

PERAN AUDIT INTERNAL DALAM PENGUNGKAPAN KELEMAHAN MATERIAL SEBAGAI PENUNJANG TATA KELOLA PERUSAHAAN YANG BAIK

Samatha Adisty Ekasiwi, Endang Kiswara¹

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

ABSTRACT

This study aims to analyze the factors and the role of internal audit that affect the likelihood of disclosure of material weaknesses in the company in Indonesia. This research study is a replica of Lin et al. where the difference with previous studies is the study conducted in Indonesia and had conducted a survey using a questionnaire first. There are six variables that might impact on the disclosure of material weaknesses in the company. The three variables are indicators of the Attributes of Internal Audit Function (IAF), namely competence, objectivity, and investment. Three other variables are indicators of the Internal Audit Activity Function (IAF) is the grade of internal audits, follow-up and coordination.

The results show the competence of internal auditors has no effect on the disclosure of material weaknesses, internal auditor objectivity positive influence on disclosure of material weaknesses, investments in internal auditor has no effect on the disclosure of material weaknesses, internal audit grade does not affect the disclosure of material weaknesses, follow-up on audit findings are not affect the disclosure of material weakness, and coordination between the internal auditor with the external auditor has no effect on the disclosure of material weaknesses.

Implications of the results of research on good corporate governance, internal auditor competence is not in line with the principles of accountability, objectivity of internal auditors in line with the principles of transparency and independence, investment in internal auditors do not fit the principles of fairness and equity, internal audit grade do not meet the principles of accountability, follow-up audit findings has not been effective in accordance basic guidelines for transparency, coordination with external auditors can not satisfy the principle of independence.

Keywords: internal audit function, material weaknesses, good corporate governance

PENDAHULUAN

Audit internal merupakan suatu kegiatan pemberian keyakinan (*assurance*) dan konsultasi yang bersifat independen dan obyektif guna meningkatkan efektifitas perusahaan untuk mencapai tujuan yang ingin dicapai. Bagian audit internal memiliki fungsi untuk memonitor sistem pengendalian yang ada. Pada transaksi yang terjadi di dalam sebuah perusahaan dimana dapat menimbulkan kelemahan material yang merupakan ketidakefisien dan membuat kontrol di sebuah perusahaan gagal, maka audit internal perlu melakukan pengungkapan.

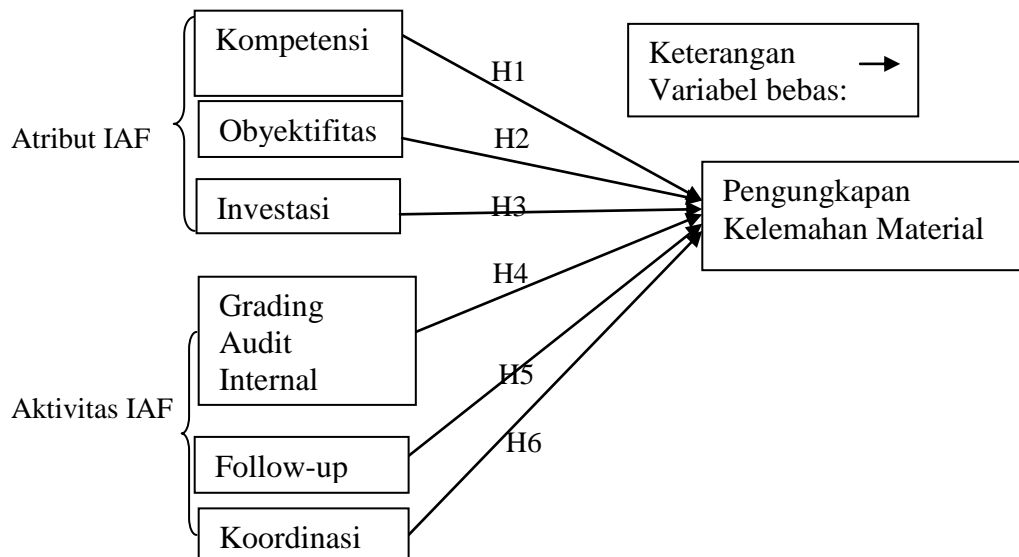
Pengungkapan kelemahan material terhadap perkembangan bisnis di Indonesia dibutuhkan untuk mengikuti perkembangan yang signifikan terutama pada sektor ekonomi. Saat ini perusahaan-perusahaan baik sektor publik maupun swasta menghadapi tantangan yang cukup berat, mulai dari perusahaan pesaing hingga praktik korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN), maka diperlukan tata kelola yang baik untuk keberlangsungan perusahaan. Terkait dengan tata kelola perusahaan yang baik (*good corporate governance*), akibat adanya cara sumber daya diinvestasikan dan dikelola dalam dunia bisnis modern, sistem tata kelola perusahaan diperlukan (Messier *et al.*

¹ Penulis penanggung jawab

2006). Perusahaan membentuk audit internal untuk pengawasan dan meningkatkan tata kelola yang baik pada perusahaan.

Audit Internal memiliki peran yang cukup penting untuk perusahaan dalam meningkatkan efektifitasnya dengan adanya pengungkapan kelemahan material. Peraturan yang dianggap relevan dengan peran dan fungsi audit internal di Indonesia yaitu Undang – Undang Akuntan Publik Nomor 5 Tahun 2011. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh dari atribut dan aktivitas fungsi audit internal terhadap pengungkapan kelemahan material.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS



Pengaruh kompetensi auditor internal terhadap pengungkapan kelemahan material

Standar profesional dan penelitian sebelumnya (*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), 1991; *Institute of Internal Audit* (IIA), 2008; *Prawitt et al.*, 2009) menyatakan bahwa kualitas fungsi audit internal meliputi atribut dari organisasi dan pihak – pihak yang melakukan kegiatan audit internal (contohnya, kompetensi personal di internal audit). Kompetensi relevan dengan pasal 25 ayat 1 (e) “menjaga kompetensi melalui pelatihan profesional berkelanjutan”, personal yang lebih kompeten lebih mungkin mendeteksi kelemahan material, maka auditor internal perlu menempuh pendidikan yang baik dan memiliki sertifikasi . Berdasarkan hal tersebut maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah :

H1 : Kompetensi auditor internal berpengaruh positif terhadap pengungkapan kelemahan material

Pengaruh obyektivitas auditor internal terhadap pengungkapan kelemahan material

Berdasarkan Standar *Institute of Internal Audit* bahwa membutuhkan auditor internal untuk menjadi independen dan obyektif dalam melaksanakan pekerjaan mereka (*Institute of Internal Audit* ,2008). Obyektivitas relevan dengan pasal 25 ayat 1(f) “berperilaku baik, jujur, bertanggung jawab, dan mempunyai integritas yang tinggi”. Obyektivitas pada fungsi internal audit cenderung kurang dipengaruhi oleh manajemen dalam mengevaluasi pengendalian dan pelaporan masalah pengendalian internal kepada komite audit (Lin *et al.*, 2011). Pedoman tata kelola profesional dan standar menunjukkan bahwa hubungan pelaporan antara *Chief Audit Executive* (CAE) dan komite audit merupakan penentu utama obyektivitas auditor internal (Gramling *et al.*, 2004). Berdasarkan hal tersebut maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah :

H2 : Obyektivitas auditor internal berpengaruh positif terhadap pengungkapan kelemahan material.

Pengaruh investasi pada auditor internal terhadap pengungkapan kelemahan material

Manajemen dapat meningkatkan kualitas fungsi audit dengan sumber daya yang dialokasikan khusus untuk bagian internal audit (Gramling *et al.*, 2004; Ge dan McVay, 2005). Sumber daya bagian internal audit yang besar memungkinkan manajemen untuk merekrut dan mempertahankan personal yang lebih kompeten dan meningkatkan efektivitas perusahaan. Dalam analisis deskriptif pengungkapan kelemahan material, Ge dan McVay (2005) menemukan bahwa lemahnya pengendalian internal biasanya terkait dengan komitmen tidak cukupnya sumber daya untuk pengendalian akuntansi. Berdasarkan hal tersebut maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah :

H3 : Investasi terhadap auditor internal berpengaruh positif terhadap pengungkapan kelemahan material

Pengaruh grading audit internal terhadap pengungkapan kelemahan material

Grade adalah sarana paling mudah untuk menyampaikan pendapat atas risiko yang ditimbulkan oleh unit atau area fungsional yang diaudit, *Institute of Internal Audit* (IIA) memberikan petunjuk khusus tentang rating praktek pengendalian internal (*Institute of Internal Audit* (IIA), 2009a). Grading meningkatkan penilaian auditor terhadap risiko salah saji keuangan dan memfasilitasi sumber daya alokasi audit yang sesuai pada evaluasi dan pengujian yang relevan dengan tingkat kontrol perusahaan (Hogan dan Wilkins 2008; *Public Company Accounting Oversight Board* 2007a; Wright dan Ashton 1989 dalam Lin, *et al* 2011). Grading audit internal relevan dengan pasal 25 ayat 2(c) “membuat kertas kerja dan bertanggung jawab atas kertas kerja tersebut”. Berdasarkan hal tersebut maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah :

H4 : Grading audit internal berpengaruh positif terhadap pengungkapan kelemahan material

Pengaruh follow-up temuan audit terhadap pengungkapan kelemahan material

Prosedur follow-up dapat mengurangi kemungkinan kelemahan material yang ada pada akhir tahun dan harus diungkapkan kepada pihak eksternal. Berdasarkan pasal 27 ayat 1(c), “memiliki dan menjalankan sistem pengendalian mutu”, kinerja standar *Institute of Internal Audit* (IIA) memerlukan arahan dari *Chief Audit Eksekutif* (CAE) untuk membangun dan memelihara sebuah sistem yang dibuat untuk memantau disposisi dari masalah pengendalian yang sebelumnya diidentifikasi (*Institute of Internal Audit* 2008, 2002).

Pertama, follow-up prosedur memberikan dorongan bagi manajemen untuk memperbaiki masalah pengendalian yang kurang tepat, sehingga mencegah ditemukannya kelemahan material. Kedua, jika perusahaan atau auditor eksternal mendeteksi kelemahan material yang ada pada saat sebelum akhir tahun pelaporan, maka manajemen dapat menghindarinya dengan mengungkapkan jika mereka menyelesaikan masalah sebelum akhir tahun. Oleh karena itu, tindak lanjut prosedur *Internal Audit Function* (IAF) dapat mendorong manajemen untuk memulihkan kelemahan material yang diidentifikasi pada waktu yang tepat. Berdasarkan hal tersebut maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah :

H5 : Follow-up temuan audit berpengaruh negatif terhadap pengungkapan kelemahan material

Pengaruh koordinasi auditor internal dengan auditor eksternal terhadap pengungkapan kelemahan material

Auditor eksternal memiliki bagian dalam pengujian laporan keuangan yang berlangsung setiap akhir tahun, manajemen perusahaan akan memberikan sedikit kesempatan untuk memperbaiki masalah pengendalian yang dideteksi oleh auditor eksternal. Koordinasi dengan auditor eksternal dapat tidak terjadi sepanjang tahun, dan berharap bahwa banyak manfaat koordinasi yang direalisasikan pada akhir tahun, ketika auditor eksternal melakukan tinjauan mereka yang paling ketat dari laporan keuangan dan proses pelaporan (Frankel *et al.* 2002, Brown dan Pinello 2007; Bedard *et al.* 2009). Berdasarkan pasal 28 ayat 1 “Dalam memberikan jasa asuransi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1), “Akuntan Publik dan KAP wajib menjaga

independensi serta bebas dari benturan kepentingan”. Berdasarkan hal tersebut maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah :

H6 : Koordinasi auditor internal dengan auditor eksternal berpengaruh positif terhadap pengungkapan kelemahan material

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Pengukuran variabel pengungkapan kelemahan material menggunakan 2 pertanyaan indikator yang diadopsi dari kuesioner GAIN (*Global Audit Information Network*) tahun 2012 dengan penyesuaian. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala *likert* dengan jumlah skor antara 1 sampai dengan 5 (menyatakan sangat tidak setuju sampai dengan sangat setuju). Variabel kompetensi dengan menggunakan indikator pengalaman dan sertifikasi, diukur menggunakan pertanyaan indikator yang diadopsi dari kuesioner GAIN (*Global Audit Information Network*) tahun 2012 dengan penyesuaian. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala *likert* dengan jumlah skor antara 1 sampai dengan 5 (menyatakan sangat tidak setuju sampai dengan sangat setuju). Untuk variabel obyektivitas menggunakan indikator koordinasi *Chief Audit Executive* (CAE) dengan Komite Audit, pengukurannya menggunakan 8 pertanyaan indikator yang diadopsi dari kuesioner GAIN (*Global Audit Information Network*) tahun 2012 dengan penyesuaian. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala *likert* dengan jumlah skor antara 1 sampai dengan 5 (menyatakan sangat tidak setuju sampai dengan sangat setuju). Indikator selanjutnya dari variabel obyektivitas yaitu *Chief Audit Executive* (CAE) yang diukur menggunakan skala *likert* dengan jumlah skor antara 1 sampai dengan 5 (menyatakan sangat tidak setuju sampai dengan sangat setuju). Pengukuran variabel investasi menggunakan 2 pertanyaan indikator yang diadopsi dari kuesioner GAIN (*Global Audit Information Network*) tahun 2012 dengan penyesuaian. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala *likert* dengan jumlah skor antara 1 sampai dengan 5 (menyatakan sangat tidak setuju sampai dengan sangat setuju). Pengukuran variabel grading audit internal menggunakan 2 pertanyaan indikator yang diadopsi dari kuesioner GAIN (*Global Audit Information Network*) tahun 2012 dengan penyesuaian. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala *likert* dengan jumlah skor antara 1 sampai dengan 5 (menyatakan sangat tidak setuju sampai dengan sangat setuju). Pengukuran variabel *follow-up* menggunakan 2 pertanyaan indikator yang diadopsi dari kuesioner GAIN (*Global Audit Information Network*) tahun 2012 dengan penyesuaian. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala *likert* dengan jumlah skor antara 1 sampai dengan 5 (menyatakan sangat tidak setuju sampai dengan sangat setuju). Pengukuran variabel koordinasi dengan auditor eksternal menggunakan 2 pertanyaan indikator yang diadopsi dari kuesioner GAIN (*Global Audit Information Network*) tahun 2012 dengan penyesuaian. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala *likert* dengan jumlah skor antara 1 sampai dengan 5 (menyatakan sangat tidak setuju sampai dengan sangat setuju).

Penentuan Sampel

Populasi adalah jumlah dari keseluruhan kelompok individu, kejadian – kejadian yang menarik perhatian peneliti untuk diteliti atau diselidiki. Populasi dari penelitian ini adalah perusahaan – perusahaan yang berada di wilayah Indonesia.

Sampel adalah bagian dari populasi (elemen-elemen populasi) yang dinilai dapat mewakili karakteristiknya. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini dipilih di mana perusahaan memiliki bagian internal audit.

Metode Analisis

Dalam penelitian ini analisis data menggunakan pendekatan *Partial Least Square* (PLS). PLS adalah model persamaan *Structural Equation Modeling* (SEM) yang berbasis komponen atau varian. PLS merupakan pendekatan alternatif yang bergeser dari pendekatan SEM berbasis kovarian menjadi berbasis varian (Ghozali, 2006).

SEM yang berbasis kovarian umumnya menguji kausalitas/teori sedangkan PLS lebih bersifat *predictive model*. PLS merupakan metode analisis yang *powerfull* (Ghozali, 2006), karena tidak didasarkan pada banyak asumsi. Terdapat dua macam indikator dalam pendekatan PLS :

1. Indikator reflektif atau *reflective indicator*. *Reflective indicator* adalah indikator yang dianggap dipengaruhi oleh konstruk laten, atau indikator yang dianggap merefleksikan konstruk laten. *Reflective indicator* mengamati akibat yang ditimbulkan oleh variabel laten.
2. Indikator formatif atau *formative indicator*. *Formative indicator* adalah indikator yang dianggap mempengaruhi variabel laten. *Formative indicator* mengamati faktor penyebab dari variabel laten.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Sampel Penelitian

Objek dalam penelitian ini adalah internal auditor yang bekerja di perusahaan seluruh Indonesia. Jumlah kuesioner yang dibagikan untuk setiap perusahaan berkisar antara 1- 3 kuesioner, disesuaikan dengan perusahaan tersebut.

Tabel 1
Profile Responden

Keterangan	Total	Presentase
Jumlah Responden	43	100%
Pendidikan		
D3	15	35%
D4	0	0%
S1	28	65%
S2	0	0%
S3	0	0%
Sebagai Auditor Internal		
< 2 tahun	16	37%
>2 – 8 tahun	27	63%
>8 – 12 tahun	0	0%
>12 – 15 tahun	0	0%
>15 tahun	0	0%
Lama bekerja di Institusi		
<5 tahun	14	33%
>5 – 10 tahun	19	44%
>10 – 15 tahun	4	9%
>15 – 20 tahun	5	12%
>20 tahun	1	2%

Sumber : data diolah, 2013

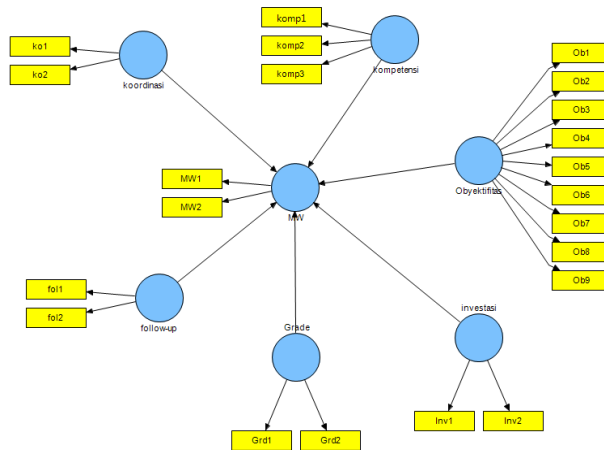
Jumlah responden yang telah menempuh pendidikan jenjang Diploma 3 sebanyak 15 orang (35%) dan untuk jenjang S1 sebanyak 28 orang (65%) sedangkan untuk jenjang lainnya tidak ada. Selain itu berdasarkan tabel di atas juga dapat diketahui sebanyak 16 orang (37%) menjadi auditor internal kurang dari 2 tahun, kemudian sebanyak 27 orang (63%) telah lebih dari 2 tahun hingga 8 tahun.

Lama bekerja responden di institusinya bervariasi. Sebanyak 14 orang (33%) bekerja kurang dari 5 tahun, 19 orang (44%) lebih dari 5 hingga 10 tahun, 4 orang (9%) lebih dari 10 hingga 15 tahun, 5 orang (12%) lebih dari 15 hingga 20 tahun dan sisanya 1 orang (2%) telah bekerja lebih dari 20 tahun.

Evaluasi Outer Model

Outer Model dilakukan evaluasi dengan validitas dan reabilitas antara konstruk dengan indikator – indikatornya. Penelitian ini menggunakan indikator bersifat reflektif.

Gambar 1
Model Penelitian



Sumber : Pemodelan dengan SmartPLS 2.0 M3

Model dieksekusi dengan menggunakan PLS Algorithm untuk mengetahui skor korelasi konstruk dengan indikatornya.

Tabel 2
Outer Loading

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T Statistics (O/STERR)
MW1 <- MW	0,880	0,843	0,149	0,149	5,872
MW2 <- MW	0,941	0,917	0,168	0,168	5,582
fol1 <- follow-up	0,935	0,899	0,168	0,168	5,568
fol2 <- follow-up	0,901	0,860	0,152	0,152	5,923
grd1 <- grade	0,676	0,736	0,375	0,375	1,801
grd2 <- grade	0,987	0,737	0,298	0,298	3,310
inv1 <- investasi	0,911	0,749	0,329	0,329	2,764
inv2 <- investasi	0,625	0,596	0,383	0,383	1,629
ko1 <- koordiasi	0,901	0,708	0,366	0,366	2,462
ko2 <- koordiasi	0,779	0,660	0,396	0,396	1,965
kom2 <- kompetensi	0,753	0,593	0,410	0,410	1,835
kom3 <- kompetensi	0,682	0,573	0,450	0,450	1,515
ob5 <- obyektifitas	0,742	0,717	0,159	0,159	4,662
ob6 <- obyektifitas	0,712	0,680	0,212	0,212	3,357
ob8 <- obyektifitas	0,827	0,773	0,138	0,138	5,952
ob9 <- obyektifitas	0,605	0,585	0,180	0,180	3,356

Sumber : Output SmartPLS 2.0 M3

Pada awalnya, nilai outer model atau korelasi antara konstruk dengan variabel belum memenuhi *convergent validity* karena masih ada yang memiliki nilai *loading factor* di bawah 0,5.

Modifikasi model dilakukan untuk mengeluarkan indikator yang memiliki nilai *loading factor* di bawah 0,5. Tabel di atas sudah merupakan model modifikasi dan menunjukkan *loading factor* di atas 0,5. Sebuah indikator dianggap *reliable* jika memiliki nilai korelasi di atas 0,7, namun pada riset pengembangan, skor loading 0,5 hingga 0,6 masih dapat diterima (Ghozali,2011).

Tabel 3
Cross Loading

	MW	follow-up	Grade	investasi	Kompetensi	Koordiasi	objektifitas
MW1	0,880	0,068	-0,121	0,085	-0,249	-0,222	0,267
MW2	0,941	0,273	-0,031	0,334	-0,162	0,036	0,513
fol1	0,206	0,935	0,061	0,205	-0,098	0,229	0,383
fol2	0,168	0,901	0,071	0,101	-0,117	0,172	0,366
grd1	-0,017	0,116	0,676	-0,043	-0,235	-0,034	0,260
grd2	-0,081	0,056	0,987	0,357	0,090	0,226	0,270
inv1	0,245	0,182	0,261	0,911	-0,291	-0,005	0,312
inv2	0,129	0,061	0,228	0,625	0,260	-0,001	0,141
ko1	-0,076	0,289	0,119	0,058	0,092	0,901	0,121
ko2	-0,052	0,042	0,230	-0,094	0,050	0,779	0,104
kom2	-0,163	-0,148	-0,077	-0,071	0,753	0,118	0,017
kom3	-0,147	-0,011	0,139	-0,109	0,682	0,003	0,035
ob5	0,390	0,311	0,328	0,043	-0,199	0,094	0,742
ob6	0,370	0,230	0,246	0,560	0,219	0,158	0,712
ob8	0,231	0,401	0,257	0,137	0,057	0,117	0,827
ob9	0,234	0,266	-0,102	0,085	0,065	-0,016	0,605

Sumber : Output SmartPLS 2.0 M3

Model memiliki *discriminant validity* yang baik jika nilai loading dari setiap korelasi indikator terhadap konstraknya memiliki nilai loading yang lebih tinggi dibandingkan nilai korelasi indikator dengan konstruk lainnya. Hal ini menunjukkan bahwa setiap variabel laten memiliki *discriminant validity* yang baik.

Uji reabilitas konstruk diukur dengan *composite reliability* dari blok yang mengukur konstruk. Konstruk dikatakan *reliable* jika memiliki nilai di atas 0,7 (Ghozali,2011).

Tabel 5
Composite Reliability

Composite Reliability	
MW	0,907
follow-up	0,915
Grade	0,830
Investasi	0,752
Kompetensi	0,680
Koordiasi	0,829
Objektifitas	0,815

Sumber : Output SmartPLS 2.0 M3

Berdasarkan tabel, bahwa konstruk kompetensi belum memenuhi nilai diatas 0,7 tetapi nilai 0,6 masih dapat diterima pada studi yang bersifat eksploratif (Hair *et al.*, 2008 dalam Jogyanto, 2011), sehingga semua konstruk memiliki reliabilitas yang baik.

Pengujian Model Struktural (Inner Model)

Menilai *inner model* adalah melihat hubungan antara konstruk laten dengan melihat hubungan antara konstruk laten dengan melihat hasil estimasi koefisien parameter *path* dan tingkat signifikansinya (Ghozali,2011). Model struktural dievaluasi dengan menggunakan *R-square*.

Tabel 6
Nilai *R-square*

R Square	
MW	0,325

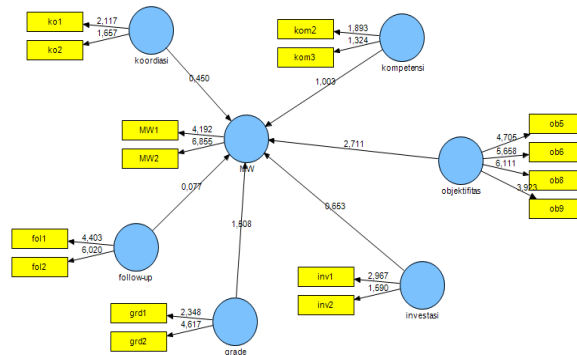
Sumber : Output SmartPLS 2.0 M3

Hasil *R-square* untuk nilai variabel endogen sebesar 0,67, 0,33 dan 0,19 dalam model struktural mengindikasikan bahwa model “baik”, “moderat”, dan “lemah” (Ghozali,2011). Berdasarkan hasil nilai R^2 di atas, bahwa konstruk kelemahan material (MW) memiliki *goodness of fit* lemah. Nilai R^2 diperoleh sebesar 0,325, artinya konstruk follow-up, grade, investasi, kompetensi, koordinasi, dan objektifitas secara simultan mampu menjelaskan variability konstruk kelemahan material (MW) sebesar 32,5%.

Pembahasan Hasil Penelitian

Dasar yang digunakan dalam menguji adalah nilai yang terdapat pada *ouput inner weight* yang melalui proses *Bootstrapping*

Gambar 2
Bootstrapping



Sumber : Output SmartPLS 2.0 M3

Skor untuk setiap hubungan antar konstruk berasal dari nilai *T-stasistic* yang juga ditunjukkan pada output *Path Coefficients*. Setiap variabel dilihat dari nilai Original Sample (O) dan Nilai *T-statistic* variabel lebih tinggi dari 1,96 dinyatakan signifikan.

Tabel 7
Path Coefficients

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T Statistics (O/STERR)
follow-up -> MW	-0,010	0,051	0,136	0,136	0,078
grade -> MW	-0,240	-0,205	0,148	0,148	1,615
investasi -> MW	0,148	0,091	0,185	0,185	0,804
kompetensi -> MW	-0,201	-0,168	0,184	0,184	1,095
koordinasi -> MW	-0,076	-0,104	0,163	0,163	0,470
objektifitas -> MW	0,493	0,467	0,163	0,163	3,027

Sumber : Output SmartPLS 2.0 M3

Pada pengujian hipotesis pertama, hasil perhitungan statistik dapat disimpulkan bahwa konstruk kompetensi auditor internal berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap konstruk pengungkapan kelemahan material (MW). Hal ini menunjukkan bahwa kompetensi auditor internal tidak akan mempengaruhi pengungkapan kelemahan material. Kompetensi auditor internal yang tinggi tidak mempengaruhi tindakannya dalam pengungkapan kelemahan material. Hasil ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Lin *et al.* (2011) yang menyatakan bahwa kompetensi tidak memiliki pengaruh pada pengungkapan kelemahan material. Implikasinya pada perusahaan di Indonesia seharusnya pihak manajemen perusahaan dapat menilai bahwa seluruh organ perusahaan memiliki kompetensi yang sesuai dengan tugas dan tanggung jawabnya. Kondisi yang ada biasanya pihak manajemen perusahaan memberikan tekanan kepada staf yang menjadi auditor internal untuk bekerja sesuai keinginan dan tujuan perusahaan sehingga prinsip akuntabilitas tidak terlaksana.

Hasil perhitungan untuk pengujian hipotesis kedua dapat disimpulkan bahwa konstruk objektivitas auditor internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap konstruk pengungkapan kelemahan material (MW). Hal ini menunjukkan bahwa objektivitas auditor internal akan mempengaruhi pengungkapan kelemahan material. Semakin tinggi tingkat objektivitas auditor internal semakin tinggi pengungkapan kelemahan material. Hasil ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Lin *et al.* (2011) yang menyatakan bahwa objektivitas tidak memiliki pengaruh pada pengungkapan kelemahan material. Implikasi dari hasil penelitian ini bahwa objektivitas telah dilaksanakan dengan baik oleh para auditor internal guna menunjang hasil laporan audit yang baik sehingga kualitas pengungkapan kelemahan material semakin baik. Dalam hal ini sesuai dengan prinsip transparansi dan independensi karena perusahaan menyediakan informasi yang material dan relevan.

Pengujian hipotesis ketiga, hasil perhitungan statistik dapat disimpulkan bahwa konstruk investasi investasi pada auditor internal berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap konstruk pengungkapan kelemahan material (MW). Hal ini menunjukkan bahwa investasi terhadap auditor internal tidak akan mempengaruhi pengungkapan kelemahan material. Berdasarkan hasil, maka semakin tinggi tingkat investasi perusahaan terhadap auditor internal tidak diikuti tingginya pengungkapan kelemahan material. Hasil ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Lin *et al.* (2011) yang menyatakan bahwa investasi tidak memiliki pengaruh pada pengungkapan kelemahan material. Hasil penelitian mengidentifikasi biasanya yang terjadi di perusahaan di Indonesia bahwa tidak semua perusahaan berkenan menyediakan dana untuk menunjang kinerja auditor internal. Perusahaan terkadang tidak memberikan kesempatan yang sama bagi para auditornya untuk bekerja secara profesional, ini tidak sesuai dengan prinsip kewajaran dan kesetaraan

Hasil perhitungan statistik untuk hipotesis keempat dapat disimpulkan bahwa konstruk grading audit internal berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap konstruk pengungkapan kelemahan material (MW). Hal ini menunjukkan bahwa grading audit internal tidak akan mempengaruhi pengungkapan kelemahan material. Sehingga semakin baik grading audit internal tidak dipengaruhi dengan semakin baiknya tingkat pengungkapan kelemahan material. Hasil ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Lin *et al.* (2011) yang menyatakan bahwa

grading audit internal memiliki pengaruh pada pengungkapan kelemahan material. Perusahaan harus memiliki ukuran kinerja untuk mengukur tingkat auditable individu apakah mau mengungkapkan kebenaran dari jumlah dan materialitas yang terjadi selama proses audit dibandingkan harapan yang ingin dimunculkan. Prinsip akuntabilitas di sini masih belum terpenuhi karena tidak memiliki pengaruh pada pengungkapan kelemahan material.

Untuk hipotesis kelima, hasil perhitungan statistik dapat disimpulkan bahwa konstruk follow-up temuan audit berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap konstruk pengungkapan kelemahan material (MW). Hal ini menunjukkan bahwa follow-up temuan audit auditor internal tidak akan mempengaruhi pengungkapan kelemahan material. Berdasarkan hasil statistik, semakin sering follow-up temuan audit dilaksanakan tidak mempengaruhi pengungkapan kelemahan material. Hasil ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Lin *et al.* (2011) yang menyatakan bahwa follow-up temuan audit memiliki pengaruh pada pengungkapan kelemahan material. Implikasi di lapangan sering kali pihak manajemen perusahaan kurang melakukan kerja sama yang baik dengan auditor karena pihak auditor internal pun juga tidak melakukan pemantauan pada follow-up temuan audit yang ada. Sehingga sistem pengawasan dan pengendalian internal yang merupakan salah satu pedoman pokok prinsip transparansi tidak berjalan efektif.

Hipotesis keenam hasil perhitungan statistiknya dapat disimpulkan bahwa konstruk koordinasi berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap konstruk pengungkapan kelemahan material (MW). Hal ini menunjukkan bahwa koordinasi antara auditor internal dengan auditor eksternal tidak akan mempengaruhi pengungkapan kelemahan material. Hasil ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Lin *et al.* (2011) yang menyatakan bahwa koordinasi antara auditor internal dengan auditor eksternal memiliki pengaruh pada pengungkapan kelemahan material. Implikasinya yang terjadi di Indonesia, terjadi kondisi adanya kurangnya komunikasi dan perbedaan kepentingan antara auditor internal dengan auditor eksternal. Pihak auditor internal maupun eksternal seharusnya tidak saling mendominasi. Dalam hal ini prinsip independensi tidak terlaksana sehingga tujuan dari pengungkapan kelemahan material tidak dapat tercapai.

KESIMPULAN

Hasil penelitian menunjukkan dari variabel – variabel yang digunakan tersebut yaitu kompetensi (kompetensi), objektivitas (objektivitas), investasi (investasi), grading audit internal (grade), follow-up (follow-up), dan koordinasi (koordinasi), hanya variabel objektivitas yang berpengaruh positif dan signifikan. Ini menandakan bahwa Auditor Internal di perusahaan – perusahaan di Indonesia belum secara menyeluruh mengoptimalkan fungsi dan perannya.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. *Pertama*, Responden kemungkinan kurang memahami maksud dari pertanyaan – pertanyaan yang ada di dalam kuesioner sehingga memberikan jawaban yang kurang sesuai dengan maksud pertanyaan kuesioner. *Kedua*, Beberapa kuesioner di kirim melalui surat pos. Peneliti tidak mengetahui apakah kuesioner tidak sampai di perusahaan yang dituju atau kurang diperhatikan oleh pihak penerima. *Ketiga*, Sampel yang digunakan masih terbatas karena masih sedikitnya perusahaan yang memiliki bagian internal audit.

Atas dasar keterbatasan tersebut, penelitian selanjutnya hendaknya perlu dilakukan uji pra-sampling kuesioner, supaya indikator – indikator yang digunakan lebih valid. *Kedua*, Penyusunan *database* yang lengkap mengenai bagian internal audit di perusahaan seluruh Indonesia oleh *Institute of Internal Audit (IIA)* Indonesia, sehingga penelitian yang dilakukan dapat lebih tepat. *Ketiga*, dalam penelitian ini terbukti bahwa masih kurangnya kompetensi auditor internal sehingga perlu diadakan perhatian khusus terutama pada sertifikasi audit.

REFERENSI

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1991. The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements. *Statement on Auditing Standards* No. 65. New York, NY: AICPA.
- Bedard, J.C., R. Hoitash, and U. Hoitash. 2009. "Evidence from the United States on the effect of auditor involvement in assessing internal control over financial reporting". *International Journal of Auditing* 13 (2): 105–125
- Brown, L., and A. S. Pinello. 2007. "To what extent does the financial reporting process curb earnings surprise games?" *Journal of Accounting Research* 45 (5): 947–981.
- Frankel, R. M., M. F. Johnson, and K. K. Nelson. 2002. "The relation between auditors' fees for non audit services and earnings management". *The Accounting Review* 77 (s-1): 71–105.
- Ge, W., and S. McVay. 2005. "The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes-Oxley Act". *Accounting Horizons* 19: 137–158.
- Ghozali, Imam. 2006. *Structural Equation Modeling : Metode Alternatif dengan Partial Least Square (PLS)*. Semarang : Badan Penerbit UNDIP
- _____, Imam. 2011. *Structural Equation Modeling : Metode Alternatif dengan Partial Least Square (PLS)*. Semarang : Badan Penerbit UNDIP
- Gramling, A. A., M. J. Maletta, A. Schneider, and B. K. Church. 2004. "The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research". *Journal of Accounting Literature* 23: 194–244.
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2008. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Available at: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>
- Jogiyanto, H.M. 2011. *Konsep dan Aplikasi : Struktural Equation Modeling (SEM) Berbasis Varian Dalam Penelitian Bisnis*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN
- Messier, Jr., William F., Steven M. Glover, and Douglas F. Prawitt. 2006. *Auditing & Assurance Services : A Systematic Approach*. 4th ed. NY : McGraw-Hill
- Lin, Shu, Mina Pizzini, Mark Vargus, and Indranil R. Bardhan. 2011. "The Role of The Internal Audit Function in The Disclosure of Material Weakness". *The Accounting Review* 86 (1): 287-323.
- Prawitt, D. F., J. L. Smith, and D. A. Wood. 2009. "Internal audit function quality and earnings management". *The Accounting Review* 84 (4): 1255–1280
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2007a. An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements. Auditing Standard No. 5. Washington, D.C.
- Undang – Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik