PENGARUH *DISCRETIONARY ACCRUALS, AUDIT COMMITTEE FINANCIAL EXPERTS, GENDER OF MEMBER AUDIT COMMITTEE*, UKURAN PERUSAHAAN TERHADAP *INTERNAL CONTROL MATERIAL WEAKNESS DISCLOSURE*

(Studi Kasus pada Perusahaan Badan Usaha Milik Negara yang Terdaftar di *Indonesia Stock Exchange* Periode 2014-2018)

SKRIPSI

Untuk Memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi
pada Universitas Negeri Semarang

Oleh
Sri Wahyuningsih
NIM 7211416085

JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI SEMARANG
2020

PERSETUJUAN PEMBIMBING

Skripsi ini telah disetujui oleh pembimbing untuk diajukan ke sidang panitia ujian skripsi pada:

Hari : Kamis

Tanggal : 06 Agustus 2020

Mengetahui,

Ketua Jurusan Akuntansi	Pembimbing I
Kiswanto, S.E., M.Si. CMA., CIBA., CERA	Indah Anisykurlillah, SE., M.Si., Akt., CA
NIP 198309012008121002	NIP 197508212000122001

PENGESAHAN KELULUSAN

Skripsi ini telah dipertahankan di depan Sidang Panitia Ujian Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang pada:

Hari : Selasa

Tanggal : 18 Agustus 2020

Penguji I

Dr. Sukirman, M.Si., QIA., CRMP., CFrA
NIP 196706111991031003

Penguji II

Retnoningrum Hidayah, SE., M.Si., M.Sc., CRMP., QIA
NIP 198810242015042002

Penguji III

Indah Anisykurlillah, SE., M.Si., Akt
NIP 197508212000122001

Mengetahui
Dekan Fakultas Ekonomi

Drs. Heri Yanto, MBA., Ph.D
NIP 196307181987021001

PERNYATAAN

Saya menyatakan bahwa yang tertulis di dalam skripsi ini benar-benar hasil karya sendiri bukan hasil jiplakan dari karya tulis orang lain, baik sebagian atau seluruhnya. Pendapat atau temuan orang lain yang terdapat dalam skripsi ini dikutip atau dirujuk berdasarkan kode etik ilmiah. Apabila di kemudian hari terbukti skripsi ini adalah hasil jiplakan dari karya tulis orang lain, maka saya bersedia menerima sanksi sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Semarang, 04 Agustus 2020

Sri Wahyuningsih

NIM 7211416085

MOTTO DAN PERSEMBAHAN

MOTTO

1. Tangga menuju langit adalah kepalamu, maka letakkan kakimu diatas kepalamu. Untuk mencapai Tuhan injak-injaklah pikiran dan kesombongan rasionalmu (Sujiwo Tejo).
2. Kesedihan membuat akal terpana dan tidak berdaya. Jika Anda tertimpa kesedihan, terimalah dia dengan keteguhan hati dan berdayakanlah akal untuk mencari jalan keluar (Socrates).
3. Orang yang berilmu mengetahi orang yang bodoh karena dia pernah bodoh, sedangkan orang yang bodoh tidak mengetahui orang yang berilmu karena dia tidak pernah berilmu (Plato).
4. Syarat untuk mencapai kebahagiaan dan kebebasan adalah tahu mana yang berada dalam kontrolmu dan bukan kontrolmu (Epictetus).

PERSEMBAHAN

1. Almamaterku UNNES dan Segenap Dosen Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi yang telah berjasa membimbing penulis.
2. Ayahanda, Ibunda dan Kakakku yang senantiasa memberikan do’a tulus, dukungan moril maupun materil serta pengorbanan besar.
3. Diri sendiri yang mampu berdiri sampai saat ini dan seterusnya.

KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadirat Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat dan hidayah-Nya, sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi dengan judul "Pengaruh *Discretionary Accruals, Audit Committee Financial Experts, Gender of Member Audit Committee*, Ukuran Perusahaan terhadap *Internal Control Material Weakness Disclosure* (Studi Kasus pada Perusahaan Badan Usaha Milik Negara yang Terdaftar di *Indonesia Stock Exchange* Periode 2014-2018)*"* sebagai salah satu syarat untuk mencapai gelar Sarjana Ekonomi di Universitas Negeri Semarang. Skripsi ini dapat terselesaikan berkat bantuan, bimbingan dan motivasi dari berbagai pihak. Oleh karena itu, penulis mengucapkan terima kasih sebesar-besarnya kepada:

1. Prof. Dr. Fathur Rokhman, M.Hum., Rektor Universitas Negeri Semarang yang telah memberikan pengarahan dan motivasi selama penulis menimba ilmu di Universitas Negeri Semarang.
2. Drs. Heri Yanto, MBA, Ph.D., Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang yang telah memberikan pengarahan dan motivasi selama penulis menimba ilmu di Universitas Negeri Semarang.
3. Kiswanto, S.E., M.Si., CMA., CIBA., CERA, Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang yang telah memberikan pengarahan dan motivasi selama penulis menimba ilmu di Universitas Negeri Semarang.
4. Indah Anisykurlillah, SE., M.Si., Akt., CA, pembimbing yang telah memberikan bimbingan, arahan, motivasi dan saran kepada penulis.

5. Dr. Sukirman, M.Si., QIA., CRMP., CFrA, penguji I yang telah memberikan bimbingan, arahan, motivasi, dan saran kepada penulis.
6. Retnoningrum Hidayah, SE., M.Si., M.Sc., CRMP., QIA, penguji II yang telah memberikan bimbingan, arahan, motivasi, dan saran kepada penulis.
7. Semua dosen Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang yang telah memberikan pengetahuan yang berharga.
8. Keluarga yang selalu mendo'akan serta memberikan dukungan dan motivasi.
9. Popi Asih, Krisna Dewi, Pery N Manurung, Ayu Suryani, Milawati, Nurmiyanti, Suci Sularsih, Elfa Dikah T.H, Dwi Susanti, Fidyawati, Rosalia Indah, Arya Yudistira, Hana Amiroh Y, Milati, Arum, Devi, Laila, Dini yang telah memberikan dukungan kepada penulis baik moril maupun materil.
10. Teman-teman Akuntansi B 2016 yang telah menjadi teman seperjuangan penulis.
11. Semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu per satu yang telah memberikan dukungan dan bantuan dalam penyusunan skripsi ini.

Penulis menyadari bahwa dalam penyusunan skripsi ini jauh dari kata sempurna. Oleh karena itu, penulis mengharapkan kritik dan saran yang membangun terhadap skripsi ini.

Semarang, 04 Agustus 2020

Penulis

SARI

Wahyuningsih, Sri. 2020. "Pengaruh *Discretionary Accruals*, *Audit Committee Financial Experts*, *Gender of Member Audit Committee*, Ukuran Perusahaan terhadap *Internal Control Material Weakness Disclosure* (Studi Kasus pada Perusahaan Badan Usaha Milik Negara yang Terdaftar di *Indonesia Stock Exchange* Periode 2014-2018)". Skripsi. Jurusan Akuntansi. Fakultas Ekonomi. Universitas Negeri Semarang. Indah Anisykurlillah, SE., M.Si., Akt., CA.

Kata kunci: *Discretionary Accruals, Audit Committee Financial Experts, Gender of Member Audit Committee,* Ukuran Perusahaan, *Internal Control Material Weakness Disclosure*

Kelemahan pengendalian internal yang material merupakan kekurangan yang signifikan, atau gabungan dari kekurangan yang signifikan, yang menghasilkan kekurangan lebih jauh bahwa salah saji material dalam pelaporan keuangan tidak dapat dideteksi atau dicegah. Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris terkait pengaruh *discretionary accruals*, *audit committee financial experts*, *gender of member audit committee* dan ukuran perusahaan terhadap *internal control material weakness disclosure* dengan ukuran komite audit dan rapat komite audit sebagai variabel kontrol.

Populasi dalam penelitian ini adalah 20 perusahaan BUMN yang *listing* di *Indonesia Stock Exchange* periode 2014-2018. Teknik pengambilan data yang digunakan adalah *purposive sampling* sehingga jumlah sampel akhir adalah 17 perusahaan BUMN yang memenuhi kriteria dengan lima tahun pengamatan. Data yang digunakan berupa laporan tahunan dan laporan keuangan, sedangkan analisis data menggunakan regresi logistik dengan *software* SPSS 22.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa *discretionary accruals* dan ukuran perusahaan berpengaruh positif signifikan terhadap *internal control material weakness disclosure*. Sedangkan *audit committee financial experts* berpengaruh negatif signifikan terhadap *internal control material weakness disclosure* dan *gender of member audit committee* berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap *internal control material weakness disclosure*.

Keterbatan dalam penelitian ini terletak pada pengukuran variabel dependennya yang masih berupa *dummy* sehingga kurang dalam merepresentasikan kondisi perusahaan ketika memiliki jumlah *legal disputes* yang berbeda. Saran yang dapat diberikan dari adanya penelitian ini adalah komite audit diharapkan bisa meningkatkan dan mempertahankan sistem pengendalian internal yang memadai supaya segala bentuk kecurangan tidak mudah dilakukan dalam perusahaan dan manajemen diharapkan dapat mematuhi standar akuntansi dan kode etik yang berlaku dalam menyusun laporan keuangan perusahaan.

ABSTRACT

Wahyuningsih, Sri. 2020. "The Influence of Discretionary Accruals, Audit Committee Financial Experts, Gender of Member Audit Committee, Company Size on Internal Control Material Weakness Disclosure (Case Study on State-Owned Enterprises Listed in Indonesia Stock Exchange Period 2014-2018)". Final Project. Accounting Department, Faculty of Economics, Semarang State University. Indah Anisykurlillah, SE., M.Si., Akt., CA.

Keywords: ***Discretionary Accruals, Audit Committee Financial Experts, Gender of Member Audit Committee,*** **Company Size,** ***Internal Control Material Weakness Disclosure***

A material internal control weakness is a significant deficiency, or a combination of significant deficiencies, that results in a further deficiency that material misstatement in financial reporting cannot be detected or prevented. This study aims to obtain empirical evidence regarding the effect of discretionary accruals, audit committee financial experts, gender of audit committee members and company size on internal control material weakness disclosure with audit committee size and audit committee meetings as control variables.

The population in this study were 20 state-owned companies listed on the Indonesia Stock Exchange for the 2014-2018 period. The data collection technique used was purposive sampling so that the number of samples used was 17 state-owned companies that met the criteria with five years of observation. The data used are in the form of annual reports and financial reports, while data analysis uses logistic regression with SPSS 22 software.

The results showed that discretionary accruals and company size had a significant positive effect on internal control material weakness disclosure. Meanwhile, audit committee financial experts had a significant negative effect on internal control, material weakness, disclosure and gender of audit committee members had a not significant negative effect on internal control material weakness disclosure.

The limitation in this study lies in the measurement of the dependent variable which is still a dummy so that it does not represent the condition of the company when it has a different number of legal disputes. The suggestion that can be given from this research is that the audit committee can improve and maintain an adequate internal control system so that all forms of fraud are not easily committed in the company environment and it is hoped that management can comply with applicable accounting. standards and code of ethics in preparing the company's financial statements.

DAFTAR ISI

Halaman

HALAMAN SAMPUL ..... **i**

PERSETUJUAN PEMBIMBING ..... **ii**

PENGESAHAN KELULUSAN ..... **iii**

PERNYATAAN ..... **iv**

MOTTO DAN PERSEMBAHAN ..... **v**

KATA PENGANTAR ..... **vi**

SARI ..... **viii**

ABSTRAK ..... **ix**

DAFTAR ISI ..... **x**

DAFTAR TABEL ..... **xv**

DAFTAR GAMBAR ..... **xvi**

DAFTAR LAMPIRAN ..... **xvii**

BAB I PENDAHULUAN 1

1.1 Latar Belakang 1

1.2 Identifikasi Masalah 14

1.3 Cakupan Masalah 15

1.4 Rumusan Masalah 16

1.5 Tujuan Penelitian 16

1.6 Manfaat Penelitian 17

1.7 Orisinalitas 19

BAB II KAJIAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS PENELITIAN 21

2.1 Kajian Teori Dasar 21

2.1.1 Teori Agensi (*Agency Theory*) 21

2.1.2 Teori *Stakeholder* (*Stakeholder Theory*)..... 23

2.1.3 Undang-Undang Sarbanes Oxley Act..... 26

2.2 Kajian Variabel Penelitian..... 29

2.2.1 Sistem Pengendalian Internal 29

2.2.1.1 Pengertian Pengendalian Internal..... 29

2.2.1.2 Kelemahan Pengendalian Internal Material (*Internal Control Material Weakness*)..... 34

2.2.1.3 Pengungkapan Kelemahan Pengendalian Internal yang Material (*Internal Control Material Weakness Disclosure*) 38

2.2.2 Akrual Diskresioner (*Discretionary Accruals*) 41

2.2.3 Komite Audit..... 44

2.2.3.1 Keahlian Akuntansi dan/atau Keuangan Komite Audit (*Audit Committee Financial Experts*) 45

2.2.3.2 Jenis Kelamin Komite Audit (*Gender of Member Audit Committee*)..... 48

2.2.4 Ukuran Perusahaan 49

2.2.5 Faktor Lain yang Mempengaruhi Pengungkapan Kelemahan Pengendalian Internal yang Material 51

2.2.5.1 Ukuran Komite Audit 51

2.2.5.2 Rapat Komite Audit 52
2.3 Kajian Penelitian Terdahulu 53
2.4 Kerangka Berpikir dan Model Penelitian 60
2.4.1 Pengaruh *discretionary accruals* terhadap *Internal Control Material Weakness Disclosure* 61
2.4.2 Pengaruh *audit committee financial experts* terhadap *Internal Control Material Weakness Disclosure* 63
2.4.3 Pengaruh *gender of member audit committee* terhadap *Internal Control Material Weakness Disclosure*. 64
2.4.4 Pengaruh ukuran perusahaan terhadap *Internal Control Material Weakness Disclosure* 66
2.5 Hipotesis Penelitian 68
BAB III METODOLOGI PENELITIAN 69
3.1 Jenis dan Desain Penelitian 69
3.2 Populasi, Sampel dan Teknik Pengambilan Sampel 70
3.3 Variabel Penelitian 73
3.3.1 Variabel Terikat (*Dependent Variable*) 73
3.3.2 Variabel Bebas (*Independent Variable*) 74
3.3.2.1 Akrual Diskresioner (*Discretionary Accruals*) 74
3.3.2.2 Keahlian Akuntansi dan/atau Keuangan Komite Audit (*Audit Committee Financial Experts*) 76
3.3.2.3 Jenis Kelamin Komite Audit (*Gender of Member Audit Committee*) 77

3.3.2.4 Ukuran Perusahaan..... 77

3.3.3 Variabel Kontrol (*Control Variable*) 78

3.3.3.1 Ukuran Komite Audit..... 78

3.3.3.2 Rapat Komite Audit 78

3.4 Teknik Pengumpulan Data 80

3.5 Metode Analisis Data 81

3.5.1 Analisis Statistik Deskriptif 81

3.5.2 Statistik Inferensial 85

3.5.3 Uji Kelayakan Model (*Goodness of Fit Test*) 86

3.5.4 Uji Kelayakan Keseluruhan Model (*Overall Fit Model Test*) 87

3.5.5 Koefisien Determinasi (*Nagelkerke R Square*) 87

3.5.6 Tabel Klasifikasi (*Classification Table*) 88

3.5.7 Uji Multikolinearitas 88

3.5.8 Pengujian Hipotesis 88

BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN..... 90

4.1 Hasil Penelitian 90

4.1.1 Deskripsi Objek Penelitian..... 90

4.1.2 Analisis Statistik Deskriptif 91

4.2 Analisis Statistik Inferensial 104

4.2.1 Uji Keseluruhan Model (*Overall Model Fit*) 104

4.2.2 Koefisien Determinasi (*Nagelkerke R Square*) 106

4.2.3 Uji Kelakayakan Model Regresi..... 107

4.2.4 Uji Multikolinearitas 108

4.2.5 Matriks Klasifikasi 109

4.2.6 Estimasi Parameter dan Interpretasinya 110

4.3 Pembahasan 116

4.3.1 Pengaruh *Discretionary Accruals* terhadap *Internal Control Material Weakness Disclosure* 116

4.3.2 Pengaruh *Audit Committee Financial Experts* terhadap *Internal Control Material Weakness Disclosure* 119

4.3.3 Pengaruh *Gender of member Audit Committee* terhadap *Internal Control Material Weakness Disclosure* 121

4.3.4 Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap *Internal Control Material Weakness Disclosure* 123

BAB V PENUTUP 127

5.1 Simpulan 127

5.3 Saran 128

DAFTAR PUSTAKA 131

LAMPIRAN 138

DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Perusahaan dengan Kecurangan Terbesar di Dunia Tahun 2019... 1

Tabel 2.1 Ringkasan Hasil Riset Terdahulu 53

Tabel 3.1 Prosedur Pengambilan Sampel Penelitian 72

Tabel 3.2 Definisi Operasional Variabel Penelitian 79

Tabel 3.3 Kategori Variabel *Discretionary Accruals* 82

Tabel 3.4 Kategori Variabel *Audit Committee Financial Experts*..... 83

Tabel 3.5 Kategori Variabel Ukuran Perusahaan 84

Tabel 3.6 Kategori Variabel Ukuran Komite Audit 84

Tabel 3.7 Kategori Variabel Rapat Komite Audit 85

Tabel 4.1 Sampel Penelitian 90

Tabel 4.2 Uji Statistik Deskriptif *Internal Control Material Weakness Disclosure*..... 91

Tabel 4.3 Hasil Uji Statistik Deskriptif *Discretionary Accruals*..... 93

Tabel 4.4 Distribusi Frekuensi *Discretionary Accruals*..... 94

Tabel 4.5 Hasil Uji Statistik Deskriptif *Audit Committee Financial Experts*..... 95

Tabel 4.6 Distribusi Frekuensi *Audit Committee Financial Experts*..... 95

Tabel 4.7 Uji Statistik Deskriptif *Gender of Member Audit Committee*..... 97

Tabel 4.8 Uji Statistik Deskriptif Variabel Ukuran Perusahaan..... 98

Tabel 4.9 Distribusi Frekuensi Ukuran Perusahaan..... 99

Tabel 4.10 Uji Statistik Deskriptif Variabel Ukuran Komite Audit..... 100

Tabel 4.11 Distribusi Frekuensi Ukuran Komite Audit 101

Tabel 4.12 Uji Statistik Deskriptif Variabel Rapat Komite Audit 102

Tabel 4.13 Distribusi Frekuensi Rapat Komite Audit 103

Tabel 4.14 *Model Fitting Information* 105

Tabel 4.15 *Nagelkerke* (R^2) 106

Tabel 4.16 Kelayakan Model Regresi 107

Tabel 4.17 Uji Multikolinearitas 108

Tabel 4.18 Matrik Klasifikasi 109

Tabel 4.19 Parameter Estimasi 111

Tabel 4.20 Ringkasan Hasil Uji Hipotesis 115

DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1 Sepuluh Jenis Kelemahan Pengendalian Internal yang Menyebabkan *Fraud* 07

Gambar 1.2 Proses Penyelesaian *Fraud* 11

Gambar 2.1 Mengevaluasi Defisiensi Pengendalian yang Signifikan.....35

Gambar 2.2 Kerangka Pemikiran Teoritis 68

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1 Daftar Perusahaan BUMN dan *Legal Disputes* 138
Lampiran 2 Daftar Perusahaan BUMN dan *Discretionary Accruals* 139
Lampiran 3 Daftar Perusahaan BUMN dan *Audit Committee Financial Experts* 140
Lampiran 4 Daftar Perusahaan BUMN dan *Gender of Member Audit Committee* 141
Lampiran 5 Daftar Perusahaan BUMN dan Ukuran Perusahaan 142
Lampiran 6 Daftar Perusahaan BUMN dan Ukuran Komite Audit 143
Lampiran 7 Daftar Perusahaan BUMN dan Rapat Komite Audit 144
Lampiran 8 Hasil Output SPSS 145

BAB I
PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Perkembangan akuntansi di dunia tidak terlepas dari skandal akuntansi yang terjadi di Amerika Serikat. Pada saat itu, Amerika melakukan restrukturisasi dalam skala besar terhadap *Good Coorporate Governance* (GCG) sebagai akibat dari *market crash* tahun 1929. Peristiwa tersebut menyeret nama-nama perusahaan besar dunia seperti Lehman Brothers, Washington Mutual, dan WorldCom. Para eksekutif perusahaan menjadi tersangka dalam manipulasi laporan keuangan sehingga menyebabkan kerugian yang material. Menurut data yang diperoleh dari BankruptcyData (2019), tujuh perusahaan yang melakukan kecurangan terbesar di Amerika Serikat ditunjukkan pada Tabel 1.1 sebagai berikut:

Tabel 1.1. Perusahaan dengan Kecurangan Terbesar di Dunia Tahun 2019

Perusahaan	Bisnis	Aset	*Downfall*
Lehman Brothers Holding Inc.	Investasi Bank	$691.1	15 September 2008
Washington Mutual Inc.	Jasa Keuangan	$327.9	15 September 2008
WorldCom, Inc.	Telekomunikasi	$103.9	21 Juli 2002
General Motors Corporation	Otomotif Manufaktur	$91.0	1 Juni 2009
CIT Group Inc.	Jasa Keuangan	$80.4	1 November 2009
PG & E	Industri Energi	$71,39	Tahun 2019
Enron Corp.	Industri Energi	$61.4	17 Desember 2001

Sumber: BankruptcyData, *New Generation Research*, 2019

Dampak yang ditimbulkan dari skandal akuntansi dapat dirasakan oleh bursa efek di belahan dunia. Hilangnya kepercayaan publik terutama investor

menyebabkan harga saham turun drastis. Hal tersebut terjadi pada harga saham Enron yang awalnya $90.00 turun menjadi $0.61 pada 28 November 2001 (Li, 2010). Menurut Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (2020), peristiwa *market crash* tersebut merupakan salah satu penyebab awal terjadinya krisis ekonomi politik tahun 1997 di Indonesia. Tindakan yang diambil untuk mengatasi kecemasan dan meningkatkan kepercayaan investor kembali akibat peristiwa tersebut yaitu dengan mengadakan Kongres Amerika yang bertujuan untuk menetapkan Sarbanes Oxley Act (SOX) tahun 2002.

UU Sarbanes Oxley Act (SOX) adalah undang-undang yang dibentuk Kongres Amerika pada 30 Juli 2002 dengan tujuan untuk mereformasi tata kelola perusahaan dan mengatasi kecemasan publik terkait skandal akuntansi di masa mendatang. SOX merupakan tindakan preventif dan jaminan bahwa kepentingan publik terutama investor akan dilindungi, sehingga manajemen tidak bertindak oportunistik hanya untuk memenuhi kepentingannya sendiri. Salah satu aspek penting yang terdapat dalam SOX adalah terdapat *section* yang membahas masalah pengendalian internal yang berhubungan dengan pelaporan keuangan yaitu *section* 302 dan 304. Menurut *section* 302, manajemen wajib melaporkan *internal control weakness* (ICW) dalam pengendalian internal, dalam hal ini pihak yang bertanggung jawab adalah *chief executive officer* (CEO) dan *chief financial officer* (CFO). Pengungkapan dilakukan pada saat pengesahan laporan keuangan baik secara periodik, triwulanan atau tahunan (Rozali & Alfian, 2014). Menurut *section* 304, perusahaan wajib menilai efektivitas sistem pengendalian internal dan segala aspek yang berhubungan dengan penyediaan dan pelaporan informasi keuangan

dalam laporan tahunan (Zhang et al., 2007). Auditor perusahaan kemudian diwajibkan memberikan pendapat atas penilaian manajemen terhadap pelaporan keuangan. Aturan ini membuat pengungkapan internal kontrol menjadi wajib bagi perusahaan yang mengadopsi SOX.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Zhang et al. (2007), manajemen bertanggung jawab untuk mengungkapkan pengendalian internal yang defisien terhadap laporan keuangan triwulan atau tahunan. Menurut *section* 302, perusahaan harus mengevaluasi internal kontrol dalam waktu sembilan puluh hari sebelum tanggal pelaporan tentang: (1) daftar semua kekurangan pengendalian internal dan informasi kecurangan yang melibatkan karyawan dalam aktivitas pengendalian internal; (2) perubahan signifikan dalam pengendalian internal atau faktor-faktor yang terkait dengan dampak negatif pengendalian internal.

Pada tanggal 5 Juni 2003, *Securities Exchange Commission* (SEC) Pers No. 33-8238 menerbitkan regulasi dalam *section* 304 tentang: (a) perusahaan wajib mengungkapkan informasi mengenai ruang lingkup dan kecukupan struktur pengendalian internal dan prosedur untuk *financial reporting* dalam *financial statement*. Bagian ini juga harus menilai keefektivan prosedur pengendalian internal perusahaan; (b) mengharuskan Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam laporan yang sama, untuk membuktikan dan melaporkan efektivitas dari struktur pengendalian internal dan prosedur dalam *financial reporting*. *Section* 404 tidak hanya mewajibkan manajer melakukan penilaian terhadap pengendalian internal, akan tetapi juga mewajibkan KAP memberikan opini terhadap penilaian yang telah dilakukan manajemen.

Femiarti (2012) menyebutkan bahwa salah satu upaya yang dapat dilakukan perusahaan untuk meningkatkan pengendalian internal dan meningkatkan kepercayaan investor adalah melalui *Managements Reports on Internal Control* (MIRC). Laporan yang dibuat manajer terkait pengendalian internal akan memberikan informasi yang memadai kepada *stakeholders* (pemegang saham, investor, pelanggan, pemerintah, dan pihak lainnya) dalam proses pengambilan keputusan. Selain itu, MIRC dapat meningkatkan validitas dan keandalan sistem informasi akuntansi dan mencegah penyimpangan (Lashgari *et al*., 2015). Perhatian lebih terhadap proses tersebut dapat memberikan efek pengganda (*multiplier effect*) terhadap *sustainability developments*.

Di Indonesia, peraturan yang mengatur pengungkapan pengendalian internal bagi Badan Usaha Milik Negara (BUMN) berbasis *framework* COSO adalah pasal 26 Peraturan Kementerian Badan Usaha Milik Negara (BUMN) No. PER-01/MBU/2011 tanggal 01 Agustus 2011 mengenai penerapan Tata Kelola Perusahaan pada BUMN. Peraturan tersebut kemudian diperjelas dengan keputusan Sek Kemen BUMN No. SK-16/S.MBU/2012 pada tanggal 06 Juni 2012 tentang indikator atau parameter penilaian dan evaluasi atas Tata Kelola Perusahaan pada BUMN. Regulasi tersebut hanya mengatur perusahaan plat merah di Indonesia, akan tetapi dalam praktiknya, regulasi ini dipakai oleh entitas lain sebagai acuan dalam menjalankan praktik audit internal yang baik (Rozali & Alfian, 2014).

Terdapat dua jenis pengungkapan informasi perusahaan yaitu *mandatory disclosure* dan *voluntary disclosure*. Pengungkapan secara mandatory merupakan pengungkapan informasi yang wajib dilakukan oleh perusahaan. Artinya

perusahaan memiliki kewajiban untuk memberitahukan informasi perusahaan kepad*a stakeholders*. Contoh dari pengungkapan ini adalah laporan keuangan yang diterbitkan setiap periode pelaporan. Sedangkan *voluntary disclosure* merupakan pengungkapan informasi yang tidak wajib dilakukan oleh perusahaan atau sifatnya sukarela. Perusahaan tidak memiliki kewajiban untuk mengungkapkan informasi kepada *stakeholders*, akan tetapi apabila perusahaan mengungkapkan informasi secara *voluntary*, maka perusahaan tersebut akan mendapat nilai tambah (*value added*). Luas pengungkapan *voluntary* antara tiap perusahaan berbeda-beda. Perbedaan luas pengungkapam *voluntary* dapat dipengaruhi oleh budaya perusahaan, bidang usaha, proses produksi, kondisi pasar, sumber daya, dan sebagainya (Hardiningsih., 2008).

Menurut Craig & Diga (1998), kualitas pelaporan keuangan di Indonesia masih tergolong rendah. Hal tersebut dapat dilihat dari sedikitnya total pengungkapan informasi yang terdapat dalam laporan tahunan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa dari total item *disclosure* yang terdapat dalam standar akuntansi internasional, hanya 55% item *disclosure* yang diungkapkan dalam laporan tahunan perusahaan di Indonesia. Rendahnya pengungkapan informasi di Indonesia disebabkan karena tidak adanya sanksi seberat dan seketat seperti Amerika.

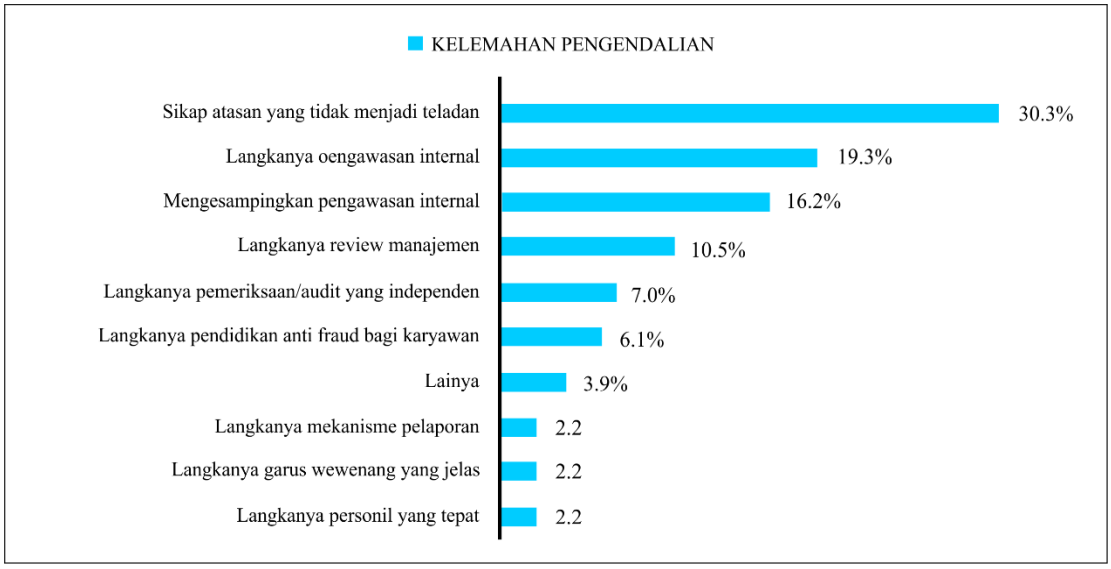
Pengungkapan mengenai *internal control material weakness* di Indonesia masih tergolong dalam *voluntary disclosure*. Walaupun SOX diberlakukan mulai tahun 2002, Indonesia sampai saat ini masih belum mengadopsi SOX terkait dengan pengungkapan pengendalian internal. Kondisi tersebut berbeda dengan Amerika

yang mengadopsi SOX dan mewajibkan semua perusahaan yang *listing* di *New York Stock Exchange* untuk melakukan *internal control material weakness disclosure*. Apabila ada perusahaan Indonesia yang *dual listing* dengan *New York Stock Exchange*, maka perusahaan tersebut wajib mengadopsi SOX dan wajib melakukan pengungkapan terkait pengendalian internalnya.

Manajemen memiliki kewajiban yang harus dipenuhi kepada *stakeholders*, salah satunya adalah melaksanakan prinsip menciptakan pengendalian internal yang efektif seperti yang tertuang dalam *Standards for Internal Control in The Federal Government* (Supriadi et al., 2014). Atas dasar tuntutan tersebut, manajemen harus mampu mengoptimalkan sumber daya yang dimiliki perusahaan untuk mencapai hasil yang maksimal. Selama proses tersebut, perhatian kepada pengendalian internal menjadi besar. Pengendalian internal yang rendah akan memungkinkan terjadinya penyimpangan-penyimpangan dalam pelaporan keuangan sehingga kepentingan publik disampingkan.

Dilihat dari proses bisnis entitas selama satu dekade terakhir, aktivitas pengendalian internal belum dilakukan secara efektif (*Internal Control Survey* KPMG, 2018). Hal tersebut dapat dilihat dari banyaknya praktik manajemen laba dan opini auditor dalam penyajian laporan keuangan yang masih wajar dengan pengecualian, tidak wajar, dan tidak menyampaikan pendapat (*disclaimer*). Menurut laporan KPMG (2018), pengendalian internal yang rendah akan menjadi proyeksi terjadinya *fraud* di masa mendatang, sehingga manajemen perlu mengevaluasi dan menciptakan sistem pengendalian yang baik.

Berdasarkan *Reports to The Nations 2018 Global Study on Occupational Fraud and Abuse* yang diterbitkan oleh A*ssociation of Certified Fraud Examiners* (ACFE) 2018, kelemahan pengendalian internal bertanggung jawab atas terjadinya *fraud* sebesar hampir 50% dari faktor-faktor terjadinya *fraud*. Survei yang dilakukan oleh KPMG (2018) menyebutkan bahwa *fraud* berasal dari 33% *internal control weakness* dan 24% diabaikannya sistem pengendalian internal. Sikap atasan yang tidak mampu menjadi teladan mampu menjadi penyumbang terbesar penyebab *internal control weakness* dengan nilai 30,3% dari 100%. Sedangkan langkanya personil yang tepat menjadi faktor terendah penyebab *internal control weakness* dengan nilai 2,2%. Sepuluh jenis kelemahan pengendalian internal yang menyebabkan *fraud* berdasarkan survei KPMG di Indonesia tahun 2018 ditunjukkan pada Gambar 1.1 berikut ini:



Gambar 1.1 Sepuluh Jenis Kelemahan Pengendalian Internal yang Menyebabkan *Fraud*

Standar auditing mendefinisikan tiga kondisi tid ak diterapkannya pengendalian internal dalam suatu entitas yaitu defisiensi pengendalian, defisiensi

yang signifikan, dan kelemahan yang material. Kekurangan pengendalian (*control deficiency*) terjadi ketika desain atau operasional pengendalian tidak memungkinkan manajemen atau karyawan dalam kegiatan normal melakukan fungsi-fungsi yang ditugaskan untuk mencegah atau mendeteksi salah saji secara tepat waktu. Menurut *section* 302 dan *section* 404, masalah pengendalian internal yang harus diungkapkan kepada publik adalah kelemahan material, sehingga dalam penelitian ini akan difokuskan pada kelemahan material. PCAOB (2004) mendefinisikan kelemahan kontrol internal adalah kekurangan material, atau kombinasi kekurangan material yang menghasilkan lebih dari kemungkinan kecil bahwa salah saji material laporan keuangan interim atau tahunan tidak akan dicegah atau dideteksi. Penelitian empiris menunjukkan bahwa kekurangan material pada pengendalian internal dipengaruhi oleh beberapa faktor seperti lemahnya keahlian yang dimiliki komite audit, ukuran perusahaan, jumlah komite audit, jumlah dewan komisaris, dan lain-lain.

Penelitian lain yang dilakukan oleh Doyle Ge & Mc Vay (2007) terkait kualitas akrual dan kontrol internal untuk laporan keuangan menemukan bahwa pengungkapan kelemahan pengendalian internal yang meningkat akan menurunkan kualitas akrual perusahaan. Perusahaan-perusahaan dengan tingkat pengungkapan kelemahan pengendalian internal yang tinggi akan cenderung memanipulasi kualitas akrual perusahaan tersebut. Huang et al. (2015) menyatakan bahwa perusahaan yang mengungkapkan kelemahan material pengendalian internal berdasarkan *section* 404 lebih aman jika memiliki asset yang mudah untuk dikonversi menjadi uang tunai atau likuiditasnya tinggi.

Zhang et al. (2007) melakukan penelitian terhadap kualitas komite audit, independensi auditor, dan *internal control weakness*. Hasil penelitian tersebut menemukan bahwa perusahaan akan cenderung melaporkan kelemahan pengendalian internal apabila anggota komite audit tidak memiliki keahlian dalam bidang akuntansi dan/atau keuangan. Lebih lanjut lagi, semakin banyak anggota komite audit yang independen maka semakin banyak kelemahan pengendalian internal yang dilaporkan.

Parker et al., (2017) menguji apakah jenis kelamin anggota komite audit mempengaruhi pengungkapan kelemahan material dalam pengendalian internal. Hasilnya menunjukkan bahwa anggota komite audit perempuan lebih kritis dalam menilai pengendalian internal dibandingkan laki-laki, sehingga semakin banyak anggota komite audit perempuan, maka semakin tinggi tingkat *disclosure* kelemahan pengendalian internal. Berbeda dengan penelitian (Sepasi & Rezayat, 2018) yang menunjukkan bahwa anggota dewan perempuan tidak berpengaruh terhadap *disclosure* kelemahan pengendalian internal.

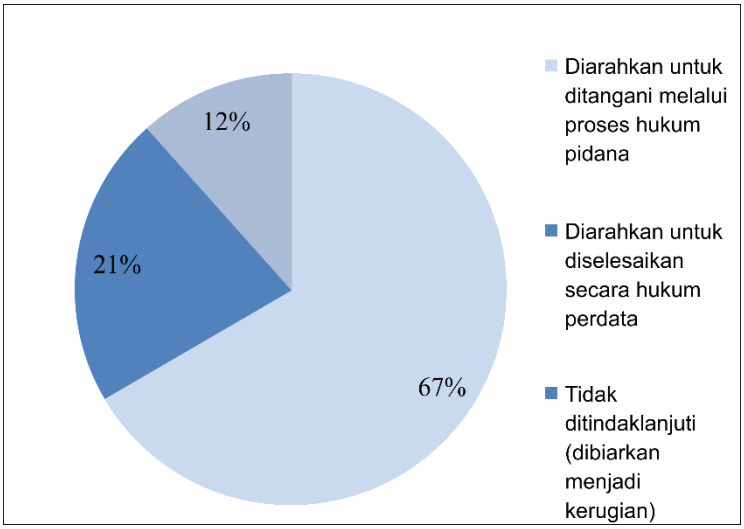
Menurut *Two Tiers Systems*, struktur dewan yang terdapat dalam perusahaan dibagi menjadi dua, dewan pengawas (dewan komisaris) dan dewan manajemen (dewan direksi). Terdapat pemisahan tugas diantara kedua dewan tersebut. Dewan komisaris tidak diizinkan untuk terlibat dalam tanggung jawab dan tugas-tugas yang dilakukan oleh dewan manajemen (dewan direksi). Selain itu, dewan komisaris dilarang untuk mewakili perusahaan dalam menjalankan transaksi dengan pihak ketiga. Dewan komisaris memiliki peran penting dalam pelaksanaan tata kelola perusahaan yang baik. Dewan komisaris bertanggung jawab menjamin

pelaksanaan strategi perusahaan, mengawasi dewan direksi dalam tanggung jawabnya mengelola perusahaan, dan mewajibkan terlaksananya akuntabilitas (Femiarti, 2012). Efektivitas tugas dan tanggung jawab dewan komisaris terutama dalam masalah pengawasan internal didukung oleh komite audit. Komite audit bertanggung jawab mengawasi hal-hal yang berpotensi menimbulkan risiko pada sistem pengendalian internal. Selain itu, komite audit memiliki tugas untuk mengawasi jalannya audit internal.

Fungsi audit internal diperlukan sebagai pendukung utama bagi presiden direktur & CEO, dewan komisaris, komite audit, dewan direksi, dan manajemen senior dalam menjalankan fungsi pengendalian terhadap aktivitas bisnis perusahaan. Audit internal bertanggung jawab dalam menyajikan saran audit secara independen serta menjamin kecukupan dan efektivitas manajemen risiko perusahaan, pengendalian internal, dan proses tata kelola perusahaan yang baik dalam rangka memberikan nilai tambah dan meningkatkan operasional perusahaan. Buruknya fungsi audit internal perusahaan akan menyebabkan sistem *fraud control* tidak bekerja dengan baik. Akibatnya penyusunan laporan hasil audit yang menjadi acuan bagi auditor eksternal juga tidak akan mampu merepresentasikan dan menyajikan informasi yang relevan dan reliabel. Selain itu, akan terjadi asimetri informasi antara perusahaan dengan *stakeholders*. Kondisi tersebut akhirnya akan menyeret perusahaan dalam kasus sengketa atau perkara pidana untuk menyelesaikan masalah.

Di Indonesia, pengungkapan terkait perkara penting (*legal disputes*) yang dihadapi perusahaan akan ditampilkan dalam laporan tahunan bagian *Good*

Coorporate Governance (GCG). *Legal disputes* merupakan perkara penting yang dihadapi perusahaan dan memiliki pengaruh material terhadap proses bisnis perusahaan. Perkara penting dapat berupa tindakan yang menyebabkan kerugian baik bagi perusahaan atau pihak eksternal seperti tindak pidana *fraud*, sengketa yang berakhir di pengadilan, kerugian yang ditimbulkan dari proses bisnis perusahaan terhadap lingkungan, dan lainnya. Menurut laporan ACFE (2018), proses penyelesaian masalah antara perusahaan dengan pihak eksternal paling tinggi berada di tangan hukum seperti yang ditunjukkan pada Gambar 1.2.



Gambar 1.2 Proses Penyelesaian *Fraud*

Diagram di atas menunjukkan bahwa penyelesaian *fraud* dilakukan melalui tiga cara dimana sebanyak 67% dari total responden menyatakan bahwa penyelesaian perkara *fraud* banyak dilakukan melalui jalur hukum. Penyelesaian jalur hukum juga banyak ditempuh oleh perushaaan untuk menghadapi sengketa dengan pihak lain. Banyaknya *legal disputes* yang dialami perusahaan, mengindikasikan bahwa sistem pengandalian internal perusahaan tersebut tidak

berjalan dengan baik. Dampak dari adanya *legal disputes* yaitu perusahaan akan menghadapi risiko reputasi dan risiko keuangan.

Perbedaan hasil penelitian terdahulu menjadikan penelitian ini penting dilakukan. Penelitian Rakhmayani & Faisal (2019) menunjukkan hasil bahwa keahlian akuntansi dan/atau keuangan anggota komite audit tidak memiliki pengaruh terhadap pengungkapan kelemahan pengendalian internal. Berbeda dengan Zhang et al. (2007) dan Febrian et al. (2019) yang menyatakan bahwa keahlian akuntansi dan/atau keuangan memiliki pengaruh terhadap pengungkapan kelemahan pengendalian internal. Anggota dewan komite audit perempuan dinilai tidak mampu mengungkapkan kelemahan pengendalian internal (Sepasi & Rezayat, 2018). Akan tetapi menurut Parker et al. (2017), anggota komite audit perempuan lebih kritis dalam mengungkap kelemahan pengendalian internal.

Objek penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan Badan Usaha Milik Negara (BUMN) yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2014-2018. Penelitian ini dilakukan pada perusahaan BUMN karena penelitian ini memiliki syarat harus dilakukan pada industri yang mewajibkan adanya komite audit, tetapi tidak mewajibkan adanya pengungkapan kelemahan pengendalian internal. Selain itu, BUMN menjadi peringkat kedua industri dengan total kasus *fraud* terbanyak berdasarkan *Report to The Nation* 2019 *Global Study on Occupational Fraud and Abuse*, sedangkan peringkat pertama berada pada *banking* dan *financial service*. Berdasarkan laporan tersebut, jenis *fraud* yang banyak terjadi pada BUMN adalah 48% *corruption*, 18% *billing*, dan 17% *expense reinbusements*. Tingginya intensitas *fraud* yang terjadi mengindikasikan bahwa pengendalian

internal perusahaan tersebut kompleks dan membutuhkan pengungkapan lebih. Menurut Maghfira. (2019), kinerja BUMN di Indonesia masih belum optimal dalam penyelenggaraan sistem pengendalian internalnya. Hal tersebut dibuktikan dengan banyaknya sistem oligarki yang dapat menjadikan BUMN tidak independen karena kebijakan yang dibentuk hanya akan menguntungkan pihak tertentu. Selain itu, pada tahun 2019, Agus Rahardjo selaku ketua Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) menilai bahwa kinerja sistem pengendalian internal BUMN masih lemah.

Pemilihan tahun 2014 sampai 2018 didasari karena ingin mengetahui pengungkapan kelemahan pengendalian internal setelah ditetapkannya SOX. Selain itu, tahun tersebut dipilih karena dianggap relevan dengan tahun dilakukannya penelitian sehingga menggambarkan profil perusahaan terkini. Variabel dependen yang diteliti dalam penelitian ini adalah *internal control material weakness disclosure* yang diproksikan dengan *legal disputes*. Variabel independen yang akan diteliti dalam penelitian ini meliputi *discretionary accruals* model Jones modifikasi yang dikembangkan oleh Dechow et al. (1995), *audit committee financial experts*, *gender of member audit committee*, dan ukuran perusahaan. Sedangkan variabel kontrol yang digunakan adalah ukuran komite audit dan rapat komite audit.

Dari uraian latar belakang masalah di atas penulis tertarik untuk meneliti hubungan antara *discretionary accruals*, *audit committee financial experts*, *gender of audit committee members*, dan ukuran perusahaan terhadap *internal control material weakness* (ICMW) *disclosure* pada BUMN. Oleh karena itu judul penelitian ini adalah "Pengaruh *Discretionary Accruals*, *Audit Committee Financial Experts*, *Gender of Member Audit Committee*, Ukuran Perusahaan

terhadap *Internal Control Material Weakness* (ICMW) *Disclosure* (Studi Kasus pada Perusahaan BUMN yang Terdaftar di *Indonesia Stock Exchange* Periode 2014-2018)".

1.2. Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah diuraikan, maka masalah yang dapat diidentifikasi dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Kelemahan pengendalian internal dapat diidentifikasi ke dalam sepuluh jenis aktivitas antara lain: sikap atasan yang tidak menjadi teladan, kurangnya pengawasan internal, mengesampingkan pengawasan internal, kurangnya review manajemen, kurangnya pemeriksaan audit yang independen, kurangnya pendidikan anti*fraud* bagi karyawan, kurangnya mekanisme pelaporan, kurangnya garis wewenang yang jelas, langkanya personil yang tepat dan lainnya.
2. Menurut Craig & Diga (1998), luas pengungkapan di dalam laporan tahunan perusahaan Indonesia hanya sebesar 55% dari total item *disclosure* yang terdapat dalam standar akuntansi internasional. Hal tersebut menunjukkan bahwa kualitas pengungkapan laporan di Iindonesia masih tergolong rendah.
3. Banyaknya praktik manajemen laba yang dilakukan pada akrual diskresioner dan opini auditor dalam penyajian laporan keuangan yang masih wajar dengan pengecualian, tidak wajar, atau tidak menyampaikan pendapat (*disclaimer*).
4. Kemampuan akuntansi dan/atau keuangan serta jenis kelamin auditor seringkali mempengaruhi hasil laporan audit. Hasil penelitian terdahulu masih

menunjukkan adanya perbedaan hasil karena kemampuan dan jenis kelamin sering menimbulkan perspektif yang berbeda diantara peneliti.

5. Menurut survei yang dilakukan oleh KPMG tahun 2019, *fraud* berasal dari 33% *internal control material weakness* dan 24% diabaikannya sistem pengendalian internal. Sistem pengendalian internal antara perusahaan satu dengan lainnya dipengaruhi oleh ukuran perusahaan dimana semakin besar ukuran perusahaan akan semakin kompleks pula sistem pengendalian internal yang dijalankan.
6. Jumlah komite audit dan rapat komite audit tiap perusahaan dipengaruhi oleh seberapa besar dan kompleks aktivitas bisnis perusahaan. Kondisi tersebut menyebabkan adanya kesenjangan yang cukup jauh terhadap kualitas tata kelola perusahaan.

1.3. Cakupan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang dan identifikasi masalah, peneliti memusatkan perhatian pada cakupan masalah, antara lain:

1. Faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan kelemahan pengendalian internal material perusahaan meliputi: *discretionary accruals*, *audit committee financial experts*, *gender of member audit committee*, ukuran perusahaan. Variabel *discretionary accruals* diukur menggunakan model Jones modifikasi yang dikembangkan Dechow *et al*. (1995). Variabel kontrol yang digunakan dalam penelitian ini adalah ukuran komite audit dan rapat komite audit.
2. Objek penelitian ini adalah perusahaan BUMN yang *listing* di *Indonesia Stock Exchange*.
3. Periode yang digunakan untuk pengambilan sampel adalah 2014-2018.

1.4. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah diatas, dapat diketahui bahwa informasi kelemahan pengendalian sangat penting bagi para pemakai laporan keuangan dalam pengambilan keputusan. Informasi ini akan didapatkan melalui komite audit yang memiliki keahlian di bidang akuntansi dan/atau keuangan serta dibantu oleh internal audit. Guna mencapai sasaran yang diharapkan, maka ditetapkan perumusan masalah sebagai berikut:

1. Apakah *discretionary accruals* berpengaruh positif terhadap *internal control material weakness disclosure*?
2. Apakah *audit committee financial experts* berpengaruh negatif terhadap *internal control material weakness disclosure*?
3. Apakah *gender of audit committee members* berpengaruh positif terhadap *internal control material weakness disclosure*?
4. Apakah ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap *internal control material weakness disclosure*?

1.5. Tujuan Penelitian

Berdasarkan uraian rumusan malasah di atas, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk menguji pengaruh *discretionary accruals* terhadap *internal control material weakness disclosure*.
2. Untuk menguji pengaruh *audit committee financial experts* terhadap *internal control material weakness disclosure*.

3. Untuk menguji pengaruh *gender of audit committee members* terhadap *internal control material weakness disclosure*.
4. Untuk menguji pengaruh ukuran perusahaan terhadap *internal control material weakness disclosure*.

1.6. Manfaat Penulisan

Manfaat dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1.6.1. Manfaat Teoritis

a. Memberikan kontribusi dalam memverifikasi teori yang digunakan dengan studi mengenai pengaruh *discretionary accruals*, *audit committee financial experts*, *gender of member audit committee*, dan ukuran perusahaan terhadap *internal control material weakness*, dengan ukuran komite audit dan rapat komite audit sebagai variabel kontrol.
b. Memberikan kontribusi dalam ilmu pengetahuan dan wawasan pada khususnya, maupun masyarakat pada umumnya mengenai pengungkapan *internal control material weakness.*
c. Dapat dijadikan sebagai acuan dan bahan pertimbangan dalam penelitian tentang audit selanjutnya.

1.6.2. Manfaat Praktis

a. Bagi perusahaan

Dapat dijadikan sebagai pengetahuan dan acuan dalam proses penyusunan pengendalian internal yang efektif, meningkatkan kualitas *Good Coorporate Governance* (GCG), dan fungsi audit internal dalam pengungkapan kelemahan pengendalian internal. Penelitian ini berguna

untuk mengetahui apakah antara teori dan praktik terjadi perbedaan atau sebaliknya, sehingga dapat dijadikan saran dan bahan pertimbangan bagi perusahaan dalam menghadapi keputusan yang berhubungan dengan pembentukan pengendalian internal yang efektif maupun pengevaluasian kinerja perusahaan di masa mendatang.

b. Bagi auditor

Dapat dijadikan sebagai pedoman dalam proses mengaudit pengendalian internal perusahaan sehingga auditor mampu menilai dengan tepat kondisi perusahaan dan mampu memberikan opini yang tepat bagi perusahaan yang sedang diaudit.

c. Bagi investor

Hasil penelitian ini dapat dijadikan sebagai pedoman dalam proses penilaian dan pengambilan keputusan investasi sehingga investor dapat menentukan dengan tepat mana perusahaan yang mampu memberikan *return* yang optimal atas kepercayaan yang telah diberikan investor.

d. Bagi mahasiswa

Mampu memberikan wawasan dan pengetahuan terkait dengan pengendalian internal yang dimuat dalam SOX *section* 302 dan 304. Selain itu hasil penelitian ini diharapkan dapat dijadikan sebagai pedoman dan bahan pertimbangan dalam penelitian berikutnya.

1.7. Orisinalitas

Peneliti memberikan kebaharuan-kebaharuan dalam penelitian ini antara lain sebagai berikut:

1. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu terletak pada variabel dependen yang digunakan yaitu *legal dispute*. Penelitian yang dilakukan oleh Sahar Sepasi *et al.* (2018) dan Robert Parker *et al.* (2015), berfokus pada jumlah komite audit dan jumlah dewan direksi. Sedangkan di Indonesia, tidak banyak penelitian mengenai *internal control material weakness* yang dilakukan pada sektor industri, melainkan banyak dilakukan pada sektor pemerintahan dengan variabel yang sering diuji adalah PAD, ukuran pemerintah, dan kompleksitas pemerintah (Fitri Rahmiyatun *et al*., 2018; Efrida Yeni *et al*., 2015; Novi Putri *et al*., 2015). Selain itu *legal disputes* merupakan variabel baru yang dijadikan proksi *internal control material weakness*, dimana dalam penelitian sebelumnya *legal disputes* banyak diuji dalam penelitian kualitatif hukum.
2. Pada penelitian ini, peneliti menggunakan pengukuran yang berbeda dengan penelitian sebelumnya. Rozali & Alfian (2014), Rumiris & Siagian, (2016), Febrian et al. (2019) menggunakan jenis penelitian primer, sedangkan dalam penelitian ini, jenis penelitian yang digunakan adalah sekunder. Variabel kompetensi auditor dalam penelitian ini diukur dengan sigma ahli akuntansi dan/atau keuangan dibagi dengan anggota komite audit. Ahli akuntansi dan/atau keuangan dapat dilihat dari riwayat pendidikan anggota komite audit. Semakin tinggi tingkat pendidikan anggota komite audit dan pelatihan-pelatihan yang diikuti, maka dapat diidentifikasi anggota tersebut memiliki keahlian akuntansi

dan/atau keuangan yang tinggi juga dan sebaliknya. Pengukuran dalam penelitian ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Febrian *et al*. (2017), dimana dalam penelitian tersebut data keahlian komite audit dikumpulkan menggunakan kuisioner.

3. Jenis pengukuran yang digunakan dalam variabel *legal disputes* adalah variabel *dummy*, dimana akan diberikan nilai 1 apabila perusahaan sedang menghadapi perkara penting baik yang berhubungan dengan hukum maupun tidak, dan nilai 0 apabila tidak menghadapi perkara penting. Mengingat *legal disputes* merupakan variabel yang sering digunakan dalam penelitian kualitatif bidang hukum dan pengukurannya banyak dalam bentuk studi kasus, maka penulis dalam penelitian ini mencoba membuat kuantifikasi dari variabel kualitatif dengan menggunakan variabel *dummy* dan hanya berfokus pada *annual report* perusahaan.

BAB II

KAJIAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS PENELITIAN

2.1. Kajian Teori Dasar

2.1.1. Teori Agensi *(Agency Theory)*

Teori Agensi pertama kali diperkenalkan oleh Jensen & Meckling pada tahun 1976. Jensen dan Meckling mendefinisikan *agency theory* sebagai perbedaan kepentingan antara agen dan prinsipal. Teori ini membahas hubungan antara pemberi wewenang (prinsipal) dengan penerima wewenang (agen). Para pemegang saham selaku prinsipal akan memberikan mandat kepada agen untuk mengurus sumber daya yang telah diberikan, dalam hal ini manajer. Hubungan keagenan merupakan kontrak dimana satu atau lebih orang (prinsipal) melibatkan orang lain (agen) untuk melakukan beberapa layanan atas nama masing-masing pihak dan melibatkan pendelegasian wewenang pengambilan keputusan kepada agen (Eisenhardt, 1989).

Permasalahan dari *agency theory* terletak pada perbedaan kepemilikan informasi antara prinsipal dengan agen. Agen yang diberikan wewenang dalam menjalankan aktivitas perusahaan dan mengambil keputusan atas nama prinsipal, memiliki informasi lebih banyak daripada prinsipal. Apabila kedua pihak melakukan hubungan pemaksimalan utilitas masing-masing, maka ada alasan kuat untuk meyakini bahwa agen tidak akan selalu bertindak untuk menyediakan informasi kepada prinsipal. Kondisi tersebut didefinisikan sebagai asimetri informasi.

Shapiro (2005) menjelaskan asimetri informasi bukan hanya berarti *principal* tidak mengetahui dari beragam kandidat agen potensial, tetapi *principal* juga tidak mengetahui terkait aktivitas apa saja yang agen lakukan dalam memaksimalkan laba. Asimetri informasi berdampak buruk pada kemampuan prinsipal untuk memantau secara efektif apakah tujuan yang telah ditentukan sudah dipertanggungjawabkan oleh agen dan apakah agen sudah bertindak yang terbaik untuk kepentingan perusahaan (M. B. Adams, 1994).

Salah satu elemen kunci dari *agency theory* adalah bahwa prinsipal dengan agen memiliki preferensi tujuan yang berbeda (Femiarti, 2012). Teori ini mengasumsikan bahwa setiap pihak hanya tertarik untuk memaksimalkan keuntungan masing-masing. Prinsipal berfokus pada pengembalian sumber daya yang telah diinvestasikan kepada perusahaan, sedangkan agen lebih bertindak untuk kepentingan oportunistik (pemanfaatan kesempatan untuk mensejahterakan kepentingan individu, kelompok, atau tujuan tertentu). Situasi tersebut menyebabkan adanya konflik keagenan.

Pemangku kepentingan tidak selamanya mengetahui aktivitas yang dijalankan oleh manajer dalam menjalankan perusahaan. kondisi tersebut dapat menjadi peluang bagi manajer untuk bertindak di luar kontrak dan melanggar etika atau norma yang berlaku. Upaya yang dilakukan prinsipal untuk meminimalisir risiko kelalaian yang dilakukan oleh agen adalah dengan mengeluarkan biaya pemantauan yang disebut dengan *agency cost*. *Agency cost* meliputi biaya pemeriksaan laporan keuangan oleh auditor eksternal, biaya penciptaan standar, biaya pemantauan pengeluaran untuk komite audit dan lain-lain.

Salah satu indikator tata kelola perusahaan yang baik dapat dinilai dari pengendalian internalnya. Sedangkan salah satu komponen yang terdapat dalam pengendalian internal menurut COSO (2013) adalah adanya pemantauan (*monitoring*). Pengawasan yang memiliki kualitas baik dapat meminimalisir sifat oportunistik agen dalam bekerja. Teori agensi memprediksi bahwa perusahaan dapat memperkenalkan kontrol tambahan untuk memantau aktivitas agen seperti mencegah manajer membatasi ruang fungsi audit internal dengan memastikan bahwa peran dan tanggung jawab audit internal dimandatkan dalam piagam audit dan dewen direksi dan/atau komite audit bertanggung jawab langsung terhadap laporan audit internal (M. B. Adams, 1994).

Implikasi *agency theory* pada penelitian ini menjelaskan *informasi asymmetry* antara *principal* dan *agent.* Prinsipal yaitu pemegang saham sedangkan manajer bertindak sebagai agen. Permasalahan muncul ketika kedua belah pihak bertindak untuk memaksimalkan utilitas masing-masing sehingga terjadi konflik. *Agent* selaku yang memiliki wewenang untuk menjalankan operasi perusahaan, akan memiliki informasi lebih banyak dari *principal* sehingga dalam pemanfaatan sumber daya perusahaan, *agent* tidak selamanya bertindak sesuai aturan yang berlaku.

2.1.2. Teori *Stakeholder (Stakeholder Theory)*

Stakeholder theory mendefinisikan bahwa perusahaan bukanlah entitas yang hanya beroperasi untuk kepentingannya sendiri namun harus memberikan manfaat bagi *stakeholder*nya (pemegang saham, kreditor, konsumen, *supplier*, pemerintah, masyarakat, analis, dan pihak lain). Dengan demikian, keberadaan

suatu perusahaan sangat bergantung oleh dukungan yang diberikan *stakeholder* kepada perusahaan tersebut (Ghozali & Chariri, 2014). Gray, Kouhy & Lavers (1995) mengatakan bahwa:

> Kelangsungan hidup perusahaan tergantung pada dukungan *stakeholder* dan dukungan tersebut harus dicari sehingga aktivitas perusahaan adalah untuk mencari dukungan tersebut. Makin *powerfull stakeholder* maka makin besar juga usaha perusahaan untuk beradaptasi. Pengungkapan sosial dianggap sebagai bagian dialog antara perusahaan dengan *stakeholdernya*.

Definisi *stakeholder* telah berubah secara subtansial selama empat dekade terakhir. Pada awalnya, Friedman & Miles (1962) memandang pemegang saham merupakan satu-satunya *stakeholder* perusahaan. Akan tetapi, pandangan tersebut kemudian dibantah oleh Harrison & Freeman (1983) yang mendefinisikan *stakeholder* tidak hanya dipandang dari pemegang saham saja, akan tetapi diperluas termasuk kelompok yang dianggap tidak menguntungkan (*adversarial group*) – seperti pihak yang memiliki kepentingan tertentu dan regulator (Roberts, 1992).

Pada dasarnya, *stakeholder* dapat mengendalikan atau memiliki kemampuan untuk mempengaruhi pemakaian sumber-sumber ekonomi yang digunakan perusahaan. Besarnya *power stakeholder* ditentukan oleh besar kecilnya *power* yang dimiliki atas sumber tersebut. Semakin besar saham yang s*takeholder* investasikan dalam perusahaan, maka semakin besar juga *power* yang akan dimiliki, dan sebaliknya. Deegan (2002) mengatakan bahwa *power* tersebut dapat berupa kemampuan untuk membatasi pemakaian sumber daya ekonomi yang terbatas seperti modal dan tenaga kerja, akses terhadap media yang berpengaruh, kemampuan untuk mengatur perusahaan, atau kemampuan untuk mempengaruhi konsumsi atas barang dan jasa yang dihasilkan perusahaan. Keharmonisan antara perusahaan dengan *stakeholder* akan ditentukan oleh organisasi. Organisasi akan

memilih *stakeholder* yang memiliki kemampuan penting dalam pengambilan keputusan.

Stakeholder theory umumnya berkaitan dengan cara-cara yang digunakan perusahaan dalam mengatur *stakeholder*nya (Gray et al,. 1997). Teori ini menyatakan bahwa manajemen diharapkan mampu menjalankan kegiatan penting bagi *stakeholder*. Perusahaan memiliki kewajiban untuk menyediakan informasi yang dibutuhkan *stakeholder* seperti bagaimana kegiatan operasi perusahaan mempengaruhi keputusan *stakeholder*. *Stakeholder theory* menjelaskan bagaimana manajer menjalin hubungan dengan *stakeholder*.

Menurut Ullman (1985), cara-cara yang dilakukan perusahaan dalam menjalin hubungan dengan *stakeholder* tergantung pada strategi yang diadopsi perusahaan. Tujuan dari *stakeholder theory* yaitu dapat meminimalisir diciderainya kepentingan *stakeholder* oleh manajer perusahaan sehingga *stakeholder* terhindar dari kerugian yang ditimbulkan dari perilaku oportunistik manajer. Kelemahan teori ini menurut Gray et al. (1997) terletak pada fokusnya yang hanya tertuju pada cara-cara yang digunakan perusahaan untuk mengatur *stakeholder*nya. Perusahaan hanya akan mengidentifikasi *stakeholder* yang hanya memiliki pengaruh penting atau yang memiliki manfaat besar bagi perusahaan.

Berdasarkan uraian di atas, maka definisi *stakeholder theory* adalah teori pemangku kepentingan yang menyatakan bahwa perusahaan tidak hanya berfokus pada pemenuhan tujuannya sendiri, melainkan perlu memperhatikan kepentingan dari *stakeholder* perusahaan (pemegang saham, pemerintah, kreditur, pelanggan, dan pihak lain yang terkait). Semua *stakeholder* memiliki hak untuk menerima

informasi terkait aktivitas perusahaan. Implikasi *stakeholder theory* dalam penelitian ini menjelaskan bahwa perusahaan merupakan sebuah organisasi yang didalamnya terdapat kegiatan produksi dan faktor-faktor produksi. Selama proses pemenuhan tujuannya, perusahaan tidak hanya bertanggung jawab atas pemenuhannya sendiri, akan tetapi perusahaan juga bertanggung jawab terhadap kepentingan-kepentingan para *stakeholders* yang memiliki hak atas segala informasi jalannya perusahaan tersebut dimana besar kecilnya hak *stakeholders* ditentukan oleh jumlah investasi yang ditanamkan.

2.1.3. Undang-Undang Sarbanes Oxley Act

Terjadinya skandal akuntansi yang melibatkan perusahaan-perusahaan besar di Amerika Serikat dan kegagalan audit menjadi latar belakang dibentuknya UU Sarbanes Oxley Act. Pada tanggal 30 Juli 2002, pemerintah Amerika Serikat membentuk landasan hukum yang berfungsi sebagai dasar regulasi praktik akuntansi dan audit untuk perusahan publik yang terdaftar di *New York Stock Exchange* dengan nama *The Public Accounting Reform and Investor Protection Art* atau yang dikenal dengan SOX (Femiarti, 2012). Dua orang yang mencetuskan dibentuknya SOX yaitu Senator Paul Sarbanes dan *Congressman* Michael G. Oxley. Menurut Engel et al. (2006), SOX mengamanatkan serangkaian perubahan pelaporan keuangan dan tata kelola untuk perusahaan publik. Tujuan dari dibentuknya SOX adalah untuk melindungi kepentingan investor dari kecurangan yang dilakukan perusahaan dan meningkatkan kepercayaan investor terhadap tata kelola perusahaan.

Engel et al. (2006) menyoroti ketentuan-ketentuan utama SOX antara lain sebagai berikut:

1. SOX mengharuskan CEO dan CFO untuk mengesahkan laporan keuangan dan menuntut pengungkapan pelaporan keuangan yang luas dan tepat waktu.
2. SOX mengharuskan seluruh perusahaan publik untuk membangun dan mempertahankan kontrol internal sistem pelaporan keuangan dan mengharuskan manajemen untuk mengevaluasi efektivitas sistem tersebut dalam laporan tahunan. Selain itu, auditor perusahaan harus menilai evaluasi yang dilakukan manajemen.
3. SOX menetapkan standar yang lebih ketat untuk audit keanggotaan komite. Semua anggota komite audit harus independen dan perusahaan harus mengungkapkan setidaknya satu anggota yang memiliki keahlian keuangan.
4. SOX mempengaruhi kemampuan orang dalam perusahaan untuk mendapatkan keuntungan dari investasi perusahaan.

Diundangkannya SOX memberikan perubahan terhadap tata kelola perusahaan dan dampak terhadap dewan direksi, manajemen senior, personel di semua organisasi, pemerintah, auditor internal dan eksternal, investor lembaga kredit dan pemerintah assing (Gusnardi, 2010). Selain itu, perubahan yang terjadi terhadap manajemen adalah adanya persyaratan sertifikasi laporan keuangan yang dilakukan *chief executive officer*/ *chief financial officer* (CEO/CFO), membuat laporan tentang pengendalian internal yang dicantumkan dalam *annual report*, dan

melakukan *full disclosure* yang meliputi pelaporan kinerja, pengungkapan lembar tidak seimbang dan kontijensi dan pengungkapan secara lengkap (*real time*). Sedangkan dampak terhadap komite audit berupa ditambahkannya interaksi dengan auditor, independensi dan keahlian komite audit, menyusun prosedur untuk menerima, menyimpan dan menindaklanjuti keluhan perusahaan (Gusnardi, 2010).

Sejalan dengan keberadaan SOX, pemerintah Indonesia kemudian melakukan penyesuaian terhadap ketentuan-ketentuan yang berlaku di Indonesia, terutama yang berkaitan dengan pengendalian internal yaitu *section* 302 dan *section* 304. Penyesuaian tersebut berupa adanya peraturan Bapepam No. VIII GA.11 mengenai tanggung jawab direksi terhadap laporan keuangan dan WK No.511 /KMK.06/2002 yang berisi pengurus dana pensiun wajib membuat persetujuan atas portofolio investasi terhadap izin undangan investasi (Rapina & Eliezer, 2012).

Bagian khusus dalam SOX yang membahas mengenai pengendalian internal adalah *section* 302 dan *section 304*. Kedua *section* tersebut mengungkapkan masalah kelemahan pengendalian internal yang material, dimana manajer perusahaan wajib bertanggung jawab terhadap pengadaan pengendalian internal yang efektif. Keterkaitan antara kedua *section* tersebut menurut Rapina & Eliezer (2012) terletak pada pembahasan mengenai pengendalian internal atas *financial statement* yang terdapat dalam *section* 404 merupakan sekumpulan prosedur dan pengendalian atas pengungkapan dalam *annual report* yang dibahas dalam *section* 302. *Section* 302 mewajibkan manajer untuk melaporkan kelemahan material dalam pengendalian internal, dalam hal ini yang bertanggung jawab adalah direktur utama dan direktur keuangan. Menurut *section* 304 perusahaan wajib memberikan

penilaian terhadap efektivitas sistem pengendalian internal dan segala yang berhubungan dengan penyediaan dan pelaporan informasi keuangan. Akibat diimplementasikannya SOX, maka perusahaan yang *listing* di *New York Stock Exchange* wajib mematuhi seluruh peraturan yang tertuang dalam SOX. Hal tersebut bertujuan untuk mencegah terjadinya *fraud* yang dapat menciderai kepentingan investor.

2.2. Kajian Variabel Penelitian

2.2.1. Sistem Pengendalian Internal

2.2.1.1. Pengertian Pengendalian Internal

Definisi pengendalian internal (*internal control*) menurut SAS No. 55 adalah suatu proses yang dihasilkan oleh dewan komisaris, manajemen, dan anggota lain dalam entitas yang didesain untuk memberikan kepastian yang layak tentang tiga pencapaian tujuan berikut:

1. Keandalan (reliabilitas) laporan keuangan.
2. Efektivitas dan efisiensi operasi entitas.
3. Ketaatan terhadap hukum dan peraturan.

Arens et al. (2014) mendefinisikan sistem pengendalian internal sebagai sistem yang terdiri atas kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan manajemen kepastian yang layak bahwa perusahaan telah mencapai tujuan yang telah ditentukan. Manajemen merancang sistem pengendalian internal untuk mencapai tiga tujuan umum (reliabilitas pelaporan keuangan, efisiensi dan efektivitas operasi, ketaatan pada hukum dan peraturan). Fokus auditor baik dalam audit atas laporan keuangan maupun audit atas pengendalian internal, tertuju pada

pengendalian atas reliabilitas pelaporan keuangan ditambah pengendalian atas operasi dan ketaatan pada hukum serta peraturan yang dapat secara material mempengaruhi pelaporan keuangan.

Pengendalian internal suatu entitas dapat dikatakan relevan dengan audit (*internal controls relevant to an audit*) apabila: (a) pengendalian internal tercakup dalam tujuan entitas, yaitu menyediakan laporan keuangan yang sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berterima umum bagi *stakeholder*, (b) pengendalian internal dapat berkaitan dengan data yang digunakan auditor dalam mengimplementasikan prosedur audit (Arens et al., 2014).

Berdasarkan Laporan *Internal Control – Integrated Framework* 2013 yang dikeluarkan oleh *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission*, kerangka kerja pengendalian internal umum dirancang untuk memenuhi kebutuhan semua kelompok yang terkait dengan pengendalian internal seperti: manajemen suatu entitas, auditor internal dan eksternal, akuntan manajemen, serta badan legistlatif dan pembuat peraturan (Guy, 2002). COSO bertugas menetapkan standar dan mengevaluasi pengendalian internal. Berikut ini merupakan lima komponen pengendalian internal menurut kerangka kerja COSO.

1. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*)

   Lingkungan pengendalian menentukan kualitas dari suatu entitas dipandang dari kesadaran orang-orang di sekitar terkait pengendalian internal. Komponen ini merupakan pondasi dari semua komponen pengendalian internal dalam menyediakan disiplin dan struktur. Lingkungan pengendalian merefleksikan keseluruhan sikap, kesadaran, dan tindakan dewan direksi, manajemen,

karyawan, dan pihak-pihak lainnya mengenai pentingnya pengendalian internal dan penekannya dalam suatu entitas. Adapun lima prinsip yang mencerminkan lingkungan pengendalian adalah komitmen terhadap integritas dan nilai-nilai etis, pendelegasian wewenang dan tanggung jawab, gaya operasi dan struktur organisasi, komitmen terhadap kompetensi dan akuntabilitas.

2. Penilaian Risiko (*Risk Assessment*)

Semua entitas – besar atau kecil, berorientasi pada laba atau nirlaba, jasa atau dagang – akan menghadapi risiko. Apabila risiko yang muncul tidak mendapat penanganan yang tepat, maka risiko tersebut dapat menyebabkan salah saji dalam laporan keuangan entitas. Akibat kondisi tersebut, komponen penilaian risiko masuk ke dalam komponen penting dalam pengendalian internal.

Penilaian risiko merupakan proses identifikasi dan analisis entitas mengenai risiko yang relevan terhadap pencapaian tujuan entitas, yang membentuk dasar mengenai cara mengelola risiko yang timbul dari pencapaian tersebut. Entitas perlu memahami lingkungan internal dan eksternal dalam melakukan *assessment* yang dapat mempengaruhi kemampuannya dalam mencatat, memproses, dan melaporkan data keuangan yang konsisten dengan asersi manajemen dalam laporan keuangan (Guy, 2002). Terdapat empat prinsip mengenai *risk assessment* yaitu menentukan objek secara spesifik, identifikasi dan analisis risiko, menilai risiko kecurangan, dan mengidentifikasi perubahan signifikan.

3. Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*)

Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur, selain yang sudah termasuk dalam empat komponen lainnya, yang membantu memastikan bahwa entitas telah mengambil tindakan yang diperlukan untuk menangani risiko guna mencapai tujuan entitas (Arens et al., 2014). Saat ini, proses pengendalian dapat dilakukan secara manual maupun terotomasi menggunakan bantuan komputer. Untuk beberapa tujuan, penggunaan komputer lebih banyak digunakan karena sistemnya yang cepat. Aktivitas pengendalian umumnya dibagi menjadi lima jenis yaitu:

a. Pemisahan tugas yang memadai.
b. Otorisasi yang sesuai atas transaksi dan aktivitas.
c. Dokumen dan catatan yang memadai.
d. Pengendalian fisik atas asset dan catatan.
e. Pemeriksaan kinerja secara independen.

4. Informasi dan Komunikasi (*Information and Communication*)

Komponen informasi dan komunikasi terdiri dari sistem informasi yang bertujuan untuk menghasilkan informasi keuangan dan bagaimana mengkomunikasikan informasi tersebut kepada pihak yang membutuhkan. Informasi yang dikomunikasikan harus mampu merepresentasikan keadaan yang sebenarnya dan memiliki pengaruh terhadap proses pengambilan keputusan (relevan). Selain itu, penyampaian informasi dilakukan kepada pihak internal dan eksternal. Dengan adanya komponen ini, orang-orang akan paham mengenai tupoksi dan tanggung jawabnya.

5. Pemantauan (*Monitoring*)

Proses bisnis entitas dapat mengalami perubahan dari waktu ke waktu karena berbagai alasan seperti memperluas operasinya, menambah atau mengurangi personel dalam entitas, melakukan pelatihan baru, dan lain-lain. Selama menghadapi kondisi tersebut, manajemen perlu mengevaluasi apakah pengendalian internal yang lama masih relevan dengan adanya perubahan-perubahan tersebut. Pemantauan merupakan suatu proses evaluasi kualitas kinerja pengendalian internal pada suatu waktu dan dilakukan melalui aktivitas secara terus menerus atau evaluasi terpisah. Tahap akhir dalam pemantauan terdiri dari pengkomunikasian temuan dan pelaporan kekurangan (*communicates deficiencies*).

Menurut Ikatan Akuntan Publik Indonesia (2012) definisi dari pengendalian internal (*control internal*) adalah:

> "Sistem yang meliputi organisasi semua metode dan ketentuan yang terorganisasi yang dianut dalam suatu perusahaan untuk melindungi harta miliknya, memeriksa kecermatan dan keandalan data akuntansi serta meningkatkan efisiensi usaha."

Berdasarkan definisi di atas, maka sistem pengendalian internal adalah suatu sistem yang dirancang dan melibatkan pihak-pihak yang memiliki kepentingan dengan tujuan agar terciptanya pengendalian internal yang efektif dalam reliabilitas pelaporan keuangan, efisiensi dan efektivitas operasi, dan ketaatan pada hukum dan peraturan.

2.2.1.2. Kelemahan Pengendalian Internal Material (*Internal Control Material Weakness*)

Seorang auditor harus mampu mengevaluasi perancangan pengendalian internal atas pelaporan keuangan sebagai bagian dari mengevaluasi risiko pengendalian dan risiko kemungkinan salah saji laporan keuangan. Standar auditing mendefinisikan tiga kondisi tidak diterapkannya pengendalian internal dalam suatu entitas adalah sebagai berikut (Arens et al., 2014):

1. Defisiensi Pengendalian (*Control Deficiency*)

   Terjadi ketika perancangan atau pelaksanaan pengendalian tidak memungkinkan karyawan perusahaan mencegah atau mendeteksi salah saji secara tepat waktu. Defisiensi pengendalian terjadi ketika pengendalian yang dibutuhkan tidak ada atau tidak dirancang dengan baik. Sedangkan defisiensi operasi terjadi ketika pengendalian yang dirancang tidak berjalan sesuai rencana atau jika orang yang melaksanakan pengendalian tidak memiliki kualifikasi atau kewenangan yang memadai.

2. Defisiensi yang Signifikan (*Significant Deficiency*)

   Terjadi ketika terdapat satu atau lebih defisiensi pengendalian yang jumlahnya lebih kecil daripada kelemahan material (sesuai jumlah yang ditetapkan), tetapi memiliki pengaruh yang signifikan dan cukup penting untuk mendapatkan perhatian dari pihak yang berwenang mengawasi pelaporan keuangan entitas.

3. Kelemahan yang Material (*Material Weakness*)

Terjadi ketika defisiensi yang signifikan, secara individu atau bersama-sama dengan defisiensi yang signifikan lainnya, mengakibatkan kemungkinan lebih besar bahwa pengendalian internal tidak akan mencegah atau mendeteksi salah saji yang material dalam laporan keuangan secara tepat waktu.

Untuk menentukan apakah suatu defisiensi pengendalian internal yang signifikan dapat dikatakan sebagai kelemahan yang material, maka defisiensi tersebut harus dievaluasi dari dua sudut pandang yaitu kemungkinan dan signifikansi.

Gambar 2.1 Mengevaluasi Defisiensi Pengendalian Yang Signifikan
Sumber: Arens *et al*. (2014)

Berdasarkan gambar di atas, garis vertikal menggambarkan ukuran signifikansi defisiensinya, sedangkan garis horizontal menggambarkan kemungkinan salah saji yang berasal dari defisiensi yang signifikan. Kelemahan material dapat terjadi ketika peluangnya lebih dari kecil (kemungkinan) bahwa salah saji yang material (signifikansi) berasal dari defisiensi yang signifikan. Setiap

defisiensi yang signifikan atau kelemahan yang material dapat diterapkan pada satu atau lebih tujuan audit yang terkait (Arens et al., 2014).

Hal-hal yang perlu dipertimbangkan auditor dalam menilai berapa parahnya kelemahan pengendalian internal adalah sebagai berikut:

1. Dampak kelemahan itu pada salah saji material dalam laporan keuangan.
2. Kemungkinan kelemahan itu pada salah saji material dalam laporan keuangan di kemudian hari.
3. Kerentanan aset atau utang terhadap kerugian atau kecurangan.
4. Subjektivitas atau kompleksitas dalam menentukan angka estimasi, seperti nilai wajar (*fair value*).
5. Volume kegiatan yang sudah atau akan terjadi dalam saldo akun atau jenis transaksi yang terungkap oleh kelemahan pengendalian internal.
6. Pentingnya pengendalian intern dalam proses pelaporan keuangan.

Terdapat lima langkah pendekatan dalam mengindentifikasi defisiensi pengendalian, defisiensi yang signifikan, dan kelemahan yang material yaitu sebagai berikut:

1. Mengidentifikasi pengendalian yang ada.

   Penyebab defisiensi dan kelemahan material adalah karena tidak diterapkannya pengendalian internal. Menyikapi kondisi tersebut, pertama auditor harus memhami proses bisnis klien dan mengidentifikasi pengendalian internal apa yang sudah ada dengan menggunakan metode yang telah ditentukan.

2. Mengidentifikasi tidak diterapkannya pengendalian kunci.

Kemungkinan terjadinya salah saji dapat meningkat ketika pengendalian internal tidak diterapkan. Sarana yang digunakan perusahaan untuk mengidentifikasi kondisi tersebut dapat berupa kuisioner pengendalian internal, bagan arus, dan penelusuran. Selain itu, untuk mengidentifikasi tujuan pengendalian internal yang tidak ada, perusahaan dapat menggunakan matriks risiko pengendalian. Aktivitas tersebut dapat mencegah dan mendeteksi salah saji.

3. Mempertimbangkan kemungkinan pengendalian pengimbang (*compensating control*).

Compensating control adalah pengendalian yang diterapkan di suatu tempat dalam sistem yang meng*offset* tidak diterapkannya pengendalian kunci.

4. Memutuskan apakah ada defisiensi yang signifikan atau kelemahan yang material.

Kemungkinan salah saji serta materialitasnya digunakan untuk mengevaluasi apakah ada defisiensi yang signifikan atau kelemahan yang material.

5. Menentukan salah saji yang potensial yang bias dihasilkan.

Langkah ini bertujuan untuk mengidentifikasikan salah saji spesifik yang mungkin diakibatkan oleh defisiensi yang signifikan atau kelemahan yang material. Defisiensi yang signifikan atau kelemahan yang material berhubungan langsung dengan kemungkinan dan materialitas salah saji yang potensial.

2.2.1.3. Pengungkapan Pengendalian Internal Material (*Internal Control Material Weakness Disclosure*)

Setiap entitas bisnis akan menghadapi ketidakpastian yang menghadirkan peluang dan atau risiko (COSO, 2013). Ketidakpastian yang dihadapi oleh entitas datang dalam berbagai bentuk seperti ancaman akuisisi oleh entitas lain untuk memperluas operasinya, intervensi regulasi, kebutuhan pasar, perubahan daya beli konsumen, dan lain-lain (Pellet, 2007). Berbagai kemungkinan risiko yang terjadi di masa depan harus perusahaan ukur dengan tepat, dikendalikan secara efektif, dan dikelola dengan baik dalam rangka mencapai tujuan perusahaan, mempertahankan kinerja, dan terus meningkatkan nilai *stakeholders* (Ji et al., 2017).

Menurut Ji et al., 2017, efektivitas dalam manajemen risiko dapat dicapai apabila pengendalian internal dicakup ke dalam manajemen risiko entitas dan membentuk konseptualisasi dan memperkuat pengelolaan serta memenuhi lima komponen pengendalian internal dalam COSO *framework*. Berdasarkan Laporan *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* yang dikeluarkan COSO tahun 2004, ERM adalah "…. sebuah proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lainnya, diterapkan dalam penetapan strategi di seluruh perusahaan, yang dirancang untuk mengidentifikasi peristiwa potensial yang dapat mempengaruhi entitas, dan mengelola risiko agar sesuai dengan risiko yang terjadi serta untuk memberikan jaminan yang wajar terkait pencapaian tujuan entitas". Identifikasi dan mitigasi risiko merupakan elemen penting bagi perusahaan dalam mencapai target yang telah ditetapkan dan menjaga agar sumber daya perusahaan mampu dioptimalkan.

Prinsip-prinsip manajemen menurut kerangka kerja COSO adalah melakukan penilaian dan pemantauan terhadap:

1. Risiko yang timbul untuk mencapai tujuan entitas.
2. Risiko penipuan yang bersifat potensial.
3. Perubahan bisnis yang berdampak signifikan terhadap pengendalian internal dan manajemen risiko.

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan Febrian et al, (2019), investasi, kompetensi, dan objektivitas berpengaruh terhadap pengungkapan kelemahan yang material. Perusahaan membutuhkan investasi yang cukup terhadap pengendalian internal. Hal tersebut bertujuan untuk membangun sistem pengendalian internal dan manajemen risiko yang kuat. Secara khusus, perusahaan yang memiliki operasi kecil, tata kelola yang lemah, manajemen buruk dan kesulitan keuangan akan memiliki sumber daya yang kurang untuk melakukan investasi terhadap pengendalian internal. Deteksi kelemahan pengendalian internal melibatkan kualitas, insentif dan upaya auditor dan manajer (S. Cheng et al., 2019). Pengungkapan kelemahan pengendalian internal memiliki pengaruh buruk terhadap operasional perusahaan karena investor akan menarik dananya dari perusahaan yang memiliki banyak masalah. Untuk meminimalisir kondisi tersebut dibutuhkan eksekutif perusahaan yang memiliki banyak pengalaman (S. Cheng et al., 2019).

Menurut SOX *section* 302 dan *section* 304, manajer bertanggung jawab untuk mengungkapkan masalah kelemahan pengendalian internal kepada publik. Laporan manajemen terkait pengendalian internal penting dilakukan untuk meningkatkan pengendalian terhadap perusahaan dan proses pengambilan

keputusan bagi investor (Femiarti, 2012). *Section* 304 menyatakan bahwa manajer membutuhkan auditor eksternal untuk memberikan opini terkait penilaian pengendalian internal yang telah dilakukan manajer.

Berdasarkan uraian di atas maka kelemahan pengendalian internal yang material dapat didefinisikan sebagai kekurangan yang signifikan, atau gabungan dari kekurangan yang signifikan, yang menghasilkan kekurangan lebih jauh bahwa salah saji material dalam pelaporan keuangan tidak dapat dideteksi atau dicegah. Di Indonesia, pengungkapan kelemahan pengendalian internal masih termasuk ke dalam pengungkapan secara sukarela (*voluntary*). Artinya perusahaan tidak diwajibkan untuk melaporkan pengendalian internal, akan tetapi apabila perusahaan melaporkan pengendalian internal maka akan perusahaan tersebut akan mendapat nilai tambah di depan investor.

Menurut Rahmiyatun et al. (2018), jumlah temuan kasus dalam entitas dapat digunakan untuk merepresentasikan kelemahan pengendalian internal entitas tersebut. Kelemahan pengendalian internal dalam organisasi pemerintah diukur dengan jumlah temuan kasus SPI atau BPK. Akan tetapi pengukuran kelemahan pengendalian internal di organisasi non pemerintah dapat diukur dengan jumlah temuan penyelewengan pengendalian internal yang terjadi selama periode pembukuan. Penelitian ini menggunakan sampel perusahaan BUMN yang *listing* di BEI, sehingga untuk mengukur kelemahan pengendalian internal menggunakan jumlah temuan kasus sengketa yang terdapat di laporan tahunan.

Variabel independen yang diuji pada penelitian kelemahan pengendalian internal yang material sebelumnya antara lain: fungsi audit internal, jumlah

pertemuan komite audit, jumlah komite audit, jenis kelamin anggota komite audit, kompetensi auditor, objektivitas, *follow up* temuan audit, koordinasi auditor internal dengan eksternal, investasi, efektivitas fungsi audit internal, kompetensi auditor, proporsi wanita di dewan direksi dan komite audit, ROA, operasi asing, restrukturisasi, kualitas akrual, independensi auditor, biaya audit, pergantian auditor dan lain-lain. Akan tetapi dalam penelitian ini, peneliti hanya berfokus pada akrual diskresioner, jenis kelamin anggota komite audit, kemampuan akuntansi dan/atau keuangan anggota komite audit, ukuran perusahaan, ukuran komite audit dan rapat komite audit.

2.2.2. Akrual Diskresioner (*Discretionary Accruals*)

Salah satu indikator yang dijadikan informasi dalam proses pengambilan keputusan adalah laba. Hal tersebut sesuai dengan PSAK 1 mengenai informasi laba yang dibutuhkan untuk menilai perubahan potensi sumber daya ekonomis yang mungkin dapat dikendalikan di masa mendatang, menghasilkan arus kas dari sumber daya yang ada, dan untuk perumusan pertimbangan tentang efektivitas perusahaan dalam memanfaatkan tambahan sumber daya (IAI, 2017). García-Teruel et al. (2009) mendefinisikan kualitas akrual sebagai pencatatan akrual yang berhubungan dengan proses penilaian kinerja perusahaan.

Dechow et al. (1995) mengungkapkan bahwa pengukuran kualitas laba difokuskan pada manfaat yang diperoleh bagi *stakeholder*. Menurut Bellovery et al. (2005), kualitas laba merupakan kemampuan laba dalam merepresentasikan kebenaran laba perusahaan dan kemampuan dalam memprediksi laba di masa yang akan datang. Ada dua pandangan mengenai pengukuran kualitas laba yaitu kualitas

laba berbasis akuntansi dan kualitas laba berkaitan dengan kinerja harga saham (Gordon et al., 2011).

Kualitas laba berbasis akuntansi berhubungan dengan kinerja keseluruhan perusahaan yang tercermin dalam laba perusahaan. Menurut pandangan ini, laba dapat dikatakan memiliki kualitas tinggi apabila laba tersebut mampu berkesinambungan untuk periode yang lama. Atribut yang digunakan untuk mengukur kualitas laba berbasis akuntansi adalah kualitas akrual, persistensi laba, *earnings smoothing*, dan prediktabilitas. Sedangkan kualitas laba berdasarkan kinerja saham diwujudkan dalam bentuk imbalan, sehingga dapat dikatakan sebagai kualitas laba berbasis pasar. Kualitas laba dikatakan tinggi apabila hubungan antara laba dengan imbalan sifatnya kuat. Atribut kualitas laba berdasarkan kinerja saham diproksikan dengan konservatisme, ketepatan waktu, dan relevansi nilai. Kemudian dalam penelitian ini, peneliti hanya akan menguji atribut kualitas laba berbasis akuntansi yaitu kualitas akrual (*accruals quality*).

Komponen akrual dalam laba terdiri dari dua yaitu *discretionary accruals* dan *nondiscretionary accruals*. *Discretionary accruals* ialah komponen akrual yang berasal dari *earnings management* yang dilakukan manajer. Sedangkan *nondiscretionary accruals* ialah komponen akrual yang terjadi sejalan dengan perubahan aktivitas perusahaan. Komponen akrual memiliki ketidakpastian yang lebih besar daripada komponen arus kas, karena akrual adalah hasil dari penilaian, perkiraan, dan alokasi manajemen, sedangkan komponen arus kas adalah pendapatan yang sudah terealisasi. Hal ini berarti kualitas akrual dapat dilihat dari komponen akrual dalam laba (Andari, 2017).

Discretionary accruals digunakan sebagai proksi untuk mengukur manajemen laba karena merupakan akrual tidak normal yang dilakukan manajemen (Khaiyat, 2012). Selain itu, *discretionary accruals* mampu mencerminkan informasi pribadi manajemen untuk menggambarkan kondisi perusahaan sehingga memungkinkan manajer bertindak oportunistik dalam proses bisnis perusahaan. Menurut Chen *et al*. (2018), kemampuan manajemen laba yang dilakukan manajer tergantung pada seberapa kuat *internal control* yang terdapat pada perusahaan. Manajemen laba banyak terjadi pada perusahaan yang memiliki *internal control* lemah dan biasanya sering terjadi pada akun pendapatan.

Pengukuran akrual diskresioner dapat dilakukan melalui banyak model manajemen laba yang telah dilakukan peneliti terdahulu seperti Heley, Model Jones, The Modified Jones, Roycowdhurry, dan lain sebagainya. Suprianto & Setiawan (2017) menyatakan bahwa sebagian besar penelitian di Indonesia banyak menggunakan model manajemen laba akrual Jones modifikasi yang dikembangkan oleh Dechow et al. (1995) untuk mengukur *discretionary accruals* dan *nondiscretionary accruals.* Alasan model Jones modifikasi banyak digunakan adalah model tersebut dinilai paling tepat untuk merepresentasikan jumlah manajemen laba akrual dibandingkan model yang lain, sehingga pengukuran *discretionary accruals* dalam penelitian ini juga menggunakan model Jones modisikasi. Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa kualitas akrual adalah kemampuan merepresentasikan berapa laba yang benar-benar berasal dari aktivitas operasi perusahaan dan yang berasal dari kebijakan manajemen serta cara memprediksi laba perusahaan di masa mendatang. Sedangkan *discretionary*

accruals merupakan komponen akrual yang berasal dari kebijakan manajemen sehingga dapat digunakan dalam aktivitas manajemen laba.

2.2.3. Komite Audit

Dewan komisaris memiliki peran penting dalam memastikan bahwa manajemen telah mengimplementasikan pengendalian internal dan proses pelaporan keuangan yang layak. Hal tersebut bertujuan untuk menciptakan *Good Corporate Governance*. Dewan komisaris harus mengevaluasi pengendalian internal perusahaan walaupun tanggung jawab atas pengendalian internal telah didelegasikan kepada manajemen. Untuk membantu dalam melakukan pengawasan, dewan komisaris membentuk komite audit yang bertanggung jawab dalam mengawasi proses pelaporan keuangan.

Berdasarkan Keputusan Ketua BAPEPAM Nomor: Kep-29/PM/2004 tertanggal 24 September 2014 pada peraturan No. IX 1.5 tentang Pembentukan dan Pelaksanaan Kerja Komite Audit, definisi dari komite audit adalah komite yang dibentuk oleh dewan komisaris dalam rangka membantu melaksanakan tugas dan fungsinya (Femiarti, 2012). Selain itu, menurut Arens et al. (2014), tugas dari komite audit adalah melakukan komunikasi dengan auditor eksternal dan internal, termasuk menyetujui jasa audit dan non audit yang dilakukan oleh auditor perusahaan publik.

Menurut Zhang et al. (2007), kualitas pengendalian internal akan meningkat apabila perusahaan memiliki komite audit yang lebih besar dibandingkan dengan komite audit yang lebih sedikit. Menurut SOX, SEC mengharuskan bursa saham nasional memberlakukan persyaratan bagi perusahaan-perusahaan yang terdaftar di

bursa efek itu untuk mencantumkan setiap sekuritas dari perusahaan yang memiliki komite audit yang:

1. Bukan terdiri dari direksi yang independen.
2. Tidak bertanggung jawab untuk memberhentikan dan memberhentikan auditor perusahaan.
3. Tidak menetapkan prosedur penerimaan dan penanganan keluhan mengenai akuntansi, pengendalian internal, atau masalah auditing.
4. Tidak memiliki kemampuan untuk melibatkan penasihat sendiri dan penasihat lainnya.
5. Tidak didanai secara memadai.

Berdasarkan KEP 399/BEJ/07-2001, ukuran komite audit terdiri dari sekurang-kurangnya tiga anggota, satu diantaranya harus merupakan komisaris independen yang juga menjabat sebagai ketua komite audit, sedangkan dua anggota lainnya merupakan pihak eksternal yang independen dimana satu di antaranya harus memiliki keahlian akuntan dan/atau keuangan. Dari uraian tersebut, dapat disimpulkan bahwa tujuan pokok dari komite audit adalah meningkatkan nilai tambah perusahaan melalui pengawasan yang bersifat objektif dan independen.

2.2.3.1 Keahlian Akuntansi dan/atau Keuangan Komite Audit (*Audit Committee Financial Experts*)

Komisi *Treadway* (1987) menyatakan bahwa keahlian akuntansi dan pengalaman anggota komite audit merupakan dimensi penting dari efektivitas komite audit. Anggota komite audit dengan pengalaman keahlian akuntansi yang tinggi dapat meningkatkan penilaian kualitas pelaporan keuangan dan mampu

memeriksa kewajaran penilaian yang dilakukan manajemen, khususnya dalam mendeteksi perilaku oportunistik manajer (DeZoort & Salterio, 2001). Berdasarkan aturan yang dikeluarkan SEC di bawah *section* 407 dari SOX, kualitas pelaporan keuangan berhubungan dengan keahlian akuntansi dan/atau keuangan.

Keputusan Ketua BAPEPAM Nomor: Kep-29/PM/2004, menjelaskan salah satu persyaratan menjadi anggota komite audit adalah memiliki latar belakang akuntansi dan/atau keuangan. Defond et al. (2005) mendefinisikan seorang ahli akuntansi keuangan (*accounting financial experts*) sebagai orang yang sebelumnya pernah memegang atau saat ini memiliki pekerjaan yang berhubungan langsung dengan keahlian akuntansi dan audit. Para ahli tersebut termasuk CPA, CFO, CAO, pengontrol, dan auditor.

Di Amerika Serikat, *The Blue Ribbon Committee* (1999), konsep akuntansi dan/atau keahlian keuangan mengacu pada:

1. Pengalaman kerja di bidang akuntansi dan/atau keuangan (pengalaman mengawasi karyawan, tanggung jawab pelaporan keuangan, mengawasi kinerja perusahaan, dan pengalaman yang relevan lainnya).
2. Pengalaman atau latar belakang keahlian keuangan individu (seperti menjadi CEO atau pekerja kantor senior lainnya yang memiliki tanggung jawab pengawasan keuangan).
3. Sertifikasi prosfesional dalam bidang akuntansi atau yang sebanding.

SEC mendefinisikan konsep ahli keuangan terfokus pada apakah direktur telah memiliki pengalaman sebelumnya terkait akuntansi dengan pelaporan keuangan. Anggota komite audit dengan keahlian akuntansi dan/atau keuangan

lebih mampu membaca perilaku oportunistik manajer dibandingkan komite audit yang memiliki keahlian rendah. Komite audit dengan keahlian tinggi akan lebih efektif dalam melaksanakan tanggung jawab dan memastikan pelaporan keuangan memiliki kualitas tinggi serta kualitas akrual yang baik (M. Cheng et al., 2013). Selain itu, menurut Defond et al. (2005), kualitas tata kelola perusahaan akan meningkat ketika komite audit memiliki keahlian.

Berdasarkan definisi di atas maka keahlian anggota komite audit dapat diklasifikasikan ke dalam dua kategori yaitu sebagai berikut:

1. Keahlian akuntansi keuangan

   Anggota komite audit dikatakan memiliki keahlian akuntansi dan/atau keuangan apabila memiliki pengalaman sebagai akuntan publik, *chief financial officer* (CFO), *chief accounting officer* (CAO), kontroler, manajemen, dan auditor.

2. Keahlian non akuntansi keuangan

   Anggota komite audit dengan keahlian non akuntansi dan/atau keuangan adalah seseorang yang memiliki pengalaman sebagai direktur, kepala dewan, atau presdir dalam sebuah perusahaan yang berfokus pada profit atau seseorang yang memiliki pengalaman sebagai partner, prinsipal, atau manajer direktur dalam sebuah perusahaan ventura, investasi bank, atau manajer keuangan.

Untuk menentukan berapa jumlah anggota komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan/atau keuangan maka penelitian ini menggunakan proksi sigma jumlah anggota yang memiliki keahlian dibagi dengan sigma jumlah total anggota komite audit. Keahlian akuntansi dan/atau keuangan anggota dapat dilihat

berdasarkan riwayat pendidikan dan pelatihan anggota yang terdapat dalam laporan tahunan.

2.2.3.2 Jenis Kelamin Komite Audit (*Gender of Member Audit Committee*)

Definisi *gender* yang dimuat dalam *Women's Studies Encyclopedia* adalah suatu konsep kultural yang dipakai untuk membedakan peran, perilaku, mentalitas, dan, karakteristik emosional antara laki-laki dan perempuan yang berkembang dalam masyarakat (Marzuki, 2007). *Gender* dapat menentukan akses seseorang terhadap pendidikan, kedudukan, karir, dan sektor-sektor lainya. Berdasarkan teori peran sosial dan etika feminis, keragaman jenis kelamin wanita di posisi dewan berdampak baik pada kinerja sosial perusahaan.

Berdasarkan studi metaanalisis yang dilakukan Robins *et al*. (2015) atas kinerja menemukan bahwa wanita meraih skor yang sedikit lebih tinggi dibandingkan pria dalam ukuran-ukuran kinerja. Akan tetapi, wanita masih dihadapkan pada pilihan untuk menerima stereotip pekerjaan, serta merasakan ketidakcocokan dengan peran pria. Riset modern mengidentifikasikan bahwa dalam dunia perekrutan manajer masih dipengaruhi oleh bias *gender* saat memilih untuk kandidat posisi tertentu (Robins *et al*., 2015).

Ilmu perilaku organisasi terkait dengan *gender* menerangkan bahwa wanita memang lebih ekspresif secara emosional dan cenderung berada lebih lama pada emosi tertentu daripada pria. Pria secara konsisten melaporkan level emosi kuat lebih tinggi seperti amarah. Sedangkan wanita lebih banyak melaporkan emosi tak berdaya seperti kesedihan dan ketakutan. Rasa ingin tahu yang dimiliki wanita

berada di posisi lebih tinggi daripada pria. Hal tersebut menjadikan wanita lebih kritis dalam mengamati dan menilai objek.

Studi *gender* dan ilmu sosial yang dilakukan (Parker et al., 2017) menunjukkan bahwa auditor wanita lebih kritis dan menyeluruh dalam menilai informasi yang melibatkan sistem kontrol dibandingkan auditor pria. Kondisi tersebut berasal dari keengganan wanita dalam mengambil risiko apabila tidak bekerja dengan kritis dan kecenderungan lebih meninjau informasi sehingga menghasilkan kemungkinan lebih tinggi melaporkan masalah. Sepasi & Rezayat (2018) melaporkan bahwa eksekutif wanita cenderung lebih hati-hati dalam pengambilan hutang. Selain itu, catatan performa yang dimiliki dewan wanita lebih baik daripada dewan laki-laki dan lebih mungkin untuk bergabung dengan komite pengawas seperti komite audit atau komite penghargaan (R. B. Adams & Ferreira, 2009). Berdasarkan teori yang dikemukakan oleh peneliti terdahulu, maka *gender* dapat didefinisikan sebagai serangkaian karakteristik yang digunakan untuk membedakan maskulinitas dan femininitas seperti norma, peran dan hubungan. *Gender* mengarah kepada sesuatu yang terbentuk secara sosial.

2.2.4. Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan merupakan ukuran yang digunakan untuk menilai apakah perusahaan memiliki aktivitas operasi yang kompleks dan menjadi skala besar kecilnya suatu perusahaan serta untuk menilai kinerja perusahaan (Kusumawardhani, 2012). Berdasarkan keputusan ketua Bapepam No. Kep 11/PM/1997, perusahaan yang dikatakan memiliki kekayaan kecil atau menengah adalah perusahaan yang memiliki total aset tidak lebih dari seratus miliar rupiah.

Sedangkan dikatakan perusahaan besar apabila memiliki total aset lebih dari seratus miliar rupiah. Semakin besar ukuran perusahaan, maka semakin besar juga informasi yang dimiliki perusahaan tersebut untuk proses pengambilan keputusan.

Menurut Kusumawardhani (2012), ukuran perusahaan dapat diproksikan dengan total asset yang merupakan kekayaan dari perusahaan, total penjualan (*net sales*), total *equity*, dan lain sebagainya. Aset merupakan sumber daya yang digunakan entitas untuk melakukan kegiatan operasionalnya (Khasanah & Rahardjo, 2014). Sedangkan penjualan merupakan penghasilan yang diperoleh perusahaan atas barang dan jasa yang dikorbankan pada masa lalu atau masa yang akan datang. Tao & Hutchinson (2013) menyatakan bahwa semakin tinggi asset yang dimiliki perusahaan, maka semakin tinggi pula pengawasan yang harus dilakukan. Banyaknya aset yang dimiliki perusahaan, akan menyadarkan manajemen akan pentingnya pengawasan terhadap pengendalian internal (Rahmiyatun et al., 2018). Tinggi dan rendahnya ukuran perusahaan kemungkinan akan mempengaruhi terkait masalah pengendalian internal (Doyle et al., 2007). atau semakin kompleks ukuran perusahaan maka semakin kompleks juga kelemahan pengendalian internalnya. Sejalan dengan pengertian ukuran perusahaan yang telah dikemukakan oleh peneliti terdahulu, maka dalam penelitian ini ukuran perusahaan dapat didefinisikan sebagai proksi yang digunakan untuk menilai seberapa besar kinerja dan seberapa kompleks proses bisnis yang dimiliki perusahaan. Berdasarkan penelitian Khafidz dan Mulyaningsih (2011), ukuran perusahaan dapat diukur dengan menggunakan log natural total aset, log natural total penjualan atau peringkat indeks. Ukuran perusahaan dalam penelitian ini diukur dengan log natural

total aset. Alasan yang mendasari hal tersebut yaitu nilai aset dinilai lebih stabil dibandingkan dengan nilai penjualan atau *market capitalized* yang cenderung tidak stabil.

2.2.5. Faktor Lain yang Mempengaruhi Pengungkapan Kelemahan Pengendalian Internal yang Material

Internal control material weakness disclosure tidak terlepas dari pengaruh karakteristik yang terdapat dalam perusahaan seperti: ukuran komite audit dan rapat komite audit. Adapun penjelasan dari kedua faktor lain yang mempengaruhi *internal control material weakness* adalah sebagai berikut:

2.2.5.1. Ukuran Komite Audit

Emiten atau perusahaan publik yang terdaftar di *Indonesia Stock Exchange* wajib membentuk komite audit (Rakhmayani & Faisal, 2019). Komite audit merupakan pihak yang bertanggung jawab untuk melakukan pengawasan terhadap pelaporan keuangan, audit eksternal, dan sistem pengendalian internal perusahaan termasuk di dalamnya audit internal, sehingga perilaku oportunistik manajer dapat diminimalisir (Siallagan & Machfoedz, 2006). Komite audit ditunjuk oleh dewan komisaris untuk menjalankan fungsi dan tugasnya dalam rangka menciptakan tata kelola perusahaan yang baik. Selain itu, komite audit memiliki peran penting dalam menjaga kredibilitas proses penyusunan laporan keuangan yang memadai untuk menghindari terjadinya *fraud*.

Berdasarkan pedoman *good corporate governance* FCGI (2002), komite audit terdiri dari sekurang-kurangnya satu orang komisaris independen dan sekurang-kurangnya dua orang anggota lain yang berasal dari luar perusahaan

(Prabowo, 2014). Selain itu, dalam Keputusan Ketua BAPEPAM No. Kep-29/PM/2004 pada tanggal 24 September 2004, komite audit harus terdiri dari anggota yang memiliki independensi (*in fact* dan *in appearance*) dan sekurang-kurangnya memiliki satu anggota yang memiliki keahlian akuntansi dan/atau keuangan. Anggota komite audit dituntut memiliki keseimbangan antara pengalaman dengan keterampilan dalam hal yang berhubungan dengan pelaporan keuangan.

Penetapan jumlah anggota komite audit menyiratkan bahwa ukuran komite audit merupakan atribut yang tidak dapat dipisahkan dalam aktivitas kontrol akuntansi (Prabowo, 2014). Zhang et al. (2007) menyatakan bahwa kualitas dari pengendalian internal ditentukan oleh seberapa banyak sumber daya manusia yang dimiliki perusahaan. Semakin banyak jumlah anggota komite audit, maka semakin efektif juga fungsi pengawasan yang dapat dijalankan dan sebaliknya. Berdasarkan uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa jumlah komite audit memiliki peran penting dalam menciptakan pengawasan di dalam perusahaan. Jumlah komite audit sesuai peraturan OJK Nomor 55/POJK.04/2015 paling sedikit tiga orang anggota yang berasal dari komisaris independen dan pihak di luar perusahaan. Setiap perusahaan memiliki karakteristik berbeda-beda dalam menentukan berapa jumlah komite audit yang sesuai dengan kebutuhan perusahaan tersebut.

2.2.5.2. Rapat Komite Audit

Pedoman *good corporate governance* (2002) menyebutkan bahwa frekuensi pertemuan formal komite audit dalam setahun biasanya sebanyak tiga sampai empat kali. Rapat komite audit tersebut dilakukan untuk meninjau akurasi

pelaporan keuangan atau mendiskusikan isu-isu signifikan yang telah didiskusikan dengan manajemen (Prabowo, 2014). Selain itu, *Treadway Commission* (1987) juga menyatakan bahwa jumlah pertemuan audit dalam setahun sebaiknya dilakukan minimal empat kali dalam satu tahun (Femiarti, 2012). Berdasarkan Keputusan Ketua BAPEPAM No. Kep 29/PM/2004, komite audit mengadakan rapat sekurang-kurannya sama dengan ketentuan minimal rapat dewan komisaris yang ditetapkan dalam anggaran dasar.

Hasil penelitian Zhang et al. (2007) mengenai pengungkapan kelemahan pengendalian internal menyebutkan bahwa frekuensi pertemuan anggota komite audit berhubungan dengan pengendalian internal. Semakin banyak pertemuan yang diadakan, maka semakin banyak pula pembahasan isu-isu signifikan mengenai perubahan-perubahan yang terjadi di dalam perusahaan sehingga aktivitas pengawasan dapat dilaksanakan dengan baik.

2.3. Kajian Penelitian Terdahulu

Ada beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan penelitian *internal control material weakness disclosure*. Beberapa penelitian terdahulu masih menunjukkan hasil yang masih tidak konsisten, baik yang nasional maupun internasional. Berikut ini merupakan uraian dari hasil penelitian terdahulu:

Tabel 2.1 Ringkasan Hasil Riset Terdahulu

No	Peneliti dan Tahun	Variabel	Metode Analisis	Hasil
1.	Alfita Rakhmayani & Faisal (2019)	Variabel dependen: Pengungkapan pengendalian internal	Regresi linear berganda	1. Jumlah komite audit tidak berpengaruh positif terhadap

No	Peneliti dan Tahun	Variabel	Metode Analisis	Hasil
		Variabel independen: 1. Jumlah komite audit 2. Keahlian akuntansi dan keuangan anggota komite audit 3. Jumlah pertemuan komite audit		pengungkapan pengendalian internal. 2. Keahlian akuntansi dan keuangan anggota komite audit tidak berpengaruh positif terhadap pengungkapan pengendalian internal. 3. Jumlah pertemuan komite audit berpengaruh positif terhadap pengungkapan pengendalian internal.
2.	Shijun Cheng Robert Felix Raffi Indjejikian (2019)	Variabel dependen: *Internal control material weakness* (ICMW) Variabel independen: 1. *Post disclosure interlock* (PDI) 2. PDI restate 3. Misstate Variabel kontrol: 1. Karakteristik perusahaan 2. Karakteristik pemerintah	Regresi Linear Berganda	1. *Post disclosure interlock* berpengaruh negatif signifikan terhadap internal control material weakness. 2. PDI restate berpengaruh negatif signifikan terhadap *internal control material weakness*. 3. *Misstate* berpengaruh negatif tetapi tidak signifikan terhadap *internal control material weakness*.
3.	Chen et al. (2019)	Variabel dependen: i*nternal control material weakness* (ICMW)	Regresi logistik	1. Biaya audit, pergantian auditor, pengelolaan pergantian, Altman Z Score, pembiayaan

No	Peneliti dan Tahun	Variabel	Metode Analisis	Hasil
		Variabel independen: 1. Kesatuan 2. Akun 3. Biaya audit 4. Biaya non audit 5. Big 4 6. Pergantian auditor 7. Pengelolaan pergantian 8. Pengembalian 9. Pertumbuhan penjualan 10. Altman Z Score 11. Pembiayaan bersih 12. Ukuran perusahaan 13. Intensitas R&D 14. Segmen 15. Pembayaran deviden 16. Kerugian 17. Insentif		bersih, dan kerugian berpengaruh positif dan signifikan terhadap ICMW. 2. Ukuran perusahaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap ICMW. 3. Segmen berpengaruh negatif dan signifikan terhadap ICMW. 4. Biaya non audit, big 4, pertumbuhan penjualan, intensitas R&D, dan pembayaran deviden berpengaruh tidak signifikan terhadap ICMW. 5. Pengembalian dan insentif berpengaruh negatif terhadap ICMW.
4.	Sahar Sepasi & Rezayat (2013)	Variabel dependen: i*nternal control material weakness* (ICMW) Variabel independen: 1. Jenis kelamin wanita dewan komisaris	Regresi logistik	Jenis kelamin wanita dewan komisaris dan jenis kelamin wanita komite audit berpengaruh negatif signifikan terhadap i*nternal control material weakness*

No.	Peneliti dan Tahun	Variabel	Metode Analisis	Hasil
		2. Jenis kelamin wanita komite audit		
5.	Rahmiyatun et al. (2018)	Variabel dependen: Kelemahan pengendalian internal Variabel independen: 1. Pertumbuhan ekonomi 2. Size 3. PAD 4. Kompleksitas	Analisis regresi berganda	1. Pertumbuhan ekonomi berpengaruh terhadap kelemahan PI 2. Size tidak berpengaruh terhadap kelemahan PI 3. PAD berpengaruh positif terhadap kelemahan PI 4. Kompleksitas tidak berpengaruh terhadap kelemahan PI
6.	Febrian et al. (2019)	Variabel dependen: Kelemahan pengendalian internal Variabel independen: 1. Kompetensi auditor 2. Objektivitas auditor 3. Investasi 4. Grading audit internal 5. *Follow up* temuan audit 6. Koordinasi auditor internal dengan eksternal	Analisis regresi berganda	Semua variabel independen berpengaruh terhadap kelemahan pengendalian internal.

No.	Peneliti dan Tahun	Variabel	Metode Analisis	Hasil
7.	Yeni et al. (2019)	Variabel dependen: Kelemahan pengendalian internal Variabel independen: 1. Ukuran pemerintah daerah 2. Pertumbuhan ekonomi 3. Kompleksitas pemda 4. Jumlah penduduk 5. PAD	Analisis Regresi Berganda	1. Ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap kelemahan PI 2. Pertumbuhan ekonomi tidak berpengaruh terhadap kelemahan PI 3. Kompleksitas pemda tidak berpengaruh signifikan terhadap kelemahan PI 4. Jumlah penduduk tidak berpengaruh signifikan terhadap kelemahan PI 5. PAD tidak berpengaruh signifikan terhadap kelemahan PI
8.	Nailatul Fauza Zulbahridar Lila Anggraini (2015)	Variabel dependen: Kelemahan pengendalian internal Variabel independen: 1. Pertumbuhan ekonomi 2. *Size* 3. PAD 4. Kompleksitas daerah	Uji regresi linear berganda SPSS 17	1. Pertumbuhan ekonomi, s*ize* dan PAD tidak berpengaruh terhadap kelemahan pengendalian internal 2. Kompleksitas daerah berpengaruh terhadap kelemahan pengendalian internal
9.	Lashgari et al. (2015)	Variabel dependen: *Internal control material weakness disclosure*	Regresi logistik	Kualitas akrual berpengaruh negatif terhadap ICMW

No	Peneliti dan Tahun	Variabel	Metode Analisis	Hasil
		Variabel independen: Kualitas akrual (asing, M&A, *restruktur*, *sales growth*, *inventory*, nilai pasar, kerugian, RZ score, umur)		
10.	Wijayani & Hermawan (2015)	Variabel dependen: *discretionary accrual* Variabel independen: Efektivitas Pengendalian Internal Variabel moderasi: Budaya Perusahaan	Regresi data panel dengan uji chow dan housman melalui ATLAS	1. Efektivitas pengendalian internal berpengaruh positif terhadap *discretionary accrual* 2. Budaya *clan* tidak mempu memoderasi pengaruh negatif pengaruh efektivitas pengendalian internal terhadap *discretionary accrual* 3. Budaya *hierarchy* di perusahaan dapat memperkuat pengendalian internal perusahaan sehingga tingkat kualitas laba perusahaan akan meningkat 4. Budaya market (COM) tidak dapat memperkuat pengaruh negatif skor efektivitas pengendalian internal terhadap *discretionary accrual* 5. Budaya *adhocracy* (*collaborationoriented*)

No	Peneliti dan Tahun	Variabel	Metode Analisis	Hasil
				tidak berpengaruh terhadap skor efektivitas pengendalian internal perusahaan terhadap *discretionary accrual*
11.	Parker et al. (2017)	Variabel dependen: *Internal control material weakness* (ICMW) Variabel independen: 1. Proporsi perempuan di komite audit 2. Proporsi wanita di dewan direksi 3. Propoporsi anggota independensi di dewan direksi 4. Independensi komite audit 5. ROA 6. Rasio Leverage 7. Log asset 8. Pertumbuhan 9. RECINV 10. Squareroot dari jumlah bisnis 11. Operasi asing 12. Direstrukturisasi 13. Jenis KAP Independensi auditor	Regresi logistik	1. Proporsi perempuan di komite audit berpengaruh positif tidak signifikan terhadap ICMW 2. Proporsi wanita di dewan direksi berpengaruh negatif signifikan terhadap ICMW 3. Propoporsi anggota independensi di dewan direksi berpengaruh negatif terhadap ICMW 4. Rasio leverage berpengaruh negatif terhadap ICMW 5. Log asset berpengaruh negatif terhadap ICMW 6. Pertumbuhan berpengaruh negatif terhadap ICMW 7. RECEINV berpengaruh negatif terhadap ICMW 8. Squareroot dari jumlah bisnis berpengaruh positif terhadap ICMW

No	Peneliti dan Tahun	Variabel	Metode Analisis	Hasil
				9. Operasi asing berpengaruh positif terhadap ICMW 10. Direstrukturisasi berpengaruh positif terhadap ICMW 11. Jenis KAP berpengaruh negatif terhadap ICMW 12. Independensi auditor berpengaruh positif terhadap ICMW
12.	Dewi Yuniarti Rozali & Alfian (2014)	Variabel dependen: Pengungkapan Kelemahan Pengendalian Internal Varibel independen: Efektivitas Fungsi Audit Internal	Analisis Regresi Berganda	Efektivitas fungsi audit internal berpengaruh positif terhadap pengungkapan kelemahan pengendalian internal

2.4. Kerangka Berpikir dan Model Penelitian

Berdasarkan telaah pustaka dan penelitian terdahulu mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi *internal control material weakness* (ICMW) *disclosure*, maka penelitian ini mengidentifikasikan beberapa variabel yang menjadi faktor dalam mempengaruhi i*nternal control material weakness* (ICMW) *disclosure* yaitu *discretionary accruals, audit committee financial experts, gender of member audit committee*, dan ukuran perusahaan dengan ukuran komite audit dan jumlah pertemuan komite audit sebagai variabel kontrol.

2.4.1. Pengaruh *Discretionary Accruals* terhadap *Internal Control Material Weakness Disclosure*

Kontrol internal dianggap sebagai salah satu alat yang paling efektif untuk mencapai tujuan perusahaan, menjaga profitabilitas dan meminimalkan risiko yang mungkin terjadi di masa depan. Kontrol internal yang efektif merupakan sarana penting yang memastikan pelestarian sumber daya investor dan panduan unit ekonomi dan efisien (Sepasi & Rezayat, 2018). Kualitas pelaporan keuangan ditentukan oleh seberapa kuat pengendalian internal yang ada di perusahaan. Semakin besar ruang lingkup perusahaan, maka semakin besar juga tantangan yang akan dihadapi dalam pengendalian internal. Auditor selaku pihak yang mengawasi pengendalian internal memiliki tanggung jawab salah satunya mengungkap praktik manajemen laba dalam laporan keuangan perusahaan. Peraturan Kementerian Badan Usaha Milik Negara (BUMN) No. PER-01/MBU/2011 pasal 26 menyatakan bahwa perusahaan wajib menyelenggarakan aktivitas pengendalian salah satunya berupa menjaga keamanan aset perusahaan.

Manajemen laba merupakan salah satu bentuk kelemahan pengendalian internal. Lashgari et al. (2015) menyatakan bahwa praktik manajemen laba banyak dilakukan terhadap akrual diskresioner. Semakin banyak akrual diskresioner dalam kualitas akrual, maka kemampuan manajemen untuk memanipulasi akrual akan meningkat sehingga manajemen laba juga meningkat. Kualitas akrual yang tinggi mencerminkan kompleksitas bisnis perusahaan yang dapat menjadi pengaruh pengungkapan kelemahan pengendalian internal yang material. Seiring dengan peningkatan kelemahan kontrol internal perusahaan, kualitas akrual akan menurun

karena nilai akrual diskresioner akan lebih tinggi dibandingkan nilai akrual nondiskresioner. Hal tersebut terjadi karena akrual diskresioner yang tinggi merepresentasikan tindakan oportunistik manajemen. Sistem pengendalian internal perusahaan yang tidak efektif atau lemah akan menjadikan tindakan oportunistik manajemen tidak dapat dicegah sehingga manajemen laba dalam perusahaan tersebut menjadi tinggi. Apabila nilai akrual diskresioner tinggi, maka pengungkapan kelemahan pengendalian internal perusahaan tersebut akan tinggi juga. Laporan pengendalian internal akan dibutuhkan investor dan auditor untuk evaluasi kebutuhan masing-masing. Perusahaan-perusahaan dengan pengungkapan kelemahan pengendalian internal yang tinggi, manajemen akan lebih cenderung untuk memanipulasi akrual (Doyle et al., 2007). Dampak dari kondisi tersebut, kualitas akrual yang tercermin dalam laporan keuangan tidak akan memiliki kehandalan dan relevan bagi pemangku kepentingan.

Lashgari et al. (2015) meneliti hubungan antara akrual diskresioner dengan pengungkapan kelemahan pengendalian internal. Temuan penelitian tersebut menunjukkan jika semakin rendah akrual diskresioner perusahaan, maka kelemahan pengendalian internal perusahaan akan meningkat karena manajemen cenderung bertindak oportunistik, dan sebaliknya. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Wijayani & Hermawan (2015) menyatakan bahwa apabila akrual diskresioner suatu perusahaan rendah, maka kelemahan pengendalian internal perusahaan tersebut akan rendah juga.

2.4.2. Pengaruh *Audit Committee Financial Experts* terhadap *Internal Control Material Weakness Disclosure*

Komite audit ditunjuk oleh dewan komisaris dalam rangka memenuhi fungsi pengawasan dalam pelaporan keuangan, terutama berkaitan dengan *review* sistem pengendalian internal perusahaan, meningkatkan reliabilitas dan kualitas laporan keuangan, serta meningkatkan efektivitas fungsi audit. Selain itu, komite audit bertanggung jawab menjalin hubungan dengan auditor internal maupun eksternal (Arens *et al*., 2014). Untuk memahami dan menilai lingkungan pengendalian, komite audit harus memahami sub komponen dari pengendalian internal.

Keefektifan komite audit sebagian tergantung pada pengetahuan dan pengalaman anggotanya dalam masalah audit dan keuangan. Keputusan Ketua BAPEPAM Nomor: Kep-29/PM/2004, menjelaskan salah satu persyaratan komponen komite audit adalah minimal memiliki satu anggota yang memiliki latar belakang akuntansi dan/atau keuangan. Krishnan & Visvanathan (2008) menyatakan bahwa perusahaan yang memiliki komite audit dengan kualitas keahlian akuntansi dan/atau keuangan yang tinggi akan mampu mengungkap kegagalan yang terjadi dalam perusahaan seperti kelemahan material dalam pengendalian internal. Permintaan terhadap keahlian yang dimiliki komite audit tergantung dari kebutuhan masing-masing perusahaan. Semakin tinggi keahlian yang dimiliki komite audit maka semakin tinggi juga kualitas pemantauan yang dilakukan. Dewan komisaris akan menunjuk komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan/atau keuangan yang tinggi karena dinilai memiliki kemungkinan yang kecil terlibat dalam praktik

manajemen laba (M. Cheng et al., 2013). Komite audit yang memiliki kemampuan akuntansi dan/atau keuangan yang tinggi, maka kemungkinan akan lebih bertindak lebih profesional dalam bekerja sehingga mampu menciptakan lingkungan pengendalian yang efektif. Apabila perusahaan memiliki sistem pengendalian internal yang memadai, maka perusahaan tersebut akan memiliki tatanan tata kelola yang baik dan terhindar dari lemahnya pengendalian internal.

Penelitian yang dilakukan oleh Rakhmayani & Faisal (2019) menyatakan bahwa keahlian akuntansi dan/ atau keuangan anggota komite audit tidak berpengaruh positif terhadap pengungkapan kelemahan pengendalian internal. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Febrian et al. (2019) menyatakan bahwa kompetensi atau keahlian komite audit berpengaruh terhadap pengungkapan kelemahan pengendalian intenal tanpa dijelaskan hubungan arah variabel tersebut. Berdasarkan penelitian terdahulu terkait pengaruh keahlian akuntansi dan/ atau auditor terhadap pengungkapan kelemahan pengendalian internal, terdapat hasil penelitian yang masih belum konsisten.

2.4.3. Pengaruh *Gender of Member Audit Committee* terhadap *Internal Control Material Weakness Disclosure*

Perusahaan dengan pengendalian internal yang lemah, akan memberikan kesempatan kepada manajemen untuk bertindak oportunistik. Komite audit yang ditunjuk oleh dewan komisaris memiliki tanggung jawab untuk mengadakan sistem pengendalian internal yang memadai dengan melakukan pengawasan terhadap jalannya operasi perusahaan. Berhasil atau tidaknya tugas komite audit, tergantung pada kompetensi dan integritas masing-masing anggota. Selain itu, R. B. Adams &

Ferreira (2009) memberikan pernyataan bahwa *gender* akan mempengaruhi kontrol internal perusahaan.

Laporan *Women in Business* 2020 yang dikeluarkan oleh *Thornton International* menunjukkan bahwa presentase perempuan di proporsi dewan perusahaaan mengalami peningkatan sampai dengan tahun 2020. Perempuan banyak menduduki posisi *Chief Finance Officer* (CFO), *Human Resources Director*, dan *Chief Information Officer* (CIO). Kehadiran perempuan di posisi dewan mengarah ke kualitas akrual yang lebih tinggi. Penelitian tentang *gender* dan ilmu sosial yang dilakukan Parker et al. (2017), menyatakan bahwa auditor wanita lebih kritis dan menyeluruh dalam menilai informasi yang melibatkan sistem kontrol dibandingkan auditor pria. Kondisi tersebut berasal dari keengganan wanita dalam mengambil risiko apabila tidak bekerja dengan kritis dan kecenderungan lebih meninjau informasi sehingga menghasilkan kemungkinan lebih tinggi melaporkan masalah. Komite audit perempuan akan lebih aktif dalam aktivitas mitigasi risiko sebagai tindakan preventif agar perusahaan di masa yang akan datang memiliki kontrol internal yang efektif dengan cara mendukung pembentukan *Risk Management Committee* (RMC). Dengan dibentuknya RMC, penilaian atas risiko perusahaan diharapkan dapat berjalan dengan efektif dan mampu memberikan evaluasi serta masukan terhadap perusahaan terkait dengan kebijakan yang akan diambil di masa depan.

Penelitian yang dilakukan oleh Sepasi & Rezayat (2018) menyatakan bahwa jenis kelamin perempuan di dewan komisaris dan dewan komite audit berpengaruh negatif signifikan terhadap *internal control material weakness disclosure*.

Perempuan tidak bisa mengungkap kelemahan pengendalian internal karena cenderung lebih emosional dan berperilaku sungkan terhadap rekan kerjanya. Sedangkan penelitian yang dilakukan Parker et al. (2017) menyatakan bahwa proporsi perempuan di komite audit berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap *internal control material weakness disclosure*.

2.4.4. Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap *Internal Control Material Weakness Disclosure*

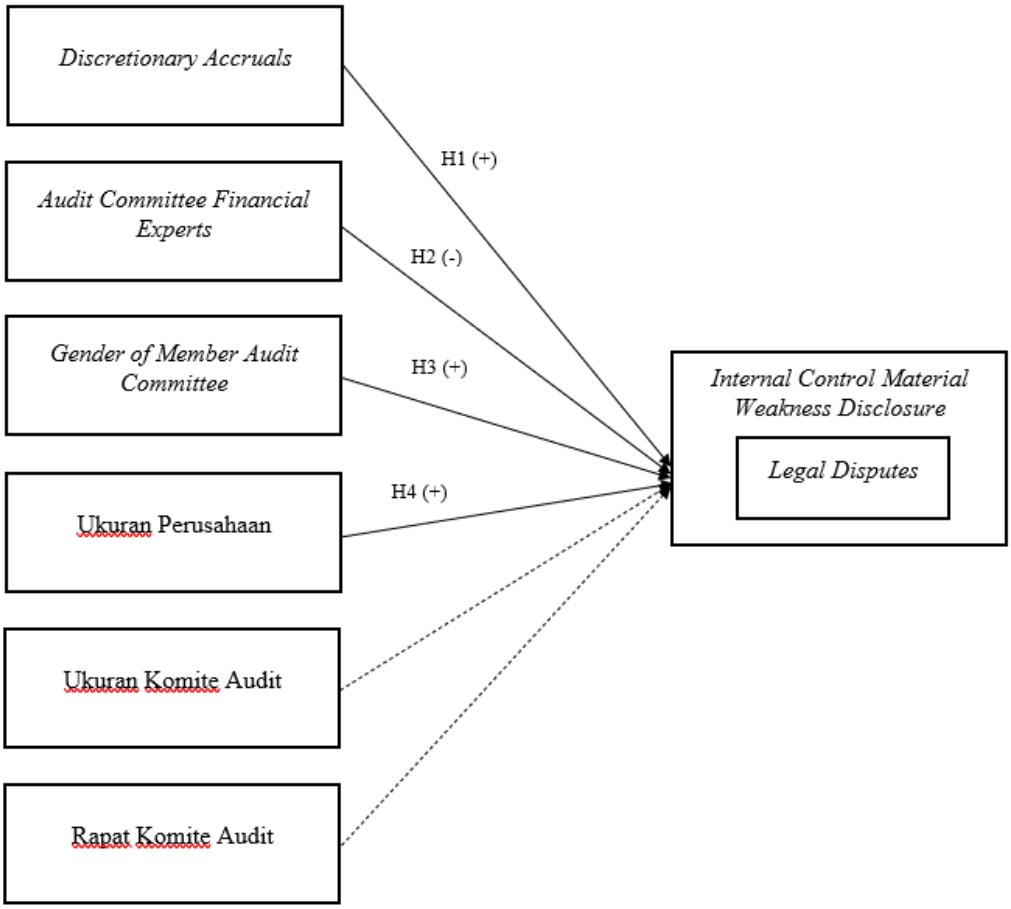
Ukuran perusahaan adalah ukuran yang digunakan untuk mengetahui seberapa kompleks aktivitas operasional yang dimiliki perusahaan (Kusumawardhani, 2015). Beberapa ketentuan yang menggambarkan ukuran perusahaan adalah log aset, total ekuitas, total penjualan, total pendapatan dan lain-lain. Ukuran perusahaan dalam penelitian ini akan diproksikan dengan total aset yang merupakan hasil kekayaan perusahaan. Manajer akan lebih tertarik melakukan manajemen laba terhadap perusahaan dengan total kekayaan yang besar. Praktik manajemen laba tersebut sering dilakukan dalam proses penyajian akun piutang dan akumulasi penyusutan aset tetap. Semakin banyak aset yang dimiliki perusahaan, maka semakin kompleks juga proses bisnis perusahaan tersebut sehingga sistem pengendalian internal akan semakin sulit (Safitri & Kiswanto, 2019). Menurut Fauza (2015), perusahaan dengan total aset yang besar akan cenderung melakukan *fraud* dalam bentuk penggelapan aset daripada perusahaan yang memiliki total aset kecil. Tingginya *fraud* yang terjadi di perusahaan mengindikasikan bahwa pengendalian internal perusahaan tersebut tidak memadai.

Penelitian mengenai pengaruh ukuran perusahaan terhadap pengungkapan kelemahan pengendalian internal masih memiliki perbedaan hasil. Menurut penelitian Nurwati dan Trisnawati (2015), ukuran perusahaan tidak berpengruh terhadap pengendalian internal. Hasil tersebut berbeda dari penelitian yang dilakukan Putri & Mahmud (2015) dan Yeni et al. (2019) yang mengatakan bahwa ukuran perusahaan memiliki pengaruh negatif terhadap kelemahan pengendalian internal. Banyaknya aset yang dimiliki perusahaan maka akan meningkatkan pengawasan pengendalian internal. Manajemen akan berusaha mengelola aset dengan baik sehingga tingkat kelemahan pengendalian internal perusahaan tersebut akan rendah. Sesuai dengan Peraturan Kementerian Badan Usaha Milik Negara (BUMN) No. PER-01/MBU/2011 pasal 28 ayat 4, manajemen bertanggung jawab untuk melakukan pemeriksaan dan penilaian atas efisiensi dan efektivitas di bidang keuangan, operasional, sumber daya manusia, teknologi informasi, dan kegiatan lainnya.

Berdasarkan uraian penjelasan yang telah dipaparkan di atas, maka dapat digambarkan kerangka pemikiran pada penelitian mengenai pengaruh *discretionary accrual*, *audit committee financial experts*, *gender of member audit committee*, ukuran perusahaan terhadap *internal control material weakness disclosure* dengan ukuran komite audit dan rapat komite audit sebagai variabel kontrol adalah sebagai berikut:

Gambar 2.2

Kerangka Pemikiran Teoritis



Keterangan:

→ = Variabel dependen

----------→ = Variabel Kontrol

2.5. Hipotesis

Berdasarkan kerangka berpikir yang telah diuraikan di atas, maka dapat disimpulkan hipotesis penelitian ini adalah sebagai berikut :

H1 : *Discretionary accruals* berpengaruh positif terhadap *internal material weakness disclosure*.

H2 : *Audit committee financial expert* berpengaruh negatif terhadap *internal material weakness disclosure.*

H3 : *Gender of member audit committee* berpengaruh positif terhadap *internal material weakness disclosure.*

H4 : Ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap *internal material weakness disclosure.*

BAB V
PENUTUP

5.1 Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan memberikan bukti empiris mengenai hubungan variabel dependen (*internal control material weakness disclosure*) dengan variabel independen (*discretionary accruals*, *audit committee financial experts*, *gender of member audit committee*, dan ukuran perusahaan). Adapun variabel kontrol yang digunakan adalah ukuran komite audit dan rapat komite audit. Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan regresi logistik dengan *software* IBM SPSS 22.

Berdasarkan hasil pengujian dan pembahasan yang penulis sajikan, maka kesimpulan yang diambil dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Hipotesis pertama (H1) yang menyatakan bahwa *discretionary accruals* berpengaruh positif terhadap *internal control material weakness disclosure* adalah diterima. Hasil menunjukkan bahwa *discretionary accruals* berpengaruh positif terhadap *internal control material weakness*.
2. Hipotesis kedua (H2) yang menyatakan bahwa *audit committee financial experts* berpengaruh negatif terhadap *internal control material weakness disclosure* adalah diterima. Hasil menunjukkan bahwa *audit committee financial experts* berpengaruh negatif terhadap *internal control material weakness disclosure*.
3. Hipotesis ketiga (H3) yang menyatakan bahwa *gender of member audit committee* berpengaruh positif terhadap *internal control material weakne*

disclosure adalah ditolak. Hasil menunjukkan bahwa *gender of member audit committee* tidak berpengaruh terhadap *internal control material weakness disclosure*.

4. Hipotesis keempat (H4) yang menyatakan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap *internal control material weakness disclosure* adalah diterima. Hasil menunjukkan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap *internal control material weakness*.

5.2 Saran

Berdasarkan kesimpulan yang telah diuraikan dalam penelitian ini, maka saran yang dapat penulis ajukan adalah sebagai berikut:

1. Bagi Perusahaan
   a. Manajemen diharapkan dapat mematuhi standar akuntansi dan kode etik yang berlaku dalam menyusun laporan keuangan perusahaan. Hal tersebut bertujuan untuk menghindari segala bentuk kecurangan yang dapat merugikan *stakeholders* (pemegang saham, kreditor, konsumen, *supplier*, pemerintah, masyarakat, analis dan pihak lain).
   b. Komite audit diharapkan bisa mempertahankan dan meningkatkan sistem pengendalian internal yang memadai. Hal tersebut bertujuan agar segala bentuk kecurangan tidak mudah dilakukan dalam perusahaan sehingga perusahaan dapat terhindar dari kelemahan pengendalian internal yang material. Adapun langkah-langkah yang dimaksud dapat berupa peningkatan pengimplementasian nilai budaya perusahaan, koordinasi

yang baik dengan jajaran direksi dan komisaris, pelatihan kompetensi anggota komite audit, dan lain sebagainya.

c. Manajemen diharapkan lebih banyak melakukan pengungkapan yang bersifat *voluntary*. Kondisi tersebut bertujuan agar perusahaan memiliki nilai tambah di depan investor.

2. Bagi Investor

a. Investor diharapkan dapat mengambil keputusan investasi yang tepat dengan melihat kondisi perusahaan berdasarkan informasi yang tersaji dalam laporan tahunan dan laporan keuangan. Salah satu yang dapat digunakan untuk menilai kinerja perusahaan adalah dengan melihat nilai *discretionary accruals.* Nilai *discretionary accruals* yang tinggi mengindikasikan bahwa perusahaan tersebut cenderung melakukan manipulasi laporan keuangan.

3. Bagi Penelitian Selanjutnya

a. Data yang digunakan untuk mengukur variabel *legal disputes* dalam penelitian ini masih menggunakan *dummy*. Hal tersebut menjadikan data penelitian kurang merepresentasikan kondisi perusahaan apabila jumlah *legal disputes* tiap perusahaan berbeda. Penelitian selanjutnya diharapkan menggunakan pengukuran selain *dummy* untuk mengukur variabel kelemahan pengendalian internal yang material seperti komposisi komite manajemen risiko atau temuan kasus oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) dan Badan Pengawas Keuangan (BPK), sehingga mampu merepresentasikan kondisi yang sesungguhnya.

b. Penelitian selanjutnya diharapkan menambahkan variabel lain untuk meneliti faktor-faktor yang dapat berpengaruh terhadap kelemahan pengendalian internal yang material seperti restrukturisasi, analisis kebangkrutan, dan kepemilikan modal asing. Hal tersebut dikarenakan variabel konstruk yang dapat dijelaskan dalam penelitian ini hanya sebesar 57,3%, sedangkan sisanya sebesar 42,7% masih dijelaskan oleh konstruk lain di luar penelitian.

DAFTAR PUSTAKA

ACFE. (2018). Global Study on Occupational Fraud and Abuse. *Association of Certified Fraud Examiners*, *10*, 80.

Adams, M. B. (1994). Agency Theory and the Internal Audit. *Managerial Auditing Journal*, *9*(8), 8–12. https://doi.org/10.1108/02686909410071133

Adams, R. B., & Ferreira, D. (2009). Women in the boardroom and their impact on governance and performance. *Journal of Financial Economics*, *94*(2), 291–309. https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2008.10.007

Andari, A. T. (2017). Analisis Perbedaan Kualitas Akrual dan Persistensi Laba Sebelum dan Sesudah Konvergensi IFRS. *Jurnal Kajian Akuntansi*, *1*(2), 133–147. https://doi.org/10.33603/jka.v1i2.825

Bagus, I., Ery, P., Herawati, N. T., & Adiputra, I. M. P. (2014). *ORGANIZATIONAL CITIZENSHIP BEHAVIOUR DAN GOOD GOVERNANCE TERHADAP KINERJA ORGANISASI BERDASARKAN PERSPEKTIF BALANCED SCORECARD (STUDI KASUS PADA DINAS PENDAPATAN KABUPATEN BULELENG)*. *1*(1).

BankruptcyData. (2019). 2019 Review. *Short 2019 Review*.

Bellovry, J. L., Giacomino, D. E., & Akers, M. D. (2005). Earnings Quality: It's Time to Measure and Report. *The CPA Journal*, *75*(11).

Blue Ribbon Committee (BRC) on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. 1999. Stamford, CT.

Chen, C., Li, T., Shao, R., & Zheng, S. X. (2019). Dynamics of deterioration in internal control reported under SOX 404. *International Review of Economics and Finance*, *61*(September 2018), 228–240. https://doi.org/10.1016/j.iref.2019.02.009

Cheng, M., Dhaliwal, D., & Zhang, Y. (2013). Does investment efficiency improve after the disclosure of material weaknesses in internal control over financial reporting? *Journal of Accounting and Economics*, *56*(1), 1–18. https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.03.001

Cheng, S., Felix, R., & Indjejikian, R. (2019). Spillover Effects of Internal Control Weakness Disclosures: The Role of Audit Committees and Board Connections. *Contemporary Accounting Research*, *36*(2), 934–957. https://doi.org/10.1111/1911-3846.12448

COSO. (2013). COSO INTERNAL CONTROL INTEGRATED FRAMEWORK : An Implementation Guide for the Healthcare Industry. *COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, *January*, 5. https://www.coso.org/Documents/COSO-CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf

COSO. (2019). COSO INTERNAL CONTROL INTEGRATED FRAMEWORK : An Implementation Guide for the Healthcare Industry. *COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, *January*, 5. https://www.coso.org/Documents/COSO-CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf

Craig, R. & J. Diga. (1998). Corporate Accounting Disclosure in Indonesia". *Paper*. The Second International Accounting History Conference, Jepang, Agustus 2001.

Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Dechow_et_al_1995.pdf. In *The accounting Review* (Vol. 70, Issue 20, pp. 193–225).

Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *15*(3), 282–311. https://doi.org/10.1108/09513570210435852

Defond, M. L., Hann, R. N., Xuesong, H. U., & Engel, E. (2005). Does the market value financial expertise on audit committees of boards of directors? *Journal of Accounting Research*, *43*(2), 153–193. https://doi.org/10.1111/j.1475-679x.2005.00166.x

Dewi Yuniarti Rozali, R., & Alfian, R. (2014). Pengaruh Efektivitas Fungsi Audit Internal Terhadap Pengungkapan Kelemahan Pengendalian Internal. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, *2*(2), 326. https://doi.org/10.17509/jrak.v2i2.6588

DeZoort, F. T., & Salterio, S. E. (2001). The effects of corporate governance experience and financial-reporting and audit knowledge on audit committee members' judgments. *Auditing*, *20*(2), 31–47. https://doi.org/10.2308/aud.2001.20.2.31

Doyle, J. T., Ge, W., & Mcvay, S. (2007). over Financial Reporting. *The Accounting Review*, *82*(5), 1141–1170.

Eisenhardt, K. M. (1974). Digitalis: Reappraisal of its use after acute myocardial infarction. *Cardiology*, *59*(1), 1–20. https://doi.org/10.1159/000169659

Engel, E., Hayes, R. M., & Wang, X. (2007). The Sarbanes-Oxley Act and firms' going-private decisions. *Journal of Accounting and Economics*, *44*(1–2), 116–145. https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.07.002

Fauza, N. (2004). ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KELEMAHAN PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH DAERAH (Studi Empiris pada Pemerintahan Daerah se Sumatera). *Current Topics in Microbiology and Immunology*, *284*, 99–119. https://lib.unnes.ac.id/17153/1/1201408017.pdf

Febrian, B., Andreas, & Rasuli, M. (2019). PERAN INTERNAL AUDIT DALAM PENGUNGKAPAN KELEMAHAN MATERIAL (STUDI PADA BANK PERKREDITAN RAKYAT SE PROVINSI RIAU). *Journal of Chemical Information and Modeling*, *53*(9), 1689–1699. https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004

Feldman, D. C. (2005). 2004 Annual Report. *Journal of Management*, *31*(1), 5–6. https://doi.org/10.1177/0149206304271380

Femiarti. (2012). *Audit Committee Financial Experts, Internal Audit dan Pengungkapan Kelemahan Pengendalian Internal*. Skripsi: Universitas Diponegoro.

Friedman, A. L., & Miles, S. (2002). Developing stakeholder theory. *Journal of Management Studies*, *39*(1), 1–21. https://doi.org/10.1111/1467-6486.00280

García-Teruel, P. J., Martínez-Solano, P., & Sánchez-Ballesta, J. P. (2009). Accruals quality and corporate cash holdings. *Accounting and Finance*, *49*(1), 95–115. https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2008.00276.x

Ghozali, Imam. (2013). *"Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS"* Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

Ghozali, Imam & Chariri, Anis. (2014). *Teori Akuntansi; International Financial Reporting System (IFRS)*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro ISBN: 979.704.014.3.

Gusnardi. (2010). Pengaruh Sarbanes-Oxley Act dan efektivitas internal audit departemen terhadap pelaksanaan good corporate governance. *Pekbis Jurnal*, *2*(1), 228–234.

Gray, R., Kouhy, R. & Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting: A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 8, No. 2, pp.47-77.

Hardiningsih, P. (2008). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Volutary Disclosure Laporan Tahunan Perusahaan. *Bisnis Dan Ekonomi*, *15*(1), 67–79.

Harrison, J. S., & Freeman, R. E. (1999). Stakeholders, social responsibility, and performance: Empirical evidence and theoretical perspectives. *Academy of Management Journal*, *42*(5), 479–485. https://doi.org/10.2307/256971

Huang, P., Guo, J., Ma, T., & Zhang, Y. (2015). Does the value of cash holdings deteriorate or improve with material weaknesses in internal control over financial reporting? *Journal of Banking and Finance*, *54*, 30–45. https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2015.01.007

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (2018). Value Engineering and the Lean Start-Up. *2016 Value Summit: The Power of VE*.

Ji, X. dong, Lu, W., & Qu, W. (2017). Voluntary Disclosure of Internal Control Weakness and Earnings Quality: Evidence From China. *International Journal*

of Accounting, *52*(1), 27–44. https://doi.org/10.1016/j.intacc.2017.01.007

June, D., Gordon, E. A., Jorgensen, B. N., & Linthicum, C. L. (2011). *Working Paper*.

Keputusan Sek Kemen BUMN No. SK-16/S.MBU/2012. (2012). *Tentang Indikator Penilaian & Evaluasi Atas Penerapan GCG Pada BUMN* (p. 11).

Khafid, Muhammad Mulyaningsih. (2012). Kontribusi Karakteristik Perusahaan dan Corporate Governance terhadap Publikasi Sustainability Reporting. Ekuitas: Jurnal Ekonomi dan Keuangan Akreditasi No.80/DIKTI/Kep/2012.ISSN 1411-0393

Khaiyat, M. D. (2012). Indikasi Manajemen Laba Melalui AKrual Diskresioner pada Perusahaan Telekomunikasi di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Akuntansi (JAK), May 2014*, 32.

Khasanah, N. L., & Rahardjo, S. N. (2014). *Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, Dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. *3*(2), 864–874.

KPMG. (2018). *27. 2018 Internal Controls Survey*. 1–22.

Krishnan, G. V., & Visvanathan, G. (2008). Does the SOX definition of an accounting expert matter? The association between Audit committee directors' accounting expertise and accounting conservatism. *Contemporary Accounting Research*, *25*(3), 827–858. https://doi.org/10.1506/car.25.3.7

Treadway Commission. 1987. Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting.

Kusumawardhani, I. (2012). PENGARUH CORPORATE GOVERNANCE, STRUKTUR KEPEMILIKAN, DAN UKURAN PERUSAHAAN TERHADAP MANAJEMEN LABA. *Jurnal Akuntansi Dan Sistem Teknologi Informasi*, *(5)2*(2), 285–299.

Laoli, Noverious. (2020). Ketua KPK Soroti Lemahnya Pengawasan Internal di BUMN.https://nasional.kontan.co.id/news/ketua-kpk-sorot-lemahnya-pengawasan-di-internal-bumn. Diakses pada 17 Desember 2019.

Lashgari, Z., Gawradar, A., & bakhshayesh, E. (2015). Internal Control Weakness and Accruals Quality in Companies Listed on Tehran Stock Exchange. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, *207*, 454–461. https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.10.115

Latan, H. (2014). *Aplikasi Analisis Data Statistik Untuk Ilmu Sosial Sains dengan STATA*. Bandung: Alfabeta.

Li, Y. (2010). The Case Analysis of the Scandal of Enron. *International Journal of Business and Management*, *5*(10), 37–41. https://doi.org/10.5539/ijbm.v5n10p37

Marzuki, M. (2007). Kajian tentang teori-teori gender. In *Jurnal Civics: Media Kajian Kewarganegaraan* (Vol. 4, Issue 2). https://doi.org/10.21831/civics.v4i2.6032

Negara, M. N. B. U. M. (2011). Peraturan Menteri Negara Badan Usaha Milik Negara (BUMN) No: PER-01/MBU/2011. *(Per—01/Mbu 2011)*, http://jdih.bumn.go.id/baca/PER-01/MBU/2011.pdf.

Parker, R. J., Dao, M., Huang, H. W., & Yan, Y. C. (2017). Disclosing material weakness in internal controls: Does the gender of audit committee members matter?*. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, *24*(3–4), 407–420. https://doi.org/10.1080/16081625.2015.1057190

Prabowo, D. A. (2014). Pengaruh Komisaris Independen, Indeendensi Komite Audit, Ukuran Dan Jumlah Pertemuan Komite Audit Terhadap Manajemen Laba (Studi Kasus Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia 2010 – 2012). *Accounting Analysis Journal*, *3*(1), 90–99. https://doi.org/10.15294/aaj.v3i1.4190

Putri, N. K., & Mahmud, A. (2015). Pengaruh Pertumbuhan Ekonomi, Pad, Ukuran Dan Kompleksitas Terhadap Kelemahan Pengendalian Intern Pemda. *Accounting Analysis Journal*, *4*(2), 1–8. https://doi.org/10.15294/aaj.v4i2.7769

Rahmiyatun, F., Muchtar, E., & Lestari, R. (2018). Jurnal Mitra Manajemen (JMM Online). *Jurnal Mitra Manajemen*, *2*(4), 273–285. http://e-jurnalmitramanajemen.com/index.php/jmm/article/view/125/69

Rakhmayani, A., & Faisal. (2019). Pengaruh Karakteristik Komite Audit terhadap Financial Distress. *International Journal of Social Science and Business*, *3*(3), 237. https://doi.org/10.23887/ijssb.v3i3.21002

Rapina, & Eliezer, H. (2012). Pencegahan Kecurangan dalam Pelaporan Keuangan oleh Eksekutif Perusahaan berdasarkan Sarbanes-Oxley Act Section 302. *Dialogia Iuridica*, *3*(1), 101–129.

Roberts, W. Robin. (1992). Determinants of corporate social responsibility disclosure: An application of stakeholder theory. *Accounting, Organizations and Society* volume 17, Issue 6, August 1992, Pages 595-612.

Robin, P. Stephen & Judge, Timothy. 2015. Perilaku Organisasi. Jakarta Selatan: Salemba Empat. ISBN: 978-979-061-515-1.

Rumiris, F. J., & Siagian, H. L. (2016). Pengaruh Fungsi Audit Internal terhadap Kelemahan Pengendalian Internal (Studi pada Tiga Perusahaan BUMN di Kota Bandung). *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis - EKONOMIS*, *10*(2001), 1–12.

Safitri, S. A., & Kiswanto. (2019). Pertumbuhan Ekonomi Memoderasi Determinan Kelemahan Pengendalian Internal Pemerintah Daerah. *EQUILIBRIA PENDIDIKAN Jurnal Ilmiah Pendidikan Ekonomi*, *4*(1), 1–10.

Sahar Sepasi, & Rezayat, M. (2013). Impact of Presence of Women in the Board on the Weakness of Internal Control. *International Journal of Finance and Managerial Accounting*, Vol. 03, No. 10 (January 2012), 395–399.

SEC. (2007). *Commission Guidance Regarding Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting Under Section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934*. *17 CFR PAR* (Interpretation), 77. http://www.sec.gov/rules/interp/2007/33-8810.pdf

Shapiro, S. P. (2005). Agency theory. *Annual Review of Sociology*, *31*, 263–284. https://doi.org/10.1146/annurev.soc.31.041304.122159

Siallagan, H., & Machfoedz, M. (2006). Mekanisme Corporate Governance, Kualitas Laba dan Nilai Perusahaan. *Simposium Nasional Akuntansi 9 Padang*, *61*, 23–26.

Suprianto, E., & Setiawan, D. (2017). Manajemen Laba Di Indonesia: Studi Sebuah Bibliograpi. *Jurnal Keuangan Dan Perbankan*, *21*(2), 287–301. https://doi.org/10.26905/jkdp.v21i2.1314

Tao, N. B., & Hutchinson, M. (2013). Corporate governance and risk management: The role of risk management and compensation committees. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, *9*(1), 83–99. https://doi.org/10.1016/j.jcae.2013.03.003

Tirtasari & Hartomo. (2019). Pengaruh GCG dan Karakteristik Perusahaan terhadap Kecenderungan Mengungkapkan Kebijakan Anti Korupsi. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, Vol. 17, No. 2. September 2019.

Ullman, A.A. (1985). Data in Search of a Theory: A Critical Examination of the Relationship Among Social Performance Social Disclosure and Economic Performance of US Firms. *Academy of Management Review* volume 10, No. 3, pp. 540-557.

Wijayani, D. I. L., & Hermawan, A. A. (2015). Efektivitas Pengendalian Internal, Kualitas Laba dan Budaya Perusahaan: Sebuah Studi Empiris. *Sna Vxiii*, *2000*.

Wahyudin, Agus. (2015). *Metodologi Penelitian.* Semarang: UNNES Pres.

Yeni, E., Fauziati, P., & N, N. (2019). FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KELEMAHAN PENGENDALIAN INTERNAL PEMERINTAH DAERAH (Studi Empiris Kabupaten dan Kota di Provinsi Sumatera Barat 2010-2012) Efrida. *Psikologi Perkembangan*, *October 2013*, 1–224. https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004

Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy*, *26*(3), 300–327. https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.03.001