keuangan yang telah disusun wajar dan sesuai Standar Akuntansi Keuangan, maka perlu dilakukan pemeriksaan oleh eksternal auditor yang akan memberikan opini terhadap kewajaran penyajian laporan keuangan tersebut. Proses audit laporan keuangan dan opini auditor akan selalu dikaitkan dengan kualitas hasil audit karena audit yang berkualitas akan meningkatkan akurasi laporan keuangan, sehingga kebenaran informasi yang ada di dalam laporan keuangan dapat diandalkan.

Bagi perusahaan, hasil audit merupakan hal yang sangat penting sebagai alat evaluasi kinerja yang dapat dimanfaatkan oleh berbagai pihak. Pihak investor membutuhkan informasi mengenai keuangan perusahaan sebagai dasar analisis keputusan untuk investasinya. Karyawan membutuhkan hasil analisis laporan keuangan untuk melihat kinerja perusahaan dan jaminan karir mereka di masa yang akan datang pada perusahaan tersebut. Pemerintah membutuhkan laporan

keuangan sebagai dasar penetapan pajak. Pemasok dan pelanggan membutuhkan informasi keuangan terkait dengan kelanjutan kerjasama dan kepercayaan yang diberikan perusahaan. Dilihat dari begitu banyaknya pihak yang membutuhkan hasil audit laporan keuangan, maka kualitas audit secara langsung menjadi hal yang sangat penting dalam pemeriksaan laporan keuangan.

Fee audit disebut menjadi hal yang mempengaruhi kualitas audit. Pada penelitian sebelumnya (Hoitas; Maekelovich; Barragato, 2007), fee auditor berimplikasi pada kualitas audit melalui dua pendekatan, yaitu: fee audit yang besar dapat meningkatkan usaha-usaha auditor sehingga meningkatkan kualitas audit, namun fee yang berasal dari jasa nonaudit dihubungkan dengan keterkaitan ekonomi antara auditor dengan klien yang pada akhirnya mempengaruhi independensi dalam memberikan pendapat. Pengujian oleh Hoitas; Maekelovich; Barragato (2007) tentang hubungan fee audit dengan kualitas audit berhasil menemukan hubungan positif antara fee audit dengan kualitas audit.

Penelitian mengenai fee audit juga dilakukan oleh Hogen dan Wilkins (2008) dengan menguji hubungan faktor risiko dan fee audit. Hasilnya faktor risiko mempengaruhi besarnya fee audit, terlebih saat risiko bawaan yang ada tidak diimbangi dengan kontrol internal yang memadai.

Selain itu Doyle et al. (2007) juga menerangkan bahwa sistem pengendalian internal mempengaruhi fee audit. Saat klien mempunyai masalah defisiensi kontrol internal, maka auditor harus melakukan usaha yang lebih besar dan tepat untuk melakukan pemeriksaan.

Raghunan dan Rama (2006) mengungkapkan adanya keterkaitan antara risiko atas internal kontrol klien terhadap fee audit yang ditetapkan melalui usaha-usaha auditor yang dilakukan untuk pemeriksaan, terlebih setelah dengan adanya Sorbanes-Oxley Act. Klien yang mempunyai masalah defisiensi kontrol internal akan dikenakan fee audit yang lebih tinggi dari standar.

Hal yang berbeda diungkapkan oleh Bedard dan Johnstone (2006) dalam penelitiannya yang menyimpulkan bahwa faktor risiko tidak selalu mempengaruhi penentuan fee audit. Untuk klien yang baru melakukan perikatan dengan kantor akuntan publik tahun pertama atau kedua, faktor risiko memang akan mempengaruhi fee audit karena rencana dan prosedur disusun lebih ketat dan kompleks, sehingga fee menjadi lebih tinggi dari standar fee audit. Namun hal itu tidak berlaku untuk klien yang sudah menjalani perikatan selama lebih dari dua tahun. Selain itu, Bedard dan Johnstone (2006) juga mengemukakan bahwa setelah kasus Arthur Andersen, pada tahun 2000-2001, klien yang sebelumnya ditangani oleh kantor akuntan publik tersebut dikenakan fee audit yang sangat tinggi.

Adanya gap di atas dan penelitian-penelitian mengenai fee audit sebelumnya menjadi dasar untuk penelitian ini. Selain berfokus pada pengujian kembali hubungan risiko audit terhadap fee audit, penelitian ini menambahkan variabel biaya audit, seperti yang telah disarankan penelitian sebelumnya (Raghunan dan Rama, 2007). Biaya audit ini digunakan sebagai proksi atas usaha auditor. Variabel ini diuji untuk mengetahui apakah risiko audit mempengaruhi fee audit dengan biaya audit sebagai penghubung di antara keduanya.



Berdasarkan latar belakang di atas, maka penulis termotivasi untuk melakukan penelitian yang menguji hubungan risiko audit dan biaya audit terhadap fee audit dengan judul **“Hubungan Antara Risiko Audit dan Fee Audit dengan Biaya Audit Sebagai Variabel Intervening”**

## **1.2 Rumusan Masalah**

Berdasarkan latar belakang di atas, maka permasalahan yang akan diangkat pada penelitian ini adalah:

1. Apakah ada hubungan antara risiko audit dan biaya audit?
2. Apakah ada hubungan antara risiko audit dan fee audit dengan biaya audit sebagai variabel intervening?

## **1.3 Tujuan Penelitian**

1. Menguji apakah ada hubungan antara risiko audit dan biaya audit.
2. Menguji apakah ada hubungan antara risiko audit dan fee audit dengan biaya audit sebagai variabel intervening.

## **1.4 Batasan Masalah**

Penelitian ini hanya mengambil partisipan dari mahasiswa S1 yang telah mengambil mata kuliah pengauditan.

## 1.5 Manfaat penelitian

### a. Bagi auditor

Penelitian ini diharapkan mampu memberikan jawaban apakah risiko audit berpengaruh terhadap penentuan fee audit dengan biaya audit sebagai penghubungnya, sehingga diharapkan akan dapat tetap menghasilkan hasil audit yang berkualitas tinggi

### b. Bagi akademisi

Penelitian ini diharapkan dapat sebagai wacana ataupun referensi kepada para peneliti selanjutnya.

## 1.6 Sistematika Pembahasan

Sistematika pembahasan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

### **BAB I : Pendahuluan**

Bab ini menguraikan tentang latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, batasan masalah, manfaat penelitian dan sistematika pembahasan.

### **BAB II : Landasan Teori**

Bab ini membahas secara terinci mengenai landasan teori dan kajianpustaka tentang konsep-konsep teori, teori dan model pengadopsianteknologi, variabel-variabel yang digunakan dan formulasi hipotesis yang didasarkan pada teori.

### **BAB III : Metode Penelitian**

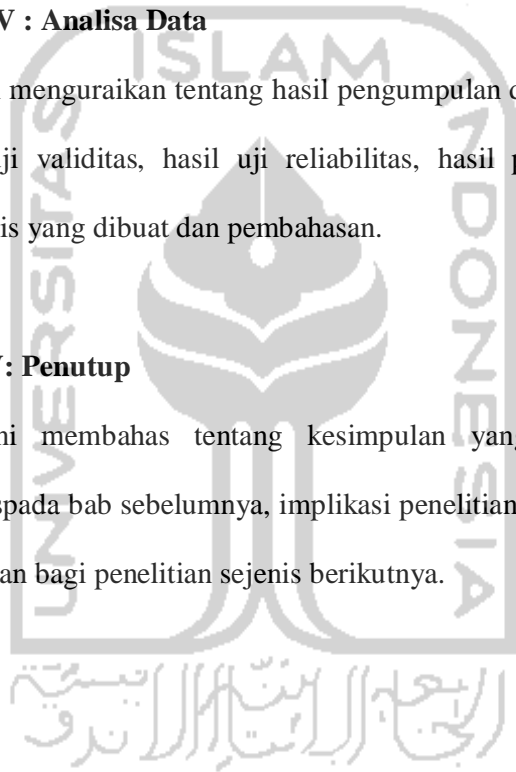
Bab ini menguraikan desain penelitian, partisipan, data, metode pengumpulan data, teknik pengukuran variabel dan instrumen penelitian, definisi operasional, uji validitas, uji realibilitas, dan pengujian hipotesis

### **BAB IV : Analisa Data**

Bab ini menguraikan tentang hasil pengumpulan data, deskripsi partisipan, hasil uji validitas, hasil uji reliabilitas, hasil pengujian hipotesis atas hipotesis yang dibuat dan pembahasan.

### **BAB V: Penutup**

Bab ini membahas tentang kesimpulan yang diperoleh dari hasil analisis pada bab sebelumnya, implikasi penelitian, keterbatasan penelitian, dan saran bagi penelitian sejenis berikutnya.



## BAB II

### LANDASAN TEORI

#### 2.1 Auditing

Istilah auditing digunakan untuk menguraikan secara luas kegiatan dalam masyarakat yang berkaitan dengan pemeriksaan untuk suatu kegiatan. Menurut ASOBAC (*A Statement of Basic Auditing Concept*), auditing didefinisikan sebagai suatu proses sistematis untuk menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti secara objektif mengenai asersi-asersi tentang berbagai tindakan dan kejadian ekonomi untuk menentukan derajat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditentukan dan menyampaikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Menurut Mulyadi (2002) dalam buku *Auditing*, pengauditan didefinisikan sebagai 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.

Boynton dan Johnson (2002) dalam buku *modern auditing* mendefinisikan audit sebagai suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-asersi dengan tujuan untuk menetapkan

kesesuaian tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan serta mengkomunikasikan analisis kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Dengan demikian, tujuan dari audit adalah untuk memberikan verifikasi bahwa subjek dari audit telah dilaksanakan sesuai dengan standar, regulasi, dan praktik yang telah diterima. Selain itu, audit dilakukan untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan yang disajikan manajemen dari opini yang diberikan oleh auditor.

## 2.2 Fee Audit

Menurut De Angelo (1981) dalam Hoitas; Maekelevich; Barragato, (2007), fee audit adalah pendapatan (fee) yang besarnya bervariasi tergantung dari beberapa faktor dalam penugasan audit, seperti: ukuran perusahaan klien (*client size*), kompleksitas jasa audit yang dihadapi auditor (*audit complexity*), risiko yang dihadapi auditor dari klien (*audit risk*), nama terkenal Kantor Akuntan Publik yang melakukan jasa audit (*The Big 8 Auditor*).

Kinney dan Libby (2002) mendefinisikan fee audit sebagai pendapatan (fee) yang besarnya bergantung pada ukuran perusahaan klien (*client size*) yang berimplikasi pada hal-hal lain. Mereka berasumsi bahwa semakin besar ukuran perusahaan klien, maka akan membutuhkan usaha auditor yang lebih besar dan menciptakan risiko yang lebih besar pula, sehingga secara tidak langsung akan mempengaruhi fee audit.

Menurut Allen dan Woodland (2010) fee audit dipengaruhi oleh permintaan dan penawaran auditor. Permintaan di sini dimaksudkan atas

permintaan jasa audit, sedangkan penawaran merupakan ketersediaan jasa auditor untuk memenuhi permintaan atas jasa audit tersebut. Selain itu, besarnya fee audit juga dipengaruhi oleh persyaratan pendidikan auditor.

Fee audit menurut Hogen dan Wilkins(2008) dipengaruhi oleh faktor risiko. Besarnya risiko mempengaruhi besarnya fee audit, terlebih saat risiko bawaan yang ada tidak diimbangi dengan kontrol internal yang memadai.

Selain itu, Doyle et.al (2007) juga mengungkapkan bahwa fee audit sangat erat hubungannya dengan faktor risiko. Dengan adanya masalah defisiensi kontrol internal, maka auditor harus melakukan usaha yang lebih besar dan tepat untuk melakukan pemeriksaan, sehingga fee audit lebih tinggi dari standar.

### **2.3 Risiko Audit**

Menurut Mulyadi dalam buku Auditing (2002), risiko audit didefinisikan sebagai risiko yang terjadi dalam hal auditor tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material. Risiko audit dibagi menjadi dua bagian:

- a. Risiko audit keseluruhan yang berkaitan dengan laporan keuangan sebagai keseluruhan, dan
- b. Risiko audit individual yang berkaitan dengan setiap saldo akun individual yang dicantumkan dalam lapran keuangan.

Unsur risiko audit terdiri atas risiko bawaan, risiko pengendalian dan risiko deteksi.

Risiko bawaan merupakan kerentanan suatu saldo akun atau golongan transaksi terhadap suatu salah saji material, risiko pengendalian merupakan risiko terjadinya salah saji material dalam suatu asersi yang tidak dapat dicegah atau dideteksi secara tepat waktu oleh pengendalian intern entitas, dan risiko deteksi adalah risiko sebagai akibat auditor tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat dalam suatu asersi.

Dalam melakukan perikatan dengan klien, auditor akan mengevaluasi klien terkait dengan risiko (misalnya keadaan keuangan dan sistem pengendalian internal klien) dan menggunakan evaluasi tersebut untuk menentukan risiko yang akan diterima oleh KAP yang bersangkutan atas kerugian perikatan dalam hal kurangnya profitabilitas perikatan dan masalah tuntutan hukum di masa yang akan datang (Johnstone, 2000).

Dalam Johnstone (2000), Colbert et al. (1996), Huss dan Jacobs (1991) mengidentifikasi risiko-risiko yang relevan dalam proses audit yang terdiri atas risiko bisnis klien, risiko audit, risiko bisnis auditor. Risiko bisnis klien didefinisikan sebagai risiko bahwa keadaan ekonomi klien akan memburuk dalam jangka pendek maupun jangka panjang (dengan proksi probabilitas, likuiditas, dll), risiko audit sebagai risiko yang terjadi dalam hal auditor tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material (dengan proksi risiko bawaan dan pengendalian), dan risiko bisnis auditor sebagai risiko bahwa KAP akan mengalami kerugian dari perikatan (dengan proksi profitabilitas perikatan dan potensi tuntutan hukum yang akan diterima di masa depan).



Risiko audit dapat diminimalkan dengan meningkatkan rencana investasi audit, yaitu ketersediaan sumberdaya untuk mengumpulkan bukti yang cukup untuk memberkan pendapat audit (Prawit, 1995; Prawit et al., 1998; Walo, 1995; Prat dan Stice, 1994; Cohen dan Kida, 1989; Biggs et al. 1988; Kaplan 1995) dalam Houston 1998.

Dalam Houston (1998), Grammling (1997) mengemukakan adanya tekanan fee (fee yang kecil) mempengaruhi manajer audit untuk mengurangi investasi audit dengan meningkatkan kepercayaan terhadap kinerja auditor internal yang berimpikasi pada kualitas audit. Dalam penelitian yang sama, Hackenbrag dan Nelson (1996), Peecher (1996), Cuccia et al. (1995) menyatakan bahwa penilaian risiko akan kurang diperhatikan dengan adanya tekanan fee.

Hogan dan Wilkins (2008) mengaitkan faktor risiko dalam audit dengan kontrol internal yang rendah yang berimplikasi pada penetapan fee audit. Mock dan Wright (1993) mengemukakan hubungan kontrol internal yang rendah dengan usaha auditor yang tinggi agar tetap konsisten dengan model risiko audit.

#### **2.4 Biaya Audit**

Menurut Markelevich et. al., (2007) fee audit yang besar dikaitkan dengan biaya audit yang tinggi. Dengan fee yang besar, maka auditor akan mengalokasikannya untuk membayar sumber daya yang kompeten, jumlah jam kerja yang dilaksanakan dan hal lain terkait dengan pelaksanaan pekerjaan audit. Biaya audit secara tidak langsung disimpulkan berhubungan dengan kualitas audit

yang dihasilkan. Dengan biaya audit yang besar untuk merencanakan prosedur audit yang baik, maka kualitas audit akan tinggi.

## **2.5 Kualitas Audit**

Proses audit selalu dikaitkan dengan kualitas audit karena hasil audit yang akan mempengaruhi kepercayaan terhadap perusahaan, pertimbangan dalam pengambilan keputusan serta adanya risiko tuntutan hukum yang mungkin akan terjadi dari pengguna laporan keuangan.

Kualitas audit merupakan hal yang sulit diukur. Manita dan Elommal (2010) menentukan pendekatan proksi kualitas audit oleh kemampuan auditor untuk mendeteksi dan menemukan kesalahan yang potensial dan anomali sistem. Selain itu, mereka juga menjelaskan indikator kualitas audit menjadi tujuh dimensi. Empat diantaranya terkait dengan proses audit yaitu pemahaman perusahaan dan lingkungannya, ketepatan risiko dan zona sensitif teridentifikasi, relevansi dan koherensi program audit dengan risiko teridentifikasi, serta tingkat komunikasi dengan komite audit. Sedangkan tiga lainnya terkait dengan kualitas auditor, yaitu independensi, kompetensi, dan supervisi misi.

Selain hal di atas, dalam Manita dan Elommal (2010) kualitas audit juga menghubungkan dengan beberapa indikator kualitas audit, yaitu fee audit ( Chee Yeow dan Hun Tong T, 2008; David et al., 2006; Reynold et al. 2000), reputasi auditor (Carey dan Simnett, 2006; McNair, 1991), spesialisasi industri (Khrisnan, 2003; Solomon et al., 1999) dan pengalaman tuntutan hukum (Plamrose, 1988).

Kualitas audit menurut De Angelo (1981) dalam Manita dan Elommal diartikan sebagai probabilitas seorang auditor dapat menemukan dan melaporkan penyelewengan yang terjadi dalam sistem akuntansi klien. Krishnan dan Scauher, 2000; Lennox, 1999, dan Kaplan, 1995; dalam penelitian yang sama menggunakan definisi tersebut untuk mengidentifikasi ukuran kualitas audit dengan dua konsep, yaitu kompetensi dan independensi auditor. Kompetensi merujuk pada kemampuan dan kecakapan serta keahlian yang dimiliki auditor dalam memberikan jasa audit, sedangkan independensi merupakan sikap independen/bebas dalam fakta, penampilan maupun sudut pandang keahliannya.

Allen dan Woodland (2010) menggunakan proksi discretionary accruals atau akrual diskresionari untuk mengukur kualitas audit. Proksi yang sama juga digunakan oleh Hoitash et al. (2007) dalam penelitiannya. Akrual diskresionari merupakan akrual yang dapat dimanipulasikan oleh manajemen untuk mencapai tingkat pendapatan yang diinginkan. Akrual diskresionari dapat berupa penilaian perkiraan belum diterima, pencatatan biaya diterima dimuka, dan aktiva modal.

Markelevich et al. (2007) menghubungkan ukuran kualitas audit dengan biaya audit yang dikeluarkan untuk membuat rencana investasi audit. Biaya audit tersebut merujuk pada rencana investasi audit untuk menetapkan prosedur pemeriksaan yang relevan dengan identifikasi risiko yang ada.

## 2.6 Hipotesis

### 2.6.1 Hubungan risiko audit dengan fee audit

Dengan fee audit yang kecil dan harus tetap konsisten dengan prosedur yang telah ditetapkan, auditor tidak melakukan pengujian 100% sample dalam prosedur tersebut atas sebagai akibat dari kontrol atas biaya. Hal ini dilakukan karena keterbatasan sumber daya yang dapat digunakan untuk melakukan pengujian 100% sample (Houston, 1999).

Risiko bawaan dan pengendalian yang tinggi mengharuskan auditor untuk merencanakan prosedur audit yang ketat dan kompleks untuk meminimalkan risiko deteksi (Doyle et al., 2007). Prosedur yang ketat dan kompleks tersebut mengharuskan adanya usaha yang lebih besar oleh auditor untuk melakukan pengujian atas asersi manajemen. Hal tersebut berimplikasi pada penetapan fee audit oleh auditor.

Raghunan dan Rama (2006) mengungkapkan adanya keterkaitan antara risiko atas internal kontrol klien terhadap fee audit yang ditetapkan melalui usaha-usaha auditor yang dilakukan untuk pemeriksaan, terlebih setelah dengan adanya Sorbanes-Oxley Act. Klien yang mempunyai masalah defisiensi kontrol internal akan dikenakan fee audit yang lebih tinggi dari standar.

Berdasarkan penjelasan yang telah disebutkan di atas, maka dapat dibuat hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>1</sub>: Risiko audit berhubungan positif terhadap fee audit**

## **2.6.2 Hubungan risiko audit dengan biaya audit**

Markelevich et al., (2007) menghubungkan ukuran kualitas audit dengan biaya audit yang dikeluarkan untuk membuat rencana investasi audit. Biaya audit tersebut merujuk pada rencana investasi audit untuk menetapkan prosedur pemeriksaan yang relevan dengan identifikasi risiko yang ada.

Selain itu Doyle et al. (2007) juga menerangkan bahwa faktor risiko berupa kelemahan sistem pengendalian internal mempengaruhi prosedur dan pelaksanaan audit. Saat klien mempunyai masalah defisiensi kontrol internal, maka auditor harus melakukan usaha yang lebih besar dan tepat untuk melakukan pemeriksaan, sehingga hal tersebut berpengaruh terhadap biaya audit yang dikeluarkan untuk terkait usaha-usaha melaksanakan prosedur audit yang kompleks secara keseluruhan.

Berdasarkan penjelasan yang telah disebutkan di atas, maka dapat dibuat hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>2</sub>: Risiko audit berhubungan positif dengan biaya audit**

## **2.6.3 Hubungan biaya audit dengan fee audit**

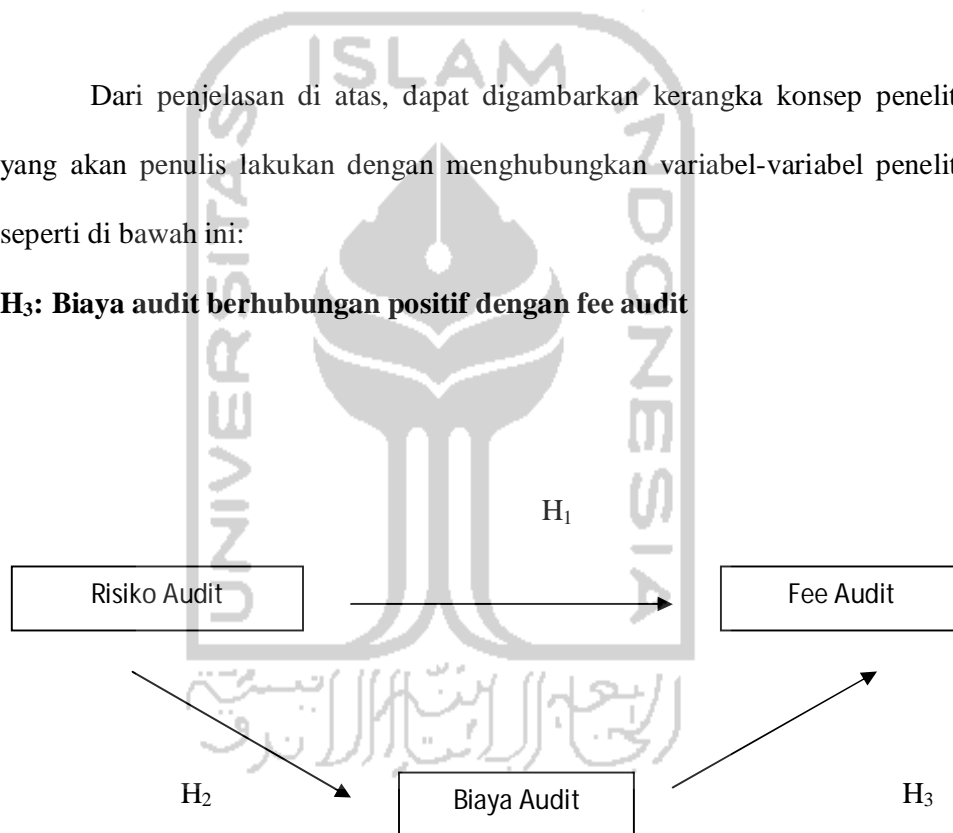
Ragunan dan Rama (2006) menerangkan adanya keterkaitan antara usaha auditor atas internal kontrol klien terhadap fee audit yang ditetapkan melalui usaha-usaha auditor yang dilakukan untuk pemeriksaan, terlebih setelah dengan adanya Sorbanes-Oxley Act. Usaha-usaha auditor tertuang dalam rencana

investasi audit meliputi proses perencanaan, pelaksanaan hingga pelaporan audit yang semuanya merupakan proksi atas biaya audit.

Dengan rencana investasi yang tinggi untuk suatu proyek klien yang mempunyai faktor risiko tinggi, maka fee audit yang ditetapkan pun menjadi tinggi (Bedard dan Johnstone, 2006)

Dari penjelasan di atas, dapat digambarkan kerangka konsep penelitian yang akan penulis lakukan dengan menghubungkan variabel-variabel penelitian seperti di bawah ini:

**H<sub>3</sub>: Biaya audit berhubungan positif dengan fee audit**



## BAB III

### METODE PENELITIAN

#### 3.1 Desain Penelitian

Penelitian ini termasuk penelitian kausal, penelitian bertujuan untuk menjelaskan hubungan antar variabel, variabel yang satu menyebabkan atau menentukan nilai variabel yang lain (Ghozali, 2005). Penelitian ini ingin mengetahui hubungan risiko audit terhadap fee audit dan biaya audit.

Penelitian ini menggunakan metode riset eksperimen untuk memperjelas hubungan risiko audit, fee audit dan biaya audit. Metode eksperimen adalah metode penelitian di mana peneliti (eksperimenter) dengan sengaja melakukan perlakuan (treatment) kepada responden (subyek), selanjutnya mengamati dan mencatat reaksi subyek kemudian melihat hubungan antara perlakuan yang diberikan dan reaksi sebagai akibat dari perlakuan (Alsa, 2004)

Desain eksperimen yang digunakan dalam eksperimen ini adalah dua desain perlakuan untuk satu variabel independen untuk dua kelompok eksperimen. Kelompok pertama adalah kelompok dengan perlakuan dimana faktor risiko yang diberikan rendah. Respon yang diharapkan dari kelompok dengan pemberian perlakuan risiko rendah ini adalah biaya audit sesuai dengan biaya standar. Dengan risiko yang rendah, maka usaha auditor dari perencanaan hingga pelaksanaan prosedur pun standar sehingga biaya audit yang diperlukan standar yang pada akhirnya secara tidak langsung mempengaruhi penetapan fee audit



yang standar pula. Kelompok kedua adalah kelompok yang diberikan perlakuan risiko audit tinggi. Perlakuan ini diharapkan akan memberikan respon penentuan biaya audit yang tinggi lebih dari standar sebagai akibat tidak langsung atas usaha auditor yang tinggi untuk melaksanakan audit. Biaya audit yang tinggi tersebut secara tidak langsung berpengaruh pada penetapan fee audit yang tinggi pula.

### **3.2 Partisipan**

Sampel adalah bagian dari populasi yang terdiri dari sejumlah anggota terpilih dari populasi, ukuran sampel lebih dari 30 dan kurang dari 500 adalah jumlah yang tepat untuk riset pada umumnya (Roscoe, "Methods For Business", 1992: 50).

Partisipan dalam penelitian ini adalah mahasiswa S1 dengan latar belakang pendidikan akuntansi yang sudah mendapatkan mata kuliah pengauditan. Penggunaan mahasiswa S1 yang sudah mendapatkan mata kuliah pengauditan dilakukan agar penelitian eksperimen mendapatkan hasil maksimal. Peneliti menentukan jumlah partisipan dalam penelitian eksperimen ini adalah sebanyak 108 orang sehingga telah melampaui batas minimum. Ferdinand (2002) menyatakan bahwa ukuran jumlah sample minimum sebanyak 5 kali estimated parameter. Dengan demikian bila estimated parameter adalah sebanyak 6, maka jumlah sample minimum adalah sebanyak 30 untuk masing-masing perlakuan.

### **3.3 Data dan Metode Pengumpulan Data**

Sumber data yang digunakan dalam penelitian eksperimen ini adalah data primer melalui kuesioner yang diberikan secara langsung kepada partisipan saat eksperimen berlangsung. Metode ini digunakan untuk mendapatkan data primer dari mahasiswa S1 yang sudah mendapatkan mata kuliah pengauditan. Daftar pertanyaan dirancang sedemikian rupa untuk memperoleh informasi yang dibutuhkan mengenai dimensi-dimensi dan atribut-atribut yang akan diolah.

### **3.4 Teknik Pengukuran Variabel dan Instrumen Penelitian**

Pengumpulan data primer dalam penelitian ini adalah melalui kuesioner. Merupakan teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan cara memberi seperangkat pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada partisipan untuk dijawab dan kemudian partisipan memilih alternatif jawaban yang sudah disediakan. Skala interval digunakan untuk menentukan perbedaan, urutan, kesamaan besaran perbedaan dalam variabel (Sekaran, 2006). Skala pengukuran adalah 4 point Likert, yang digunakan untuk setiap penilaian atas pertanyaan yang diajukan dalam pada penelitian ini adalah dengan menggunakan skala 1 sampai 4, dari sangat tidak setuju hingga sangat setuju.

### **3.5 Definisi Operasional**

Pada bagian ini akan diuraikan definisi dari masing-masing variabel yang digunakan dalam penelitian. Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini adalah risiko audit, sedangkan variabel dependennya adalah fee audit. Selain itu, penelitian ini menggunakan biaya audit sebagai variabel intervening. Kedua variabel ini diteliti untuk mendapatkan bukti empiris keterkaitannya dengan fee audit.

Variabel dependen fee audit, yaitu besarnya fee yang dibayarkan kepada seorang auditor atas jasa audit yang dilakukannya. Dalam penelitian ini, fee audit diukur berdasarkan kompleksitas jasa audit yang dihadapi auditor (audit complexity) dan risiko yang dihadapi auditor dari klien (audit risk). Dalam Houston (1998), Grammling (1997) mengemukakan adanya tekanan fee (fee yang kecil) mempengaruhi manajer audit untuk mengurangi investasi audit dengan meningkatkan kepercayaan terhadap kinerja auditor internal.

Variabel independen risiko audit yaitu risiko yang terjadi dalam hal auditor tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material (Mulyadi, 2002). Dalam hal ini, risiko audit diukur menggunakan proksirisiko bawaan dan sistem pengendalian internal perusahaan klien.

Variabel intervening biaya audit adalah biaya yang dikeluarkan untuk melaksanakan pemeriksaan. Biaya audit ditentukan berdasarkan prosedur audit yang telah dirancang dalam rencana investasi audit.

Dalam penelitian ini, biaya audit diukur berdasarkan besarnya biaya yang dikeluarkan oleh kantor akuntan publik untuk melaksanakan proses audit berupa

fee untuk membayar sumber daya (tim audit) berdasarkan jam kerja dan risiko yang ditempuh serta hal-hal lain dalam hal yang berkaitan dengan proses pemeriksaan.

### **3.6 Pengujian Instrumen Penelitian**

#### **3.6.1 Uji Validitas**

Uji validitas dilakukan untuk mengukur apakah instrumen penelitian benar-benar mampu mengukur konstruk yang digunakan (Sekaran, 2000). Untuk memperoleh validitas kuesioner, usaha dititikberatkan pada pencapaian validitas isi. Validitas tersebut menunjukkan sejauh mana perbedaan yang diperoleh dengan instrumen pengukuran merefleksikan perbedaan sesungguhnya pada responden yang diteliti. Untuk uji validitas digunakan alat uji *Confirmatory Factor Analysis* dengan menggunakan bantuan *software PLS*.

#### **3.6.2 Uji reliabilitas**

Uji reliabilitas dimaksudkan untuk mengetahui tingkat konsistensi terhadap instrumen-instrumen yang mengukur konsep (Sekaran, 2000). Reliabilitas merupakan syarat untuk tercapainya validitas suatu kuesioner dengan tujuan tertentu. Pada penelitian ini menggunakan model *Composite Reliability*. Dari blok indikator yang mengukur konstruk. Konstruk dinyatakan reliable jika nilai *composite reliability*-nya di atas 0.70.

## 3.7 Metode Analisis Data

### 3.7.1 Analisis Deskriptif

Analisis ini berisi tentang bahasan secara deskriptif mengenai tanggapan yang diberikan responden pada kuesioner. Statistik deskriptif adalah statistik yang digunakan untuk menganalisa data dengan cara mendeskripsikan atau menggambarkan data yang telah terkumpul sebagaimana adanya tanpa bermaksud membuat kesimpulan yang berlaku untuk umum (Sugiyono,2001). Dalam analisis ini akan dideskripsikan data responden serta deskripsi variabel penelitian.

### 3.7.2 Pengujian Hipotesis

Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan *Structural Equation Modelling* (SEM). SEM merupakan teknik *multivariate* yang mengkombinasikan aspek regresi berganda dan analisis faktor untuk mengestimasi serangkaian hubungan ketergantungan secara simultan (Hair et.al.,1998). Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan program PLS untuk menganalisis hubungan kausalitas dalam model struktural yang diusulkan.

Dengan PLS, pengujian model struktural dilakukan untuk uji kausalitas (pengujian hipotesis dengan model prediksi) dengan model matematika:

$$Y = a + bX + cA \quad (1)$$

$$A = a + bX \quad (2)$$

Dimana,

Y = Fee audit

X = Risiko audit

A = Biaya Audit



## **BAB IV**

### **ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN**

Bab ini membahas hasil eksperimen yang telah dilakukan peneliti, yang berisi analisis deskriptif partisipan, hasil pengolahan data uji validitas dan reliabilitas, analisis hipotesis serta interpretasi penelitian dan pembahasan.

#### **4.1 Analisis Deskriptif Partisipan**

Partisipan dalam penelitian ini adalah mahasiswa S1 dengan latar belakang pendidikan akuntansi yang sudah mendapatkan mata kuliah pengauditan. Penggunaan mahasiswa S1 yang sudah mendapatkan mata kuliah pengauditan dilakukan agar penelitian eksperimen mendapatkan hasil maksimal. Jumlah partisipan yang digunakan dalam penelitian ini adalah 108 partisipan. Kuesioner yang disebarlangsung sebanyak 110, dimana 2 kuesioner tidak diisi lengkap. Partisipan yang mendapatkan perlakuan risiko tinggi sebanyak 55 orang, sedangkan risiko rendah sebanyak 53 orang.

Gambaran umum tentang partisipan diperoleh dari data diri yang terdapat dalam kuesioner pada bagian identitas yang meliputi semester dan jenis kelamin. Adapun karakteristik partisipan yang terkumpul dapat dilihat pada tabel berikut ini:



#### 4.1.1 Karakteristik Partisipan Berdasarkan Jenis Kelamin

Tabel 4.1

##### Klasifikasi Responden Berdasarkan Jenis Kelamin

Keterangan	Jumlah	Persentase
Laki-laki	25	23%
Perempuan	83	77%

Sumber: data yang diolah

Berdasarkan tabel 4.1 dapat diketahui bahwa partisipan dibedakan menjadi dua kategori yaitu laki-laki dan perempuan. Pengumpulan data yang telah dilakukan menghasilkan data partisipan laki-laki sebanyak 25 orang atau 23% dan perempuan sebanyak 83 orang atau 77%. Dengan demikian, partisipan terbanyak adalah perempuan dengan 77%.

#### 4.1.2 Karakteristik Partisipan Berdasarkan Semester yang Sedang ditempuh

Tabel 4.2

Semester	Jumlah	Persentase
5	73	58%
7	25	24%
9	10	18%

Sumber: data yang diolah

Berdasarkan tabel 4.2 dapat diketahui bahwa partisipan dibedakan menjadi tiga kategori, yaitu semester 5, 7, dan 9. Pengumpulan data yang telah dilakukan menghasilkan data partisipan yang sedang menempuh semester 5 sebanyak 73 orang atau sebesar 58%, semester 7 sebanyak 25 orang atau sebesar 24% dan semester 9 sebanyak 10 orang atau sebesar 18%. Dengan demikian, partisipan terbanyak sedang menempuh semester 5.

## 4.2 Analisis Instrumen Penelitian

### 4.2.1 Uji Validitas

Pengujian instrumen penelitian dilakukan dengan uji validitas untuk mengindikasikan seberapa baik instrumen tersebut mengukur konsep yang diharapkan untuk mengetahui apakah pertanyaan maupun pernyataan sesuai dengan konsep atau tidak. Pengujian yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan *convergent validity* dan *discriminant validity*. *Convergent validity* mengukur tingkat korelasi antara dua instrumen pengukur konsep yang sama. *Convergent validity* dari model pengukuran dengan reflektif indikator dinilai berdasarkan korelasi antara item score dengan *construct score* yang dihitung dengan PLS. Ukuran reflektif individual dikatakan tinggi jika berkorelasi lebih dari 0.5. Dari hasil terlihat bahwa semua variabel memiliki *convergent validity* yang tinggi.

*Discriminant validity* mengukur kerendahan tingkat korelasi instrumen dengan konsep yang diprediksi secara teori tidak berkorelasi. Membandingkan nilai *square root of average variance extracted (AVE)* setiap konstruk dengan

korelasi antara konstruk dengan konstruk lainnya dalam model. Jika nilai akar kuadrat AVE setiap konstruk lebih besar daripada nilai korelasi antara konstruk dengan konstruk lainnya dalam model maka memiliki nilai discriminant validity yang baik (Fornell dan Larcker, 1981)

**Tabel 4.3**

**AVE dan AKAR AVE**

	Average variance extracted (AVE)	Akar AVE
Risiko_Aud	0.913	0.956
Biaya_Audit	0.886	0.941
Fee_Aud	0.849	0.921

Sumber: data yang diolah

**Tabel 4.4**

**Korelasi Antar Variabel**

Variabel	Risiko_Aud	Biaya_Aud	Fee_Audit
Risiko_Aud	1.000		
Biaya_Audit	0.657	1.000	
Fee_Aud	0.628	0.749	1.000

Sumber: data yang diolah

Dari tabel di atas, dapat disimpulkan bahwa akar AVE risiko audit sebesar 0.956 lebih tinggi daripada korelasi konstruk risiko audit terhadap biaya audit sebesar 0.657. Akar AVE konstruk biaya audit sebesar 0.941 lebih tinggi daripada korelasi biaya audit terhadap fee audit sebesar 0.749. Akar AVE risiko audit sebesar 0.956 lebih tinggi daripada korelasi risiko audit terhadap fee audit sebesar 0.628. Dari hasil diatas dapat dilihat bahwa semua konstruk memiliki *discriminan validity* yang tinggi.

#### 4.2.2 Uji reliabilitas

Pengujian reliabilitas dapat diukur melalui data konstruk yang ada dengan menggunakan *composite reliability*. Konstruk dinyatakan *reliable* jika nilai *composite reliability* data di atas 0.70. Berikut hasil perhitungan konstruk dengan menggunakan PLS:

Tabel 4.5

#### Composite Reliability

	Composite Reliability
Risiko_Aud	0.954
Biaya_Audit	0.918
Fee_Aud	0.939

Sumber: data yang diolah

Hasil output composite reliability dari masing-masing konstruk semuanya diatas 0.70. Jadi, dapat disimpulkan bahwa konstruk memiliki reliabilitas yang baik.

#### 4.3 Menilai Inner model atau model struktural penelitian

Pengujian terhadap model struktural dilakukan dengan melihat nilai R square yang merupakan uji *goodness-fit model*. Model pengaruh risiko audit terhadap biaya audit memberikan R square sebesar 0.618 yang dapat diinterpretasikan bahwa variabilitas konstruk biaya audit dapat dijelaskan variabilitas konstruk risiko audit sebesar 61.8%. Model pengaruh biaya auditterhadap fee audit memberikan R square sebesar 0.395 yang dapat diinterpretasikan bahwa variabilitas konstruk fee audit dapat dijelaskan variabilitas konstruk biaya audit sebesar 39.5 %.

**Tabel 4.6**

**R Square**

	R-square
Risiko_Aud	
Biaya_Audit	0.618
Fee_Aud	0.395

Sumber: data yang diolah

Menilai inner model atau model struktural hasil penelitian dilakukan untuk mengevaluasi hubungan konstruk laten atau variable yang telah dihipotesiskan dalam penelitian ini. Perhitungan inner model dari data yang diperoleh dari penelitian ini dilakukan dengan menggunakan PLS dengan hasil berikut:

**Tabel 4.7**

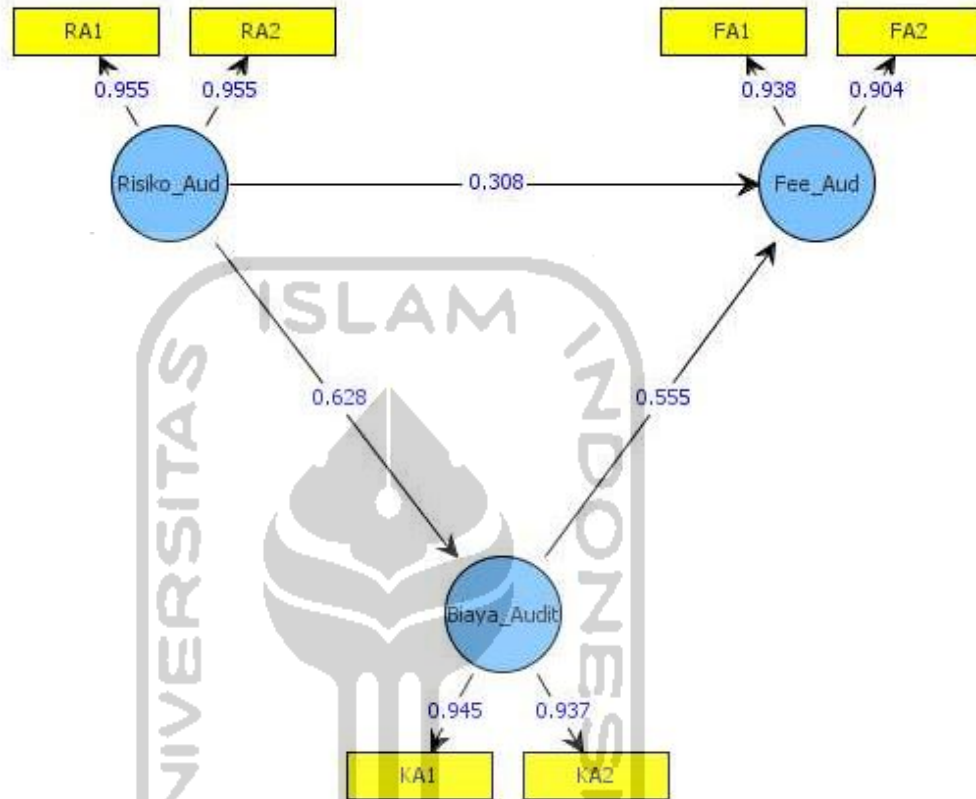
**Result of Inner Weight Atas Perlakuan dengan Risiko Tinggi**

	original sample estimate	mean of subsamples	Standard deviation	T-Statistic
Risiko_Aud -> Fee_Aud	0.308	0.320	0.157	1.969
Risiko_Aud -> Biaya_Audit	0.628	0.672	0.065	9.689
Biaya_Audit -> Fee_Aud	0.555	0.538	0.178	3.113

**Result of Inner Weight Atas Perlakuan dengan Risiko Rendah**

	original sample estimate	mean of subsamples	Standard deviation	T-Statistic
Risiko_Aud -> Fee_Aud	0.264	0.280	0.148	1.708
Risiko_Aud -> Biaya_Audit	0.457	0.575	0.045	5.258
Biaya_Audit -> Fee_Aud	0.478	0.528	0.148	2.978

Sumber: data yang diolah



Gambar 4.1 Model Hasil Penelitian

$$Y = 0.308 + 0.628X + 0.555A$$

Dimana, **Y = Fee Audit**

**X = Risiko Audit**

**A = Biaya Audit**

## 4.4 Hasil Pengujian Hipotesis

### 4.1.1 H1: Risiko Audit berhubungan positif terhadap fee audit

Dari hasil inner weight atas data dengan perlakuan risiko tinggi yang diolah mendapatkan bahwa risiko audit memiliki original sample estimate sebesar 0.308 yang menunjukkan hubungan antara risiko audit dan fee audit bernilai positif dan mempunyai nilai T statistik sebesar 1.969. Sedangkan data dengan perlakuan risiko rendah risiko audit memiliki original sample estimate sebesar 0.264 yang menunjukkan hubungan antara risiko audit dan fee audit bernilai positif dan mempunyai nilai T statistik sebesar 1.708. Dengan menggunakan signifikansi 5% ( $T \text{ statistik} > T \text{ tabel}$ ) dan hasil perhitungan inner weight menunjukkan arah hubungan, maka H1 yang menyatakan risiko audit berhubungan positif dengan fee audit didukung dengan data yang ada.

Berdasarkan hasil pengolahan data dari penelitian ini, dapat dinyatakan bahwa risiko audit berhubungan positif terhadap fee audit. Apabila auditor mendapatkan proyek audit atas perusahaan yang mempunyai risiko bawaan dengan sistem pengendalian yang rendah, maka auditor akan menetapkan prosedur audit yang lebih kompleks dan ketat daripada proyek dengan risiko bawaan rendah dan sistem pengendalian yang baik. Prosedur yang kompleks ini membutuhkan rencana investasi audit yang lebih tinggi baik dari jumlah anggota dalam tim audit, lama jam kerja, maupun kompetensi tim audit yang dibentuk. Hal ini berimplikasi pada penetapan fee audit yang lebih tinggi sebagai konsekuensi dari rencana investasi yang lebih kompleks, karena jumlah tim yang lebih banyak, jam kerja yang lebih lama, dan tim audit yang kompeten mengakibatkan fee audit



yang lebih untuk membayar mereka. Hal ini didukung penelitian sebelumnya oleh Houston (1999) yang menyatakan sumber daya yang lebih besar yang dibutuhkan untuk melakukan audit dengan risiko yang tinggi memerlukan fee audit yang lebih besar.

#### **4.1.2 H2: Risiko Audit berhubungan positif dengan biaya audit**

Dari hasil inner weight atas data dengan perlakuan risiko tinggi yang diolah mendapatkan bahwa risiko audit memiliki original sample estimate sebesar 0.628 yang menunjukkan hubungan antara risiko audit dan biaya audit bernilai positif dan mempunyai nilai T statistik sebesar 9.689. Sedangkan hasil inner weight atas data dengan perlakuan risiko rendah yang diolah mendapatkan bahwa risiko audit memiliki original sample estimate sebesar 0.457 yang menunjukkan hubungan antara risiko audit dan biaya audit bernilai positif dan mempunyai nilai T statistik sebesar 5.258. Dengan menggunakan signifikansi 5% ( T statistik > T tabel ) dan hasil perhitungan inner weight menunjukkan arah hubungan, maka H2 yang menyatakan risiko audit berhubungan positif terhadap biaya audit didukung dengan data yang ada.

Berdasarkan hasil pengolahan data dari penelitian ini, dapat dinyatakan bahwa risiko audit berhubungan positif dengan biaya audit. Saat auditor mendapatkan proyek audit dengan risiko klien yang tinggi, auditor harus merencanakan prosedur pemeriksaan yang lebih kompleks dibanding dengan klien yang mempunyai risiko yang rendah. Prosedur yang kompleks tersebut dibutuhkan agar auditor tetap menghasilkan hasil audit yang berkualitas sehingga

biaya audit yang dibutuhkan lebih besar. Hal ini didukung oleh penelitian sebelumnya oleh Doyle et al. (2007) yang menerangkan bahwa faktor risiko berupa kelemahan sistem pengendalian internal mempengaruhi prosedur dan pelaksanaan audit. Saat klien mempunyai masalah defisiensi kontrol internal, maka auditor harus melakukan usaha yang lebih besar dan tepat untuk melakukan pemeriksaan, sehingga hal tersebut berpengaruh terhadap biaya audit yang dikeluarkan untuk terkait usaha-usaha melaksanakan prosedur audit secara keseluruhan.

#### **4.1.3 H3: Biaya audit berhubungan positif dengan fee audit**

Dari hasil inner weight atas data yang diolah mendapatkan bahwa fee audit memiliki original sample estimate sebesar 0.555 yang menunjukkan hubungan antara biaya audit dan fee audit bernilai positif dan mempunyai nilai T statistik sebesar 3.113. Dengan menggunakan signifikansi 5% ( $T \text{ statistik} > T \text{ tabel}$ ) dan hasil perhitungan inner weight menunjukkan arah hubungan, maka H3 yang menyatakan biaya audit berhubungan positif terhadap fee audit didukung dengan data yang ada.

Berdasarkan hasil pengolahan data dari penelitian ini, dapat dinyatakan bahwa biaya audit mempunyai hubungan yang signifikan dengan fee Audit. Biaya audit ini terdiri atas semua biaya yang dikeluarkan untuk melaksanakan proses audit meliputi proses perencanaan, pelaksanaan, hingga pelaporan audit. Saat auditor merencanakan prosedur audit yang kompleks untuk melaksanakan pemeriksaan klien yang mempunyai risiko yang tinggi, maka biaya yang dikeluarkan akan tinggi untuk membayar sumber daya yang kompeten, jumlah

jam kerja yang dilaksanakan dan hal lain terkait dengan pelaksanaan pekerjaan audit. Biaya yang tinggi ini secara langsung mempengaruhi penetapan fee audit yang tinggi pula oleh kantor akuntan publik saat melaksanakan perikatan dengan klien. Hal ini didukung oleh penelitian Bedard dan Johnstone (2006) yang menyatakan “ Dengan rencana investasi yang tinggi untuk suatu proyek klien yang mempunyai faktor risiko tinggi, maka fee audit yang ditetapkan pun menjadi tinggi.”

Hasil pengujian Hipotesis

Hipotesis	Keterangan
Risiko audit berhubungan positif dengan fee audit	Terbukti
Risiko audit berhubungan positif dengan biaya audit	Terbukti
Biaya audit berhubungan positif dengan fee audit	Terbukti

- a. ukuran yang sesungguhnya. Melalui hasil analisis dan kesimpulan serta keterbatasan dalam penelitian ini, maka dapat dijadikan saran untuk penelitian selanjutnya.



## **BAB V**

### **PENUTUP**

#### **5.1 Kesimpulan**

Berdasarkan hasil pengolahan data di atas, maka dapat disimpulkan bahwa

1. Semakin tinggi risiko audit yang ada dalam suatu proyek audit, maka biaya audit yang akan dikeluarkan juga semakin tinggi, sehingga fee audit yang ditetapkan oleh auditor juga tinggi untuk menutup biaya-biaya yang dikeluarkan dalam proses pemeriksaan.
2. Semakin rendah risiko audit yang ada dalam suatu proyek audit, maka biaya audit yang dikeluarkan juga semakin rendah, sehingga fee audit yang ditetapkan oleh auditor juga lebih rendah daripada proyek yang mengandung risiko audit tinggi. Dengan demikian, risiko audit mempunyai hubungan positif dengan biaya audit dan biaya audit berhubungan positif dengan fee audit, sehingga secara tidak langsung risiko audit mempengaruhi fee audit.

#### **5.2 Implikasi penelitian**

Penelitian ini berhasil membuktikan bahwa risiko audit mempunyai hubungan positif dengan biaya audit. Semakin tinggi risiko audit yang diterima semakin besar biaya audit yang ditetapkan. Risiko audit yang tinggi mengharuskan rencana investasi audit yang tinggi agar tetap menghasilkan kualitas audit yang baik. Rencana investasi tersebut meliputi perencanaan

prosedur pemeriksaan hingga pelaksanaannya. Hal tersebut secara langsung mempengaruhi besarnya biaya yang akan dikeluarkan oleh kantor akuntan publik untuk membayar sumber daya yang kompeten sesuai dengan jam kerja yang dilaksanakan dan hal-hal lain yang berhubungan dengan proses pelaksanaan prosedur audit.

Hasil penelitian selanjutnya adalah terbuktinya pengaruh biaya audit terhadap penentuan fee audit. Biaya audit yang tinggi berpengaruh secara langsung pada penetapan fee audit oleh kantor akuntan publik. Saat kantor akuntan publik menetapkan rencana investasi audit yang tinggi, maka biaya audit akan tinggi untuk pembayaran tenaga audit, baik berupa fee atas pekerjaan auditnya, biaya perjalanan, *reimbursement* atau biaya penggantian dan hal-hal lain yang terkait dengan pelaksanaan pemeriksaan. Hal ini akan membuat fee audit yang ditetapkan menjadi tinggi pula.

### **5.3 Keterbatasan penelitian dan saran**

Penelitian ini mempunyai sejumlah keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil penelitian yang ingin dicapai, antara lain:

- b. Metode penelitian atas penelitian ini menggunakan eksperimen dengan partisipan mahasiswa S1 yang sudah mengambil audit. Sehingga, hasilnya mungkin akan berbeda apabila partisipan memang auditor yang sudah terjun nyata dalam dunia auditing.
- c. Data yang digunakan dalam penelitian ini dihasilkan dari instrumen berdasarkan persepsi jawaban dari partisipan yang belum terjun langsung

dalam proses auditing sehingga hal tersebut akan tergantung dari pemahaman partisipan atas konsep auditing.

- d. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diolah dan dianalisis berdasarkan kuesioner persepsi jawaban dari responden menggunakan skala interval berupa rating, sehingga tidak menunjukkan ukuran yang sesungguhnya. Melalui hasil analisis dan kesimpulan serta keterbatasan dalam penelitian ini, maka dapat dijadikan saran untuk penelitian selanjutnya.



## REFERENSI

- Allen, Arthur dan Angela Woodland, *Education requirements, Audit Fees and Audit Qualit*. A Journal of Practice&Theory Vol.29 No. 2, pp. 1-25, 2010.
- Bedard, J., dan Johnstone K., *A Longitudinal Comparison of Auditors' Response to Client Risk in the Sarbanes-Oxley Era*. Working paper, Bentley College, 2006.
- Boynton, William C, Raymond N. Johnson, Walter G. Kell, *Modern Auditing*, 7th Edition, John Wiley & Sons, Inc., 2001.
- Doyle, J., W. Ge, and S. McVay, *Determinants of Weaknesses in Internal Controls Over Financial Reporting*. Journal of Accounting and Economics 44 (1-2): 193-223, 2007.
- Ghozali, Imam, *Structural Equation Modeling Metode Alternatif dengan Partial Least Square*, Semarang: Universitas Diponegoro, 2011.
- Hair, J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C., "*Multivariate Data Analysis*". New Jersey: Prentice Hall, 1998.
- Hay, D., W.R. Knechel, and N. Wong, *Audit fees: A Meta-Analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes*. Contemporary Accounting Research 23 (1): 141-191, 2006.
- Hogan, Chris E and Michael S. Wilkins, *Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies?*, Contemporary Accounting Research Vol. 25 No. 1 pp. 219-42, 2008.
- Houston, Richard W., *The Effects of Fee Pressure and Client Risk on Auditor Senior's Time Budget Decisions*, A Journal of Practice and Theory Vol. 18 No. 2, 1999.



Markelevich Ariel, Rani Hoitas, Charles A. Barragato, *Auditor Fees and Audit Quality*, *Managerial Auditing Journal* Vol.22 No.8 pp. 761-786, 2007.

Mock, T. J., and A. M. Wrigh, *Are Audit Programs Risk-Adjusted?* *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (1): 55-74, 1999.

Mulyadi, *Auditing*, Jakarta: Salemba Empat, 2001.

Raghunandan, K. and D. Rama, *SOX Section 404 Material Weakness Disclosures and Audit Fees*. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 25 (1): 99-114, 2006.

Sekaran, Uma, *“Metodologi Penelitian untuk Bisnis”*, Salemba Empat, Jakarta, 2006.



## Lampiran 1

### Kuesioner

(Kelompok Perlakuan Risiko Tinggi)



Assalamualaikum Wr. Wb

Dengan hormat,

Sehubungan dengan penelitian yang sedang saya lakukan untuk tugas akhir/skripsi sebagai salah satu syarat menyelesaikan studi S1 di Universitas Islam Indonesia, saya memohon kesediaan Saudara/i untuk mengisi kuesioner ini yang akan digunakan sebagai data dalam penelitian.

Semua jawaban yang diberikan merupakan keterangan yang bermanfaat dan berharga sebagai bahan penelitian yang dilaksanakan, dan jawaban yang telah diberikan akan dijamin kerahasiaannya.

Atas kesediaan dan kerjasamanya, saya ucapkan terima kasih.

Wassalamualaikum Wr. Wb.

Peneliti,

Dyah Puspita Dewi

Nama :

Jenis Kelamin :

Semester :

**Kuesioner Penelitian Eksperimen “ Hubungan Risiko Audit dan Fee Audit dengan Biaya Audit sebagai Variabel Intervening”**

KAP Dyah Puspita Dewi adalah salah satu Kantor Akuntan Publik di Yogyakarta dengan klien yang berasal dari sektor usaha yang beragam. Anda adalah auditor di KAP tersebut. KAP tersebut menetapkan standar fee audit sebesar Rp. 100.000.000 untuk setiap proyek auditnya dengan selalu memperhatikan rencana investasi audit yaitu membuat prosedur audit yang sesuai dengan risiko teridentifikasi dan mempersiapkan sumber daya yang memadai untuk melaksanakan pemeriksaan. KAP tempat anda bekerja sekarang sedang memperoleh tawaran proyek untuk mengaudit laporan keuangan klien yang merupakan perusahaan retail dengan beberapa pos yang rawan salah saji material. Banyak minimarket dari perusahaan tersebut yang hanya mempunyai seorang pegawai untuk melaksanakan 2 fungsi sebagai petugas penerima barang merangkap sebagai penjaga gudang.

1. pernyataan berikut mengenai hubungan risiko audit dengan fee audit

Pernyataan	STS	TS	S	SS
a. anda akan menetapkan fee audit lebih besar dari standar fee biasanya.				

b. anda tidak akan menerima perikatan apabila klien hanya bersedia memberikan fee audit standar.				
--	--	--	--	--

2. pernyataan berikut mengenai hubungan risiko audit dengan biaya audit

Pernyataan	STS	TS	S	SS
a. Anda akan merencanakan prosedur audit yang lebih ketat untuk melaksanakan pemeriksaan.				
b. Anda akan menambah jumlah tenaga audit untuk melaksanakan pemeriksaan.				

3. pernyataan berikut mengenai hubungan biaya audit dan fee audit

Pernyataan	STS	TS	S	SS
a. Anda menetapkan jumlah fee audit berdasarkan jumlah tenaga audit beserta risiko teridentifikasi				
b. Anda akan menetapkan fee audit yang tinggi untuk prosedur audit yang ketat				

## Kuesioner

(Kelompok Perlakuan Risiko Rendah)



Assalamualaikum Wr. Wb

Dengan hormat,

Sehubungan dengan penelitian yang sedang saya lakukan untuk tugas akhir/skripsi sebagai salah satu syarat menyelesaikan studi S1 di Universitas Islam Indonesia, saya memohon kesediaan Saudara/i untuk mengisi kuesioner ini yang akan digunakan sebagai data dalam penelitian.

Semua jawaban yang diberikan merupakan keterangan yang bermanfaat dan berharga sebagai bahan penelitian yang dilaksanakan, dan jawaban yang telah diberikan akan dijamin kerahasiaannya.

Atas kesediaan dan kerjasamanya, saya ucapkan terima kasih.

Wassalamualaikum Wr. Wb.

Peneliti

Dyah Puspita Dewi

Nama :

Jenis Kelamin :

Semester :

**Kuesioner Penelitian Eksperimen “ Hubungan Risiko Audit dan Fee Audit dengan Biaya Audit sebagai Variabel Intervening”**

KAP Dyah Puspita Dewi adalah salah satu Kantor Akuntan Publik di Yogyakarta dengan klien yang berasal dari sektor usaha yang beragam. Anda Adalah auditor di KAP tersebut. KAP tersebut menetapkan standar fee audit sebesar Rp. 100.000.000 untuk setiap proyek auditnya dengan selalu memperhatikan rencana investasi audit, yaitu membuat prosedur audit yang sesuai dengan risiko teridentifikasi dan mempersiapkan sumber daya yang memadai untuk melaksanakan pemeriksaan. KAP tempat anda bekerja sekarang sedang memperoleh tawaran proyek audit untuk mengaudit laporan keuangan klien yang merupakan perusahaan jasa dengan sistem pengendalian internal yang ketat dan risiko akun yang kecil.

1. pernyataan berikut mengenai hubungan risiko audit dengan fee audit

Pernyataan	STS	TS	S	SS
a. anda akan menerima proyek tersebut dengan menetapkan fee audit sesuai standar.				

b. Saat risiko teridentifikasi ternyata rendah, maka fee audit akan anda turunkan dibawah standar				
---	--	--	--	--

2. pernyataan berikut mengenai hubungan risiko audit dengan biaya audit

Pernyataan	STS	TS	S	SS
a. Anda akan merencanakan prosedur audit yang lebih ketat untuk melaksanakan pemeriksaan				
b. Anda akan menambah jumlah tenaga audit untuk melaksanakan pemeriksaan				

3. pernyataan berikut mengenai hubungan biaya audit dan fee audit

Pernyataan	STS	TS	S	SS
a. Anda menetapkan jumlah fee audit berdasarkan jumlah tenaga audit beserta risiko teridentifikasi				
b. Anda akan menetapkan fee audit di atas standar untuk prosedur audit relevan.				

STS : Sangat tidak setuju

TS : Tidak setuju

S : Setuju

SS : Sangat setuju





**Lampiran 2. Klasifikasi Responden Berdasarkan Jenis Kelamin**

Keterangan	Jumlah	Persentase
Laki-laki	25	23%
Perempuan	83	77%

sumber: data yang diolah

**Lampiran3. Klasifikasi Responden Berdasarkan Semester yang Sedang Ditempuh**

Semester	Jumlah	Persentase
5	73	58%
7	25	24%
9	10	18%

sumber: data yang diolah

**Lampiran 4.AVE dan AKAR AVE**

	Average variance extracted (AVE)	Akar AVE
Risiko_Aud	0.913	0.956
Biaya_Audit	0.886	0.941

Fee_Aud	0.849	0.921
---------	-------	-------

sumber: data yang diolah

### Lampiran 5. Korelasi Antar Variabel

	Risiko_Aud	Biaya_Aud	Fee_Audit
Risiko_Aud	1.000		
Biaya_Audit	0.657	1.000	
Fee_Aud	0.628	0.749	1.000

sumber: data yang diolah

### Lampiran 6. Composite Reliability

	Composite Reliability
Risiko_Aud	0.954
Biaya_Audit	0.918
Fee_Aud	0.939

sumber: data yang diolah

### Lampiran 7. R Square

	R-square
Risiko_Aud	
Biaya_Audit	0.618
Fee_Aud	0.395

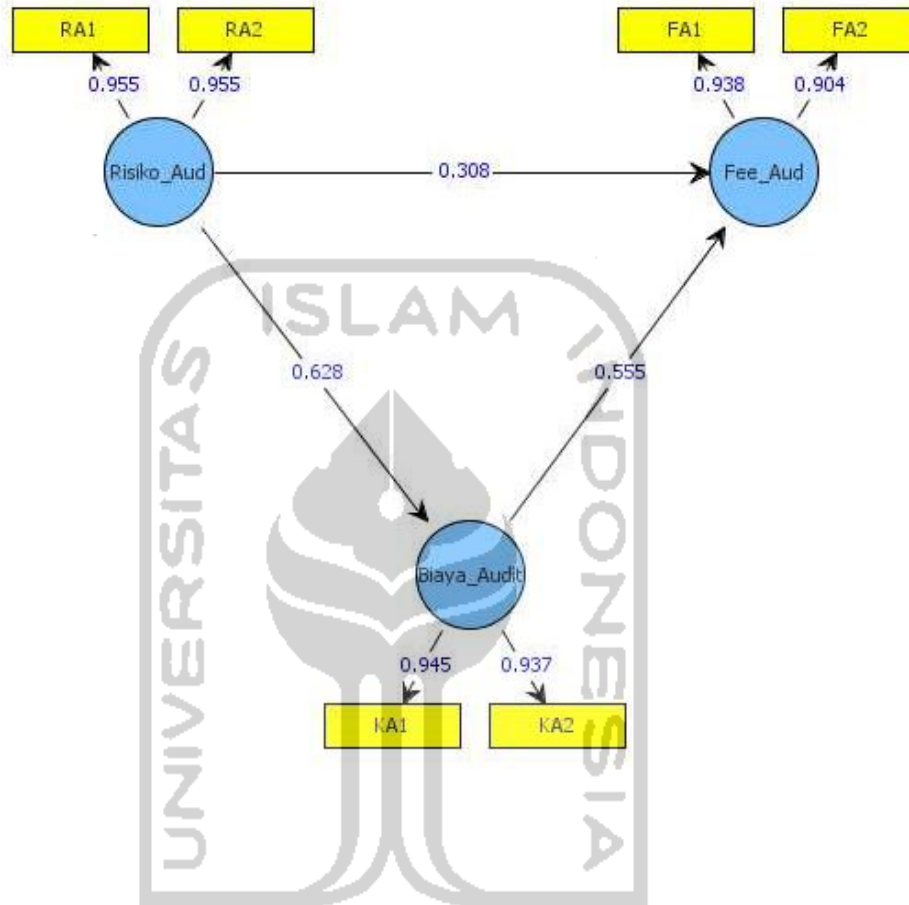
sumber: data yang diolah

### Lampiran 8. Result of Inner Weight

	original sample estimate	mean of subsamples	Standard deviation	T- Statistic
Risiko_Aud -> Fee_Aud	0.308	0.320	0.157	1.969
Risiko_Aud -> Biaya_Audit	0.628	0.672	0.065	9.689
Biaya_Audit -> Fee_Aud	0.555	0.538	0.178	3.113

sumber: data yang diolah

**Lampiran 9. Gambar Model Hasil Penelitian**



**Lampiran 10. Data Deskripsi Partisipan**

NO.	RA1	RA2	FA1	FA2	BA1	BA2
1	3	3	2	2	2	2
2	3	3	2	3	3	3
3	3	3	2	3	3	3
4	3	3	2	3	3	3
5	3	3	2	3	3	3
6	3	2	2	2	3	3
7	4	4	2	2	3	3
8	3	2	3	2	3	3
9	3	4	2	2	2	2
10	4	2	3	2	2	2
11	3	3	3	2	2	2

12	4	3	3	3	2	2
13	3	3	2	3	2	2
14	4	3	2	3	3	2
15	3	3	2	2	2	2
16	3	3	2	3	3	2
17	4	2	3	3	2	2
18	3	2	3	3	3	2
19	4	2	2	2	2	3
20	4	2	2	2	3	3
21	3	2	2	2	4	4
22	3	2	3	2	4	3
23	3	3	3	2	3	3
24	3	3	3	2	3	3
25	4	3	3	2	3	3
26	3	3	2	2	2	3
27	4	4	4	2	2	3
28	3	3	2	3	2	3
29	4	3	4	2	2	2
30	3	4	2	3	2	2
31	4	3	3	3	2	2
32	3	4	3	3	3	2
33	4	3	3	2	3	2
34	3	3	4	4	2	2
35	3	3	3	3	2	2
36	3	3	3	3	2	3
37	3	3	4	3	3	3
38	4	3	3	3	3	3
39	3	3	4	4	3	3
40	4	2	4	3	3	2
41	3	2	4	4	4	4
42	4	2	4	3	3	2
43	3	2	4	4	3	4
44	4	3	3	3	4	2
45	3	3	3	4	3	3
46	4	3	3	3	4	3
47	2	4	3	4	3	3
48	2	3	3	2	3	3
49	2	4	4	2	4	4
50	2	3	3	2	4	3
51	2	4	3	2	3	3
52	3	3	2	2	3	3

53	3	4	2	2	3	3
54	3	3	4	2	2	3
55	3	4	2	2	2	3
56	3	2	3	3	2	3
57	3	2	3	2	2	2
58	3	2	3	3	2	2
59	3	2	3	3	2	2
60	3	2	3	3	3	2
61	3	2	4	2	3	2
62	4	3	3	2	3	2
63	3	3	4	4	2	2
64	3	3	3	3	2	2
65	3	3	3	3	2	3
66	3	3	4	3	3	3
67	4	3	3	3	3	3
68	3	3	4	4	3	3
69	4	2	4	3	3	2
70	3	2	4	4	4	4
71	4	2	4	3	3	2
72	3	2	4	4	3	4
73	4	3	3	3	4	2
74	3	3	3	4	3	3
75	3	3	4	2	2	3
76	3	4	2	2	2	3
77	3	2	3	3	2	3
78	3	2	3	2	2	2
79	3	2	3	3	2	2
80	3	2	3	3	2	2
81	3	2	3	3	3	2
82	3	2	4	2	3	2
83	4	3	3	2	3	2
84	3	3	4	4	2	2
85	3	4	2	2	2	3
86	3	2	3	3	2	3
87	3	2	3	2	2	2
88	3	2	3	3	2	2
89	3	2	3	3	2	2
90	3	2	3	3	3	2
91	3	2	4	2	3	2
92	4	3	3	2	3	2
93	3	3	4	4	2	2

