

# PENGARUH HASIL AUDIT EKSTERN DAN KOMITMEN MANAJEMEN TERHADAP KEEFEKTIFAN PENGENDALIAN INTERN DAN KINERJA KEUANGAN PERUSAHAAN (Survei pada Emiten Manufaktur di Bursa Efek Jakarta)

# 5

Nadirsyah

Fakultas Ekonomi Universitas Syah Kuala Banda Aceh

## Abstract

*The purposes of this research are: (1) To know the impact of the result of external audit and management commitment on effectiveness of internal control both partially and simultaneously; and (2) To know the impact of the result of external audit, management commitment and effectiveness of internal control on financial performance both partially and simultaneously.*

*The research done by using 48 listed companies form the manufacturing sector at the Jakarta Stock Exchange which choose to be sample randomly. The data were analyzed by path analysis.*

*The research result show that: (1) The result of external audit and management commitment affect on the effectiveness of internal control significantly both simultaneously and partially; and (2) The result of external audit, management commitment and effectiveness of internal control influence on the financial performance significantly both simultaneously and partially.*

**Keywords :** *Result of external audit, Management commitment, Effectiveness of internal control, Financial performance.*

## PENDAHULUAN

### 1. Latar Belakang Masalah

Skandal keuangan dan akuntansi yang terjadi beberapa tahun terakhir ini di Amerika Serikat (AS), seperti kasus *Enron Cop.*, *WorldCom*, *Global Crossing*, *Adelphia Communication*, *Allied Irish Bank*, *Health South* dan beberapa perusahaan besar lainnya, telah mempengaruhi kepercayaan publik terhadap kredibilitas laporan keuangan, pelaksanaan audit, integritas auditor ekstern, integritas manajemen dan kompetensi *boards of directors* (Lerach, 2004; dan Leech, 2003). Akibat skandal tersebut telah mendorong pemerintah AS mengeluarkan undang-undang (UU) tentang pengelolaan perusahaan yang baik yaitu "*The Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOA)*". Undang-undang tersebut bertujuan untuk melindungi investor dengan cara memperbaiki akurasi dan reliabilitas pengungkapan perusahaan.

Skandal keuangan dan akuntansi yang terjadi di Amerika Serikat juga terjadi di Indonesia. Kasus PT Kimia Farma Tbk, PT Indofarma Tbk, PT Semen Gresik Tbk dan PT Great River International Tbk merupakan contoh dari beberapa kasus yang terjadi pada emiten di Bursa Efek Jakarta (BEJ).

Disamping itu, Bapepam telah memeriksa dan menyelidiki laporan pengaduan kasus pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan di bidang Pasar Modal. Kasus pelanggaran yang paling banyak terjadi selama lima tahun terakhir (2001-2005) adalah pelanggaran penyajian laporan keuangan, keterbukaan informasi dan informasi menyesatkan (Badan Pengawas Pasar Modal-Bapepam, 2001; 2002; 2003; 2004; 2005).

Kondisi ini tidak jauh berbeda dari hasil survei yang dilakukan oleh Tearney (2001) dalam *Asian Development Bank-ADB* (2003) yang menyatakan bahwa *index disclosure* perusahaan Indonesia lebih rendah dibandingkan dengan perusahaan di Amerika Serikat. Survei lain menyatakan bahwa persepsi standar pengelolaan perusahaan (*corporate governance*) publik di Indonesia yang dilihat dari aspek: *auditing and compliance, accountability to shareholders, disclosure and transparency, and board processes* masih rendah dibandingkan dengan negara-negara Asia dan Australia (*Price Water House Coopers-PWC dan Jakarta Stock Exchange-JSX*, 2002)

Bentuk pelanggaran lain yang terjadi pada emiten di BEJ adalah keterlambatan penyampaian laporan keuangan tahunan dan laporan penting lainnya. Jumlah emiten yang terlambat menyampaikan laporan keuangan dan laporan penting lainnya tersebut cukup tinggi dalam lima tahun terakhir 2001-2005. (Bapepam, 2001, 2002, 2003, 2004 dan 2005). Kondisi ini seharusnya tidak perlu terjadi jika perusahaan menerapkan pengendalian intern yang efektif yang salah satu tujuannya adalah mematuhi ketentuan hukum dan peraturan-peraturan yang berlaku (COSO, 1994).

Berbagai fenomena yang dikemukakan di atas, baik yang terjadi di Amerika Serikat maupun di Indonesia, mengindikasikan adanya kelemahan pengendalian Intern atau kemungkinan konsep pengendalian intern yang dijalankan selama ini tidak efektif sehingga tidak mampu mencegah dan mendeteksi terjadinya kecurangan.

Peran profesi auditor independen atau auditor ekstern juga dipertanyakan dalam hubungan terjadinya kecurangan. Terbukti pada kasus Enron dan WorldCom, kantor akuntan besar Arthur Andersen gagal mendeteksi kecurangan yang terjadi sehingga akhirnya kantor akuntan tersebut mengalami pembubaran, sementara dalam kasus perusahaan lain beberapa kantor akuntan besar lainnya dituntut ganti rugi. Hal yang sama juga terjadi di Indonesia, tahun 2002 sampai dengan 2005 Bapepam telah memberikan sanksi kepada akuntan publik baik berupa denda maupun pembekuan kegiatan usaha dan pencabutan izin usaha (Bapepam, 2002, 2003, 2004 dan 2005). Fenomena adanya akuntan publik yang diberi sanksi mencerminkan kegagalannya dalam melakukan audit dan kegagalan dalam mengungkapkan kecurangan yang terjadi dalam perusahaan. Messier et al., (2006) mengkritisi peran audit ekstern yang telah gagal memenuhi harapan pemakai (*user*) dalam hal: (a) pendeteksian kecurangan; (b) perlakuan terhadap perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan dan isu-isu *going concern*; dan (c) perlakuan risiko, ketidakpastian dan estimasi. Kemungkinan kegagalan auditor mengungkapkan kecurangan yang terjadi dijumpai oleh keterbatasan atau kelalaian auditor terhadap standar pekerjaan lapangan yang kedua, yaitu "Pemahaman auditor tentang pengendalian intern" (IAI, 2001). Standar ini seyogyanya digunakan oleh auditor sebagai dasar untuk merencanakan audit, menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan. Standar ini juga mengharuskan auditor ekstern untuk mengevaluasi kelemahan pengendalian intern agar kesalahan dan kecurangan terdeteksi (Bierstaker and Brody, 2001).

Manajemen puncak perusahaan publik harus melaksanakan kewajibannya untuk mengatur proses pelaporan keuangan, mengidentifikasi, memahami dan menilai faktor-faktor yang mungkin menyebabkan terjadinya kecurangan dan *misstatement* atas laporan keuangan. Manajemen dituntut

memiliki komitmen yang tinggi terhadap jalannya pengendalian intern yang efektif sebagai dasar untuk menghasilkan laporan keuangan yang andal (*reliable*) atau mendeteksi kecurangan (COSO, 1994). Komitmen manajemen puncak atas pengendalian intern, juga terlihat dari tanggapannya terhadap umpan balik yang diterima dari auditor mengenai pengendalian intern tersebut (Ratliff et al., 1996).

Makalah ini mencoba mengkaji pengaruh hasil audit ekstern dan komitmen manajemen terhadap keefektifan pengendalian intern dan pengaruhnya terhadap kinerja keuangan perusahaan di Bursa Efek Jakarta.

## 2. Rumusan Masalah

Permasalahan penelitian yang ingin dikaji yaitu: (1). Apakah hasil audit ekstern dan komitmen manajemen berpengaruh terhadap keefektifan pengendalian intern baik secara parsial maupun simultan pada emiten manufaktur di BEJ. (2) Apakah hasil audit ekstern, komitmen manajemen, dan keefektifan pengendalian intern berpengaruh terhadap kinerja keuangan baik secara parsial maupun simultan pada emiten manufaktur di BEJ.

## 3. Tujuan Penelitian

Tujuan yang diharapkan adalah: (1) Untuk mengetahui pengaruh hasil audit ekstern dan komitmen manajemen terhadap keefektifan pengendalian intern baik secara parsial maupun simultan pada emiten manufaktur di BEJ. (2) Untuk mengetahui pengaruh hasil audit ekstern, komitmen manajemen dan keefektifan pengendalian intern terhadap kinerja keuangan baik secara parsial maupun simultan pada emiten manufaktur di BEJ.

## TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Tujuan audit atas laporan keuangan adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (IAI, 2001). Dengan adanya audit tersebut akan memberikan informasi keuangan yang andal (*reliability of financial reporting*) dalam proses pengambilan keputusan atau dapat mengurangi risiko bahwa informasi tersebut tidak relevan dan tidak andal (Guy, Alderman and Winters, 2002:4). Pendapat yang sama juga dikemukakan oleh Messier et al, (2006: 10) dan Leinicke et al., (2002) yang menyatakan bahwa audit ekstern dapat meningkatkan reliabilitas dan kredibilitas pelaporan keuangan.

Mautz and Sharaf (1961) dengan jelas menyatakan bahwa audit ekstern memainkan suatu peran penting dalam memperbaiki kredibilitas informasi keuangan. Di samping itu, audit ekstern juga dapat memberi nilai (*providing value*) yaitu: menambah kualitas pelaporan keuangan, memberikan masukan konstruktif dan meningkatkan kontribusi atas keefektifan operasi. Hal ini dinyatakan dalam *Auditing Practices Board-APB* (1996) sebagai:

*Auditors add to the reliability and quality of financial reporting (provided for external parties); They (also) provide to directors and officers (of the auditee) constructive observations arising from the audit process; and thereby contribute to the effective operation of business, capital market and the public sector (Porter, et al., 2003: 11).*

Pendapat lain tentang manfaat audit ekstern bagi perusahaan dikemukakan oleh Boynton and Johnson (2006: 21) yang menyatakan bahwa selama melakukan audit atas laporan keuangan sering kali auditor independen memberikan saran untuk memperbaiki pengendalian intern, mengevaluasi penaksiran risiko bisnis manajemen, merekomendasikan perbaikan pengukuran kinerja, dan membuat rekomendasi untuk mencapai efisiensi operasi yang paling besar.

Hubungan auditor ekstern dan pengendalian intern telah ditegaskan dalam COSO report (1994) yaitu apabila auditor melakukan audit atas laporan keuangan, auditor perlu mengevaluasi keefektifan pengendalian intern dan pemahaman atas pengendalian intern tersebut. SOA (2002) mempertegas bahwa auditor ekstern harus melakukan atestasi atas keefektifan pengendalian intern perusahaan publik.

Bierstaker dan Brody (2001) memandang hubungan auditor dan pengendalian intern terdapat dalam mengevaluasi pengendalian intern untuk menentukan kemampuan mendeteksi atau mencegah terjadinya kesalahan (*errors*). Selanjutnya Kopp (2000) menjelaskan bahwa auditor ekstern dalam mengevaluasi pengendalian intern klien adalah untuk menentukan tingkat kemampuan mencegah atau mendeteksi salah saji yang material (*material misstatement*), dan apakah salah saji tersebut disebabkan oleh kesalahan (*error*) atau kecurangan (*fraud*). Di samping dapat mendeteksi kelemahan pengendalian intern, audit ekstern juga dapat meningkatkan reliabilitas dan kredibilitas pelaporan keuangan (Messier et al., 2006). Selama melakukan audit, auditor harus membangun hubungan kerja yang bersifat konstruktif dengan manajemen dan komite audit untuk mewujudkan audit yang efektif dan efisien (IAI, 2001).

Komitmen manajemen merupakan faktor yang sangat penting dalam menindaklanjuti temuan hasil audit ekstern dan penerapan pengendalian intern. Komitmen manajemen dipandang sebagai suatu keyakinan dan dukungan yang kuat dari manajemen untuk melakukan, menjalankan, dan mengaplikasikan suatu kebijakan yang telah ditetapkan secara bersama sehingga tujuan atas diterapkannya kebijakan tersebut dapat tercapai. Kebijakan tersebut dapat berupa menyajikan laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, menindaklanjuti temuan audit ekstern, dan menjalankan pengendalian intern yang efektif untuk pencapaian tujuan yang telah ditetapkan. Dasar pemikiran ini adalah pertama, temuan audit adalah jantung dari hasil audit (Raum dan Morgan, 2001:41) yang harus dikomunikasikan atau dilaporkan kepada manajemen dan komite audit (Boynton and Johnson, 2006:911) dan manajemen harus memiliki komitmen bahwa hasil temuan tersebut ditindaklanjuti sehingga memperbaiki kinerja perusahaan. Kedua, berjalan atau tidaknya pengendalian intern dalam perusahaan merupakan tanggung jawab manajemen (COSO, 1999; 1987). Dengan demikian dapat dikatakan bahwa dukungan manajemen atas dilakukan audit ekstern merupakan bagian dari komitmennya untuk memperbaiki pengendalian intern. Disamping itu, mengkomunikasikan hasil temuan audit dan menindaklanjuti hasil temuan tersebut untuk mencapai kinerja perusahaan yang lebih baik merupakan bahagian dari komitmen manajemen atas temuan audit tersebut.

Berbagai literatur menyatakan bahwa manajemen bertanggung jawab untuk menciptakan pengendalian intern yang efektif. Misalnya Boynton and Johnson (2006), dan Arens et al., (2006) menyebutkan bahwa penetapan dan pemeliharaan suatu pengendalian intern yang efektif merupakan tanggung jawab manajemen. Manajemen puncak (*Chief executive officer*) harus merancang iklim yang kondusif pada setiap bagian perusahaan dengan menunjukkan kesadaran yang tinggi tentang perlunya pengendalian intern. Manajemen puncak harus yakin bahwa setiap komponen pengendalian

intern telah ditempatkan dengan benar. Manajer senior dari setiap unit organisasi (misalnya kepala divisi) harus bertanggung jawab untuk mengawasi aktivitas unit organisasi yang dipimpinnya.

Studi Heryanto S. Gani (2005) menyatakan bahwa terdapat hubungan positif antara peran manajer dengan implementasi pengendalian intern. Studi lain menyatakan bahwa ada hubungan yang kuat antara komitmen organisasi dengan kinerja perusahaan (Brett, et al., 1995) dan peran manajer berpengaruh terhadap kinerja perusahaan (Heryanto S. Gani, 2005).

Berdasarkan uraian tersebut di atas dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

1. Hasil audit ekstern dan komitmen manajemen berpengaruh terhadap keefektifan pengendalian intern baik secara parsial maupun simultan pada emiten manufaktur di BEJ.
2. Hasil audit ekstern, komitmen manajemen dan keefektifan pengendalian intern terhadap kinerja keuangan baik secara parsial maupun simultan pada emiten manufaktur di BEJ.

## METODE PENELITIAN

### 1. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel

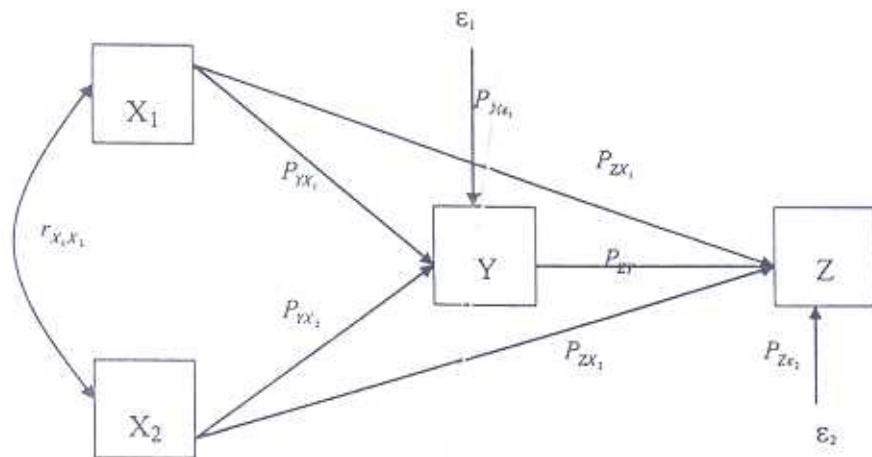
Populasi penelitian ini adalah emiten manufaktur yang terdaftar di BEJ yang terdaftar dibursa efek Jakarta dengan jumlah sampel sebanyak 48 emiten yang dihitung berdasarkan metode iterasi dengan teknik pengambilan sampel secara acak sederhana (*simple random sampling*).

### 2. Operasionalisasi Variabel

- (a) Hasil audit ekstern adalah hasil audit yang diberikan oleh akuntan publik dalam bentuk pendapat (opini) atas kewajaran laporan keuangan dan temuan audit atas kelemahan pengendalian intern. Variabel ini diukur dengan skala ordinal.
- (b) Komitmen manajemen adalah dukungan dan perhatian manajemen atas pengendalian intern yang efektif dan temuan audit. Variabel komitmen manajemen dilihat dari dua dimensi yaitu komitmen atas pengendalian intern dan komitmen atas temuan audit dan diukur dengan skala ordinal.
- (c) Keefektifan pengendalian intern adalah penerapan unsur-unsur pengendalian intern dan pencapaian tujuannya pada emiten manufaktur. Variabel keefektifan pengendalian intern dilihat dari dimensi komponen pengendalian intern dan tujuan pengendalian intern yaitu: lingkungan pengendalian, penaksiran risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, pemantauan, keandalan laporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan. Semua variabel ini diukur dengan skala ordinal.
- (d) Kinerja keuangan perusahaan merupakan indikator keuangan yang mengukur keberhasilan perusahaan dalam pencapaian tujuan. Kinerja keuangan diukur dengan *return on equity-ROE*, *return on assets-ROA*, dan *profit margin-PM* dengan skala rasio.

### 3. Metode Analisis Data

Data dikumpulkan dengan menggunakan kuesioner yang terlebih dahulu diuji validitas dan reliabilitasnya. Karena variabel menggunakan dimensi-dimensi, maka terlebih dahulu dilakukan perhitungan *principle component analysis (PCA)*. PCA dilakukan untuk mentransformasi atau menggabungkan beberapa dimensi dari variabel penelitian kedalam sekelompok variabel yang baru. Selanjut hipotesis diuji dengan menggunakan analisis jalur (*path analysis*) yang dapat digambarkan dengan struktur lengkap sebagai berikut.



**Gambar 1**  
Hubungan Struktural antar Variabel

Keterangan:  $X_1$  = Hasil audit ekstern.  $X_2$  = Komitmen manajemen;  
 $Y$  = Keefektifan pengendalian intern.  $Z$  = Kinerja keuangan  
 $R$  = Koefisien korelasi.  $P$  = Koefisien jalur  
 $\epsilon$  = Faktor-faktor lain yang mempengaruhi  $Y$  dan  $Z$  (variabel residu)

Persamaan struktural untuk menguji hipotesis pertama adalah

$$Y = P_{YX_1} X_1 + P_{YX_2} X_2 + P_{Y\epsilon} \epsilon_1$$

Hipotesis statistik yang diuji adalah.

$$H_0 : P_{YX_i} = 0$$

$$H_1 : P_{YX_i} \neq 0 ; i = 1, 2 \dots k$$

Persamaan struktural untuk menguji hipotesis kedua adalah sebagai berikut.

$$Z = P_{ZX_1} X_1 + P_{ZX_2} X_2 + P_{ZY} Y + P_{Z\epsilon} \epsilon_2$$

Hipotesis statistik yang diuji adalah.

$$H_0 : P_{Z\epsilon} = 0$$

$$H_1 : P_{Z\epsilon} \neq 0 ; i = 1, 2 \dots k \text{ dan}$$

$$H_0 : P_{ZY} = 0$$

$$H_1 : P_{ZY} \neq 0$$

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### 1. Pengaruh Hasil Audit Ekstern dan Komitmen Manajemen Terhadap Keefektifan Pengendalian Intern

Hasil pengujian hipotesis pertama dapat dilihat pada Tabel 1.

**Tabel 1**  
**Pengaruh Hasil Audit Ekstern dan Komitmen Manajemen Terhadap Keefektifan Pengendalian Intern**

No	Variabel	Koefisien Jalur	$t_{hitung}$	$t_{tabel}$ $\infty/(n-k-1)$	Sig. ( $p$ -value)	Kesimpulan Statistik
1	Hasil Audit Ekstern ( $X_1$ )	0,317	2,414	1,679	0,020	Signifikan ( $H_0$ ditolak)
2	Komitmen Manajemen ( $X_2$ )	0,335	2,552	1,679	0,014	Signifikan ( $H_0$ ditolak)
$R^2 = 0,246$ ; $F = 7,323$ ; Sig. ( $p$ -value) = 0,002						

Tabel 1 tersebut menunjukkan nilai  $F_{hitung}$  sebesar 7,323 dengan  $p$  value sebesar 0,002 lebih besar dari  $F_{tabel}$  dengan  $\alpha = 0,05$ , derajat bebas ( $db_1$ ) = 2 dan  $db_2 = 45$  yaitu sebesar 3,204 yang berarti menolak  $H_0$ . Dengan demikian dapat diartikan bahwa secara simultan atau bersama-sama hasil audit ekstern dan komitmen manajemen berpengaruh secara signifikan terhadap keefektifan pengendalian intern pada emiten manufaktur di Bursa Efek Jakarta. Nilai koefisien determinasi ( $R^2$ ) menunjukkan hasil sebesar 0,246. Hal ini berarti bahwa pengaruh secara bersama-sama (simultan) variabel hasil audit ekstern ( $X_1$ ) dan komitmen manajemen ( $X_2$ ) terhadap keefektifan pengendalian intern ( $Y$ ) adalah sebesar 0,246 atau 24,60% sedangkan sisanya sebesar 0,754 ( $1-R^2$ ) atau 75,40% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain diluar variabel yang diteliti. Tingkat pengaruh kedua variabel ini menurut kriteria Guilford (1956: 145) adalah rendah.

Interpretasi penelitian ini bahwa pengendalian intern pada emiten manufaktur dapat berjalan secara efektif apabila memperoleh masukan dari hasil audit ekstern melalui temuan audit dan komitmen yang tinggi dari manajemen. Temuan ini sejalan dengan teori yang dikemukakan COSO (1994) dan Boynton and Jhonson (2006) yang menyatakan bahwa pengendalian intern dipengaruhi oleh berbagai pihak yaitu pihak intern dan ekstern. Manajemen merupakan salah satu pihak intern yang memberikan kontribusi penting bagi keefektifan pengendalian intern. Disamping itu, auditor ekstern sebagai pihak ekstern dapat memberikan informasi penting melalui hasil auditnya kepada perusahaan untuk meningkatkan keefektifan pengendalian intern.

Rendahnya pengaruh secara bersama-sama variabel hasil audit ekstern dan komitmen manajemen terhadap keefektifan pengendalian intern mengindikasikan adanya faktor-faktor lain sebesar 75,40% yang mempengaruhi keefektifan pengendalian intern tersebut. Faktor-faktor tersebut kemungkinan adalah peran dewan komisaris, peran komite Audit, peran audit intern dan badan pengatur (*regulatory body*).

Pengaruh masing-masing variabel secara parsial menunjukkan hasil yang signifikan, artinya menolak  $H_0$ . Dengan demikian bahwa hasil audit ekstern ( $X_1$ ) berpengaruh secara signifikan terhadap keefektifan pengendalian intern. Demikian pula dengan variabel komitmen manajemen ( $X_2$ ) berpengaruh secara signifikan terhadap keefektifan pengendalian intern pada emiten manufaktur di BEJ.

Nilai koefisien jalur untuk masing-masing variabel yaitu hasil audit ekstern ( $P_{YX_1}$ ) sebesar 0,317, komitmen manajemen ( $P_{YX_2}$ ) sebesar 0,335 dan variabel lain ( $P_{YX_1}$ ) sebesar 0,868 ( $\sqrt{1 - R^2}$ ) serta nilai korelasi ( $r_{X_1X_2}$ ) sebesar 0,157. Sedangkan besarnya pengaruh langsung dan tidak langsung dari masing-masing variabel dapat dilihat pada Tabel 2.

**Tabel 2**  
**Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung Hasil Audit Ekstern dan Komitmen Manajemen Terhadap Keefektifan Pengendalian Intern**

Pengaruh Terhadap Keefektifan Pengendalian Intern (Y)	Nilai Koefisien
<b>Hasil Audit Ekstern (<math>X_1</math>):</b>	
Pengaruh Langsung : $P_{YX_1} \times P_{YX_1} = 0,317 \times 0,317$	0,100
Pengaruh Tidak Langsung Melalui $X_2$ : $P_{YX_1} \times r_{X_1X_2} \times P_{YX_2} = 0,317 \times 0,157 \times 0,335$	0,017
Total Pengaruh $X_1$ ke Y	0,117
<b>Komitmen Manajemen (<math>X_2</math>):</b>	
Pengaruh Langsung: $P_{YX_2} \times P_{YX_2} = 0,335 \times 0,335$	0,112
Pengaruh Tidak Langsung Melalui $X_1$ : $P_{YX_2} \times r_{X_2X_1} \times P_{YX_1} = 0,335 \times 0,157 \times 0,317$	0,017
Total Pengaruh $X_2$ ke Y	0,129
<b>Total Pengaruh</b>	<b>0,246</b>

Hasil pengujian secara parsial variabel hasil audit ekstern dan komitmen manajemen terhadap keefektifan pengendalian intern dapat dijelaskan berikut ini.

### 1.1 Pengaruh Hasil Audit Ekstern Terhadap Keefektifan Pengendalian Intern

Hasil pengujian hipotesis secara parsial menyatakan bahwa hasil audit ekstern ( $X_1$ ) berpengaruh secara signifikan terhadap keefektifan pengendalian intern (Y) pada emiten manufaktur di Bursa Efek Jakarta. Interpretasi hasil penelitian ini menunjukkan semakin baik audit ekstern semakin efektif pengendalian intern perusahaan. Hasil pengujian ini memberi dukungan kepada teori yang ada (Boynton and Johnson, 2006 dan COSO 1994). Teori menyatakan bahwa dalam semua audit, auditor harus memperoleh pemahaman tentang pengendalian intern yang memadai untuk merencanakan audit. Pemahaman terhadap desain pengendalian dapat dilakukan melalui prosedur yang relevan dengan audit laporan keuangan, sehingga diketahui apakah pengendalian intern tersebut dioperasikan atau tidak. Standar pekerjaan lapangan yang kedua dalam standar auditing, mengharuskan auditor ekstern untuk memahami pengendalian intern kliennya. Standar ini menjadi dasar yang dapat menunjukkan hubungan yang kuat antara hasil audit ekstern dan pengendalian intern.

## 1.2 Pengaruh Komitmen Manajemen Terhadap Keefektifan Pengendalian Intern

Hasil pengujian secara parsial komitmen manajemen ( $X_2$ ) terhadap keefektifan pengendalian intern ( $Y$ ) menunjukkan hasil adanya pengaruh yang signifikan antara kedua variabel tersebut. Hal ini bermakna bahwa semakin tinggi komitmen manajemen semakin efektif berjalannya pengendalian intern. Hasil ini mendukung teori yang menyatakan bahwa peran manajemen merupakan komponen yang paling penting dalam menerapkan pengendalian intern yang efektif dan manajemen bertanggungjawab untuk menciptakan pengendalian intern tersebut (Messier et al., 2006).

Tanpa dedikasi manajemen, pengendalian intern pada setiap lini hanya sebatas aturan-aturan yang tidak diimplementasikan untuk mendukung operasional usaha, tetapi sebaliknya dengan dedikasi dan komitmen manajemen yang tinggi maka setiap kebijakan dan prosedur akan berjalan sebagaimana mestinya. Kondisi ini menggambarkan pengendalian intern yang kuat dan efektif telah tercapai, karena prosedur yang diciptakan mampu mendeteksi dan mencegah kesalahan pelaporan keuangan.

## 2. Pengaruh Hasil Audit Ekstern, Komitmen Manajemen dan Keefektifan Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Keuangan Perusahaan

Hasil pengujian hipotesis kedua dapat dilihat pada Tabel 3 berikut ini.

**Tabel 3**  
Pengaruh Hasil Audit Ekstern, Komitmen Manajemen dan Keefektifan Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Keuangan

No	Variabel	Koefisien Jalur	$t_{hitung}$	$t_{tabel}$ $db_1(n-k-1)$	Sig. ( $p$ -value)	Kesimpulan Statistik
1	Hasil Audit Ekstern ( $X_1$ )	0,296	2,722	1,679	0,009	Signifikan ( $H_0$ ditolak)
2	Komitmen Manajemen ( $X_2$ )	0,465	4,250	1,679	0,000	Signifikan ( $H_0$ ditolak)
3	Keefektifan Pengendalian ( $Y$ )	0,248	2,130	1,679	0,039	Signifikan ( $H_0$ ditolak)
$R^2 = 0,551$ ; $F = 18,011$ ; Sig. ( $p$ -value) = 0,000						

Tabel 3 tersebut menunjukkan nilai  $F_{hitung}$  sebesar 18,011 lebih besar dari  $F_{tabel}$  ( $\alpha$  0,05, derajat bebas- $db_1 = 2$  dan  $db_2 = 45$ ) sebesar 3,204 dan  $p$  value = 0,000 lebih kecil dari  $\alpha = 0,05$ , maka kesimpulan yang diambil adalah menolak  $H_0$ . Hal ini berarti bahwa secara simultan atau bersama-sama hasil audit ekstern, komitmen manajemen dan keefektifan pengendalian intern berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja keuangan pada emiten manufaktur di Bursa Efek Jakarta. Hasil ini memberikan makna bahwa tercapainya kinerja keuangan yang baik pada emiten manufaktur apabila mendapat masukan dari hasil audit ekstern melalui temuan audit dan komitmen yang tinggi dari manajemen dan berjalannya pengendalian intern yang efektif.

Besarnya pengaruh secara simultan atau bersama-sama sama hasil audit ekstern, komitmen manajemen dan keefektifan pengendalian intern terhadap kinerja keuangan adalah sebesar 55,10%. Hal ini ditunjukkan oleh nilai koefisien determinasi ( $R^2$ ) sebesar 0,551 atau 55,10% sedangkan 44,90% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain diluar variabel penelitian ini.

Pengujian hipotesis secara parsial pengaruh masing-masing variabel ditunjukkan oleh nilai  $t_{hitung}$  dibandingkan dengan  $t_{tabel}$ . Hasil perhitungan diperoleh keterangan bahwa semua variabel bebas secara parsial berpengaruh terhadap variabel dependen dan semuanya signifikan. Hal ini dapat dilihat pada Tabel 3 yang menunjukkan bahwa nilai  $t_{hitung}$  masing-masing variabel lebih besar dari pada  $t_{tabel}$  dan nilai  $p$  value lebih kecil dari  $\alpha = 0,05$ .

Besarnya pengaruh secara parsial dapat dilihat dari nilai koefisien jalur ( $P_{Zy}$ ). Nilai koefisien jalur untuk masing-masing variabel adalah sebagai berikut: hasil audit ekstern ( $P_{Zx1}$ ) sebesar 0,296; komitmen manajemen ( $P_{Zx2}$ ) sebesar 0,465; dan keefektifan pengendalian intern ( $P_{Zy}$ ) sebesar 0,248. Sedangkan hasil korelasi masing-masing variabel yaitu, hasil audit ekstern dengan komitmen manajemen ( $r_{x1x2}$ ) sebesar 0,157; keefektifan pengendalian intern dengan hasil audit ekstern ( $r_{yx1}$ ) sebesar 0,369; dan keefektifan pengendalian intern dengan komitmen manajemen ( $r_{yx2}$ ) sebesar 0,385. Sedangkan besarnya pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung dari masing-masing variabel bebas terhadap kinerja keuangan dapat dilihat pada Tabel 4 berikut ini.

**Tabel 4**  
**Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung Hasil Audit Ekstern, Komitmen Manajemen dan Keefektifan Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Keuangan**

Pengaruh Terhadap Kinerja Keuangan (Z)	Nilai Koefisien
<b>Hasil Audit Ekstern (<math>X_1</math>):</b>	
Pengaruh Langsung : $P_{Zx1} \times P_{Zx1} = 0,296 \times 0,296$	0,088
Pengaruh Tidak Langsung:	0,022
- Melalui $X_2$ : $P_{Zx1} \times P_{Zx2} \times r_{x1x2} = 0,296 \times 0,465 \times 0,157$	0,027
- Melalui Y : $P_{Zx1} \times P_{Zy} \times r_{x1y} = 0,296 \times 0,248 \times 0,369$	
Total Pengaruh $X_1$ ke Z	0,137
<b>Komitmen Manajemen (<math>X_2</math>):</b>	
Pengaruh Langsung : $P_{Zx2} \times P_{Zx2} = 0,465 \times 0,465$	0,216
Pengaruh Tidak Langsung:	0,022
- Melalui $X_1$ : $P_{Zx2} \times P_{Zx1} \times r_{x1x2} = 0,465 \times 0,296 \times 0,157$	0,044
- Melalui Y : $P_{Zx2} \times P_{Zy} \times r_{x2y} = 0,465 \times 0,248 \times 0,385$	
Total Pengaruh $X_2$ ke Z	0,282
<b>Keefektifan Pengendalian Intern (Y):</b>	
Pengaruh Langsung : $P_{Zy} \times P_{Zy} = 0,248 \times 0,248$	0,061
Pengaruh Tidak Langsung:	0,027
- Melalui $X_1$ : $P_{Zy} \times P_{Zx1} \times r_{yx1} = 0,248 \times 0,296 \times 0,369$	0,044
- Melalui $X_2$ : $P_{Zy} \times P_{Zx2} \times r_{yx2} = 0,248 \times 0,465 \times 0,385$	
Total Pengaruh Y ke Z	0,132
Total Pengaruh	0,551

Secara parsial pengaruh masing-masing variabel bebas terhadap kinerja keuangan dapat dijelaskan sebagai berikut.

## 2.1 Pengaruh Hasil Audit Ekstern Terhadap Kinerja Keuangan Perusahaan

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa hasil audit ekstern berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja keuangan. Hasil ini memberikan bukti bahwa hasil audit ekstern yang meliputi opini yang diberikan dan temuan audit dapat meningkatkan kinerja keuangan perusahaan. Sebagaimana diketahui bahwa auditor independen mengkomunikasikan hasil auditnya kepada manajemen atau pihak-pihak berkepentingan lainnya melalui laporan audit (*audit report*). Laporan audit tersebut digabungkan dengan laporan keuangan dalam laporan tahunan dan menjelaskan ruang lingkup audit dan temuan-temuan audit. Temuan tersebut diekspresikan dalam bentuk opini (pendapat). Semakin baik opini yang diperoleh perusahaan, yang diukur dari jenis opini, semakin tinggi pula kredibilitas informasi keuangan perusahaan tersebut.

Menurut Boynton and Johnson (2006) dengan adanya audit ekstern dapat mencegah ketidak efisienan dan kecurangan yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja keuangan. Apabila dilakukan audit oleh auditor ekstern, para karyawan akan lebih berhati-hati dan berusaha sesedikit mungkin melakukan kesalahan dalam menjalankan fungsi akuntansi dan menyalahgunakan aset perusahaan. Oleh karena itu, audit ekstern dapat menghasilkan data perusahaan yang andal dan mendeteksi kerugian karena penggelapan.

Auditor dalam menjalankan tugas profesionalnya melakukan pengujian atas pengendalian intern klien sebagai bagian dari prosedur audit terhadap laporan keuangan. Dalam penugasan tersebut, auditor dapat menemukan kelemahan pengendalian intern kliennya, sehingga ia dapat mengkomunikasikan temuan auditnya kepada manajemen, komite audit, atau dewan komisaris. Berdasarkan temuan auditor ekstern tersebut, manajemen dapat melakukan perbaikan atas kelemahan pengendalian intern yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja perusahaan.

## 2.2 Pengaruh Komitmen Manajemen Terhadap Kinerja Keuangan Perusahaan

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa komitmen manajemen berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja keuangan. Interpretasi hasil ini dapat dinyatakan bahwa komitmen manajemen dipandang sebagai suatu keinginan individu (manajemen) untuk melakukan, menjalankan, dan mengaplikasikan suatu kebijakan yang telah ditetapkan secara bersama sehingga tujuan atas diterapkan kebijakan tersebut dapat tercapai. Salah satu tujuan perusahaan tersebut adalah untuk mendapatkan laba (*profit*). Kemampuan untuk mendapat laba merupakan salah satu dimensi untuk mengukur kinerja keuangan perusahaan. Dengan demikian, dapat dinyatakan bahwa manajemen yang berkomitmen tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik untuk mencapai tujuan perusahaan. Sehubungan dengan hasil penelitian ini dapat dikatakan bahwa semakin tinggi komitmen manajemen akan semakin tinggi pula pencapaian kinerja keuangan perusahaan.

Hasil penelitian ini juga mendukung hasil penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa komitmen manajemen mempunyai pengaruh yang signifikan dengan terhadap kinerja perusahaan (Rashid et al., 2003; dan Heryanto S. Gani, 2005).

### 2.3 Pengaruh Keefektifan Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Keuangan Perusahaan

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan hasil bahwa keefektifan pengendalian intern berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja keuangan perusahaan. Hasil ini dapat diartikan bahwa semakin efektif pengendalian intern semakin baik pula kinerja keuangan emiten manufaktur. Hasil penelitian ini juga mendukung hasil penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa pengendalian intern berpengaruh terhadap kinerja perusahaan (Liza Laila Nurwulan, 2004; dan Heryanto S. Gani, 2005).

Interpretasi yang dapat dijelaskan dari hasil pengujian ini adalah bahwa pada dasarnya penerapan pengendalian intern yang efektif dalam perusahaan bertujuan untuk mencapai: (a) keandalan laporan keuangan; (b) efektivitas dan efisiensi operasi; dan (c) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Ketiga tujuan ini menggambarkan kinerja perusahaan secara keseluruhan. Reliabilitas atau keandalan laporan keuangan merupakan suatu kualitas informasi keuangan yang menjamin bahwa informasi tersebut bebas dari kesalahan dan bias serta bersifat *representational faithfulness*.

Efisiensi dan efektivitas operasi merupakan alat untuk pengendalian operasi (*operations controls*). Pengendalian dalam sebuah perusahaan merupakan alat untuk mendorong tercapainya efisiensi dan efektivitas penggunaan sumber daya perusahaan, termasuk personal, sehingga tujuan perusahaan dapat dicapai secara optimal (Arens et al., 2006). Dalam menjalankan aktivitas operasi, banyak ketentuan-ketentuan hukum dan peraturan yang harus diikuti dan dipatuhi oleh perusahaan. Beberapa di antara peraturan ini adalah yang berkaitan tidak langsung dengan akuntansi, misalnya UU Lingkungan Hidup, UU Perburuhan. Sedangkan peraturan yang lain sangat berkaitan erat dengan akuntansi, misalnya UU Perpajakan, UU Perseroan Terbatas, dan UU Pasar Modal. Manajemen bertanggung jawab untuk menjamin bahwa perusahaan yang dikelolanya mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku atas aktivitasnya.

## KESIMPULAN DAN SARAN

### 1. Kesimpulan

- (1). Hasil audit ekstern dan komitmen manajemen berpengaruh terhadap keefektifan pengendalian intern. Hal ini menunjukkan bahwa keefektifan pengendalian intern dapat tercapai apabila memperoleh masukan dari hasil audit ekstern melalui temuan audit dan komitmen yang tinggi dari manajemen atas pelaksanaan pengendalian intern tersebut.
- (2). Hasil audit ekstern, komitmen manajemen dan keefektifan pengendalian intern berpengaruh terhadap kinerja keuangan. Hal ini menunjukkan bahwa kinerja keuangan emiten manufaktur tercapai apabila menerima masukan dari hasil audit ekstern melalui opini dan temuan audit yang dihasilkan, komitmen yang tinggi dari manajemen atas pelaksanaan pengendalian intern dan menindaklanjuti hasil temuan audit, serta berjalannya pengendalian intern secara efektif.

### 2. Saran-Saran

- (1). Secara umum disarankan kepada direksi emiten manufaktur untuk dapat: (a) Meningkatkan keefektifan pengendalian intern dengan jalan mengoperasikan komponen-komponen pengendalian intern yaitu lingkungan pengendalian intern, penaksiran risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan; (b) Memberikan dukungan yang penuh atas terlaksananya audit ekstern sehingga opini yang diberikan mencerminkan keadaan

yang sesungguhnya dan temuan audit yang dihasil benar-benar mencerminkan kelemahan perusahaan; dan (c) Meningkatkan komitmen manajemen atas berjalannya pengendalian intern yang efektif dan menindaklanjuti hasil temuan audit

- (2). Mengingat rendahnya pengaruh hasil audit ekstern dan komitmen manajemen terhadap keefektifan pengendalian intern, disarankan kepada Bapepam dan IAI untuk membuat/menyusun standar pengendalian intern (*internal control standards*) untuk dewan direksi emiten dan membuat aturan tentang keharusan membuat laporan manajemen atas keefektifan pengendalian intern di samping laporan keuangan tahunan dan laporan tersebut harus diaudit oleh auditor independen.

## DAFTAR PUSTAKA

- Arens, Alvin A., Randal J. Elder and Mark S. Beasley. 2006. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. Eleventh Edition, (Pearson Education, Inc., New Jersey)
- Asian Development Bank-ADB. 2003. *Diagnostic Study of Accounting and Auditing Practice (Private Sector) Republic of Indonesia*. (21 February 2003, Philippines)
- Badan Pengawas Pasar Modal-Bepepam. 2001, Annual Report 2001. Jakarta.
- \_\_\_\_\_.2002. Annual Report 2002. Jakarta.
- \_\_\_\_\_.2003. Annual Report 2003. Jakarta.
- \_\_\_\_\_.2004. Annual Report 2004. Jakarta.
- \_\_\_\_\_.2005. Annual Report 2005. Jakarta.
- Bierstaker, James L. and Richard G. Brody. 2001. Presentation Format, Relevant Experience and Task Performance. *Managerial Auditing Journal*. Vol.6. No.3. p. 124-128.
- Boynton, William C. and Raymond N. Johnson. 2006. *Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*. Eighth Edition.. (John Wiley & Sons, Inc., United States of America)
- Brett, Joan F., W.L. Cron and J.W.Slocum. 1995. Economic Dependency on Work: Moderator of The Relationship Between Organizational Commitment and Performance. *Academic of Management Journal*. Vol.38. No.1. pp.261-271.
- Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of The Tradedway Commission.1994. *Internal Control – Integrated Framework*, Two-Volume Edition. (American Institute of Certified Public Accountant, Jersey City)
- \_\_\_\_\_. 1999. *Fraudulent Financial Reporting 1987-1997 – An Analysis of U.S Public Companies*. The National Commission on Fraudulent Financial Reporting.
- \_\_\_\_\_.1987. *Report of National Commission on Fraudulent Financial Reporting*. The National Commission on Fraudulent Financial Reporting, Washinton DC, October.
- Guilford J.P, Benjamin Fruchter. 1956. *Fundamental Statistic in Psychology and Education*. Fifth Edition. (Mc-Graw Hill, Tokyo).
- Guy, Dan M., C.Wayne Alderman and Alam J. Winters. 2002. *Auditing*. Alih Bahasa, Paul A. Rajoe dan Ichsan Setiyo Budi. Edisi Kelima. Jilid 1 dan 2, Jakarta: Penerbit Erlangga.

- Heryanto Subrata Gani. 2005. Pengaruh Peran Manajer dan Pelaksanaan Pengendalian Intern terhadap Aktivitas Audit Intern serta Kinerja Perusahaan. (Survei pada Perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta). Disertasi. (Program Pascasarjana. Universitas Padjadjaran, Bandung)
- Ikatan Akuntan Indonesia-IAI. 2001. Standar Profesional Akuntan Publik. (Salemba Empat, Per 1 Januari, Jakarta)
- Kopp, Lori S. 2000. The Role of Documentation and Memory in Internal Control Evaluation. Working Papers. I.H. (Asper School of Busines Department of Accounting and Finance University of Manitoba Winnipeg, MB, Canada, November.)
- Leech, Tim J. 2003. Sarbanes-Oxley Sections 302 & 404: A White Paper Propoting Practical, Cost effective Compliace Strategies. Working Papers. (Ontario, Canada, April)
- Leinicke, Linda M , J. A. Ostrosky and W. Max Rexroad. 2000. "Quality Financial Reporting: Back to the Basics". *The CPA Journal*. Volume: 70. Issue. 8. p. 69.
- Lerach, Williams S. 2004. The Alarming Decline In The Quality of Financial Reporting and Upsurge In Securities Fraud. Working Paper. Lerach Coughlin Stoia Geller Rudman & Robbins LLP.
- Liza Laila Nurwulan. 2004. Pengaruh Peran Pemeriksaan Internal, Faktor Internal Organisasi dan Pelaksanaan Penmgendalian Internal Terhadap Kinerja Organisasi Laba (Survei pada Kwartir-Kwartir Cabang Gerakan Pramuka di Wilayah Kerja Kwartir Daerah Jawa Barat). Disertasi. (Universitas Padjadjaran, Bandung).
- Mautz, R.K and Hussein A. Sharaf. 1961. *The Philoshopy of Auditing*. Tenth Printing. USA: American Accounting Association.
- Messier, William F., Steven M. Glover and Douglas F. Prawitt. 2006. *Auditing & Assurance Service: A Sistematic Approach*. Fourth Edition. (The McGraw-Hill Companies, New York).
- Porter, L.M., R.M. Steers, R.T. Mowday, & PV. Boulian .1974. "Organizational Commitment, Job Satisfaction, and Turnover Among Psychiatric Technicians". *Journal of Applied Psychology*, Vol. 59. pp. 603-609.
- Pricewaterhouse Coopers and Jakarta Stock Exchange. 2002. Corporate Governance 2002. Report Institutional Investor Survei. Jakarta.
- Ratiiff, Richard L., Wanda A. Wallace, Loebeck K. James and McFarland G. William. 1996. *Internal Auditing Principles and Techniques*. (The Institute of Internal Auditor. Florida).
- Rashid, Md Zabid Abdul, Muaralli Sambasivan and Juliana Johari. 2003. The Influence of Corporate Culture and Organisational Commitment on Performance. *Journal of Management Development*. Vol.22, No.8, pp. 708-728.
- Raum, Ronell B., Stephen L. Morgan. 2001. *Performance Auditing: A Measurement Approach*. Florida: The Institute of Internal Auditor. Florida.
- Sarbanes-Oxley Act of 2002 (Sarbox). An Act., 107<sup>th</sup> Congress USA.