

## PENGARUH KARAKTERISTIK KOMITE AUDIT TERHADAP PENGUNGKAPAN PENGENDALIAN INTERNAL

Alfita Rakhmayani dan Faisal\*

Program Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Diponegoro, Indonesia

fe\_faisal@yahoo.co.id

DiPublikasi: 29/06/2019

<http://dx.doi.org/10.22225/kr.11.1.1134.90-99>

### Abstract

*Internal control system is a key aspect in providing the completeness and reliable information. The adequately of internal control system disclosure may help stakeholders in assessing the quality of corporate's internal control system and also can reduce asymmetric information. This study examines the effect of audit committee characteristics on internal control disclosure. The sample consists of 100 public companies with the largest market capitalization in 2016. The statistical regression analysis was performed to test the hypotheses. The results show that number of audit committee meetings has a positive effect on the internal control disclosure. However, this study failed to provide evidence that number and education background of audit committee contribute in enhancing the extent of internal control disclosure. This finding suggests that audit committee play a role in reducing asymmetric information through the broader internal control disclosure.*

**Keywords:** *Audit committee characteristics; agency theory; disclosure; internal control system*

### Abstrak

Sistem pengendalian internal perusahaan menjadi salah satu aspek penting dalam menyediakan informasi yang lengkap dan reliabel. Pengungkapan sistem pengendalian internal perusahaan yang memadai dapat membantu pemangku kepentingan dalam menilai kualitas sistem pengendalian internal perusahaan dan mengurangi informasi asimetri. Penelitian ini menguji pengaruh karakteristik komite audit terhadap pengungkapan pengendalian internal. Sampel penelitian ini adalah 100 perusahaan publik dengan kapitalisasi pasar terbesar pada tahun 2016. Pengujian statistik dilakukan menggunakan analisis regresi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa jumlah pertemuan komite audit berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan pengendalian internal perusahaan. Namun demikian, penelitian ini tidak berhasil memberikan bukti empiris pengaruh jumlah anggota dan latar belakang pendidikan komite audit terhadap tingkat pengungkapan pengendalian internal. Penelitian ini menunjukkan bahwa komite audit berperan dalam mengurangi asimetri informasi perusahaan melalui pengungkapan pengendalian internal yang lebih luas.

**Kata kunci:** Karakteristik komite audit, teori agensi; pengungkapan; sistem pengendalian internal

### I. PENDAHULUAN

Pelaporan keuangan memiliki misi utama untuk menyediakan informasi yang bermanfaat kepada para pengguna laporan keuangan dalam rangka pembuatan keputusan ekonomi, seperti untuk menilai potensi investasi, kelayakan kredit perusahaan, dan pemerintah menggunakannya untuk menilai kepatuhan perusahaan terhadap peraturan yang telah ditetapkan. Untuk dapat digunakan dalam pembuatan keputusan, laporan keuangan harus memuat informasi secara lengkap dan reliabel (Mensah, 2016). Salah satu mekanisme penting dalam menyediakan informasi yang lengkap dan reliabel adalah berjalannya sistem pengendalian internal (*internal control system*) perusahaan (Chang et al., 2019). Pengendalian internal merupakan serangkaian proses dan tindakan yang didesain oleh perusahaan untuk memberikan keyakinan memadai atas pencapaian tujuan entitas yang

meliputi efisiensi dan efektivitas aktivitas bisnis, keandalan laporan keuangan serta kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku (COSO, 2013). Sistem pengendalian internal yang tidak berjalan secara efektif akan meningkatkan peluang terjadinya kecurangan (*fraud*) dalam pelaporan keuangan perusahaan (Mensah, 2016).

Pengendalian internal memiliki peranan penting dalam pengelolaan sumberdaya yang dikuasai perusahaan demi pencapaian tujuan yang telah ditetapkan, menjamin agar laporan keuangan yang disajikan dapat dipercaya, serta memastikan perusahaan tidak melanggar ketentuan yang ada (Ahmad et al., 2015) serta mengurangi informasi asimetri (Mukhlisin dan Anissa, 2018). Keberadaan dan implementasi yang efektif atas sistem pengendalian internal dapat memberikan keyakinan bahwa perusahaan beroperasi dan berkembang secara sehat (Leng dan Ding, 2011). Namun demikian, implementasi

pengendalian internal perusahaan tidak dapat diketahui secara langsung oleh pihak di luar perusahaan. Pengungkapan pengendalian internal di Amerika Serikat diatur dalam *Sarbanes Oxley-Act* (SOX) dan bersifat wajib (*mandatory*). Mengacu pada SOX, manajemen perusahaan memiliki kewajiban untuk mengungkapkan semua kelemahan material atas pengendalian internal (*section 302*) dan menilai efektivitas pengendalian internal (*section 404*) serta menyajikan informasi tersebut dalam laporan tahunannya (Zhang *et al.*, 2007). Sementara di Indonesia, pengungkapan pengendalian internal telah diatur melalui Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan (Bapepam-LK) Nomor KEP-431/BL/2012 yang direvisi melalui surat edaran Otoritas Jasa Keuangan Nomor 30/SEOJK.04/2016 di mana perusahaan harus mendeskripsikan implementasi sistem pengendalian internal yang memuat informasi sedikitnya mengenai pengendalian operasional dan keuangan, serta kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan lainnya dan tinjauan atas efektivitas sistem pengendalian internal. Namun demikian, aturan tersebut belum menjelaskan ketentuan konten pengendalian internal yang harus diungkapkan oleh perusahaan. Dengan demikian, perusahaan dapat memilih informasi sistem pengendalian internal yang akan disajikannya sepanjang dua informasi minimal tersebut dipenuhi sehingga level pengungkapan perusahaan dapat berbeda-beda.

Penelitian empiris menunjukkan bahwa level pengungkapan pengendalian internal dalam laporan tahunan perusahaan dapat dipengaruhi oleh sejumlah factor (Chalmers *et al.*, 2018). Berbagai penelitian terdahulu telah menguji tata kelola perusahaan (*corporate governance*) sebagai determinan pengungkapan sistem pengendalian internal (Chen *et al.*, 2017). Berdasarkan riset Leng dan Ding (2011), remunerasi direktur dan tingkat pendidikan direktur berpengaruh terhadap pengungkapan pengendalian internal. Mensah (2016) menemukan pengungkapan pengendalian internal perusahaan dipengaruhi oleh proporsi dewan komisaris. Sementara itu, Krishnan (2005) menemukan bahwa jumlah anggota komite audit independen dan komite audit dengan keahlian akuntansi dan keuangan berhubungan negatif dengan pengendalian internal. Di Indonesia, penelitian mengenai pengungkapan pengendalian internal relatif masih sangat terbatas. Hasil penelitian Ismail dan Ardiyanto (2017) menunjukkan bahwa pengungkapan informasi

pengendalian internal dipengaruhi oleh konsentrasi kepemilikan dan jumlah anggota dewan komisaris. Selain itu, penelitian mengenai pengendalian internal di Indonesia lebih banyak dilakukan pada sektor publik dengan menggunakan kuesioner atau survei sehingga belum dapat menggeneralisasi determinan pengungkapan pengendalian internal, terutama pada perusahaan publik. Pengungkapan pengendalian internal dapat memberikan informasi mengenai implementasi sistem pengendalian internal suatu perusahaan dan meskipun tidak diatur secara jelas, profesi akuntan dan pembuat kebijakan sepakat bahwa pengawasan pengendalian internal merupakan tugas dari komite audit. Namun penelitian terkait pengaruh karakteristik komite audit terhadap level pengungkapan pengendalian internal dan apakah pengungkapan pengendalian internal memiliki nilai relevansi masih terbatas, khususnya di Indonesia.

Dalam konsep tata kelola perusahaan, komite audit memegang peranan penting dalam proses pengendalian internal yang efektif (Ege, 2015; Khlif dan Samaha, 2016). Pengendalian internal yang efektif merupakan salah satu faktor yang penting dalam mencapai kualitas pelaporan keuangan yang baik (Krishnan, 2005). Komite audit diharapkan dapat berperan sebagai pengawas dan pihak yang netral dalam antara manajemen dan pemegang saham (Li, J. *et al.*, 2012; Madi *et al.*, 2014). Kecurangan pelaporan keuangan seperti yang terjadi pada Enron dipandang sebagai kegagalan dari pengendalian internal perusahaan (Krishnan, 2005; Mensah, 2016). Informasi mengenai pengendalian internal dapat diketahui pemangku kepentingan, salah satunya melalui pengungkapan. Oleh sebab itu, diperlukan penelitian lebih lanjut mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi level pengungkapan pengendalian internal perusahaan. Penelitian ini bertujuan menguji pengaruh karakteristik komite audit terhadap pengungkapan pengendalian internal perusahaan serta menganalisis dampak pengungkapan tersebut terhadap nilai perusahaan. Secara spesifik pertanyaan penelitian yang akan dijawab adalah seberapa luas level pengungkapan pengendalian internal perusahaan publik di Indonesia dan apakah karakteristik komite audit yang meliputi ukuran, keahlian akuntansi dan keuangan serta jumlah pertemuan berpengaruh terhadap level pengungkapan pengendalian internal perusahaan?

## II. TINJAUAN PUSTAKA

### *Regulasi Sistem Pengendalian Internal*

Pada konteks interaksi antara manajemen dan pemegang saham, teori agensi dapat memberikan penjelasan mengenai hubungan di antara agen dan prinsipal. Jensen dan Meckling (1976) memberikan definisi hubungan agensi sebagai sebuah kontrak di mana agen dipekerjakan oleh prinsipal untuk melaksanakan tugas-tugas tertentu atas nama prinsipal yang juga melibatkan adanya pendelegasian wewenang dalam pengambilan keputusan. Dalam konteks penelitian ini, pemegang saham tidak sepenuhnya mengetahui sistem pengendalian internal yang berjalan di perusahaan. Pengetahuan pemegang saham atas penyelenggaraan sistem pengendalian internal perusahaan sebatas apa yang diungkapkan pada laporan keuangan. Sementara itu, sistem pengendalian internal didesain untuk memberikan keyakinan memadai atas pencapaian tujuan perusahaan sehingga pengungkapannya dipandang sebagai informasi yang merefleksikan pengendalian internal perusahaan. Pengungkapan pengendalian internal secara memadai akan meyakinkan pemegang saham bahwa manajemen bertindak secara optimal dalam menjalankan perusahaan (Mensah, 2016).

Dalam kerangka kerja *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), pengendalian internal dinyatakan sebagai sebuah proses dan serangkaian tindakan di dalam organisasi yang dirancang untuk memberikan asurans bagi pencapaian tujuan organisasi. Desain proses dan tindakan tersebut dipengaruhi oleh dewan komisaris (*board*), manajemen dan anggota lainnya. Tujuan organisasi dikelompokkan menjadi tiga kategori; tujuan operasional terkait pencapaian visi, misi dan proses bisnis perusahaan, termasuk pengamanan aset yakni untuk melindungi dan memelihara aset perusahaan; tujuan pelaporan, yakni pembuatan laporan yang nantinya digunakan oleh perusahaan dan pemangku kepentingan (*stakeholder*) agar menyajikan laporan yang andal, dan tujuan kepatuhan yakni aktivitas yang sesuai dengan hukum dan regulasi yang berlaku. Laporan tahunan perusahaan publik menjadi salah satu sumber informasi penting sebagai dasar pertimbangan dalam pengambilan keputusan bagi pemegang saham, investor atau calon investor. Oleh karenanya, informasi sistem pengendalian internal dipandang penting. Undang-Undang

*Sarbanes-Oxley Act* (SOX) Tahun 2002 di Amerika Serikat mengatur mengenai pengungkapan pengendalian internal. Pengungkapan pengendalian internal dalam SOX *Section* 302 dan *Section* 404.

Regulasi mengenai informasi yang termuat dalam laporan tahunan perusahaan publik (emiten) diatur oleh Badan Pengawasan Pasar Modal dan Lembaga Keuangan (Bapepam LK) pada tahun 1996. Melalui Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal Nomor KEP-38/PM/1996, Bapepam LK mengatur kewajiban penyampaian laporan tahunan bagi perusahaan publik termasuk bentuk dan isi laporan tahunan. Namun demikian, keputusan tersebut belum memuat aturan mengenai pengungkapan pengendalian internal perusahaan. Bapepam LK kembali menerbitkan peraturan melalui Surat Edaran Nomor SE-02/PM/2002 mengenai Pedoman Penyajian dan Pengungkapan Laporan Keuangan Emiten atau Perusahaan Publik pada tahun 2002. Dalam peraturan ini, Bapepam telah mengatur pengungkapan mengenai sistem pengendalian internal yang diterapkan perusahaan. Peraturan tersebut kemudian diperbarui melalui Keputusan Ketua Badan Pengawas Modal dan Lembaga Keuangan Nomor KEP-431/BL/2012. Pada tahun 2016, Otoritas Jasa Keuangan (OJK) menetapkan Surat Edaran OJK Nomor 30/SEOJK.04/2016 tentang Bentuk dan Isi Laporan Tahunan Emiten atau Perusahaan Publik. Sesuai peraturan tersebut maka laporan tahunan emiten harus memuat informasi sistem pengendalian internal yang diimplementasikan perusahaan, paling sedikit mengenai: pengendalian keuangan dan operasional, serta kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan lainnya; dan tinjauan atas efektivitas sistem pengendalian internal. Berdasarkan aturan OJK tersebut, pengungkapan pengendalian internal di Indonesia belum dianur hingga ke konten pengungkapan. Pengungkapan pengendalian internal yang ada meliputi level informasi mengenai sistem pengendalian internal perusahaan itu sendiri dan tinjauan efektivitas sistem pengendalian internal perusahaan. Regulasi pengungkapan pengendalian internal di Indonesia belum mewajibkan perusahaan untuk mengungkapkan adanya kelemahan pengendalian internal.

Di Indonesia, pembentukan, tugas, tanggungjawab dan wewenang komite audit di atur dalam Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 55/POJK.04/2015. Dalam peraturan

tersebut, komite audit diartikan sebagai sebuah komite yang dibentuk oleh dan bertanggung jawab kepada dewan komisaris dalam rangka membantu melaksanakan tugas dan fungsi dewan komisaris. Emiten atau perusahaan publik yang terdaftar pada Bursa Efek Indonesia (BEI) diwajibkan untuk memiliki Komite Audit. Berbeda dengan ketentuan *Financial Reporting Council*, peraturan Otoritas Jasa Keuangan (OJK) tidak menjelaskan tugas komite audit terkait sistem pengendalian internal perusahaan secara eksplisit. Melalui Peraturan OJK Nomor 56/POJK.04/2015, tugas pengujian dan evaluasi pelaksanaan pengendalian internal dilaksanakan oleh auditor internal. Namun demikian, salah satu tugas dan tanggung jawab komite audit adalah menelaah pemeriksaan yang dilakukan auditor internal dan mengawasi pelaksanaan tindak lanjut atas temuan tersebut. Selain itu, organisasi profesi, pembuat kebijakan dan perusahaan pada umumnya telah membuat pernyataan yang berulang bahwa melaksanakan reviu terhadap pengendalian internal perusahaan merupakan salah satu tugas penting komite audit (Krishnan, 2005). Komite audit diharapkan memegang peranan penting dalam menjaga efektivitas pengendalian internal.

#### **Tata Kelola Perusahaan dan Pengungkapan Pengendalian Internal**

Mekanisme tata kelola perusahaan dipandang mampu untuk mengurangi masalah keagenan (*agency problem*) antara pemegang saham dan manajemen (Li, *et al.*, 2012). Dalam konsep tata kelola perusahaan, komite audit memegang peranan penting terutama pada proses pelaporan keuangan oleh manajemen, dengan maksud mengurangi informasi asimetri yang terjadi antara manajemen dan pemegang saham. Komite audit berperan dalam pengendalian internal yang efektif, termasuk di dalamnya pengungkapan pengendalian internal perusahaan. Pengungkapan informasi pengendalian internal diharapkan merefleksikan sistem pengendalian internal perusahaan. Penelitian-penelitian terdahulu sebagian besar memberikan kesimpulan bahwa komite audit mempengaruhi sistem pengendalian internal perusahaan. Krishnan (2005) menganalisis pengaruh kualitas komite audit terhadap kualitas pengendalian internal perusahaan. Hasil penelitiannya menunjukkan adanya hubungan negatif antara independensi komite audit dan jumlah komite audit yang memiliki keahlian keuangan dengan adanya

masalah pengendalian internal. Sebagai tambahan, Krishnan juga menemukan bahwa adanya masalah dalam pengendalian internal perusahaan secara konsisten berhubungan dengan pengalaman manajer, tendensi manajer akan fraud, auditor tenure dan tekanan finansial. Hasil penelitian Hoitash *et al.* (2009) menunjukkan bahwa pengungkapan kelemahan pengendalian internal lebih jarang dilakukan perusahaan yang memiliki komite audit dengan keahlian akuntansi. Penelitian Hoitash *et al.* (2009) juga menunjukkan bahwa jumlah pertemuan komite audit berhubungan secara positif terhadap kelemahan material pengendalian internal. Hasil ini kontradiksi dengan penelitian-penelitian sebelumnya yang mengemukakan bahwa semakin sedikit jumlah pertemuan komite audit akan memberikan dampak yang negatif.

Selaras dengan penelitian sebelumnya, hasil penelitian Leng dan Ding (2011) menunjukkan bahwa tingkat pendidikan direktur, tingkat pendidikan supervisor memiliki hubungan positif terhadap level pengungkapan pengendalian internal perusahaan. Selain itu, hasil penelitian juga menunjukkan bahwa kualitas pengungkapan kelemahan pengendalian internal berhubungan secara negatif terhadap proporsi saham pemilik. Dengan menggunakan data perusahaan publik di Ghana, Mensah (2016) meneliti hubungan ukuran dewan komisaris, independensi dewan komisaris, kepemilikan institusional dan konsentrasi kepemilikan dewan komisaris dengan pengungkapan pengendalian internal perusahaan. Hasil penelitiannya menyimpulkan bahwa ukuran dan independensi dewan komisaris memiliki pengaruh positif terhadap level pengungkapan pengendalian internal perusahaan. Hasil penelitian di Indonesia. Di Indonesia, penelitian terkait pengungkapan pengendalian internal dilakukan oleh Ismail dan Ardiyanto (2017), yang menguji pengaruh mekanisme *corporate governance* atas pengungkapan informasi pengendalian internal. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa pengungkapan pengendalian internal dipengaruhi oleh konsentrasi kepemilikan dan jumlah anggota dewan komisaris.

#### **Ukuran Komite Audit dan Pengungkapan Pengendalian Internal**

Pembentukan komite audit dilakukan untuk membantu memaksimalkan tugas dan fungsi dewan komisaris. Dalam pelaksanaan tugasnya, komite audit memerlukan jumlah sumberdaya yang memadai. Peraturan OJK Nomor 55/



POJK.04/2015 mengatur bahwa jumlah anggota komite audit paling sedikit adalah 3 (tiga) orang anggota yang berasal dari Komisaris Independen dan pihak dari luar emiten atau perusahaan publik. Namun demikian, *benchmark* antara aturan *Sarbans-Oxley Act* dan *Securities and Exchange Commission* (SEC) memberikan saran bahwa komite audit sebaiknya berjumlah 5 (lima) orang (Rezaee, 2004). Hasil penelitian (Marsha dan Ghozali, 2017) menunjukkan bahwa semakin besar ukuran komite audit maka pengawasan pada manajemen perusahaan juga semakin besar. Sementara itu, Lu dan Cao (2018) serta Muthmainnah dan Wardhani (2013) mengungkapkan bahwa jumlah komite audit akan berpengaruh pada kualitas laporan tergantung pada dimensi kualitas yang digunakan. Terkait dengan kualitas pengendalian internal, Krishnan (2005) memproksikan kualitas komite audit dengan jumlah komite audit sesuai yang sesuai aturan. Oleh karena itu, hipotesis terkait ukuran komite audit pada penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

H<sub>1</sub> : Jumlah komite audit berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan pengendalian internal perusahaan.

#### ***Keahlian Komite Audit dan Pengungkapan Pengendalian Internal***

Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 55/POJK/04/2015 memuat tugas komite audit meliputi penelaahan terhadap informasi keuangan yang akan disajikan emiten antara lain laporan keuangan, proyeksi dan laporan lainnya terkait informasi keuangan. Selain itu, komite audit juga bertugas untuk menelaah pelaksanaan pemeriksaan oleh auditor internal. Tugas-tugas tersebut sangat berkaitan dengan akuntansi dan keuangan. Penelitian yang dilakukan Krishnan (2005) menemukan bahwa jumlah anggota komite audit dengan keahlian akuntansi dan keuangan akan mengurangi permasalahan pengendalian internal perusahaan. Namun studi yang dilakukan oleh Madi et al. (2014) justru menunjukkan bahwa keahlian akuntansi dan keuangan anggota komite audit tidak berpengaruh terhadap pengungkapan sukarela perusahaan. Muthmainnah dan Wardhani (2013) mengungkapkan bahwa apabila komite audit memiliki keahlian memadai untuk menjalankan tugas-tugasnya maka kualitas laporan keuangan dapat menjadi lebih baik. Oleh karena itu, hipotesis terkait keahlian komite audit pada penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

H<sub>2</sub> : Keahlian akuntansi dan keuangan anggota komite audit berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan pengendalian internal perusahaan.

#### ***Jumlah Pertemuan Komite Audit dan Pengungkapan Pengendalian internal***

Komite audit perlu melakukan koordinasi antar anggota dalam pelaksanaan tugas untuk membahas temuan dari pengawasan yang dilakukannya. Otoritas Jasa Keuangan (OJK) mengatur penyelenggaraan rapat atau pertemuan komite audit di mana rapat dilaksanakan paling sedikit 1 (satu) kali dalam 3 (tiga) bulan secara berkala. Laporan tahunan emiten atau perusahaan publik juga harus memuat kebijakan dan pelaksanaan frekuensi rapat serta tingkat kehadiran anggota komite audit. Intensitas pertemuan komite audit merepresentasikan pengawasan yang dilakukan terhadap perusahaan. Semakin banyak jumlah pertemuan maka permasalahan yang ada pada perusahaan akan sering dibahas. Riset yang dilakukan Madi et al. (2014) menunjukkan bahwa intensitas pertemuan komite audit tidak berpengaruh terhadap pengungkapan sukarela (*voluntary*) perusahaan. Namun sebelumnya, Li, et al. (2012) menemukan bahwa semakin banyak jumlah pertemuan komite audit maka semakin tinggi level pengungkapan sukarela (*voluntary*) perusahaan. Zhang et al. (2007) mengemukakan bahwa komite audit yang efektif melakukan pertemuan secara rutin. Oleh karena itu, hipotesis terkait jumlah rapat komite audit pada penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

H<sub>3</sub> : Jumlah pertemuan/rapat yang dilakukan komite audit berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan pengendalian internal.

### **III. METODE**

Objek penelitian ini adalah perusahaan yang terdaftar pada Bursa Efek Indonesia tahun 2016. Dari 588 perusahaan terdaftar, dipilih 100 perusahaan dengan kapitalisasi pasar terbesar dari berbagai industri yang memenuhi kriteria sampel yakni menerbitkan laporan keuangan tahun 2016 dan data yang diperlukan untuk penelitian lengkap. Kapitalisasi pasar yang besar menunjukkan bahwa perusahaan sering diminati investor sehingga dipilih sebagai sampel untuk melihat apakah pengungkapan pengendalian internal menjadi penentu dalam pengambilan keputusan investor. Tabel 1 menyajikan ringkasan variabel penelitian dan pengukurannya.

**Tabel 1**  
Definisi Operasional Variabel Penelitian

Variabel	Pengukuran
Pengungkapan Pengendalian Internal	
Ukuran komite audit	Jumlah anggota komite audit
Keahlian keuangan dan akuntansi komite audit	
Pertemuan komite audit	Jumlah pertemuan yang dilakukan komite audit dalam satu tahun

Tabel 2 menyajikan data perusahaan publik sektor industri yang menjadi sampel penelitian berdasarkan

**Tabel 2**  
Daftar Perusahaan Sampel Per Sektor Industri

No	Jenis Industri	Jumlah	%
1	Keuangan	26	28,26
2	Aneka Industri	4	8,69
3	Industri Barang Konsumsi	6	54,54
4	Industri Dasar dan Kimia	7	9,85
5	Perdagangan Jasa dan Investasi	22	14,67
6	Infrastruktur, Utilitas dan Transportasi	7	9,72
7	Properti, Real Estate dan Konstruksi Bangunan	18	30,13
8	Pertambangan	4	8,33
9	Agrikultur	6	35,00
<b>Jumlah Sampel</b>		<b>100</b>	

#### IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

Tabel 3 menyajikan statistik deskriptif variabel-variabel penelitian. Berdasarkan Tabel 3 dapat dilihat bahwa jumlah anggota komite audit pada perusahaan berkisar antara 3 (tiga) sampai 5 (lima) orang. Sebanyak 82 perusahaan atau 82,0%

memiliki anggota komite audit sama dengan tiga (3) atau sesuai dengan jumlah minimal yang dipersyaratkan peraturan OJK. Sementara itu, sebanyak 18 perusahaan atau 18% memiliki jumlah anggota komite audit lebih dari tiga (3).

**Tabel 3**  
Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	N	Satuan	Minimum	Maksimum	Rata-Rata	Std. Deviasi
Jumlah Anggota komite Audit	100	orang	3,00	5,00	3,230	0,5291
Komite Audit dengan Keahlian Akuntansi dan Keuangan	100	%	0,33	1,00	0,683	0,2121
Jumlah Pertemuan Komite Audit	100	kali	2,00	39,00	8,870	7,143
Level Pengungkapan Pengendalian Internal	100	%	0,53	0,96	0,76	0,105

Penelitian ini memberikan kriteria bahwa perusahaan yang dijadikan sampel paling sedikit memiliki satu anggota dengan keahlian akuntansi dan keuangan. Oleh karena itu nilai minimal presentase keahlian akuntansi dan keuangan komite audit adalah 0,33 sementara nilai maksimalnya adalah satu (1). Nilai satu (1) menunjukkan bahwa semua anggota komite audit

pada suatu perusahaan memiliki keahlian akuntansi dan keuangan. Terdapat 22 perusahaan sampel yang seluruh anggota komite auditnya memiliki keahlian akuntansi dan keuangan. Sebanyak 77 perusahaan memiliki presentase komite audit dengan keahlian akuntansi dan keuangan lebih dari 0,5. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan cenderung menempatkan

orang dengan keahlian akuntansi dan keuangan sebagai anggota komite audit. Level pengungkapan pengendalian memiliki nilai yang bervariasi dengan nilai minimal 0,533 hingga maksimal 0,956. Rata-rata tingkat pengungkapan pengendalian internal perusahaan adalah 0,763. Rata-rata pengungkapan pengendalian internal di Indonesia lebih tinggi dibandingkan dengan penelitian yang sebelumnya dilakukan oleh [Leng dan Ding \(2011\)](#) di China yakni sebesar 0,677. Nilai maksimal tingkat pengungkapan pengendalian internal sebesar 0,956 menunjukkan bahwa tidak seluruh item pengungkapan diungkapkan oleh perusahaan publik. Item-item *mandatory* hampir ditampilkan oleh seluruh

perusahaan sampel seperti tugas dan tanggungjawab direksi, tugas dan tanggung jawab dewan komisaris serta pelaksanaan rapat direksi. Sementara itu, item pengungkapan yang bersifat *voluntary* tidak seluruhnya ditampilkan oleh perusahaan dalam laporan tahunannya. Item pernyataan efektivitas pengendalian internal perusahaan, pembahasan pengendalian internal pada laporan dewan komisaris dan direksi serta pengkomunikasian *whistleblower system* kepada pemangku kepentingan dan karyawan hanya diungkapkan oleh kurang dari 30% perusahaan sampel. Hasil pengujian normalitas residual dengan pengujian Kolmogorov-Smirnov, diperoleh nilai 0,054 dengan tingkat signifikansi 0,200.

**Tabel 4**  
Hasil Uji Multikolonieritas

Variabel	Statistik Kolinieritas	
	Tolerance	VIF
Ukuran Komite Audit	0,993	1,007
Keahlian Akuntansi dan Keuangan Komite Audit	0,979	1,022
Pertemuan Komite Audit	0,985	1,015

Tabel 4 dan 5 menyajikan hasil pengujian asumsi klasik. Dari Tabel 4 dapat diketahui bahwa masing-masing variabel independen memiliki nilai *tolerance* lebih dari 0,1 dan nilai VIF kurang dari 10. Jadi dapat disimpulkan

bahwa tidak terjadi multikolonieritas pada model regresi. Tabel 5 menyajikan hasil pengujian heteroskedastisitas dengan uji *Glejser*. Hasil uji *Glejser* menunjukkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi.

**Tabel 5**  
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Variabel	Koefisien	t	p-value
Konstanta	0,167	3,180	0,002
Jumlah Pertemuan Komite Audit	-0,001	-1,011	0,315
Komite Audit dengan Keahlian Akuntansi dan Keuangan	-0,25	-0,976	0,332
Jumlah Anggota Komite Audit	-0,21	-1,313	0,192

Hasil pengujian regresi pada Tabel 6 menunjukkan bahwa ukuran komite audit memiliki koefisien regresi 0,040 dengan p-value sebesar 0,171. Dengan demikian hipotesis 1 yang menyatakan bahwa jumlah komite audit berpengaruh positif terhadap pengungkapan pengendalian internal perusahaan ditolak. Temuan penelitian ini konsisten dengan penelitian [Hoitash et al. \(2009\)](#) dan [Mangena dan Pike \(2005\)](#). Hasil ini dapat dijelaskan bahwa dalam konsep *corporate governance*, komite audit memegang peranan penting pada proses pelaporan keuangan dengan maksud mengurangi

informasi asimetri. Efektivitas komite audit akan meningkat ketika komite audit memiliki sumberdaya yang memadai, independen dan memiliki anggota dengan keahlian keuangan ([Mangena dan Pike, 2005](#)). Berdasarkan analisis deskriptif, sebanyak 86,8% perusahaan sampel memiliki jumlah anggota komite sama dengan 3 (tiga). Hal ini menunjukkan bahwa variabilitas jumlah anggota komite audit dalam setiap sampel rendah. Selain itu, 3 orang komite audit merupakan jumlah minimal anggota komite audit bagi perusahaan publik yang dipersyaratkan peraturan OJK. Hal

ini menunjukkan bahwa sebagian besar perusahaan baru sekedar memenuhi jumlah minimal anggota komite audit yang disyaratkan oleh OJK.

**Tabel 6**  
Hasil Uji Hipotesis

Variabel	Koefisien	t	p-value
Konstanta	0,577	6,088	0,000
Jumlah Pertemuan Komite Audit	0,009	4,496	0,000
Komite Audit dengan Keahlian Akuntansi dan Keuangan	-0,023	-0,490	0,625
Ukuran Komite Audit	0,040	1,382	0,171

$R^2 = 0,204$  ; Adjusted  $R^2 = 0,176$   
 $F = 7,418$  ;  $p\text{-value} = 0,000$

Hasil uji pengujian regresi pada Tabel 6 menunjukkan bahwa keahlian akuntansi dan keuangan anggota komite audit memiliki nilai koefisien regresi sebesar -0,023 dengan p-value sebesar 0,625 . Ini berarti keahlian akuntansi dan keuangan komite audit tidak berpengaruh terhadap level pengungkapan pengendalian internal perusahaan. Idealnya, efektivitas komite audit akan meningkat ketika komite audit memiliki sumberdaya yang memadai, independen dan memiliki anggota dengan keahlian keuangan (Mangena dan Pike, 2005). Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian-penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa keahlian akuntansi dan keuangan komite audit berkontribusi terhadap tugas komite meliputi penelaahan informasi keuangan yang akan disajikan emiten. Namun demikian, hasil pengujian ini sejalan penelitian Madi *et al.* (2014) yang menunjukkan bahwa keahlian akuntansi dan keuangan anggota komite audit tidak berpengaruh terhadap pengungkapan sukarela perusahaan. Idealnya, komite audit dengan keahlian akuntansi dan keuangan akan mengurangi permasalahan pengendalian internal. Hasil tersebut kemungkinan disebabkan oleh pengukuran variabel keahlian akuntansi dan keuangan. Pengukuran variabel keahlian akuntansi dan keuangan menggunakan latar belakang pendidikan akuntansi dan/atau keuangan sementara bisa jadi perusahaan lebih menempatkan orang-orang yang berpengalaman sebagai anggota komite audit dibandingkan dengan yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi dan/atau keuangan.

Hasil pengujian regresi pada Tabel 6 menunjukkan bahwa pertemuan komite audit memiliki nilai koefisien regresi sebesar 0,009 dengan p-value sebesar 0,000. Dengan demikian

hipotesis 3 yang menyatakan bahwa jumlah pertemuan yang dilakukan komite audit berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan pengendalian internal, diterima. Hasil ini sesuai dengan penelitian-penelitian sebelumnya yang menjelaskan bahwa semakin banyak jumlah pertemuan yang dilakukan komite audit maka permasalahan yang ada pada perusahaan akan sering dibahas sehingga pengawasan lebih ketat. Penelitian Zhang *et al.* (2007), Li, *et al.* (2012) menyatakan bahwa semakin banyak jumlah pertemuan komite audit maka semakin tinggi level pengungkapan sukarela perusahaan. Konsisten dengan teori agensi dan konsep tata kelola perusahaan bahwa aktivitas komite audit merupakan faktor penting pada pengungkapan pengendalian internal perusahaan dalam rangka mengurangi informasi asimetri.

## V. SIMPULAN

Berdasarkan pengujian yang telah dilakukan pada penelitian tentang pengaruh karakteristik komite audit terhadap pengungkapan pengendalian internal perusahaan dan pengaruh pengungkapan pengendalian internal terhadap nilai perusahaan, maka diperoleh simpulan sebagai berikut: Tingkat pengungkapan pengendalian internal pada perusahaan publik relatif tinggi, 76%; perusahaan yang berada dalam sektor keuangan lebih banyak mengungkapkan informasi pengendalian internal; pertemuan komite audit memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan pengendalian internal perusahaan. Hal ini juga menunjukkan bahwa aktivitas komite audit merupakan salah satu faktor penting pada pengungkapan pengendalian internal perusahaan dalam rangka mengurangi informasi asimetri.



Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan implikasi teori dan manajerial. Temuan penelitian ini memperkuat literatur tata kelola perusahaan dengan memberikan bukti empiris bahwa karakteristik komite audit, khususnya jumlah pertemuan komite audit dapat mendorong perusahaan untuk lebih banyak mengungkapkan informasi pengendalian internal. Hasil penelitian ini juga perlu dipertimbangkan oleh perusahaan dalam implementasi tata kelola perusahaan bahwa jumlah keberadaan komite audit serta kompetensi komite audit belum cukup untuk mendorong peningkatan aktivitas pengungkapan pengendalian internal. Perusahaan perlu mempertimbangkan mekanisme tata kelola lain seperti pengalaman komite dan keberadaan komite manajemen risiko dan remunerasi yang kemungkinan dapat memberikan kontribusi positif dalam menentukan luas pengungkapan pengendalian internal.

Penelitian ini tidak terlepas dari kelemahan yang merupakan konsekuensi dari penelitian pengungkapan sukarela yang menggunakan pendekatan analisis konten. Dalam mengukur tingkat pengungkapan pengendalian internal yang didasarkan pada ada atau tidaknya informasi berdasarkan item-item yang disusun peneliti, kemungkinan mengandung bias subjektif peneliti. Penelitian selanjutnya dapat meningkatkan validitas pengukuran variabel pengungkapan pengendalian internal dengan menggunakan metoda pembobotan maupun pendekatan narasi.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Agyei-Mensah, B. K. (2016). Internal control information disclosure and corporate governance: Evidence from an emerging market. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, Vol. 16 No. 1, pp. 79-95.
- Ahmad, R. A. R., Abdullah, N., Jamel, N. E. S. M., & Omar, N. (2015). Board characteristics and risk management and internal control disclosure level: Evidence from malaysia. *Procedia Economics and Finance*, Vol. 31, pp. 601-610.
- Chalmers, K., Hay, D., & Khlif, H. (2018). Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature*. 42(June), pp. 80-103
- Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol. 15 No. 1, pp. 1-19.
- Chen, Y., Knechel, W. R., Marisetty, V. B., Truong, C., & Veeraraghavan, M. (2017). Board independence and internal control weakness: Evidence from sox 404 disclosures. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 36 No. 2, pp. 45-62.
- Coso. (2013). *Internal control – integrated framework (2013 framework)*.
- Ege, M. S. (2015). Does internal audit function quality deter management misconduct?. *The Accounting Review*, Vol. 90 No. 2, pp. 495-527.
- Hoitash, U., Hoitash, R., & Bedard, J.C. (2009). Corporate governance and internal control over financial reporting: A comparison of regulatory regimes. *The Accounting Review*, Vol. 84 No. 3, pp. 839-867.
- Ismail, M. D., & Ardiyanto, M.D. (2017). Pengaruh mekanisme corporate governance terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal. *Diponegoro Journal of Accounting*, Vol. 6 No. 3, pp. 1-13.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, pp. 305-360.
- Khlif, H., & Samaha, K. (2016). Audit committee activity and internal control quality in egypt. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 31 No. 3, pp. 269-289.
- Krishnan, J. (2005). Audit committee quality and internal control: An empirical analysis. *The Accounting Review*, Vol. 80 No. 2, pp. 649-675.
- Leng, J., & Ding, Y. (2011). Internal control disclosure and corporate governance: Empirical research from chinese listed companies. *Technology and Investment*, Vol. 02 No. 04, pp. 286-294.
- Li, J., Mangena, M., & Pike, R. (2012). The effect of audit committee characteristics on intellectual capital disclosure. *The British Accounting Review*, Vol. 44 No. 2, pp. 98-110.
- Li, W. X., Chen, C. C. S., & French, J. (2012). The relationship between liquidity, corporate governance and firm valuation: Evidence from russia. *Emerging Markets Review*, Vol. 13 No. 4, pp. 465-477.
- Lu, Y., & Cao, Y. (2018). The individual characteristics of board members and internal control weakness: Evidence from china. *Pacific-Basin Finance Journal*, Vol. 51, pp. 75-94.
- Madi, H. K., Ishak, Z., & Manaf, N. A. A. (2014). The impact of audit committee characteristics on corporate voluntary disclosure. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol. 164 No. August, pp. 486-492.
- Mangena, M., & Pike, R. (2005). The effect of audit committee shareholding, financial expertise and size on interim financial disclosures.

*Accounting and Business Research*, Vol. 35 No. 4, pp. 327-349.

- Marsha, F., & Ghozali, I. (2017). Pengaruh ukuran komite audit, audit eksternal, jumlah rapat komite audit, jumlah rapat dewan komisaris dan kepemilikan institusional terhadap manajemen laba (studi empiris perusahaan manufaktur yang terdaftar di bej tahun 2012-2014). *Diponegoro Journal of Accounting*, Vol. 6 No. 2, pp. 91-102.
- Mukhlisin, M., & Anissa, N. (2018). Internal control disclosure, ethics disclosure and earnings management as signal to detect fraudulent financial reporting. *International Journal of Management, Accounting and Economics*. Vol. 5 No. 6, pp. 448-460.
- Muthmainnah, N., & Wardhani, R. (2013). Analisis dampak kualitas komite audit terhadap kualitas laporan keuangan perusahaan dengan kualitas audit sebagai variabel moderasi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 10 No. 2, pp. 147-170.
- Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 26 No. 3, pp. 300-327.