

## DEWAN KOMISARIS DAN PENGUNGKAPAN INFORMASI PENGENDALIAN INTERNAL

Fachry Rizqi Amin, Totok Dewayanto<sup>1</sup>

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

### ABSTRACT

*This study aims to examine the effect of boards commissioner size, independent commissioner, presence of women as independent variable and internal control information disclosure as dependent variable.*

*This study uses secondary data obtained from the Indonesia stock exchange (idx). This research using a sample as many as 324 manufacturing companies registered in BEI year 2014 – 2016. The methods used in this research is purposive sampling method. Statistical techniques used in this study is a multiple regression.*

*The results obtained from this research shows the board of commissioner size and independent commissioner, have a significant positive influence on internal control information disclosure. Presence of women have no significant result.*

*Keywords: board size, independent commissioner, gender diversity, firm size, and internal control information disclosure*

### PENDAHULUAN

Praktik tata kelola perusahaan perusahaan di Indonesia akhir-akhir ini menjadi masalah yang hangat dibicarakan. Tata kelola perusahaan yang baik (*good corporate governance*) akan memastikan kalau manajemen resiko yang komprehensif terjadi sebagai kejadian yang normal serta ada pengungkapan yang transparan kepada pemegang saham dan regulator mengenai sifat, luas, dan pengelolaan resiko (Elliott and Elliott 2007). *Good corporate governance* mengacu pada cara bagaimana suatu perusahaan diatur. Hal ini dijelaskan oleh sistem yang dipakai oleh suatu perusahaan untuk mengontrol dan mengarahkan kepentingan pemegang saham dan pemangku kepentingan (Agyei-Mensah 2016). Pengungkapan yang bersifat *mandatory* dapat dikatakan syarat minimum yang harus perusahaan ungkapkan atas ketersediaan informasi. Sementara pada pengungkapan yang bersifat *voluntary* informasi yang diungkapkan bersifat sukarela tanpa ada lembaga yang mewajibkan dalam pengungkapannya (Nuswandari 2009). Masalah utama *good corporate governance* adalah bagaimana untuk mengintegrasikan antara perusahaan dengan peraturan dan *principal*. Untuk itu *corporate governance* perlu mempunyai akses terhadap resiko dan pengendalian internal. Saat *good corporate governance* tidak bisa menghentikan kegagalan perusahaan atau mencegah perusahaan dari kegagalan untuk mencapai tujuan mereka, pengendalian internal ini dapat banyak membantu dalam memecahkan permasalahan kegagalan tersebut. Perusahaan yang berjalan dengan baik juga akan cenderung untuk berusaha mencapai tujuan mereka dengan lebih meminimalkan resiko. Jadi pengendalian internal dapat dikatakan sebagai strategi untuk mengurangi resiko dalam perusahaan. Bahkan saat perusahaan mengalami *collapse*, akan selalu ada kecurigaan pengendalian internal tidak berjalan dengan semestinya (Agyei-Mensah 2016).

Dewan komisaris harus menegakkan manajemen resiko dan pengendalian internal. Dewan komisaris seharusnya memantau manajemen resiko dan sistem pengendalian internal setidaknya setahun sekali melakukan tinjauan ulang pada efektifitas mereka dan melaporkan

---

<sup>1</sup> Corresponding author

tinjauan tersebut pada laporan tahunan. Pengawasan dan tinjauan harus melingkupi semua pengawasan yang bersifat material, termasuk keuangan, operasional dan kontrol kepatuhan (Council 2014).

Pengungkapan informasi pengendalian internal dapat mewujudkan transparansi yang berperan penting dalam mengurangi dampak biaya keagenan dan masalah asimetri informasi di pasar, serta mampu menarik investasi langsung asing (Agyei-Mensah 2016). Hal ini penting karena calon investor dapat mengetahui efektivitas pengendalian internal perusahaan melalui pengungkapan informasinya dalam laporan tahunan (Nuswandari 2009).

Penelitian mengenai pengaruh ukuran dewan komisaris terhadap pengungkapan informasi pengendalian telah banyak dilakukan. Agyei-Mensah (2016) menemukan adanya hubungan negatif antara ukuran dewan komisaris dengan pengungkapan informasi pengendalian internal. Berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Leng dan Ding (2011), mereka menemukan adanya hubungan positif antara ukuran dewan dengan pengungkapan pengendalian internal meskipun tidak signifikan. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Zhou dan Chen (2010 dalam Leng dan Ding, 2011) bahwa ada hubungan positif antara jumlah anggota dewan komisaris dengan pengungkapan pengendalian internal.

Penelitian mengenai pengaruh independensi dewan komisaris terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal juga menunjukkan hasil yang berbeda. Agyei-Mensah (2016) menemukan hubungan positif antara proporsi direksi yang tidak termasuk dalam jajaran eksekutif (*proportion non-executive directors*) terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal. Hasil yang sama juga ditunjukkan oleh Ahmad *et al.* (2015) menemukan adanya hubungan positif antara proporsi komisaris independen terhadap pengungkapan manajemen resiko. Berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan Leng dan Ding (2011), tidak menemukan hubungan yang signifikan antara proporsi dewan komisaris independen pada pengungkapan pengendalian internal. Barako (2007) menemukan adanya hubungan negatif antara independensi dewan komisaris dengan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*).

Hasil penelitian mengenai pengaruh perbedaan *gender* juga menemukan hasil yang beragam. Ahmad *et al.* (2015) menemukan tidak adanya hubungan yang signifikan antara pengaruh gender terhadap pengungkapan manajemen resiko. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Julizaerma dan Sori (2012), menemukan adanya hubungan positif antara pengaruh perbedaan gender terhadap kinerja perusahaan. Hal serupa juga ditunjukkan oleh penelitian Carter, Simskin dan Simpson (2007) menemukan perbedaan gender memiliki hubungan positif terhadap fungsi audit dan kinerja keuangan perusahaan.

## **KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS**

### **Teori Agensi**

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

### **Pengaruh Ukuran Dewan Komisaris terhadap Pengungkapan Informasi Pengendalian Internal**

Menurut teori keagenan, manajemen selaku agen cenderung akan mengutamakan kepentingan pribadi perusahaan dibandingkan mengutamakan kepentingan pemegang saham sehingga menimbulkan biaya keagenan. Untuk mengurangi biaya keagenan tersebut ukuran dewan komisaris dipercaya dapat menjadi solusi. Dewan komisaris memastikan kejujuran dan keandalan dari pengungkapan informasi (Leng dan Ding 2011). Ukuran dewan komisaris merupakan elemen yang digunakan untuk mengontrol kemampuan direksi dalam hal pengambilan keputusan perusahaan, karena itu semakin banyak jumlah anggota dewan komisaris dapat meningkatkan kualitas pengungkapan pengendalian internal. Ukuran dewan komisaris dapat

meningkatkan kualitas dari pengungkapan (Agyei-Mensah 2016). Semakin banyak ukuran dewan komisaris berpotensi adanya sumber daya manusia yang memiliki kualitas unggul sehingga dapat meningkatkan kinerja dari dewan komisaris.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Agyei-Mensah (2016) menunjukkan adanya pengaruh negatif antara ukuran dewan komisaris dan tingkat pengungkapan pengendalian internal. Sementara hasil penelitian yang dilakukan oleh Abeysekera (2010) ; Zhou dan Chen (2010 dalam Leng dan Ding, 2011)) menunjukkan hasil yang berbeda. Mereka menemukan adanya pengaruh positif antara ukuran dewan dan pengungkapan informasi pengendalian internal. Berdasarkan penjelasan dan penelitian terdahulu maka hipotesis yang dirumuskan adalah :

**H1: Ukuran dewan komisaris memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal.**

### **Pengaruh Independensi Dewan Komisaris terhadap Pengungkapan Informasi Pengendalian Internal**

Dewan komisaris independen adalah anggota dewan komisaris yang tidak berafiliasi dengan perusahaan (Agyei-Mensah 2016). Mereka bekerja secara independen hanya untuk kepentingan perusahaan dan menjalankan fungsi pengawasan independen. Keberadaan komisaris independen sangatlah penting, karena didalam praktek pengawasan oleh dewan komisaris sering terjadi perbedaan kepentingan antara pemegang saham dan pemangku kepentingan lainnya. Sebab itu dengan adanya unsur komisaris independen diharapkan mampu untuk meningkatkan kinerja dewan komisaris dalam menjalankan fungsi pengawasan di suatu perusahaan.

Teori keagenan menyatakan bahwa perbedaan kepentingan antara agen dan *principal* dapat menimbulkan asimetri informasi berkaitan dengan keadaan internal perusahaan. Untuk meningkatkan kualitas pengawasan yang dilakukan oleh komisaris, maka dengan hadirnya komisaris independen diharapkan mampu menambah kualitas dan kinerja dari dewan komisaris. Agyei-Mensah (2016) dan Ahmad *et al.* (2015) menemukan adanya pengaruh positif antara proporsi direktur non-eksekutif dengan pengungkapan informasi pengendalian internal dan pengungkapan manajemen risiko. Leng dan Ding (2011) menemukan adanya pengaruh positif namun tidak signifikan antara proporsi dewan independen terhadap pengungkapan pengendalian internal. Sementara Akhtarudin dan Haron (2010) menemukan adanya hubungan negatif antara direktur non-eksekutif independen dengan *voluntary disclosure*. Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis yang dirumuskan adalah :

**H2: Dewan komisaris independen memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal.**

### **Pengaruh Keberadaan Wanita terhadap Pengungkapan Informasi Pengendalian Internal**

Penelitian yang dilakukan oleh Soares *et al.* (2010 dalam Julizaerma dan Sori, 2012) menunjukan Malaysia menduduki peringkat sembilan adanya kehadiran wanita didalam dewan se-Asia Pasifik. Namun, peringkat sembilan menunjukan masih rendahnya kontribusi wanita didalam dewan. Penelitian yang dilakukan oleh Julizaerma dan Sori (2012), juga mengungkapkan adanya penurunan prosentase wanita yang menjadi anggota dewan dari 10,2% pada tahun 2005, 7,6% pada tahun 2006, dan 5,2% pada tahun 2007. Penurunan ini terjadi karena isu yang berkembang mengatakan bahwa kemampuan wanita untuk memegang posisi penting didalam perusahaan tidak sebaik pria. Padahal isu seperti ini tidak sepenuhnya benar.

Perbedaan gender dapat dikatakan sebagai sebuah proses untuk memanfaatkan karakteristik dan kemampuan dari pria dan wanita sehingga dapat bermanfaat bagi perusahaan. Semakin banyak perbedaan gender dapat meningkatkan independensi dewan komisaris karena kecenderungan wanita lebih banyak bertanya yang mungkin tidak pria tanyakan (Carter *et al.* 2003). Hal yang sama juga diungkapkan oleh Ahmad *et al.* (2015), perbedaan gender dapat meningkatkan fungsi pengawasan yang dilakukan oleh dewan komisaris sehingga akan mempengaruhi kinerja dari perusahaan.

Penelitian yang dilakukan oleh Ahmad *et al.*, (2015) menemukan bahwa perbedaan gender memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan risiko dan pengendalian. Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Adam dan Ferreira (2009) yang menemukan adanya

pengaruh positif antara kehadiran wanita di dalam dewan komisaris terhadap kinerja perusahaan. Sementara penelitian yang dilakukan oleh Shradder *et al.*, (1997) menemukan adanya pengaruh negatif antara prosentase wanita di dalam dewan terhadap kinerja perusahaan. Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

**H3: Keberadaan wanita memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal.**

## METODE PENELITIAN

### Variabel Dependen

#### Pengungkapan Informasi Pengendalian Internal

Pengungkapan informasi pengendalian internal adalah variabel dependen dalam penelitian ini. Untuk mengukur tingkat dari pengungkapan informasi pengendalian internal ini dengan mencari secara manual dari laporan tahunan, yaitu menggunakan indeks pengungkapan informasi pengendalian yang dicetuskan oleh Leng dan Ding (2011).

$$\text{Indeks Pengungkapan} = \frac{\text{Total yang diungkapkan}}{\text{Total Pengungkapan}}$$

Penilaian pada laporan tahunan menggunakan variabel *dummy*, yaitu pemberian skor 1 apabila diungkapkan, 0 apabila tidak diungkapkan. Adapun atribut yang digunakan dalam penilaian adalah sebagai berikut :

Item	Isi
Lingkungan Internal	Struktur <i>corporate governance</i> , kebijakan sumber daya manusia, budaya perusahaan
Evaluasi risiko	Identifikasi risiko internal dan eksternal, analisis risiko, tanggapan risiko
Aktivitas pengendalian	Aktivitas pengendalian internal berdasarkan evaluasi risiko
Informasi dan komunikasi	Pendirian sistem informasi dan komunikasi
Supervisi internal	Supervisi internal dari departemen audit internal
Kelemahan pengendalian	Kelemahan atau item yang tidak wajar pada pengendalian internal dan metode pengembangannya
Penilaian internal	Penilaian dari <i>dewan komisaris</i> atau <i>boards of directors</i>
Penilaian eksternal	Penilaian auditor eksternal

Sumber : Leng dan Ding (2011)

### Variabel Independen

#### Ukuran Dewan Komisaris

Dewan komisaris bertanggung jawab atas pembentukan dan penerapan sistem pengendalian internal, memastikan kebenaran dan keandalan pengungkapan informasi (Leng dan Ding 2011). Selain itu dewan komisaris bertugas untuk mengawasi kinerja dari perusahaan dan memberikan saran kepada direksi. Untuk mengukur ukuran dewan komisaris dapat digunakan cara sebagai berikut :

UDK = Ukuran Dewan Komisaris

### Independensi Dewan Komisaris

Menurut Agyei-Mensah (2016), dewan komisaris independen adalah anggota dewan komisaris yang tidak berafiliasi dengan perusahaan. Mereka bekerja secara independen hanya untuk kepentingan perusahaan dan menjalankan fungsi pengawasan secara independen. Untuk mengukur proporsi dewan komisaris dapat menggunakan cara berikut :

$$IDK = \frac{\text{Jumlah Komisaris Independen}}{\text{Jumlah Anggota Dewan Komisaris}}$$

### Keberadaan Wanita

Kehadiran wanita didalam perusahaan mampu memberikan dampak positif dan signifikan bagi kinerja perusahaan (Julizaerma dan Sori 2012). Perbedaan karakteristik antara pria dan wanita menjadi landasan kuat mengapa wanita mampu memberikan kontribusi yang lebih baik untuk perusahaan. Penelitian mengenai perbedaan gender ini secara spesifik membahas kinerja wanita didalam dewan komisaris. Untuk mengukur keberadaan wanita dapat menggunakan rumus sebagai berikut :

$$PG = \frac{\text{Jumlah Komisaris Wanita}}{\text{Jumlah Anggota Dewan Komisaris}}$$

### Variabel Kontrol

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

$$UP = \text{Ln Total Asset}$$

### Populasi dan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dalam kurun waktu 2014-2016. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling* yaitu berdasarkan kriteria-kriteria tertentu. Kriteria penentuan sampel penelitian ini yaitu:

1. Perusahaan yang terdaftar berturut-turut di Main Board Bursa Efek Indonesia pada tahun 2014, 2015, dan 2016 serta bisa diakses saat pengumpulan data dilaksanakan.
2. Perusahaan tersebut telah mempublikasikan laporan keuangan dan laporan tahunan pada tahun 2014, 2015, dan 2016 yang bisa diakses lewat situs Bursa Efek Indonesia.
3. Laporan keuangan dan laporan tahunan menyediakan data yang lengkap.

### Metode Analisis

Metode analisis penelitian ini adalah analisis regresi berganda. Analisis regresi berganda dilakukan untuk menguji pengaruh hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen. Model analisis regresi berganda dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

$$DICI = \beta_0 + \beta_1UDK + \beta_2IDK + \beta_3PG + \beta_4UP + \varepsilon$$

Dimana:

DICI	= Pengungkapan Informasi Pengendalian Internal
UDK	= Ukuran Dewan Komisaris
IDK	= Independensi Dewan Komisaris
PG	= Keberadaan Wanita
UP	= Ukuran Perusahaan
$\beta$	= Koefisien regresi
$\varepsilon_i$	= Error

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Objek Penelitian

Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sampel perusahaan yang terdaftar di BEI pada kurun waktu 2014-2016. Kurun waktu ini dipilih karena kurun waktu yang baru dari perusahaan. Data sampel penelitian diperoleh dari laporan tahunan yang diakses dan diunduh melalui situs Bursa Efek Indonesia yaitu ([www.idx.co.id](http://www.idx.co.id)). Kriteria tertentu sampel yang telah dipilih telah ditetapkan pada bab III. Berikut tabel 1 yang menjelaskan penentuan sampel penelitian ini.

**Tabel 1**  
**Tabel Penentuan Sampel**

NO.	Kriteria	Jumlah
1.	Perusahaan Jasa yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) kurun waktu 2014-2016	143
2.	Perusahaan yang tidak terdapat secara berturut-turut dalam jangka waktu 3 tahun (2014, 2015, dan 2016)	(3)
3.	Perusahaan yang tidak menyediakan data secara lengkap	(26)
4.	Data Outlier	(6)
5.	Jumlah Sampel	108

### Statistik Deskriptif

**Tabel 2**  
**Statistik Deskriptif**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviasi
DICI	324	0,375	0,875	0,751	0,096
UDK	324	2	10	4,76	1,769
IDK	324	0,100	0,800	0,395	0,131
PG	324	0,000	0,666	0,117	0,160
UP	324	16,002	33,724	28,204	3,079

Sumber: data sekunder 2018, diolah.

Tabel 2 statistik deskriptif menunjukkan bahwa jumlah sampel penelitian ada 324 objek penelitian. DICI merupakan variabel dependen yaitu indeks pengungkapan informasi

pengendalian internal (*disclosure internal control information*). Dari tabel dapat diperoleh bahwa rata-rata pengungkapan informasi pengendalian internal sebanyak 75,16% dengan deviasi standar sebesar 0,0968. Hal ini mengindikasikan bahwa dari total sampel sebanyak 324, rata-rata pengungkapan informasi pengendalian internal sebesar 75,16%. Jumlah paling sedikit pengungkapan sebesar 37,5% dari kriteria yang sudah ditentukan dan jumlah pengungkapan terbesar adalah 87,5% dari kriteria yang sudah ditentukan.

Nilai rata rata dari variabel UDK (ukuran dewan komisaris) adalah sebesar 4,76 dengan deviasi standar sebesar 1,769 hal ini mengindikasikan bahwa rata-rata perusahaan yang di observasi memiliki kurang lebih 4 anggota dewan komsaris. Jumlah paling kecil pada ukuran dewan komisaris sebanyak 2 orang sementara ukuran paling besar pada dewan komisaris sebanyak 10 orang.

Variabel IDK (independensi dewan komisaris) menunjukkan nilai rata-rata 39,56% dengan nilai deviasi standar sebesar 0,1318. Hal ini mengindikasikan bahwa dari 324 perusahaan memiliki rata-rata 39,56% jumlah dewan komisaris independen di dalam susunan anggota dewan komisaris. Prosentase terkecil dari dewan komisaris independen di dalam susunan dewan komisaris sebesar 10% dan prosentase terbesar dari dewan komisaris independen di dalam susunan anggota dewan komisaris sebesar 80%.

Variabel PG (keberadaan wanita) menunjukkan nilai rata-rata adanya kehadiran wanita di dalam susunan anggota dewan komisaris sebesar 11,7% dengan deviasi standar 0,1600. Nilai minimum 0 yang mengindikasikan sebesar 0% adanya kehadiran wanita di dalam susunan anggota dewan komisaris. Nilai maksimum yaitu 0,6667 yang mengindikasikan bahwa kehadiran wanita di dalam susunan anggota dewan komisaris ada 66,7%.

Variabel UP (ukuran perusahaan) menunjukkan nilai rata-rata 28.4541 dengan deviasi standar sebesar 1.63708 yang mengindikasikan bahwa rata rata asset perusahaan sebesar Rp 2,8 triliun. Nilai minimum sebesar 16,00 menunjukkan jumlah asset terendah dalam sampel sebesar Rp 40 miliar. Sementara nilai maksimum 33.20 menunjukkan asset tertinggi perusahaan di dalam sampel sebesar Rp 261 triliun.

## Pembahasan Hasil Penelitian

**Tabel 4**  
**Ringkasan Hasil Uji Hipotesis**

Hipotesis	B	Sig.	Kesimpulan
Ukuran dewan komisaris berpengaruh positif terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal	0,005	0,041	Diterima
Independensi dewan komisaris berpengaruh positif terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal	0,140	0,000	Diterima
Keberadaan wanita berpengaruh positif terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal	0,020	0,248	Ditolak

Menurut teori keagenan, manajemen selaku agen cenderung akan mengutamakan kepentingan pribadi perusahaan dibandingkan mengutamakan kepentingan pemegang saham sehingga menimbulkan biaya keagenan. Dewan komisaris memastikan kejujuran dan keandalan dari pengungkapan informasi (Leng dan Ding 2011). Ukuran dewan komisaris merupakan elemen yang digunakan untuk mengontrol kemampuan direksi dalam hal pengambilan keputusan perusahaan, karena itu semakin banyak jumlah anggota dewan komisaris dapat meningkatkan kualitas pengungkapan pengendalian internal. Ukuran dewan komisaris dapat meningkatkan kualitas dari pengungkapan (Agyei-Mensah 2016). Semakin banyak ukuran dewan komisaris berpotensi adanya sumber daya manusia yang memiliki kualitas unggul sehingga dapat meningkatkan kinerja dari dewan komisaris untuk mengungkapkan lebih banyak informasi pengendalian internal. Jika di kaitkan dengan teori keagenan, dapat di katakan semakin banyak

ukuran dewan komisaris maka pengawasan yang dilakukan oleh dewan komisaris semakin luas sehingga dapat mengurangi biaya keagenan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang sudah dilakukan oleh Zhou dan Chen (2010 dalam Leng dan Ding, 2011) serta Abeysekera (2010). Mereka menemukan jumlah anggota dewan komisaris berpengaruh positif terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal (*internal control information disclosure*).

Dewan komisaris independen adalah anggota dewan komisaris yang tidak berafiliasi dengan perusahaan (Agyei-Mensah 2016). Keberadaan komisaris independen sangatlah penting, karena didalam praktek pengawasan oleh dewan komisaris sering terjadi perbedaan kepentingan antara pemegang saham dan pemangku kepentingan lainnya. Sebab itu dengan adanya unsur komisaris independen dapat meningkatkan kinerja dewan komisaris dalam menjalankan fungsi pengawasan di suatu perusahaan. Teori keagenan menyatakan bahwa perbedaan kepentingan antara agen dan *principal* dapat menimbulkan asimetri informasi berkaitan dengan keadaan internal perusahaan. Untuk meningkatkan kualitas pengawasan yang dilakukan oleh komisaris, maka dengan hadirnya komisaris independen mampu menambah kualitas dan kinerja dari dewan komisaris dalam mengungkapkan informasi pengendalian internal. Jika dikaitkan dengan teori keagenan, independensi dewan komisaris dapat mengurangi adanya asimetri informasi antara agen dan *principal*. Menurut Ahmad *et al.*, (2015) dewan komisaris independen bukan merupakan pekerja dan tidak ikut berpartisipasi dalam kegiatan manajemen dalam kesehariannya. Mereka bekerja secara profesional sehingga dipercaya tidak bekerja didalam tekanan dari pihak internal perusahaan, oleh karena itu mereka dianggap membantu mengungkap lebih banyak manajemen risiko dan pengendalian internal. Karena hal ini lah, dewan komisaris independen dapat meningkatkan kinerja perusahaan melalui pengungkapan informasi pengendalian internal serta mengurangi asimetri informasi di dalam internal perusahaan. Hasil dari penelitian ini menemukan adanya pengaruh positif dan signifikan antara independensi dewan komisaris terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal. Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Agyei-Mensah (2016) dan Ahmad *et al.* (2015) menemukan adanya pengaruh positif antara proporsi direktur non-eksekutif dengan pengungkapan informasi pengendalian internal dan pengungkapan manajemen risiko.

Perbedaan gender dapat dikatakan sebagai sebuah proses untuk memanfaatkan karakteristik dan kemampuan dari pria dan wanita sehingga dapat bermanfaat bagi perusahaan. Semakin banyak keberadaan wanita dapat meningkatkan independensi dewan komisaris karena kecenderungan wanita lebih banyak bertanya yang mungkin tidak pria tanyakan (Carter *et al.* 2003). Hal yang sama juga diungkapkan oleh Ahmad *et al.* (2015), keberadaan wanita dapat meningkatkan fungsi pengawasan yang dilakukan oleh dewan komisaris sehingga akan mempengaruhi kinerja dari perusahaan. Meskipun hasil yang didapatkan dari penelitian ini mengungkap bahwa keberadaan wanita berpengaruh positif, akan tetapi hasil positif tersebut tidak signifikan. Dengan kata lain, keberadaan wanita tidak terlalu berpengaruh terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal. Hasil ini mengindikasikan bahwa tidak selalu adanya kehadiran komisaris wanita dapat meningkatkan pengungkapan informasi pengendalian internal. Bisa jadi karena faktor adanya kompetisi untuk memberikan hasil kinerja yang terbaik, sehingga antara pria dan wanita di dalam dewan komisaris bekerja semaksimal mungkin untuk menghasilkan kinerja pengungkapan informasi pengendalian internal perusahaan. Data penelitian juga mendukung, proporsi wanita di dalam dewan komisaris masih sangat rendah. Berdasarkan 324 sampel yang diambil, sebesar 212 (65,4%) sampel masih menunjukkan tidak adanya anggota dewan komisaris wanita. Sementara nilai rata – rata kehadiran wanita didalam anggota dewan komisaris hanya sebanyak 11,7%. Faktor rendahnya kehadiran komisaris wanita di dalam dewan komisaris juga dapat menjadi penyebab pengaruh menjadi tidak signifikan. Wang dan Clift (2009 dalam Julizaerma dan Sori 2012) mengemukakan ketika tidak ada pengaruh yang kuat antara perbedaan gender di dalam dewan dan performa keuangan maka hal ini dapat dikarenakan oleh sedikitnya wanita di dalam dewan. Menurut Ahmad *et al.*, (2015) apabila hanya terdapat satu wanita di dalam dewan, maka perbedaan gender tidak dapat sepenuhnya di manfaatkan dan hasilnya tidak bisa di generalisasikan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian dilakukan oleh Julizaerma dan Sori (2012) yang menemukan tidak ada pengaruh perbedaan gender terhadap kinerja keuangan. Serta penelitian yang dilakukan oleh Ahmad *et al.*, (2015) yang menemukan

tidak terdapat pengaruh yang signifikan antara perbedaan gender dengan pengungkapan pengendalian dan manajemen risiko.

## KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

### Kesimpulan

Ukuran dewan komisaris memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal. Semakin banyak ukuran dewan komisaris mampu mengungkap lebih banyak informasi pengendalian karena fungsi pengendalian yang dilakukan oleh dewan komisaris semakin luas.

Independensi dewan komisaris memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal. Semakin banyak dewan komisaris independen mampu memberikan transparansi dan pengungkapan yang lebih banyak atas informasi pengendalian internal.

Keberadaan wanita tidak berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal. Berdasarkan sampel penelitian juga mendukung bahwa terbatasnya wanita menyebabkan kurangnya pengaruh wanita didalam dewan terhadap pengungkapan informasi pengendalian internal.

### Keterbatasan

Masih terdapat data penelitian yang tidak lengkap, dikarenakan saat pengambilan data dilakukan perusahaan tidak atau belum mengunggah laporan tahunan dan laporan keuangan. Penelitian ini masih menggunakan tiga atribut yaitu ukuran dewan komisaris, independensi dewan komisaris, dan perbedaan gender. Masih terdapat pengukuran tentang pengungkapan informasi pengendalian yang lain, seperti indeks pengungkapan yang digunakan oleh Ahmad *et al.* (2015).

Proses pengumpulan data tidak menggunakan *hard copy* untuk ditandai secara fisik dan tidak melakukan cek ulang sehingga masih ada kemungkinan kesalahan dalam proses pengumpulan data.

### Saran

Peneliti menyarankan untuk menambahkan perusahaan di luar perusahaan manufaktur serta menambah periode penelitian menjadi beberapa tahun, agar mendapatkan hasil yang mampu mencerminkan keadaan sebenarnya praktik pengungkapan informasi pengendalian internal di Indonesia.

Penelitian selanjutnya disarankan untuk menggunakan atau menambahkan variabel independen lain yang dapat memengaruhi pengungkapan informasi pengendalian internal seperti variabel keahlian dewan komisaris, dewan komisaris yang berkebangsaan luar negeri, dan kehadiran rapat anggota dewan komisaris.

## REFERENSI

- Abeysekera, I. 2010. *The influence of board size on intellectual capital disclosure by Kenyan listed firms*. *Journal of Intellectual Capital* 11 (4):504-518.
- Afnan, A. 2014. Pengaruh Ukuran Dewan Komisaris, dan Proporsi Komisaris Independen Terhadap Kinerja Keuangan dengan Manajemen Laba Sebagai Variabel Intervening, Fakultas Ekonomika dan Bisnis.
- Agyei-Mensah, B. K. 2016. *Internal control information disclosure and corporate governance: evidence from an emerging market*. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society* 16 (1):79-95.
- Agyemang, O. S., E. Aboagye, dan A. Y. O. Ahali. 2013. *Prospects and challenges of corporate governance in Ghana*.
- Ahmad, R. A. R., N. Abdullah, N. E. S. M. Jamel, dan N. Omar. 2015. *Board characteristics and risk management and internal control disclosure level: Evidence from malaysia*. *Procedia Economics and Finance* 31:601-610.

- Akhtaruddin, M., dan H. Haron. 2010. *Board ownership, audit committees' effectiveness and corporate voluntary disclosures*. *Asian Review of Accounting* 18 (1):68-82.
- Barako, D. G. 2007. *Determinants of voluntary disclosures in Kenyan companies annual reports*. *African Journal of Business Management* 1 (5).
- Boedijoewono, N. 2016. *Pengantar Statistika Ekonomi dan Bisnis* Yogyakarta: Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen.
- BUMN, K. M. 2002. PENERAPAN PRAKTEK GOOD CORPORATE GOVERNANCE
- Campbell, K., dan A. Mínguez-Vera. 2008. *Gender diversity in the boardroom and firm financial performance*. *Journal of business ethics* 83 (3):435-451.
- Carter, D., F. P. D'Souza, B. J. Simkins, dan W. G. Simpson. 2007. *The diversity of corporate board committees and firm financial performance*.
- Carter, D. A., B. J. Simkins, dan W. G. Simpson. 2003. *Corporate governance, board diversity, and firm value*. *Financial review* 38 (1):33-53.
- Cheng, E. C., dan S. M. Courtenay. 2006. *Board composition, regulatory regime and voluntary disclosure*. *The international journal of accounting* 41 (3):262-289.
- Chow, C. W., dan A. Wong-Boren. 1987. *Voluntary financial disclosure by Mexican corporations*. *Accounting review*:533-541.
- Committee of Sponsoring Organization. 2013. *Internal Control - Integrated Framework Executive Summary*.
- Council, F. R. 2014. *The UK corporate governance code*.
- Craighead, J. A., M. L. Magnan, dan L. Thorne. 2004. *The Impact of Mandated Disclosure on Performance-Based CEO Compensation*. *Contemporary Accounting Research* 21 (2):369-398.
- Dewayanto, T., H. Kurniawanto, D. Suhardjanto, dan S. Honggowati. 2017a. *Audit Committee Toward Internal Control Disclosure with the Existence of Foreign Directors as Moderation Variable*.
- Dewayanto, T., D. Suhardjanto, Bandi, dan I. Setiadi. 2017b. *Ownership Structure, Audit Committee, and Internal Control Disclosure: Indonesia and Philippines*.
- Donnelly, R., dan M. Mulcahy. 2008. *Board structure, ownership, and voluntary disclosure in Ireland*. *Corporate Governance: An International Review* 16 (5):416-429.
- Elliott, B., dan J. Elliott. 2007. *Financial accounting and reporting*: Pearson Education.
- Elshandidy, T., I. Fraser, dan K. Hussainey. 2013. *Aggregated, voluntary, and mandatory risk disclosure incentives: Evidence from UK FTSE all-share companies*. *International Review of Financial Analysis* 30:320-333.
- Fama, E. F., dan M. C. Jensen. 1983. *Separation of ownership and control*. *The journal of law and Economics* 26 (2):301-325.
- Ghozali, I. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21*. Vol. 7. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hossain, M., M. H. B. Perera, dan A. R. Rahman. 1995. *Voluntary disclosure in the annual reports of New Zealand companies*. *Journal of International Financial Management & Accounting* 6 (1):69-87.
- Inchausti, B. G. 1997. *The influence of company characteristics and accounting regulation on information disclosed by Spanish firms*. *European accounting review* 6 (1):45-68.
- INDONESIA, D. P. R. R. 2007. UNDANG-UNDANG REPUBLIK INDONESIA NOMOR 40 TAHUN 2007 TENTANG PERSEROAN TERBATAS.
- Ismail, M. D. 2017. PENGARUH MEKANISME CORPORATE GOVERNANCE TERHADAP PENGUNGKAPAN INFORMASI PENGENDALIAN INTERNAL, Fakultas Ekonomika dan Bisnis.
- Jensen, M. C., dan W. H. Meckling. 1976. *Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure*. *Journal of financial economics* 3 (4):305-360.
- Julizaerma, M., dan Z. M. Sori. 2012. *Gender diversity in the boardroom and firm performance of Malaysian public listed companies*. *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 65:1077-1085.

- Kebijakan, K. N. Governance (KNKG). 2011. Pedoman Umum Good Corporate Governance Indonesia. Jakarta.
- Leng, J., dan Y. Ding. 2011. *Internal control disclosure and corporate governance: empirical research from Chinese listed companies. Technology and Investment* 2 (04):286.
- Marimuthu, M., dan I. Kolandaisamy. 2009. *Ethnic and Gender Diversity in Boards of Directors and Their Relevance to Financial Performance of Malaysian Companies*.
- Marrakchi Chtourou, S., J. Bedard, dan L. Courteau. 2001. *Corporate governance and earnings management*.
- Mayangsari, S., dan P. Wandanarum. 2013. Auditing Pendekatan Sektor Publik dan Privat.
- Mitton, T. 2002. *A cross-firm analysis of the impact of corporate governance on the East Asian financial crisis. Journal of financial economics* 64 (2):215-241.
- Moenir. Definisi Menurut Para Ahli 2001 [cited 1 April 2018].
- Muntoro, R. K. 2006. Membangun Dewan Komisaris yang Efektif. Artikel Lembaga Management Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Noor, J. 2015. Analisis Data Penelitian Ekonomi dan Manajemen. Jakarta: Grasindo.
- Nuswandari, C. 2009. Pengungkapan pelaporan keuangan dalam perspektif signalling theory.
- Patelli, L., dan A. Prencipe. 2007. *The relationship between voluntary disclosure and independent directors in the presence of a dominant shareholder. European Accounting Review* 16 (1):5-33.
- Shrader, C. B., V. B. Blackburn, dan P. Iles. 1997. *Women in management and firm financial performance: An exploratory study. Journal of managerial issues*:355-372.
- Sukandar, P. P. 2014. Pengaruh Ukuran Dewan Direksi Dan Dewan Komisaris Serta Ukuran Perusahaan Terhadap Kinerja Keuangan Perusahaan (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Sektor *Consumer Good* yang Terdaftar di BEI Tahun 2010–2012), Fakultas Ekonomika dan Bisnis.
- Suprpto, H. 2017. Metodologi Penelitian Untuk Karya Ilmiah. Yogyakarta: Gosyen Publishing.
- Wardhani, R. 2007. Mekanisme *Corporate Governance* dalam perusahaan yang mengalami permasalahan keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia* 4 (1):95-114.
- Watts, R. L., dan J. L. Zimmerman. 1983. *Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence. The Journal of Law and Economics* 26 (3):613-633.
- Westphal, J. D., dan L. P. Milton. 2000. *How experience and network ties affect the influence of demographic minorities on corporate boards. Administrative Science Quarterly* 45 (2):366-398.
- Wijaya, M. 2012. Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pengungkapan Tanggung Jawab Sosial Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi* 1 (1):26-30.
- Williamson, O. E. 1991. *Strategizing, economizing, and economic organization. Strategic management journal* 12 (S2):75-94.
- Zhou, S., dan L. Chen. 2010. *Research on the Quality and Affecting Factors of Internal Control Disclosure of Listed Companies: Based on Empirical Evidence from the Perspective of Corporate Governance. Paper read at Annual Conference Proceedings of Engineering Colleges Branch of China Accounting Association*.