

## PENGARUH KOMISARIS INDEPENDEN DAN KARAKTERISTIK KOMITE AUDIT TERHADAP PENGUNGKAPAN PENGENDALIAN INTERNAL

Paris Halomoan, Totok Dewayanto <sup>1</sup>

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

### ABSTRACT

*This study aims to examine the effect of independent commissioner, audit committee expertise and audit meeting as independent variable toward internal control disclosure as dependent variable.*

*This study uses secondary data obtained from the Indonesia stock exchange (idx). This research using a sample as many as 336 manufacturing companies registered in BEI year 2014 – 2016. The methods used in this research is purposive sampling method. Statistical techniques used in this study is a multiple regression.*

*The results obtained from this research shows independent commissioner, audit committee expertise and audit committee meeting have a significant positive influence on internal control and disclosure.*

*Keywords: independen commissioner, audit committee characteristic, corporate governance, internal control disclosure.*

### PENDAHULUAN

Sistem pengendalian internal adalah mekanisme pemantauan yang dapat membantu mengurangi biaya agensi internal dan eksternal. Sistem pengendalian internal dianggap efektif bila semua komponennya ada dan berfungsi dengan baik (COSO 1992). COSO mendefinisikan pengendalian internal sebagai suatu proses yang dilakukan oleh dewan direksi, manajemen dan personil lainnya, dirancang untuk memberikan keyakinan memadai mengenai pencapaian tujuan dalam kategori berikut: efektivitas dan efisiensi operasi; keandalan pelaporan keuangan; dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Penekanan terhadap pengendalian internal yang baik muncul tentu saja karena pengendalian internal menjadi faktor yang dipertimbangkan untuk memperoleh pelaporan keuangan yang berkualitas. Di antara banyak kritik yang dilontarkan pada perusahaan enron mengenai pelaporan keuangannya adalah tuduhan adanya kegagalan dalam pengendalian internalnya (Verschoor 2002).

Oleh karena itu penting untuk memeriksa mekanisme pemantauan yang dapat digunakan perusahaan untuk memastikan efektivitas pengendalian internal mereka. Pengungkapan informasi dapat berkontribusi terhadap perbaikan konstan pengendalian internal, menawarkan data untuk pengambilan keputusan kepada pengguna informasi. Pembentukan dan penerapan sistem pengendalian internal yang efektif dapat memastikan perusahaan terus beroperasi dan berkembang dengan sehat. Kualitas pengungkapan pengendalian internal mencerminkan situasi sistem, yang sangat penting bagi pemodal dan investor (Leng and Ding 2011).

Transparansi melalui pengungkapan informasi pengendalian internal dan pengawasan dewan memainkan peran penting dalam mengurangi dampak masalah biaya agensi dan asimetri informasi yang ada di pasar. Upaya untuk menarik investasi asing akan meningkat jika perusahaan yang terdaftar dapat menunjukkan transparansi melalui pengungkapan pengendalian internal informasi. Ashbaugh-Skaife *et al.* (2008) menemukan bahwa pasar merespons secara negatif terhadap kelemahan pengendalian internal.

---

<sup>1</sup> Corresponding author

Fama (1980) dalam analisis kepemilikan dan kontrolnya memberikan penjelasan teoritis untuk mendukung peran komisaris independen dalam kegiatan pemantauan. Kemudian, Fama and Jensen (1983) memperluas penjelasan Fama dan berpendapat bahwa proporsi komisaris independen yang lebih tinggi pada dewan direksi akan menghasilkan pengawasan yang lebih efektif dari dewan dan membatasi oportuniste manajerial. Pemantauan dewan perusahaan oleh komisaris independen menunjukkan bahwa dewan direksi akan menjadi lebih responsif terhadap investor, dan dimasukkannya komisaris independen pada susunan direksi akan meningkatkan kepatuhan perusahaan terhadap persyaratan pengungkapan yang pada gilirannya akan meningkatkan kelengkapan dan kualitas pengungkapan.

Komisaris independen merupakan bagian dari suatu perusahaan yang tidak secara langsung menangani masalah yang ada didalam perusahaan. Komisaris berfungsi hanya sebagai mekanisme kontrol dari suatu perusahaan dan bertindak sebagai fungsi pengawasan yang bersifat independen (Agyei-Mensah 2016). Komisaris independen bekerja untuk memastikan bahwa perusahaan berjalan sesuai dengan prinsip good corporate governance. Komisaris independen memiliki pengawasan yang lebih baik terhadap manajemen, oleh karena itu dapat mengurangi kecurangan yang dilakukan oleh pihak – pihak yang tidak bertanggung jawab (Marrakchi Chtourou et al. 2001). Pada dasarnya komisaris independen merupakan bagian dari boards of commisioner, perbedaannya adalah jika komisaris utusan merupakan orang yang ditunjuk oleh perusahaan untuk mengawasi jalannya perusahaan dan ditunjuk melalui rapat boards of commisioner. Maka komisaris independen merupakan seseorang yang bekerja untuk perusahaan namun tidak terikat atau tidak berafiliasi dengan perusahaan dimana tempat komisaris independen tersebut bekerja.

Komite audit tidak hanya memainkan peran pemantauan yang penting untuk memastikan kualitas pelaporan keuangan dan akuntabilitas perusahaan (Carcello and Neal 2000), tetapi juga berfungsi sebagai mekanisme tata kelola yang penting, karena potensi risiko litigasi dan gangguan reputasi yang dihadapi oleh anggota komite audit memastikan bahwa anggota komite audit ini melaksanakan tanggung jawab mereka secara efektif. Untuk meningkatkan efektivitas komite audit, *The Blue Ribbon Committee* (BRC) tahun 1999 merekomendasikan bahwa setiap komite audit harus memiliki setidaknya satu ahli keuangan menyoroti pentingnya literasi keuangan dan keahlian anggota komite audit. *The Blue Ribbon Committee* juga merekomendasikan bahwa komite audit perusahaan independen, sehingga dapat mengawasi dan meninjau semua hubungan ekonomi antara auditor eksternal dan juga manajemen perusahaan.

Komite audit di Indonesia masih baru jika dibandingkan dengan negara-negara lain seperti Amerika Serikat, Inggris, dan Kanada padahal komite audit merupakan salah satu aspek dalam penyelenggaraan good corporate governance (GCG). Di Indonesia sendiri komite audit mulai dikenalkan oleh pemerintah kepada BUMN pada tahun 1999. Ketika Bapepam mulai memberikan anjuran kepada perusahaan yang telah go public untuk memiliki audit komite pada tahun 2000 (Waharini and Dewayanto 2012). Dengan sedikit atau banyaknya jumlah komite diharapkan dapat membantu dalam mengawasi jalannya pelaporan keuangan perusahaan.

Gul and Leung (2004) mengemukakan bahwa kegagalan untuk memasukkan karakteristik tata kelola perusahaan dapat menjelaskan hasil yang tidak konsisten karena kebijakan pengungkapan perusahaan berasal dari dewan. Pengungkapan pengendalian internal berkaitan erat dengan ukuran dewan direksi, proporsi direktur independen, komite audit dan apakah pemegang saham pengendali yang dimiliki oleh negara dan berhubungan negatif dengan dua jabatan ketua dan manajer umum (Leng and Ding 2011).

## KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

### Teori Agensi

Teori keagenan (*agency theory*) menyatakan bahwa hubungan agensi muncul ketika satu orang atau lebih (*principal*) mempekerjakan orang lain (*agent*) untuk memberikan suatu jasa dan kemudian mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan kepada agen tersebut (Jensen dan Meckling, 1976). Teori ini menjelaskan bahwa prinsipal di suatu perusahaan yaitu pemegang saham memberikan wewenang atau tugas untuk memberikan suatu jasa kepada agen yaitu

manajer perusahaan, suatu jasa tersebut sebagai hasil untuk membuat keputusan para prinsipal tersebut berupa laporan keuangan.

### **Pengaruh Komisaris Independen terhadap Pengungkapan Pengendalian Internal**

Komposisi dewan merupakan faktor penting dalam memastikan kemampuan dewan untuk memantau perilaku manajemen secara efektif (Fama and Jensen 1983). Para direktur independen meningkatkan kemampuan pemantauan dewan, karena mereka kurang mungkin dibandingkan dengan direktur internal untuk disejajarkan dengan manajemen dan lebih cenderung mendorong perusahaan untuk mengungkapkan informasi kepada para pemangku kepentingan. Namun demikian, penelitian memberikan hasil yang nyata mengenai masalah ini. Menggunakan ukuran tidak langsung pengungkapan berdasarkan persepsi analisis Ho and Wong (2001) tidak menemukan hubungan yang signifikan antara tingkat pengungkapan dan independensi dewan, sementara Eng and Mak (2003) dan Gul and Leung and Horwitz (2004) menunjukkan bahwa independensi dewan adalah negatif terkait dengan pengungkapan, dan Chen and Jaggi (2000); menemukan hubungan positif antara proporsi direktur non-eksekutif dan pengungkapan perusahaan.

Mengikuti teori agensi, direktur independen harus melaporkan pengungkapan kepada investor untuk mengkomunikasikan bahwa dewan memantau manajemen dengan benar. Para direktur independen memiliki insentif untuk memberikan lebih banyak pengungkapan pengendalian internal, baik untuk menyelaraskan perilaku mereka dengan rekomendasi dari kode tata kelola perusahaan dan untuk memberi manfaat reputasi mereka untuk memberikan pengungkapan yang jelas ke pasar (Fama and Jensen 1983). Penelitian ini mengikuti penalaran teoritis yang disarankan dan oleh karena itu, hipotesis pertama adalah sebagai berikut :

#### **H1. Komisaris Independen berpengaruh positif dengan Pengungkapan Pengendalian Internal**

### **Pengaruh Keahlian Anggota Komite Audit terhadap Pengungkapan Pengendalian Internal**

The Treadway Commission (1987) menyimpulkan bahwa pengalaman dan keahlian dari anggota komite audit merupakan unsur penting dari efektivitas komite audit. Dalam Surat Edaran Bapepam No.SE.03/IPM/2002 yang mengatur persyaratan independensi keanggotaan Komite Audit salah satu butir menyebutkan bahwa salah seorang dari Komite Audit memiliki latar belakang pendidikan akuntansi atau keuangan. Ini sejalan dengan prinsip-prinsip Good Corporate Governance yaitu transparansi dimana perusahaan wajib menyediakan informasi yang terbuka, tepat waktu serta jelas dan dapat diperbandingkan yang menyangkut keadaan keuangan, pengelolaan perusahaan dan kepemilikan perusahaan. Pelaksanaan prinsip transparansi ini dapat dilihat dari ketepatan waktu pelaporan keuangan perusahaan.

Anggota komite audit dengan keahlian keuangan akuntansi dapat meningkatkan konservatisme dengan menilai beberapa ketentuan untuk hal-hal seperti kewajiban garansi, tuntutan hukum, dan kontinjensi lainnya, dan menilai kualitas keseluruhan pelaporan keuangan. Mereka dapat memeriksa kewajaran penjelasan yang diberikan oleh manajemen, dan secara khusus mendeteksi sifat ketidaksepakatan antara manajemen dan auditor eksternal (DeZoort dan Salterio 2001). Kalbers dan Fogarty (1993) menguji apakah kekuatan komite audit dikaitkan dengan efektivitasnya. Mereka berpendapat bahwa karena komite audit terdiri dari individu, keahlian pribadi anggota mempengaruhi keefektifan komite. Keahlian pribadi yang dimaksud adalah anggota yang terampil di bidang akuntansi dan keuangan dapat berkontribusi pada efektivitas komite. Kalbers dan Fogarty menemukan bahwa kekuatan ahli sangat terkait dengan efektivitas pelaporan keuangan. Demikian pula, McMullen (1996) memberikan bukti bahwa perusahaan dengan masalah pelaporan keuangan cenderung memiliki CPA di komite audit. Dengan penjelasan diatas maka, maka hipotesis ketiga dari penelitian adalah :

#### **H2. Keahlian Anggota Komite Audit berpengaruh negatif dengan Pengungkapan Pengendalian Internal**

### **Pengaruh Rapat Komite Audit terhadap Pengungkapan Pengendalian Internal**

Menurut (McMullen dan Raghunandan, 1996) dalam (Fairuzza, 2014) bahwa secara logika, pada Teori agensi dijelaskan bahwa pengawasan merupakan salah satu komponen dalam Good Corporate Governance (GCG). Kualitas pengawasan yang dilakukan oleh komite audit dengan baik dapat menurunkan perilaku oportunistik yang dilakukan oleh pihak manajer yang selaku agen. Efektivitas komite audit dalam melaksanakan peran pengawasannya atas proses pelaporan keuangan dan pengendalian internal memerlukan pertemuan rutin. Pertemuan yang teratur dan terkendali dengan baik akan membantu komite audit dalam memeriksa akuntansi berkaitan dengan sistem pengendalian internal perusahaan. Sehingga laporan keuangan yang dihasilkan oleh pihak manajemen (agen) dalam lebih terjamin kualitas dan kredibilitasnya. Pada tahun 2004, Bapepam mensyaratkan bahwa komite audit mengadakan rapat yang sekurang-kurangnya sesuai dengan ketentuan minimal rapat dewan komisaris yang telah ditetapkan dalam Anggaran Dasar. Berdasarkan uraian diatas, maka peneliti mengembangkan hipotesis yaitu:

### **H3. Rapat Komite Audit berpengaruh positif dengan Pengungkapan Pengendalian Internal**

#### **METODE PENELITIAN**

##### **Variabel Dependen**

##### **Pengungkapan Pengendalian Internal**

Penelitian ini menggunakan variabel dependen yaitu pengungkapan pengendalian internal. Pengungkapan Pengendalian Internal adalah pengungkapan yang dilakukan perusahaan guna merefleksikan efektivitas internal control di suatu organisasi (Leng and Ding 2011).

Tabel 1 merangkum tujuh item yang dibahas. Kemudian memeriksa setiap laporan tahunan dan untuk mengidentifikasi ketersediaan setiap hal. Jika sebuah perusahaan mengungkapkan informasi yang termasuk dalam ICD, maka mendapat skor 1, dan 0 jika tidak diungkapkan (Hossain et al. 1995)

**Tabel 1**  
**Komponen ICD**

| <b>No</b> | <b>Hal</b>            | <b>Konten</b>   | <b>Skor</b>                         |
|-----------|-----------------------|---|-------------------------------------|
| 1         | Lingkungan internal   | Struktur tata kelola perusahaan, kebijakan sumber daya manusia, budaya perusahaan | Pengungkapan = 1;<br>jika tidak = 0 |
| 2         | Tujuan pengaturan     | Pernyataan tentang tujuan pengaturan perusahaan                                   | Pengungkapan = 1;<br>jika tidak = 0 |
| 3         | Identifikasi kejadian | Pembahasan peristiwa potensial dari sumber internal atau eksternal                | Pengungkapan = 1;<br>jika tidak = 0 |
| 4         | Penilaian risiko      | Pernyataan tentang bagaimana cara mengelola risiko yg teridentifikasi             | Pengungkapan = 1;<br>jika tidak = 0 |

|   |                           |  |                                     |
|---|---------------------------|--|-------------------------------------|
| 5 | Perlakuan risiko          | Pernyataan tentang serangkaian tindakan untuk menelaraskan risiko dengan <i>risk tolerances</i> dan <i>risk appetite</i> entitas | Pengungkapan = 1;<br>jika tidak = 0 |
| 6 | Aktivitas pengendalian    | Kegiatan pengendalian internal berdasarkan evaluasi risiko   | Pengungkapan = 1;<br>jika tidak = 0 |
| 7 | Komunikasi dan pemantauan | Pernyataan tentang prosedur komunikasi dan pemantauan  | Pengungkapan = 1;<br>jika tidak = 0 |

---

Dalam mengukur *internal control disclosure* digunakan dummy, yakni dengan memberikan nilai 1 pada setiap item yang melakukan pengungkapan serta nilai 0 pada setiap item yang tak melakukan pengungkapan, kemudian dibagilah total item yang melakukan pengungkapan dengan nilai maksimum dari seluruh item (Leng and Ding 2011).

$$DICI = \frac{\sum ICD}{\sum MICD}$$

Keterangan :

DICI : *Internal control disclosure*

ICD : *Internal control disclosure* (skor untuk setiap item informasi pengendalian internal yang melakukan pengungkapan dalam laporan tahunan)

MICD : Maksimum pengungkapan pengendalian internal (keseluruhan jumlah skor maksimum atas item pengendalian internal yang melakukan pengungkapan)

### **Variabel Independen**

#### **Komisaris Independen**

Penelitian ini menggunakan pengukuran yang umum untuk Komisaris Independen. Komisaris Independen dihitung dari jumlah komisaris independen yang terdapat di dalam jajaran pimpinan perusahaan (Peasnell et al. 2005).

#### **Keahlian Anggota Komite Audit**

Penelitian ini menggunakan pengukuran yang umum untuk keahlian anggota komite audit. Keahlian komite audit dihitung dengan cara menghitung jumlah ahli akuntansi yang ada di dalam komite audit.

#### **Rapat Komite Audit**

Pengukuran variabel frekuensi pertemuan komite audit ini diukur secara numerial, yaitu sesuai dengan jumlah pertemuan anggota komite audit yang ada di suatu perusahaan.

### **Variabel Kontrol**

Ukuran Perusahaan Perusahaan yang lebih besar mengungkapkan lebih banyak informasi risiko dibandingkan perusahaan yang lebih kecil (Elshandidy et al. 2013). Selain itu pengungkapan informasi dapat mengurangi biaya keagenan yang ada didalam perusahaan, serta meminimalisir asimetri informasi yang terjadi diantara perusahaan dan investor (Inchausti 1997).

Ukuran perusahaan diukur menggunakan total aset sebagai indikatornya. Variabel ukuran perusahaan diproksikan dengan total ekuitas. Total ekuitas tersebut diubah menjadi bentuk logaritma. Pengukuran variabel kontrol ini yaitu dengan logaritma natural dari total ekuitas suatu perusahaan pada tahun t.

*Institusional Ownership* Penelitian ini menggunakan pengukuran yang umum untuk *institutional ownership*. *Institutional ownership* dihitung dari persentase kepemilikan institusional.

*Board Size* Penelitian ini menggunakan pengukuran yang umum untuk *board size*. *Board size* dihitung dari penjumlahan direktur dalam anggota dewan.

### Populasi dan Sampel

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan populasi data yakni seluruh perusahaan manufaktur yang tercatat dalam BEI pada tahun 2014-2016. Periode ini dipilih karena dalam periode waktu tersebut perusahaan telah mengungkapkan informasi pengendalian internal.

Untuk menentukan sampel penelitian ini, digunakanlah metode *purposive sampling* atau pengambilan sampel secara bersyarat sehingga sesuai dengan ketentuan yang sudah peneliti tentukan. Dan ketentuan memilih sampel dalam penelitian ini yaitu :

- Perusahaan manufaktur yang tercatat dalam BEI ditahun 2014 hingga 2016.
- Perusahaan yang sudah menerbitkan laporan keuangan tahunan yang dapat diakses melalui website resmi Bursa Efek Indonesia (BEI) [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id).
- Laporan tahunan keuangan yang terdiri dari informasi variabel yang penelitian ini gunakan

### Metode Analisis

Uji berikut digunakan untuk melakukan pengujian terhadap tiga hipotesis dalam penelitian ini yang terdiri dari pengaruh variabel independen (komisaris independen, keahlian anggota komite audit dan rapat komite audit) terhadap variabel dependen (pengungkapan pengendalian internal). Dengan tingkat kesalahan yang dapat ditolerir adalah sebesar 5%. Berikut ini merupakan model regresi yang digunakan :

$$IICD = \beta_0 + \beta_1 (IC) + \beta_2 (AC\_EX) + \beta_3 (AC\_MT) + \beta_4 (UP) + \beta_5 (IO) + \beta_6 (BS) + \varepsilon$$

Dimana:

Keterangan :

|                    |  |
|--------------------|--|
| IICD               | = Index <i>internal control disclosure</i> |
| $\beta_0$          | = koefisien regresi konstanta              |
| $\beta_1 (IC)$     | = Komisaris Independen                     |
| $\beta_2 (AC\_EX)$ | = Keahlian Komite Audit                    |
| $\beta_3 (AC\_MT)$ | = Rapat Komite Audit                       |
| $\beta_4 (UP)$     | = Ukuran Perusahaan                        |
| $\beta_5 (IO)$     | = <i>Institutional ownership</i>           |
| $\beta_6 (BS)$     | = <i>Board Size</i>                        |
| $\varepsilon$      | = <i>error term</i>                        |

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Objek Penelitian

Penelitian ini menggunakan objek penelitian pada perusahaan-manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2014-2016. Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI pada tahun 2014-2016 adalah sejumlah 428 perusahaan. Sampel penelitian ini sesuai dengan kriteria yang telah ditentukan oleh peneliti yaitu perusahaan yang memiliki laporan tahunan pada

tahun 2014-2016, kemudian memiliki data keuangan serta perusahaan mengungkapkan informasi pengendalian internal mereka. Penelitian yang tidak memenuhi kriteria dalam pengambilan sampel penelitian ini akan dikeluarkan dari sampel penelitian. Selanjutnya akan dijelaskan mengenai ringkasan penentuan sampel penelitian pada tabel dibawah ini.

**Tabel 2****Data Hasil Pemilihan Sampel**

| No | Keterangan  | Jumlah |
|----|---|--------|
| 1  | Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2014-2016   | 428    |
| 2  | Perusahaan manufaktur yang tidak melaporkan laporan keuangan tahunan di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2014-2016 | (30)   |
| 3  | Perusahaan manufaktur memiliki data informasi yang kurang lengkap   | (62)   |
| 4  | Jumlah perusahaan manufaktur yang layak yang dijadikan sampel selama 3 tahun (2014-2016)                                | 336    |

**Sumber : Output SPSS, data sekunder yang diolah 2018**

Berdasarkan penjelasan ringkasan data yang ditunjukkan pada tabel diatas. Jadi, total sampel perusahaan dari tahun 2014-2016 yang sudah memenuhi kriteria adalah berjumlah 336 perusahaan.

**Statistik Deskriptif**

Analisis deskriptif akan memberikan gambaran luas atau deskripsi dari suatu data yang dapat dilihat dari nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, nilai minimum dan nilai maksimum dari data penelitian. Analisis statistik deskriptif penelitian ini dapat dilihat pada tabel berikut dibawah ini

**Tabel 3****Descriptive Statistics**

|                    | N   | Minimum | Maximum | Mean    | Std. Deviation |
|--------------------|-----|---------|---------|---------|----------------|
| ICD                | 336 | .14     | 1.00    | .8142   | .14973         |
| IC                 | 336 | .00     | 6.00    | 1.7434  | .92095         |
| AC_EX              | 336 | .00     | 4.00    | 1.9056  | .81586         |
| AC_MT              | 336 | 2.00    | 46.00   | 6.4130  | 5.23478        |
| UP                 | 336 | 24.42   | 33.20   | 28.4655 | 1.63976        |
| BS                 | 336 | 2.00    | 16.00   | 5.0885  | 2.35424        |
| IO                 | 336 | .00     | 99.92   | 66.4595 | 25.50953       |
| Valid N (listwise) | 336 |         |         |         |                |

Pengungkapan pengendalian internal (ICD) merupakan variabel dependen dari penelitian ini menunjukkan nilai minimum 0,14 dan nilai maksimum 1,00 yang artinya bahwa sampel dari perusahaan yang memiliki nilai ICD 0,14 merupakan perusahaan yang memiliki tingkat ICD yang rendah dan nilai 1 merupakan perusahaan dengan tingkat ICD yang tinggi. Nilai rata-rata adalah

sebesar 0,81 dan memiliki nilai standar deviasi sebesar 0,14. Berdasarkan hasil tersebut diperoleh bahwa nilai rata-rata lebih besar daripada nilai satandar deviasinya. Hal tersebut menunjukkan bahwa variasi data dapat dikatakan kecil dimana nilai setiap sampel berada disekitar rata-rata hitungannya. Selain itu diperoleh nilai rata-rata pengungkapan sistem pengendalian internal yang tidak terlalu tinggi maupun rendah dari hasil uji statistik, yang menunjukkan bahwa kebanyakan perusahaan yang masuk ke dalam sampel mengungkapkan sistem pengendalian internal yang menengah.

Variabel Komisaris Independen (IC) berfungsi sebagai variabel independen. Variabel ini menunjukkan nilai minimum variabel IC sebesar 0,00 dan nilai maksimum prind 6,00 yang artinya bahwa sampel dari perusahaan yang memiliki nilai 0,00 merupakan perusahaan dengan Komisaris Independen yang kecil dan nilai 6,00 merupakan perusahaan dengan jumlah Komisaris Indpenden perusahaan yang besar, serta memiliki rata – rata (mean) sebesar 1,74 dan standar deviasi sebesar 0,92. Dengan melihat nilai rata-rata yang cenderung mendekati nilai minimal bahwasanya perusahaan pada sampel memiliki dewan komisaris independen yang lebih sedikit.

Variabel keahlian anggota komite audit berfungsi sebagai variabel independen. Berdasarkan tabel 4.2 Variabel ini menunjukkan nilai minimum variabel AC\_EX sebesar 0,00 dan nilai maksimum AC\_EX 4,00 yang artinya bahwa sampel dari perusahaan yang memiliki nilai 0,00 merupakan perusahaan yang mempunyai ahli akuntansi di dalam komite audit yang kecil dan nilai 4,00 merupakan perusahaan yang mempunyai ahli akuntansi di dalam komite audit yang besar serta memiliki rata – rata (mean) sebesar 1,90 dan standar deviasi sebesar 0,81. Dengan melihat nilai rata-rata yang cenderung mendekati nilai minimal bahwasanya perusahaan pada sampel memiliki ahli akuntansi di dalam komite audit yang lebih sedikit.

Rapat Komite Audit merupakan variabel yang berfungsi sebagai variabel independen dalam penelitian ini. Variabel ini menunjukkan nilai minimum variabel AC\_MT sebesar 2,00 dan nilai maksimum AC\_MT 46,00 yang artinya bahwa sampel dari perusahaan yang memiliki nilai 2,00 merupakan perusahaan dengan jumlah rapat komite audit yang kecil dan nilai 46,00 merupakan perusahaan dengan jumlah rapat komite audit yang besar, serta memiliki rata – rata (mean) sebesar 6,41 dan standar deviasi sebesar 5,23. Berdasarkan nilai rata-rata tersebut bahwasanya perussahaan pada sampel melakukan rapat komite audit sebesar 6,41 per tahunnya.

Variabel Ukuran Perusahaan (UP) merupakan variabel yang berfungsi sebagai variabel kontrol. Variabel UP (ukuran perusahaan) menunjukkan nilai rata – rata 28.4541 dengan deviasi standar sebesar 1.63708 yang mengindikasikan bahwa rata rata asset perusahaan sebesar Rp 2,8 triliun. Nilai minimum sebesar 16,00 menunjukkan jumlah aset terendah dalam sampel sebesar Rp 40 miliar

*Board size* merupakan variabel yang berfungsi sebagai variabel kontrol dalam penelitian ini. Variabel ini menunjukkan nilai minimum variabel BS sebesar 2,00 dan nilai maksimum BS 16,00 yang berarti bahwa sampel dari perusahaan yang memiliki nilai sebesar 2,00 merupakan perusahaan dengan *board size* yang kecil dan nilai 16,00 merupakan perusahaan dengan *board size* yang besar, serta memiliki rata – rata (mean) sebesar 5,08 serta standar deviasi sebesar 2,05. Dengan nilai rata-rata yang cenderung lebih mendekati nilai minimum berarti perusahaan pada sampel memiliki *board size* yang lebih sedikit

*Institusional Ownership* merupakan variabel yang berfungsi sebagai variabel kontrol dalam penelitian ini. Variabel ini menunjukkan nilai minimum variabel IO sebesar 0,00 dan nilai maksimum sebesar 99,92 yang berarti bahwa sampel dari perusahaan yang memiliki nilai 0,00 merupakan perusahaan dengan *institusional ownership* yang kecil dan nilai 99,92 merupakan perusahaan dengan *institusional ownership* yang besar, serta memiliki rata – rata (mean) sebesar 65,8297serta standar deviasi sebesar 22,94722. Berdasarkan nilai rata-rata yang cenderung lebih mendekati nilai maksimum berarti perusahaan pada sampel memiliki *institusional ownership* yang lebih besar.



## Pembahasan Hasil Penelitian

**Tabel 4**  
**Uji t**

| Model | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients |       | Sig.  |      |
|-------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|-------|------|
|       | B                           | Std. Error | Beta                      | t     |       |      |
| 1     | (Constant)                  | .712       | .150                      |       | 4.734 | .000 |
|       | IC                          | .039       | .009                      | .240  | 4.474 | .000 |
|       | AC_EX                       | .016       | .011                      | .137  | 2.218 | .027 |
|       | AC_MT                       | .003       | .002                      | .114  | 2.160 | .032 |
|       | UP                          | -.002      | .005                      | -.018 | -.330 | .742 |
|       | BS                          | .001       | .003                      | .023  | .430  | .668 |
|       | IO                          | .001       | .000                      | .092  | 1.729 | .085 |

a. Dependent Variable: ICD

### Pengaruh Komisaris Independen terhadap Pengungkapan Pengendalian Internal

Nilai t pada variabel komisaris independen (X1) sebesar 4,474 dengan signifikansi (sig) sebesar 0,000. Dikarenakan sig sebesar  $0,000 < 0,05$ , dapat disimpulkan bahwa H1 diterima. Semakin tinggi Komisaris Independen maka semakin tinggi pula pengungkapan ICD. Adapun pengaruh dari variabel Komisaris Independen terhadap ICD sebesar 0,24 atau 24 persen, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel komisaris independen berpengaruh positif terhadap variabel ICD. Tinggi rendahnya ICD disebabkan oleh tinggi rendahnya komisaris independen.

Teori keagenan menyatakan bahwa perbedaan kepentingan antara agen dan principal dapat menimbulkan asimetri informasi berkaitan dengan keadaan internal perusahaan. Untuk meningkatkan kualitas pengawasan yang dilakukan oleh komisaris, maka dengan hadirnya komisaris independen mampu menambah kualitas dan kinerja dari dewan komisaris dalam mengungkapkan informasi pengendalian internal. Jika dikaitkan dengan teori keagenan, independensi dewan komisaris dapat mengurangi adanya asimetri informasi antara agen dan principal.

Hasil dari penelitian ini menemukan adanya pengaruh positif dan signifikan antara independensi dewan komisaris terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal. Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Agyei-Mensah (2016) dan Ahmad et al. (2015) menemukan adanya pengaruh positif antara proporsi direktur non-eksekutif dengan pengungkapan informasi pengendalian internal dan pengungkapan manajemen risiko.

### Pengaruh Keahlian Anggota Komite Audit terhadap Pengungkapan Pengendalian Internal

Nilai t untuk variabel keahlian anggota komite audit (X2) sebesar 2,218 dengan signifikansi (sig) sebesar 0,027. Dikarenakan, sig sebesar  $0,027 < 0,05$ , dapat disimpulkan bahwa H2 diterima. Semakin banyak ahli akuntansi dalam komite audit, maka akan semakin tinggi tingkat ICD. Adapun pengaruh dari variabel keahlian anggota komite audit terhadap ICD sebesar 0,137 atau 13,7 persen, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel keahlian anggota komite audit berpengaruh positif terhadap variabel ICD.

Dari hasil pengujian yang dilakukan peneliti terhadap variabel keahlian anggota komite audit, penelitian ini menemukan pengaruh positif signifikan antara keahlian anggota komite audit

dengan pengungkapan pengendalian internal, sehingga H2 = “keahlian anggota komite audit berpengaruh positif dengan pengungkapan pengendalian internal” diterima.

Hasil penelitian ini tidak mendukung hasil dari penelitian yang dilakukan Cerbioni and Parbonetti (2007) dimana penelitian tersebut menemukan tidak adanya pengaruh yang signifikan antara keahlian anggota komite audit dengan pengungkapan pengendalian internal.

Namun, hasil temuan ini mendukung penelitian dari Michelon et al. (2015) yang menemukan adanya pengaruh positif signifikan antara keahlian anggota komite audit dengan pengungkapan pengendalian internal. Dengan demikian, dengan mempunyai ahli akuntansi dalam komite audit dapat meningkatkan kualitas internal control. Penelitian ini menyimpulkan keahlian ketua komite audit memiliki pengaruh signifikan terhadap pengungkapan pengendalian internal. Anggota komite audit yang memiliki keahlian khusus dibidang akuntansi akan mengerti dengan tugas dan kewajibannya, sehingga dapat membantu manajemen untuk mengetahui masalah perusahaan sehingga manajemen dapat mengatasinya. Dengan demikian, anggota komite audit dengan keahlian akuntansi dapat mencegah masalah dalam pengendalian internal.

### **Pengaruh Rapat Komite Audit terhadap Pengungkapan Pengendalian Internal**

Nilai t untuk variabel rapat komite audit (X3) sebesar 2,160 dengan signifikansi (sig) sebesar 0,032. Dikarenakan, sig sebesar  $0,032 < 0,05$ , dapat disimpulkan bahwa H3 diterima. Semakin sering komite audit mengadakan pertemuan, maka semakin tinggi pula ICD. Adapun pengaruh dari variabel rapat komite audit terhadap ICD sebesar 0,114 atau 11,4 persen, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel rapat komite audit berpengaruh positif terhadap variabel ICD.

Salah satu aktivitas rutin yang dilakukan komite audit dalam pelaksanaan tugasnya adalah melakukan pertemuan secara formal antar anggota komite, dewan komisaris, dewan direksi, maupun auditor eksternal. Pertemuan formal komite audit merupakan hal penting bagi kesuksesan kinerja komite audit. Jumlah pertemuan ditentukan berdasarkan ukuran perusahaan dan besarnya tugas yang diberikan kepada komite audit (Pamudji dan Trihartati, 2009).

Dari hasil pengujian yang dilakukan oleh peneliti terhadap variabel Rapat Komite Audit, ditemukan pengaruh positif signifikan antara rapat komite audit dengan pengungkapan pengendalian internal sehingga H3 = “rapat komite audit berpengaruh positif terhadap pengungkapan pengendalian internal” diterima.

Hasil temuan ini tidak mendukung temuan sebelumnya dari Pamudji dan Trihartati (2009) yang menemukan tidak adanya hubungan signifikan antara rapat komite audit dan internal pengungkapan pengendalian internal. Hasil temuan ini mendukung penelitian dari Xie et al. 2003 yang menemukan adanya pengaruh signifikan positif antara rapat komite audit dengan pengungkapan pengendalian internal.

Penelitian ini berhasil membuktikan bahwa pertemuan teratur yang dilakukan komite audit secara tidak langsung menjadi fungsi pengawasan dalam proses pelaporan keuangan sehingga dapat mengurangi asimetri informasi. Selain itu, pertemuan yang dilakukan antar komite audit, maupun dengan dewan komisaris, direksi, dan auditor eksternal merupakan kesempatan bagi komite audit melakukan penilaian kinerja, memberikan pandangan dalam hal akuntansi dan keuangan, serta memberikan masukan dan solusi atas permasalahan yang ada. Hasil penelitian ini mendukung beberapa penelitian yang menyatakan bahwa pertemuan yang dilakukan komite audit berpengaruh terhadap pengungkapan pengendalian internal.

## **KESIMPULAN DAN KETERBATASAN**

### **Kesimpulan**

Pada dasarnya penelitian ini mempunyai tujuan untuk menganalisis pengaruh komisaris independen serta karakteristik komite audit terhadap pengungkapan pengendalian internal. Populasi dalam penelitian ini yaitu perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2014-

2016. Penelitian ini mempunyai 3 variabel independen yaitu komisaris independen, keahlian anggota komite audit serta rapat komite audit.

Dalam melakukan pengujian hipotesis ini menggunakan analisis regresi berganda (*Ordinary Least Square*), dengan populasi yaitu perusahaan manufaktur dari berbagai sektor yang terdaftar di BEI selama tahun 2014-2016. Penelitian ini menggunakan 336 sampel perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2014-2016 dan sesuai dengan kriteria sampel yang ditetapkan peneliti.

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan yang dilakukan pada bab sebelumnya menunjukkan bahwa variabel komisaris independen, keahlian komite audit dan rapat komite audit memiliki pengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan pengendalian internal.

### **Keterbatasan**

Penelitian ini memiliki beberapa kelemahan serta keterbatasan, Pada penelitian ini, terdapat beberapa kelemahan dan keterbatasan dalam prosesnya, antara lain sebagai berikut :

1. Penelitian ini memiliki nilai Adjusted R<sup>2</sup> sebesar 11,3 % yang menunjukkan presentase yang kecil. Hal ini menunjukkan bahwa variabel independen masih rendah sehingga kurang menjelaskan variabel dependennya.
2. Pengambilan sampel yang direncanakan mencakup seluruh perusahaan manufaktur selama tahun 2014-2016 yaitu sebanyak 428 perusahaan ternyata dalam pelaksanaannya tidak dapat tercapai. Hanya memperoleh sebanyak 336 perusahaan saja selama tahun 2014-2016, hal ini disebabkan masih banyak perusahaan tidak sesuai dengan kriteria sampel penelitian seperti tidak menerbitkan laporan tahunan dan tidak memiliki data keuangan yang lengkap

### **Saran**

Berdasarkan keterbatasan dalam penelitian ini serta hasil yang diperoleh, maka peneliti memberikan saran- saran yang dapat digunakan peneliti selanjutnya yaitu sebagai berikut:

1. Bagi penelitian selanjutnya sebaiknya menggunakan pengukuran yang lebih akurat untuk variabel dependen yaitu pengungkapan pengendalian internal seperti yang ada di jurnal Michelin et al 2015.
2. Serta diharapkan untuk menambah jumlah sampel agar dapat menganalisis faktor-faktor lainnya yang dapat mempengaruhi kinerja suatu perusahaan

### **REFERENSI**

- Ashbaugh-Skaife, H., D. W. Collins, W. R. Kinney Jr, and R. LaFond. 2008. The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. *The Accounting Review* 83 (1):217-250.
- Beasley, M. S., and S. E. Salterio. 2001. The relationship between board characteristics and voluntary improvements in audit committee composition and experience. *Contemporary Accounting Research* 18 (4):539-570.
- Botosan, C. A. 1997. Disclosure level and the cost of equity capital. *Accounting review*:323-349.
- Bronson, S. N., J. V. Carcello, and K. Raghunandan. 2006. Firm characteristics and voluntary management reports on internal control. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 25 (2):25-39.
- Carver, C. S., and M. F. Scheier. 1990. Origins and functions of positive and negative affect: A control-process view. *Psychological review* 97 (1):19.
- Cerbioni, F., and A. Parbonetti. 2007. Exploring the effects of corporate governance on intellectual capital disclosure: an analysis of European biotechnology companies. *European Accounting Review* 16 (4):791-826.
- Chen, C. J., and B. Jaggi. 2000. Association between independent non-executive directors, family control and financial disclosures in Hong Kong. *Journal of Accounting and public Policy* 19 (4-5):285-310.

- Cohen, D. A., A. Dey, and T. Z. Lys. 2008. Real and accrual-based earnings management in the pre-and post-Sarbanes-Oxley periods. *The Accounting Review* 83 (3):757-787.
- Committees, B. R. C. o. I. t. E. o. C. A. 1999. Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on improving the effectiveness of corporate audit committees. *The Business Lawyer*:1067-1095.
- D'Aquila, J. M. 1998. Is the control environment related to financial reporting decisions? *Managerial Auditing Journal* 13 (8):472-478.
- Deumes, R., and W. R. Knechel. 2008. Economic incentives for voluntary reporting on internal risk management and control systems. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27 (1):35-66.
- Deumes, R. W. J. 2000. Voluntary reporting on internal control by listed Dutch companies.
- Dewayanto, T., H. Kurniawanto, D. Suhardjanto, and S. Honggowati. 2017. Audit Committee Toward Internal Control Disclosure with the Existence of Foreign Directors as Moderation Variable. *Review of Integrative Business and Economics Research* 6 (3):324.
- Eng, L. L., and Y. T. Mak. 2003. Corporate governance and voluntary disclosure. *Journal of Accounting and public Policy* 22 (4):325-345.
- Exchange, K. L. S. 1998. PricewaterhouseCoopers (1999). *Corporate Governance*.
- Fama, E. F. 1980. Agency problems and the theory of the firm. *Journal of political economy* 88 (2):288-307.
- Fama, E. F., and M. C. Jensen. 1983. Agency problems and residual claims. *The Journal of Law and Economics* 26 (2):327-349.
- Forker, J. J. 1992. Corporate governance and disclosure quality. *Accounting and Business Research* 22 (86):111-124.
- Ghozali, I. 2011. Analisis Multivariate Program IBM SPSS 19. *Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro*.
- . 2013. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21 Edisi 7. *Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro*.
- Gul, F. A., and S. Leung. 2004. Board leadership, outside directors' expertise and voluntary corporate disclosures. *Journal of Accounting and public Policy* 23 (5):351-379.
- Hammersley, J. S., L. A. Myers, and C. Shakespeare. 2008. Market reactions to the disclosure of internal control weaknesses and to the characteristics of those weaknesses under section 302 of the Sarbanes Oxley Act of 2002. *Review of Accounting Studies* 13 (1):141-165.
- Haniffa, R. M., and T. E. Cooke. 2005. The impact of culture and governance on corporate social reporting. *Journal of Accounting and public Policy* 24 (5):391-430.
- Ho, S. S., and K. S. Wong. 2001. A study of the relationship between corporate governance structures and the extent of voluntary disclosure. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 10 (2):139-156.