



APSSAI Accounting Review (April 2023)

Pengaruh pengungkapan audit internal terhadap biaya audit.

Widiar, RR.W.I., Faisal, F. (2023). *APSSAI Accounting Review*, 3(1), 47-65.

<https://doi.org/10.26418/apssai.v3i1.65>.

RR. Wulan Indri Widiar

Universitas Diponegoro, Indonesia

Faisal Faisal*

Universitas Diponegoro, Indonesia

Received: 7 April 2023

Revision: 17 April 2023

Accepted: 20 April 2023

JEL Classification: M40, M42

DOI: 10.26418/apssai.v3i1.65

PENGARUH PENGUNGKAPAN AUDIT INTERNAL TERHADAP BIAYA AUDIT

ABSTRACT *This study examines the content of internal audit disclosures and their effect on audit fees. The sample consisted of 188 public companies listed on the Indonesia Stock Exchange in 2018. The analysis techniques used include content analysis, descriptive analysis, and multiple regression analysis. The results showed that the mean disclosure of internal audit information is 56.99%. Information related to the existence of internal audit and internal audit structure are the items most disclosed by the entire company. Mean disclosures by sector show that property, real estate, and building construction are the most disclosed sectors (60.93%). The results of the regression analysis show that internal audit disclosure has no effect on audit fees. However, if the disclosures are grouped under general and specific disclosures, specific internal audit disclosures have a negative effect on audit fees. As a result of these findings, specific internal audit disclosures may indicate that the firm being effectively monitored and controlled may be influencing audit fees.*

Keywords: *Audit fee; Corporate governance; Disclosure; Internal audit*

ABSTRAK Penelitian ini menguji kandungan pengungkapan audit internal serta pengaruhnya terhadap biaya audit. Sampel terdiri dari 188 perusahaan publik yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2018. Teknik analisis yang digunakan meliputi analisis konten, analisis deskriptif dan regresi berganda. Hasil menunjukkan bahwa rata-rata pengungkapan informasi audit internal sebesar 56.99%. Informasi terkait keberadaan audit internal dan struktur audit internal adalah item-item yang paling banyak diungkapkan oleh seluruh perusahaan. Rata-rata pengungkapan berdasarkan sektor menunjukkan bahwa properti, real estate, dan konstruksi bangunan adalah sektor yang paling banyak mengungkapkan (60.93%). Hasil analisis regresi menunjukkan bahwa pengungkapan audit internal tidak berpengaruh terhadap biaya audit. Namun, jika pengungkapan dikelompokkan dalam pengungkapan umum dan spesifik, pengungkapan audit internal spesifik memiliki pengaruh negatif terhadap biaya audit. Implikasi dari temuan ini adalah pengungkapan audit internal secara spesifik dapat memberikan sinyal bahwa perusahaan yang diawasi dan dikendalikan secara efektif terbukti mampu pengaruh terhadap biaya audit.

Kata kunci: *Audit internal; Biaya audit, Pengungkapan; Tata kelola perusahaan*

**Corresponding author, email: faisal@lecturer.undip.ac.id*

*Departemen Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Diponegoro
Jalan Prof. Sudarto, Tembalang, Semarang, Jawa Tengah 50275*

Pendahuluan

Jasa audit merupakan subjek yang harus tunduk pada peraturan yang berlaku. Hal ini karena jasa audit sangat terkait dengan kualitas layanan audit (Bardhan *et al.*, 2022). Tidak

mengherankan jika penelitian-penelitian terkait jasa audit masih banyak dilakukan oleh para akademisi. Penelitian-penelitian terkait determinan biaya audit telah menjadi fokus penelitian yang signifikan sejak karya seminal yang dipublikasikan oleh Simunic (1980) lebih dari 40 tahun yang lalu. Dalam perkembangannya penelitian selanjutnya telah menyoroti beberapa faktor yang memiliki dampak terhadap biaya, seperti ukuran klien audit, kompleksitas, risiko audit serta aspek-aspek tertentu dari tata kelola klien audit, karakteristik keterlibatan, dan ukuran auditor (Widmann *et al.*, 2020; Xue & O'Sullivan, 2023).

Berdasarkan Peraturan Pengurus Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) No.02 Tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan disebutkan bahwa besarnya biaya anggota dapat bervariasi bergantung pada ruang lingkup pekerjaan, jangka waktu, tugas dan tanggung jawab, tingkat keahlian, kompleksitas jasa, jumlah personel, sistem pengendalian mutu dan kesepakatan. Beberapa penelitian empiris juga menyatakan bahwa besarnya biaya audit dipengaruhi oleh ukuran *auditee*, risiko audit, kompleksitas audit (Simunic & Stein, 1996), struktur tata kelola perusahaan (Yatim *et al.*, 2006), audit internal (Axén, 2018; Ji *et al.*, 2018; Saleh & Ragab, 2023; Singh & Newby, 2010). Peraturan Menteri Keuangan No/88/PMK.06/2015 menyatakan bahwa salah satu perwujudan tata kelola perusahaan yang baik ialah dengan menerapkan fungsi kepatuhan, audit internal serta audit eksternal. Audit internal berperan untuk membantu perusahaan dalam mencapai tujuannya dengan cara mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian internal dan tata kelola perusahaan (Bardhan *et al.*, 2022; Widiyari & Prabowo, 2008). Sedang audit eksternal ialah kegiatan yang dilakukan pihak eksternal yang memiliki peran dalam pengawasan keuangan perusahaan dengan tujuan memberikan pendapat tidak memihak atas kredibilitas laporan keuangan *audittee*.

Profesi audit, praktisi, otoritas dan akademisi telah mengakui bahwa fungsi audit internal adalah salah satu mekanisme tata kelola perusahaan yang penting untuk mengatasi masalah keagenan (Baatwah & Al-Qadasi, 2019). Kualitas audit internal yang semakin baik akan memberikan kontribusi bagi pekerjaan auditor eksternal (Li *et al.*, 2019). Auditor eksternal akan lebih mudah dalam melakukan upaya investigasi terhadap *audittee* sehingga dapat menekan biaya audit menjadi lebih rendah (Felix *et al.*, 2001). Menurut COSO (2017), sistem pengendalian internal yang efektif terdiri dari lima komponen terintegrasi: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi dan pemantauan. Komponen-komponen tersebut secara terintegrasi menjadi fondasi yang

memadai untuk aktivitas pengendalian internal di dalam perusahaan. Audit internal berperan utama dalam memastikan bahwa semua risiko yang dihadapi perusahaan telah ditangani dengan maksimal melalui program dan kinerja yang ada pada manajemen risiko dan pengendalian internal (Bshayreh *et al.*, 2021). Salah satu indikator kualitas audit internal dapat dilihat dari kualitas pengungkapan audit internal. Semakin informatif informasi yang diungkapkan semakin baik kualitas audit internal (Axén, 2018). Pengungkapan audit internal dapat membantu perusahaan untuk meningkatkan transparansi pengawasan tata kelola perusahaan, investasi dan kinerja keuangan perusahaan (Archambeault *et al.*, 2008; Chen *et al.*, 2020).

Studi-studi sebelumnya menjelaskan adanya hubungan komplementer antara audit internal dan eksternal. Perusahaan dengan upaya peningkatan tata kelola perusahaan yang baik akan memaksimalkan fungsi pengawasan dari keduanya. Artinya, terlaksananya fungsi audit internal yang baik juga diikuti kualitas audit eksternal yang tinggi pula (Hoitash *et al.*, 2007; Singh *et al.*, 2014). Kualitas audit internal yang tinggi dimungkinkan menghasilkan laporan dan ulasan lebih luas disebabkan adanya pertukaran informasi dengan mekanisme tata kelola (Xue & O'Sullivan, 2023). Hal tersebut akan berdampak pada peningkatan beban kerja auditor eksternal dan biaya audit (Mat Zain *et al.*, 2015).

Berdasarkan penjelasan diatas, maka pertanyaan penelitian ini adalah sebagai berikut: Bagaimanakah pengaruh pengungkapan audit internal dan audit internal spesifik terhadap biaya audit pada perusahaan non keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (IDX)?

Hasil penelitian diharapkan memberikan kontribusi dalam pengembangan literatur akuntansi terkait kemampuan pengungkapan audit internal dalam menekan biaya audit yang lebih rendah, sekaligus merupakan upaya peningkatan penerapan tata kelola perusahaan yang baik. Selain itu, penelitian ini juga diharapkan mampu meningkatkan wawasan dan pengetahuan bagi pihak manajemen mengenai pentingnya pelaksanaan tata kelola perusahaan yang baik yakni dengan meningkatkan pengawasan, akuntabilitas dan transparansi melalui pengungkapan audit internal sebagai faktor yang dapat mempengaruhi biaya audit.

Kajian Literatur dan Pengembangan Hipotesis

Pengungkapan Audit Internal Berdasarkan POJK Nomor 56/ POJK.04/ 2015, audit internal didefinisikan sebagai suatu kegiatan pemberian keyakinan dan konsultasi yang bersifat independen dan objektif dengan tujuan meningkatkan nilai dan memperbaiki operasional perusahaan dengan cara mengevaluasi serta meningkatkan efektivitas proses

tata kelola perusahaan. Adapun tugas dan tanggungjawab unit audit internal meliputi: (a) menyusun dan melaksanakan rencana audit internal tahunan; (b) menguji dan mengevaluasi pelaksanaan pengendalian internal dari sistem manajemen risiko sesuai dengan kebijakan perusahaan; (c) melakukan pemeriksaan dan penilaian atas efisiensi dan efektivitas di bidang keuangan, akuntansi, operasional, sumber daya manusia, pemasaran, teknologi informasi, dan kegiatan lainnya; (d) memberikan saran perbaikan dan informasi yang objektif tentang kegiatan yang diperiksa pada semua tingkat manajemen; (e) membuat laporan hasil audit dan menyampaikannya kepada direktur utama Dewan Komisaris; (f) Memantau, menganalisis dan melaporkan pelaksanaan tindak lanjut perbaikan yang telah disarankan; (g) bekerja sama dengan komite audit; (h) menyusun program untuk mengevaluasi mutu kegiatan audit internal yang dilakukannya; dan (i) melakukan pemeriksaan khusus apabila diperlukan. Axén (2018) menyatakan bahwa terdapat 13 item yang dapat digunakan untuk mengukur pengungkapan audit internal. Ketiga belas item tersebut meliputi: (1) keberadaan unit audit internal, (2) peran unit audit internal, (3) keberadaan ketua atau manajer unit audit internal, (4) penunjukkan ketua yang dilengkapi pengalaman bekerja atau riwayat jabatan, (5) keberadaan anggota unit audit internal, (6) kualifikasi atau sertifikasi auditor internal, (7) struktur unit audit internal, (8) kedudukan unit audit internal, (9) pelatihan atau pendidikan peningkatan kompetensi, (10) rencana audit tahun berjalan, (11) tugas dan tanggungjawab unit audit internal, (12) wewenang unit audit internal, (13) pelaporan kegiatan audit internal tahun berjalan.

Pengaruh Pengungkapan Audit Internal terhadap Biaya Audit Organisasi merupakan jaringan kontraktual antara prinsipal dan agen. Proses ini melibatkan pendelegasian sebagian kewenangan pengambilan keputusan kepada agen (Jensen & Meckling, 1976). Menurut POJK No. 29 Tahun 2016, pengelolaan pengawasan perusahaan perlu ditampilkan dalam laporan tahunan sebagai bentuk transparansi dan akuntabilitas perusahaan. Salah satu bentuk pengawasan yang harus ditampilkan adalah kegiatan audit internal. Adanya kepatuhan pengungkapan informasi dalam laporan tahunan dapat memberikan bukti bahwa agen berupaya meningkatkan praktik tata kelola melalui pengawasan perusahaan sekaligus memberikan keyakinan kepada prinsipal bahwa perusahaan dikelola dengan baik guna mencapai tujuan perusahaan dan kepentingan bersama (Elmarzouky *et al.*, 2022). Namun demikian, manajer memiliki kepentingan tertentu untuk memilih informasi yang akan diungkapkan secara sukarela (Meek *et al.*, 1995).

Pengungkapan informasi yang lebih informatif dapat mengindikasikan bahwa perusahaan memiliki komitmen yang lebih baik dalam implementasi tata kelola (Toms, 2002). Pengungkapan informasi audit internal yang berkualitas tinggi dapat menyebabkan pengaruh yang signifikan terhadap biaya audit yang dikeluarkan (Beekes & Brown, 2006; Gros *et al.*, 2016). Kualitas audit internal yang tinggi dapat menyebabkan auditor eksternal memiliki ketergantungan terhadap informasi audit internal yang berdampak pada pengurangan biaya audit (Felix *et al.*, 2001). Mat Zain *et al.* (2015) menyatakan bahwa hubungan antara kualitas audit internal dan biaya audit adalah bersifat komplementer. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas audit internal yang tinggi dapat juga menyebabkan biaya audit yang lebih besar. Hal ini karena, untuk menghasilkan audit yang berkualitas dibutuhkan adanya kegiatan audit internal yang lebih banyak, sehingga mendorong biaya audit menjadi lebih tinggi (Mitra *et al.*, 2018). Berdasarkan penjelasan diatas maka hipotesisnya adalah sebagai berikut:

H_{1a}: Pengungkapan audit internal berpengaruh terhadap biaya audit.

Pengaruh Pengungkapan Audit Internal Spesifik terhadap Biaya Audit Organisasi merupakan jaringan kontraktual antara prinsipal dan agen. Proses ini melibatkan pendelegasian sebagian kewenangan pengambilan keputusan kepada agen (Jensen & Meckling, 1976). Tata kelola perusahaan merupakan mekanisme pengawasan yang hadir dengan tujuan meminimalisir kehilangan biaya agensi akibat adanya asimetri informasi serta untuk menyelaraskan kepentingan berbagai pihak di perusahaan (Agyei-Mensah, 2016; Elmarzouky *et al.*, 2022). Pengungkapan audit internal spesifik ini membantu perusahaan meningkatkan transparansi pengawasan perusahaan yakni dengan menampilkan rician kegiatan audit internal berupa objek hingga temuan audit yang membantu meningkatkan pemahaman investor tentang fungsi audit internal dan peran tata kelola perusahaan (Axén, 2018).

Transparansi yang lebih tinggi melalui pengungkapan audit internal spesifik ini merupakan bentuk desain kontrak yang disusun oleh pihak-pihak terkait hubungan kontrak dengan tujuan untuk meminimalisir biaya sebagai dampak adanya informasi yang tidak simetris (Deng *et al.*, 2022). Keterbatasan yang dimiliki prinsipal dalam mengelola perusahaan mengharuskan prinsipal menyerahkan mandat pengelolaan perusahaan kepada pihak profesional yakni manajer. Dengan adanya pendelegasian wewenang dari prinsipal kepada agen, pihak manajemen selaku agen berupaya memberikan bukti bahwa delegasi wewenang dari prinsipal dilaksanakan secara maksimal melalui kegiatan pengawasan yaitu

pengungkapan audit internal spesifik. Pengungkapan audit internal spesifik ini mengindikasikan adanya maksimalisasi kinerja dan sumber daya perusahaan dalam mengendalikan dan mengawasi perusahaan dalam mencapai tujuannya (Westfall & Myring, 2022).

Peningkatan kualitas audit internal merupakan bentuk untuk menyeleraskan kepentingan prinsipal dan agen yaitu menyajikan kegiatan audit internal spesifik yang diharapkan akan meminimalkan biaya pemantauan (*monitoring costs*), yakni biaya audit (Al-Mutairi *et al.*, 2017). Adanya pengungkapan audit internal yang lebih informatif, maka perusahaan tidak hanya menggambarkan tugas dan tujuan audit internal secara umum namun juga sebagai bentuk upaya peningkatan pengawasan pada praktik tata kelola perusahaan yang baik. Hal ini didukung oleh Axén (2018) yang menemukan bahwa perusahaan dengan pengungkapan audit internal yang disajikan secara spesifik dan lebih informatif membayar biaya audit lebih rendah. Berdasarkan penjelasan di atas, maka hipotesisnya adalah sebagai berikut:

H_{1b}: Pengungkapan audit internal spesifik berpengaruh negatif terhadap biaya audit.

Metode Penelitian

Desain penelitian yang digunakan dalam penelitian ini pendekatan kuantitatif dengan menggunakan analisis konten (*content analysis*). Analisis konten adalah penelitian yang mengeksplorasi secara mendalam isi dari suatu informasi tertulis atau tercetak dalam media massa (Krippendorff, 1980). Analisis konten berkaitan dengan komunikasi atau isi komunikasi. Logika dasar yang digunakan dalam komunikasi adalah bahwa setiap komunikasi selalu berisi pesan untuk memberikan sinyal, baik verbal maupun non verbal. Oleh sebab itu dalam penelitian ini, analisis konten digunakan untuk mendapatkan pemahaman yang mendalam tentang fenomena pengungkapan audit internal (Krippendorff, 1980).

Penelitian ini menggunakan populasi seluruh perusahaan non-keuangan yang terdaftar di BEI pada tahun 2018. Perusahaan sektor keuangan tidak diikut sertakan sebab memiliki operasi dan laporan keuangan yang berbeda secara substansial dibanding mayoritas perusahaan lainnya (Axén, 2018). Teknik pengumpulan data dilakukan dengan pengamatan dan analisis mendalam terkait pengungkapan audit internal. Data dalam penelitian ini dikumpulkan secara manual melalui laporan tahunan yang diperoleh dari website Bursa Efek Indonesia dan website perusahaan sampel.

Variabel independen dalam penelitian ini adalah pengungkapan audit internal dan pengungkapan audit internal spesifik. Pengungkapan audit internal dalam penelitian ini

mengacu pada pengukuran berbagai sumber penelitian terdahulu yakni diklasifikasikan menjadi 13 (tiga belas) item (Lihat Tabel 1).

Tabel 1. Item Pengungkapan Audit Internal

1. Menampilkan adanya divisi atau unit kerja dalam Emiten atau Perusahaan Publik yang menjalankan fungsi audit internal.
2. Menampilkan tujuan atau peran dibentuknya unit kerja audit internal.
3. Menampilkan ketua unit audit internal dalam Emiten atau Perusahaan Publik
4. Menampilkan pengalaman bekerja atau riwayat jabatan bagi ketua unit audit internal.
5. Menampilkan besaran unit audit internal anggota unit audit internal setidaknya terdiri dari satu orang auditor internal, auditor internal yang dimaksud juga bertindak sebagai kepala Unit Audit Internal.
6. Menampilkan kualifikasi dari auditor internal.
7. Menampilkan struktur Unit Audit Internal berupa gambar maupun deskripsi pembagian tugas.
8. Menampilkan kedudukan Unit Audit Internal dalam perusahaan
9. Menampilkan informasi penyelenggaraan pelatihan atau pendidikan dalam meningkatkan kompetensi auditor internal.
10. Menampilkan penyusunan program atau rencana Audit Internal dalam tahun berjalan.
11. Menampilkan tugas dan tanggung jawab dari unit audit internal.
12. Menampilkan wewenang dari unit audit internal.
13. Menampilkan laporan kerja audit internal yang terlaksana pada tahun berjalan.

Sumber: Dikembangkan dari Axén (2018).

Pengungkapan audit internal diukur dengan skor nilai 1 setiap item yang diungkapkan dan nilai 0 untuk item yang tidak diungkapkan. Formula untuk menghitung indeks pengungkapan audit internal adalah sebagai berikut:

$$PAI = \frac{\sum X_{yi}}{n_j}$$

Keterangan:

PAI = Pengungkapan audit internal perusahaan i.

$\sum X_{yi}$ = nilai = 1, jika item y diungkapkan; nilai = 0, jika item y tidak diungkapkan.

n_j = jumlah item pengungkapan audit internal, $n_j = 13$ item

R.R. Wulan Indri Widhiar, Faisal Faisal

Pengungkapan audit internal spesifik (PAI_Spesifik) diukur dengan mengidentifikasi apakah perusahaan sampel menyediakan informasi secara spesifik berkaitan audit internal.

Tabel 2. Definisi Operasional Variabel

Nama Variabel	Pengukuran
<i>Dependen:</i>	
Biaya audit	Jumlah biaya audit
<i>Independen:</i>	
Pengungkapan Audit Internal (PAI)	Nilai 1 diberikan pada perusahaan yang menampilkan tiap item pengungkapan, nilai 0 jika sebaliknya. Skor untuk setiap item kemudian ditambahkan lalu dibagi jumlah seluruh item pengungkapan audit internal (13) untuk mendapatkan skor akhir PAI.
Pengungkapan Audit Internal Spesifik (PAI_Spesifik)	Nilai 1 diberikan pada perusahaan yang mengungkapkan secara spesifik audit internal, dan nilai 0 pada perusahaan sebaliknya.
<i>Kontrol:</i>	
Ukuran Perusahaan	<i>Logaritma natural</i> total aset perusahaan.
Profitabilitas	$ROA = \frac{\text{Pendapatan operasional setelah pajak}}{\text{Total Aset}}$
Rasio Piutang & Persediaan (INVREC)	$INVREC = \frac{\text{Total Piutang} + \text{Total Persediaan}}{\text{Total Aset}}$
Anak Perusahaan	Akar kuadrat dari jumlah anak perusahaan.
Rugi Perusahaan (LOSS)	Variabel <i>dummy</i> ; nilai 1 jika perusahaan melaporkan kerugian dalam 3 tahun terakhir dan nilai 0 jika sebaliknya.
Kantor Akuntan Publik (BIG4)	Variabel <i>dummy</i> ; perusahaan yang menggunakan KAP <i>big four</i> mendapat nilai 1, sebaliknya nilai 0 diperuntukkan bagi perusahaan yang tidak menggunakan jasa KAP <i>big four</i> .

Sumber: Dikembangkan Peneliti (2022)

Informasi spesifik yang dimaksud ialah penyajian informasi secara kuantitatif maupun kualitatif berkaitan dengan objek audit, kegiatan atau temuan audit, proses audit, terjadinya penyimpangan hingga tindak lanjut yang dilakukan perusahaan. Informasi kuantitatif artinya pengungkapan tugas audit internal berupa jumlah angka objek audit, capaian

pelaksanaan audit yang juga disertai penginformasian waktu pelaksanaan audit. Informasi kualitatif yakni penyajian secara deskriptif berkaitan pelaksanaan tugas, target maupun proses audit yang terlaksana (Axén, 2018). Variabel ini diukur dengan memberikan skor nilai 1 untuk perusahaan yang menyediakan informasi spesifik berkaitan audit internal dan angka 0 untuk sebaliknya. Tabel 2 menyajikan ringkasan pengukuran variabel dan model yang dikembangkan adalah sebagai berikut:

$$BA = \alpha + \beta_1PAI + \beta_2PAI_Spesifik + \beta_3SIZE + \beta_4ROA + \beta_5INVREC + \beta_6SUBS + \beta_7LOSS + \beta_8BIG4 + e$$

Keterangan:

α	= konstanta
$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5, \beta_6, \beta_7, \beta_8$	= koefisien variabel
BA	= biaya audit
PAI	= pengungkapan audit internal
PAI_Spesifik	= pengungkapan audit internal spesifik
SIZE	= ukuran perusahaan
ROA	= rasio laba setelah pajak pada total aset
INVREC	= rasio persediaan dan piutang pada total aset
SUBS	= jumlah anak perusahaan
LOSS	= rugi
BIG4	= KAP <i>big four</i>
e	= <i>error</i>

Tabel 3 menyajikan hasil pemilihan sampel. Berdasarkan hasil kriteria yang telah ditentukan maka diperoleh sebanyak 188 perusahaan yang berasal dari 536 perusahaan.

Tabel 3. Pemilihan Sampel

No.	Kriteria	Sampel
1.	Perusahaan non keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia 2018	536
2.	Perusahaan yang informasi laporan tahunannya tidak tersedia di <i>website</i> BEI maupun <i>website</i> perusahaan tahun 2018	(17)
3.	Perusahaan yang tidak menyediakan data sehubungan variabel dalam penelitian ini.	(331)
Jumlah Sampel Penelitian		188
Persentase		35.07%

Sumber: Dikembangkan Peneliti (2022)

Hasil sebesar itu merepresentasikan sebanyak 35.07 persen dari keseluruhan populasi yang terdapat di BEI dan sampel berdasarkan sektor industri disajikan dalam Tabel 4. Berdasarkan pada hasil kalkulasi yang disajikan dalam Tabel 4 dapat disimpulkan bahwa sektor perdagangan, jasa dan investasi adalah sektor yang paling banyak terpilih menjadi sampel (23.40%). Sebaliknya, sektor pertanian dan aneka industri adalah sektor yang paling sedikit terpilih menjadi sampel (5.32%).

Tabel 4. Sampel Berdasarkan Sektor Industri

No.	Sektor	Jumlah	Persentase
1	Sektor Pertanian	10	5.32%
2	Sektor Pertambangan	20	10.64%
3	Sektor Industri Dasar dan Kimia	30	15.96%
4	Sektor Aneka Industri	10	5.32%
5	Sektor Industri Barang Konsumsi	17	9.04%
6	Sektor Properti, <i>Real Estate</i> , dan Konstruksi Bangunan	38	20.21%
7	Sektor Infrastruktur, Utilitas, dan Transportasi	19	10.11%
8	Sektor Perdagangan, Jasa, dan Investasi	44	23.40%
Total		188	100.00%

Sumber: Data Diolah (2022)

Hasil dan Pembahasan

Tabel 5 menyajikan hasil statistik deskriptif. Rata-rata pengungkapan audit internal sebesar 56.9%. Hasil ini masih lebih rendah dibandingkan dengan nilai mediannya sebesar 61.5%. Untuk pengungkapan audit internal spesifik, sebanyak 68.62% perusahaan mengungkapkan informasi spesifik terkait audit internal. Untuk variabel biaya audit, diperoleh nilai rata-rata sebesar 20.448 atau setara dengan Rp759.750.000 dengan nilai median sebesar 20.407 atau senilai Rp730.000.000. Hasil ini mengindikasikan bahwa rata-rata biaya audit yang dikeluarkan perusahaan adalah relatif tinggi.

Tabel 6 menyajikan rata-rata pengungkapan audit internal. Berdasarkan Tabel 6 dapat dilihat bahwa item PAI_1 dan PAI_03 menjadi item dengan jumlah pengungkapan tertinggi (100%). Hasil ini mengindikasikan bahwa seluruh perusahaan memiliki unit audit internal sendiri serta tidak adanya penggandaan tugas dan fungsi yang dilakukan oleh bagian lain dalam mencapai tujuan perusahaan melalui unit audit internal. Tingginya pengungkapan

Tabel 5. Statistik Deskriptif Variabel

Variabel Kontinyu						
	N	Minimum	Maksimum	Median	Rata-rata	Std. Dev
PAI	188	0.153	0.923	0.615	0.569	0.151
BA	188	18.494	23.362	20.407	20.448	0.894
SIZE	188	26.243	32.469	29.068	29.128	1.425
ROA	188	-0.183	0.490	0.032	0.044	0.093
INVREC	188	0.000	75.295	0.220	0.671	5.489
SUBS	188	1.000	21.540	2.828	3.153	2.114

Variabel Kategorial					
	N	Dikotomi 1	%	Dikotomi 0	%
PAI_Spesifik	188	59	31.38	129	68.62
LOSS	188	13	6.91	175	93.09
BIG4	188	71	37.77	117	62.23

Keterangan:

BA = biaya audit; PAI = pengungkapan audit internal; PAI_Spesifik = pengungkapan audit internal spesifik; SIZE = ukuran perusahaan; ROA = rasio laba setelah pajak dibagi total aset; INVREC = rasio persediaan dan piutang dibagi total aset; SUBS = jumlah anak perusahaan; BIG4 = KAP Big Four

Sumber: Data Diolah (2022)

item PAI_1 ini kemungkinan disebabkan oleh adanya aturan POJK 56 Tahun 2015 yang mensyaratkan bahwa perusahaan terdaftar Bursa Efek Indonesia wajib membentuk unit audit internal dalam rangka meningkatkan praktik tata kelola perusahaan yang baik. PAI_03 juga memperoleh persentase pengungkapan tertinggi yaitu sebanyak 188 perusahaan atau seluruhnya memiliki ketua maupun manajer unit audit internal. PAI_10 terkait pengungkapan rencana atau program audit yang akan dilakukan pada tahun berjalan merupakan item yang paling rendah diungkapkan oleh perusahaan (2.13%). Pengungkapan rencana atau program audit pada tahun berjalan berfungsi sebagai acuan perbaikan pada temuan audit internal tahun sebelumnya.

Tabel 7 menyajikan rata-rata pengungkapan audit internal dibandingkan dengan biaya audit yang dikeluarkan untuk setiap sektor industri. Berdasarkan Tabel 7 dapat dilihat bahwa sektor properti, real estate dan konstruksi bangunan adalah sektor yang meng-

Tabel 6. Rata-rata Pengungkapan Audit Internal

Kode	Item Pengungkapan Audit Internal	Jumlah	%
PAI_1	Menampilkan adanya divisi atau unit kerja dalam Emiten atau Perusahaan Publik yang menjalankan fungsi audit internal.	188	100.00
PAI_2	Menampilkan tujuan atau peran dibentuknya unit kerja audit internal.	103	54.79
PAI_3	Menampilkan ketua unit audit internal dalam Emiten atau Perusahaan Publik	188	100.00
PAI_4	Menampilkan pengalaman bekerja atau riwayat jabatan bagi ketua unit audit internal.	159	84.57
PAI_5	Menampilkan besar unit audit internal atau anggota unit audit internal	18	9.57
PAI_6	Menampilkan kualifikasi dari auditor internal.	58	30.85
PAI_7	Menampilkan struktur Unit Audit Internal berupa gambar maupun deskripsi pembagian tugas.	126	67.02
PAI_8	Menampilkan kedudukan Unit Audit Internal dalam perusahaan	126	67.02
PAI_9	Menampilkan informasi penyelenggaraan pelatihan atau pendidikan dalam meningkatkan kompetensi auditor internal.	77	40.96
PAI_10	Menampilkan penyusunan program atau rencana Audit Internal dalam tahun berjalan.	4	2.13
PAI_11	Menampilkan tugas dan tanggung jawab dari unit audit internal.	171	90.96
PAI_12	Menampilkan wewenang dari unit audit internal.	18	9.57
PAI_13	Menampilkan laporan kerja audit internal yang terlaksana pada tahun berjalan.	159	84.57

Sumber: Data Diolah (2022)

ungkapkan informasi audit internal paling tinggi dibandingkan dengan sektor-sektor lainnya. Sebaliknya, sektor properti, real estate dan konstruksi bangunan juga memiliki biaya audit yang paling rendah dibandingkan dengan sektor-sektor lainnya. Namun demikian, hasil ini

R.R. Wulan Indri Widhiar, Faisal Faisal

tidak dapat menyimpulkan bahwa semakin tinggi pengungkapan audit internal maka semakin rendah biaya auditnya. Oleh sebab itu, analisis lebih lanjut harus dilakukan untuk mengetahui hubungan antara pengungkapan audit internal dan biaya audit.

Tabel 7. Rata-rata Skor Pengungkapan Audit Internal dan Biaya Audit per Sektor Industri

No	Kode Sektor	Pengungkapan Audit Internal	Biaya Audit
		Rata-rata	Rata-rata
1	PRK	0.6093	20.3099
2	PJI	0.5874	20.4868
3	IDK	0.5744	20.5240
4	IUT	0.5668	20.4690
5	IBK	0.5656	20.3414
6	PTN	0.5538	20.7010
7	PTB	0.5346	20.4837
8	AID	0.4462	20.4005

Keterangan:

PTN = pertanian; PTB = pertambangan; IDK = industri kimia dasar; AID = aneka industri; IBK= industri barang konsumsi; PRK = properti, real estate dan konstruksi bangunan; IUT= infrastruktur, utilitas dan transportasi; PJI = perdagangan, jasa dan investasi

Sumber: Data Diolah (2022)

Tabel 8 menyajikan rata-rata pengungkapan audit internal spesifik. Berdasarkan Tabel 8 dapat disimpulkan bahwa 59 perusahaan yang dikategorikan mengungkapkan informasi audit internal spesifik (1) memiliki rata-rata biaya audit yang lebih rendah yakni sebesar 19.767 dibandingkan dengan 129 perusahaan yang tidak menampilkan informasi spesifik berkaitan kegiatan audit internal (0) yaitu sebesar 20.762.

Tabel 8. Rata-rata Pengungkapan Audit Internal Spesifik dan Biaya Audit

	PAI_Spesifik	N	Rata-rata
BA	1	59	19.809
	0	129	20.781

Sumber: Data Diolah (2022)

Tabel 9 menyajikan analisis deskriptif rata-rata pengungkapan audit internal spesifik dan biaya audit per sektor. Analisis ini dapat memberikan gambaran lebih rinci tentang

bagaimana hubungan tingkat pengungkapan audit internal spesifik dan rata-rata biaya audit. Secara umum hasil yang disajikan pada Tabel 9 menunjukkan bahwa perusahaan dengan pengungkapan audit internal spesifik memiliki biaya audit yang lebih rendah dibanding perusahaan tanpa pengungkapan audit internal spesifik.

Tabel 9. Rata-rata Pengungkapan Audit Internal Spesifik dan Biaya Audit Per Sektor

No	Kode Sektor	Perusahaan PAI_Spesifik			Perusahaan Non PAI_Spesifik		
		Kategori 1		BA	Kategori 0		BA
		N	%	Rata-rata	N	%	Rata-rata
1	PTN	4	2.130	20.011	6	3.19	21.160
2	PTB	8	4.260	19.473	12	6.38	21.157
3	IDK	8	4.260	19.489	22	11.70	20.900
4	AID	1	0.530	19.946	9	4.79	20.451
5	IBK	6	3.190	19.703	11	5.85	20.689
6	PRK	13	6.910	19.850	25	13.30	20.549
7	IUT	6	3.190	20.133	13	6.91	20.623
8	PJI	13	6.910	19.866	31	16.49	20.719
	Total	59	31.380	19.809	129	68.62	20.781

Sumber: Data Diolah (2022)

Sektor dengan rata-rata biaya audit terendah dari kategori 1 adalah sektor pertambangan (PTB) yakni sebesar 19.473. Sebaliknya sektor pertanian (PTN) dari kategori 0 memiliki rata-rata tertinggi 21.160. Tabel 10 menyajikan hasil analisis regresi. Berdasarkan Tabel 10 dapat disimpulkan: Pertama, model regresi memenuhi asumsi klasik dan layak digunakan. Hasil analisis multikolinearitas (semua nilai tolerance > 0.01 dan nilai VIF < 10) dan heterokedastisitas (semua p-value dari variabel independen > 0.05) memenuhi nilai yang disyaratkan.

Berdasarkan hasil analisis regresi yang disajikan pada Tabel 10, dapat disimpulkan: Pertama, hipotesis H1a yang menyatakan ada hubungan antara pengungkapan audit internal dan biaya audit ditolak. Hal tersebut ditunjukkan oleh nilai koefisien (t) PAI yang diperoleh -0.708 (-1.394) dengan p-value sebesar 0.054. Kedua, hipotesis H1b diterima. Nilai koefisien PAI_Spesifik diperoleh sebesar -1.189 (-9.635) dengan p-value 0.000. Berdasarkan hasil regresi tersebut, hipotesis yang menyatakan bahwa terdapat hubungan antara pengungkapan audit internal spesifik dan biaya audit dapat diterima.

Tabel 10. Hasil Analisis Regresi

Variabel	Koefisien	t	p-value	Heterokedastisitas		Multikolinearitas	
				t	p-value	Tolerance	VIF
Konstanta	16.196	13.468	0.000	-	-	-	-
PAI	-0.708	-1.398	0.054	2.209	0.082	0.811	1.233
PAI_Spesifik	-1.189	-9.635	0.000	-1.966	0.151	0.753	1.329
SIZE	0.162	3.722	0.000	-0.964	0.366	0.645	1.551
ROA	0.882	1.492	0.137	0.301	0.764	0.805	1.242
INVREC	-0.012	-1.232	0.220	-1.559	0.121	0.940	1.063
SUBS	0.046	1.753	0.000	0.854	0.394	0.793	1.262
LOSS	0.178	0.852	0.395	0.013	0.990	0.875	1.143
BIG4	0.331	2.879	0.000	0.379	0.705	0.796	1.256

Adjusted R² = 0.421; F = 17.962; p-value = 0.000; N = 188

Keterangan: Variabel dependen: BA = biaya audit; variabel independen: PAI = pengungkapan audit internal; PAI_Spesifik = pengungkapan audit internal spesifik; Kontrol variabel: SIZE = ukuran perusahaan; ROA = rasio laba setelah pajak dibagi total aset; INVREC = rasio persediaan dan piutang dibagi total aset; SUBS = jumlah anak perusahaan; BIG4 = KAP Big Four

Sumber: Data Diolah (2022)

Hasil temuan untuk dapat dijelaskan sebagai berikut: Pertama, tinggi atau rendahnya jumlah item pengungkapan audit internal yang disajikan tidak berpengaruh terhadap biaya audit. Hal ini karena informasi yang disajikan dalam pengungkapan tersebut hanya berisi informasi umum. Informasi umum tersebut tidak menjelaskan kinerja dan proses maupun hasil yang dilakukan oleh unit audit internal atas tugas dan tanggungjawabnya dalam mengawasi perusahaan. Informasi umum yang disajikan belum mampu menggambarkan efektivitas pengawasan yang dilakukan sesuai dengan rancangan program yang telah ditentukan. Dengan demikian, hasil ini belum mampu memberikan keyakinan pada pemegang saham maupun investor sebagai pihak eksternal, terkait kualitas pengendalian internal perusahaan. Hasil ini konsisten dengan Axén (2018) yang menyatakan tidak terdapat hubungan antara pengungkapan audit internal dengan biaya audit.

Kedua, pengungkapan audit internal secara spesifik berfokus pada informasi yang dapat dikuantifikasi dan target pencapaian. Hal ini dapat memberikan keyakinan terhadap investor dan pemangku kepentingan lainnya bahwa perusahaan memiliki komitmen yang

tinggi dalam menjalankan audit internal. Hal ini selaras dengan teori agensi bahwa pihak-pihak yang melakukan hubungan kontrak dapat mendesain kontrak dengan tujuan untuk meminimalkan biaya yang disebabkan informasi asimetri. Konflik kepentingan antara manajer dan pemegang saham dapat diminimumkan dengan suatu mekanisme pengawasan yang dapat mensejajarkan kepentingan masing-masing pihak (Duong *et al.*, 2022). Audit internal memiliki peran dalam membantu perusahaan mencapai tujuannya dengan cara mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian internal, dan tata kelola perusahaan. Oleh sebab itu, pengungkapan audit internal spesifik merupakan upaya peningkatan pengawasan yang dilakukan agen sebagai bentuk tanggungjawab kepada prinsipal dengan tujuan menekan biaya audit (*monitoring cost*).

Kesimpulan

Penelitian bertujuan untuk menguji pengaruh pengungkapan audit internal terhadap biaya audit pada perusahaan non-keuangan yang terdaftar di BEI tahun 2018. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa: Pertama, pengungkapan audit internal tidak berpengaruh terhadap biaya audit. Kedua, pengungkapan audit internal spesifik memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap biaya audit. Hasil penelitian ini memiliki implikasi teoritis maupun implikasi praktis. Penelitian ini mampu mendukung teori agensi bahwa pengungkapan informasi audit internal spesifik merupakan upaya agen dalam menyeleraskan kepentingan dengan prinsipal. Pengungkapan audit internal spesifik diharapkan akan meminimalkan biaya pemantauan (*monitoring costs*) yakni biaya audit. Implikasi praktis dari hasil penelitian ini diharapkan menjadi pertimbangan bagi pihak manajer sebagai upaya untuk memberikan sinyal kepada investor bahwa perusahaan telah mengimplementasikan pengendalian internal yang efektif.

Penelitian ini memiliki keterbatasan-keterbatasan yang mungkin dapat mempengaruhi generalisasi dari temuan penelitian ini. Pertama, proses analisis konten dan pemberian skor pengungkapan audit internal kemungkinan memiliki tingkat subjektivitas. Kedua, hasil penelitian ini hanya terbatas pada perusahaan-perusahaan non-keuangan yang terdaftar di BEI. Penelitian mendatang diharapkan dapat memperbaiki teknik analisis konten, misalnya dengan menggunakan tenaga ahli (*expert*) yang melakukan validasi terhadap hasil perhitungan skor indeks pengungkapan.

Daftar Pustaka

Agwei-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. doi:10.1108/cg-10-2015-0136
- Al-Mutairi, A., Naser, K., & Al-Enazi, N. (2017). An Empirical Investigation of Factors Affecting Audit Fees: Evidence from Kuwait. *International Advances in Economic Research*, 23(3), 333-347. doi:10.1007/s11294-017-9649-5
- Archambeault, D. S., DeZoort, F. T., & Holt, T. P. (2008). The Need for an Internal Auditor Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency. *Accounting Horizons*, 22(4), 375-388. doi:10.2308/acch.2008.22.4.375
- Axén, L. (2018). Exploring the association between the content of internal audit disclosures and external audit fees: Evidence from Sweden. *International Journal of Auditing*, 22(2), 285-297. doi:10.1111/ijau.12120
- Baatwah, S. R., & Al-Qadasi, A. A. (2019). Determinants of outsourced internal audit function: a further analysis. *Eurasian Business Review*, 10(4), 629-659. doi:10.1007/s40821-019-00142-9
- Bardhan, I., Lin, S., & Hao, L. (2022). Internal audit function and the precision and accuracy of management forecasts. *Journal of Management and Governance*. doi:10.1007/s10997-022-09640-x
- Beekes, W., & Brown, P. (2006). Do Better-Governed Australian Firms Make More Informative Disclosures? *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(3-4), 422-450. doi:10.1111/j.1468-5957.2006.00614.x
- Bshayreh, M. M., Hamour, A. M. A., & Haddad, Z. J. E. (2021). Influence of the internal audit function and audit committee on external audit fees: Evidence from Jordan. *Academy of Strategic Management Journal*, 20(4), 1-12.
- Chen, H., Yang, D., Zhang, J. H., & Zhou, H. (2020). Internal controls, risk management, and cash holdings. *Journal of Corporate Finance*, 64. doi:10.1016/j.jcorpfin.2020.101695
- COSO. (2017). Executive Summary: Enterprise Risk Management-Integrating with Strategy and Performance. Retrieved from <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>
- Deng, K., Hu, F., Tian, G. G., & Zhong, Z. (2022). Does the disclosure of internal control deficiency matter for accrual quality? Evidence from China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 18(1). doi:10.1016/j.jcae.2021.100282
- Duong, H. K., Gotti, G., Stein, M. T., & Chen, A. (2022). Code of ethics quality and audit fees. *Journal of Accounting and Public Policy*, 41(6). doi:10.1016/j.jaccpubpol.2022.107001

- Elmarzouky, M., Hussainey, K., & Abdelfattah, T. (2022). The key audit matters and the audit cost: does governance matter? *International Journal of Accounting & Information Management*, 31(1), 195-217. doi:10.1108/ijaim-08-2022-0178
- Felix, W. L., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (2001). The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 513-534. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/2672973>
- Gros, M., Koch, S., & Wallek, C. (2016). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies. *Journal of Management & Governance*, 21(2), 291-329. doi:10.1007/s10997-016-9342-8
- Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761-786. doi:10.1108/02686900710819634
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Ji, X.-d., Lu, W., & Qu, W. (2018). Internal control risk and audit fees: Evidence from China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(3), 266-287. doi:10.1016/j.jcae.2018.07.002
- Krippendorff, K. (1980). *Content analysis: An introduction to its methodology* (Vol. 5): Beverly Hills, CA: Sage.
- Li, C., Raman, K. K., Sun, L., & Yang, R. (2019). The SOX 404 control audit and the effectiveness of additional audit effort in lowering the risk of financial misstatements. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 54(3), 981-1009. doi:10.1007/s11156-019-00814-7
- Mat Zain, M., Zaman, M., & Mohamed, Z. (2015). The Effect of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 19(3), 134-147. doi:<https://doi.org/10.1111/ijau.12043>
- Meek, G. K., Roberts, C. B., & Gray, S. J. (1995). Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures by U.S., U.K. and Continental European Multinational Corporations. *Journal of International Business Studies*, 26(3), 555-572. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/155561>
- Mitra, S., Jaggi, B., & Al-Hayale, T. (2018). Managerial overconfidence, ability, firm-governance and audit fees. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 52(3), 841-870. doi:10.1007/s11156-018-0728-3

- Saleh, M. A., & Ragab, Y. M. (2023). Determining audit fees: evidence from the Egyptian stock market. *International Journal of Accounting & Information Management*. doi:10.1108/ijaim-07-2022-0156
- Simunic, D. A. (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161-190. doi:10.2307/2490397
- Simunic, D. A., & Stein, M. T. (1996). The impact of litigation risk on audit pricing: A review of the economics and the evidence. *Auditing: A Journal of practice & Theory*, 15, 119-134.
- Singh, H., & Newby, R. (2010). Internal audit and audit fees: further evidence. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 309-327. doi:10.1108/02686901011034153
- Singh, H., Woodliff, D., Sultana, N., & Newby, R. (2014). Additional Evidence on the Relationship between an Internal Audit Function and External Audit Fees in Australia. *International Journal of Auditing*, 18(1), 27-39. doi:10.1111/ijau.12009
- Toms, J. S. (2002). Firm Resources, Quality Signals and the Determinants of Corporate Environmental Reputation: Some Uk Evidence. *The British Accounting Review*, 34(3), 257-282. doi:10.1006/bare.2002.0211
- Westfall, T. J., & Myring, M. (2022). Are voluntary internal control weakness disclosures in initial public offerings associated with managerial ability and subsequent financial reporting quality? *Advances in Accounting*, 59. doi:10.1016/j.adiac.2022.100617
- Widiasari, E., & Prabowo, T. J. (2008). Pengaruh Pengendalian internal perusahaan dan struktur corporate governance terhadap fee audit. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, 9(2), 125-137.
- Widmann, M., Follert, F., & Wolz, M. (2020). What is it going to cost? Empirical evidence from a systematic literature review of audit fee determinants. *Management Review Quarterly*, 71(2), 455-489. doi:10.1007/s11301-020-00190-w
- Xue, B., & O'Sullivan, N. (2023). The determinants of audit fees in the alternative investment market (Aim) in the UK: Evidence on the impact of risk, corporate governance and auditor size. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 50. doi:10.1016/j.intaccaudtax.2023.100523
- Yatim, P., Haniffa, R., Kent, P., & Clarkson, P. (2006). Governance structures, ethnicity, and audit fees of Malaysian listed firms. *Managerial Auditing Journal*, 21(7), 757-782. doi:10.1108/02686900610680530