

***EXPECTATION GAP* ANTARA PEMAKAI LAPORAN
KEUANGAN PEMERINTAH DAN AUDITOR
PEMERINTAH: STUDI KASUS DI PEMERINTAH
PROPINSI JAWA TENGAH**



SKRIPSI

**Diajukan sebagai salah satu syarat
Untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1)
Pada Program Sarjana Fakultas Ekonomi
Universitas Diponegoro**

Disusun oleh :

**RAYU RHOSYANA DEWI
NIM. C2C006121**

**FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS DIPONEGORO
SEMARANG
2011**

PENGESAHAN SKRIPSI

Nama Penyusun : Rayu Rhosyana Dewi
Nomor Induk Mahasiswa : C2C006121
Fakultas/Jurusan : Ekonomi/Akuntansi
Judul Skripsi : *Expectation Gap* antara Pemakai Laporan
Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah:
Studi Kasus di Pemerintah Propinsi Jawa Tengah
Dosen Pembimbing : Dr. H. Abdul Rohman, SE, MSi, Akt

Semarang, Agustus 2011

Dosen Pembimbing,

Dr. H. Abdul Rohman, SE, MSi, Akt
NIP. 196601081992021001

PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Yang bertanda tangan di bawah ini saya Rayu Rhosyana Dewi menyatakan bahwa skripsi dengan judul ” *Expectation Gap* antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah: Studi Kasus di Pemerintah Propinsi Jawa Tengah”.

Apabila saya melakukan tindakan yang bertentangan dengan hal tersebut di atas, baik disengaja maupun tidak, dengan ini saya menyatakan menarik skripsi yang saya ajukan sebagai hasil tulisan sendiri ini. Bila kemudian terbukti bahwa saya melakukan tindakan menyalin atau meniru tulisan orang lain seolah-olah hasil pemikiran saya sendiri berarti gelar dan ijazah yang telah diberikan oleh universitas batal saya terima.

Semarang, September 2011

Rayu Rhosyana Dewi

ABSTRAK

Expectation gap antara pemakai laporan keuangan dengan auditor mengungkapkan adanya kegagalan auditor dalam menjalankan peran dan tanggung jawabnya. Masyarakat umum seringkali beranggapan bahwa auditing dan akuntansi merupakan hal sama, meskipun pada dasarnya berbeda. Perbedaan pemahaman inilah yang memicu munculnya *expectation gap*. Hipotesis dalam penelitian ini adalah ada *expectation gap* mengenai isu auditor dan proses audit, isu peran auditor, isu kompetensi dan independensi, serta isu kinerja auditor antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah.

Sampel dalam penelitian ini adalah pemakai laporan keuangan pemerintah yang diwakili oleh DPRD Komisi C dan DPRD Bidang Anggaran, dan auditor pemerintah yang diwakili oleh BPK. Sampel diperoleh secara *convenience sampling*. Data diperoleh dengan menggunakan kuesioner yang selanjutnya dianalisis dengan uji beda *t-test*.

Hasil penelitian adalah ada *expectation gap* yang signifikan mengenai isu auditor dan proses audit, isu peran auditor, isu kompetensi dan independensi, serta isu kinerja auditor antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah. Auditor pemerintah memiliki persepsi yang lebih positif mengenai auditor dan proses audit, isu peran auditor, isu kompetensi dan independensi, serta isu kinerja auditor dibandingkan dengan pemakai laporan keuangan pemerintah.

Kata kunci : *expectation gap*, isu auditor dan proses audit, isu peran auditor, isu kompetensi dan independensi, isu kinerja auditor, pemakai laporan keuangan pemerintah, dan auditor pemerintah

ABSTRACT

Expectation gap between users of financial statements with auditor's failure to reveal the presence of auditors in performing their roles and responsibilities. The general public often assumes that the auditing and accounting are the same thing, although it is fundamentally different. Understanding the difference is what triggers the emergence of expectation gap. The hypothesis in this study is no expectation gap on the issue of auditors and the audit process, the issue of the role of auditors, the issue of competence and independence, and the issue of auditor performance between users of governmental financial statements with government auditors.

The sample in this study were users of financial statements of the government represented by the Regional Parliamentary Commission C and the local legislative area of the budget, and government auditors are represented by the BPK. Samples obtained by convenience sampling. Data obtained by using questionnaires that were then analyzed with a different test t-test.

The results of the study is that there is a significant expectation gap on the issue of auditors and the audit process, the issue of the role of auditors, the issue of competence and independence, and the issue of auditor performance between users of governmental financial statements with government auditors. Government auditors have a more positive perception of the auditors and the audit process, the issue of the role of auditors, the issue of competence and independence, and the issue of auditor performance in comparison with users of government financial statements.

Keywords: expectation gap, the issue of auditors and the audit process, the issue of the role of auditors, the issue of competence and independence, the issue of auditor performance, users of government financial statements, and auditors of government

MOTTO DAN PERSEMBAHAN

-MOTTO-

Sesungguhnya Allah tidak akan mengubah keadaan suatu kaum sehingga mereka mengubah keadaan diri mereka sendiri. Dan apabila Allah menghendaki kehancuran suatu kaum, maka tidak ada yang sanggup mencegahnya, dan tidak ada perlindungan mereka selain dari Allah.

(Q.S. Ar -Ra'd : 11)

Hai orang-orang yang beriman, jadikanlah sabar dan shalat sebagai penolongmu.

Sesungguhnya Allah beserta orang-orang yang sabar
(Al-Baqarah : 153)

-PERSEMBAHAN-

Suami Lutfan Budi Santoso
Orangtua Bp. Drs. Ir. Djasri, MM, MT dan Ibu Ambar Dewi

KATA PENGANTAR

Puji syukur ke hadirat Allah SWT atas limpahan rahmat, dan hidayah-Nya lah akhirnya penulis dapat menyelesaikan skripsi dengan judul “**EXPECTATION GAP ANTARA PEMAKAI LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAN AUDITOR PEMERINTAH: STUDI KASUS DI PEMERINTAH PROPINSI JAWA TENGAH**”, untuk memenuhi persyaratan guna menyelesaikan pendidikan jenjang program stars I (Sarjana) pada jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang.

Penulis sangat bersyukur atas terselesaikannya skripsi ini dan penulis menyadari sepenuhnya bahwa tanpa bantuan dan dukungan dari pihak lain, maka skripsi ini tidak akan dapat terwujud. Oleh karena itu, atas segala bantuan bimbingan serta dukungan moril yang diberikan kepada penulis baik secara langsung maupun tidak langsung hingga tersusunnya skripsi ini, penulis menyampaikan terima kasih kepada :

1. Bapak Prof. Drs. Mohamad Nasir, MSi.,Akt.,PhD. selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang.
2. Bapak Prof. Dr. H. Arifin S., MCom, (Hons) Akt , selaku Dosen wali yang bersedia meluangkan waktunya bagi penulis untuk memberikan segala masukan yang bermanfaat
3. Bapak Prof. Dr. H. Abdul Rohman, SE, MSi, Akt, selaku Dosen Pembimbing penulis yang sabar membimbing, memberi masukan, dan bersedia berbagi

ilmu dengan penulis. Penulis mendapatkan berbagai macam ilmu yang kelak akan sangat bermanfaat.

4. Seluruh Dosen Pengajar, Staf, serta karyawan Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro atas pengabdianannya pada fakultas tercinta.
5. Anggota DPRD Komisi C dan DPRD Bidang Anggaran Propinsi Jawa Tengah, serta Perwakilan III BPK-RI Propinsi Jawa Tengah yang telah bersedia menjadi responden penelitian.
6. Suamiku tercinta Lutfan Budi Santosa.
7. Orangtuaku Bapak Drs. Ir. Djasri, MM, MT dan Ibu Ambar Dewi.
8. Kakak-kakak dan adik-adikku tersayang
9. Teman-teman seangkatan Akuntansi 2006 Gita, Yenny, Yunia, Sindi, Meida, dan Dike.
10. Seluruh pihak yang tidak biasa penulis sebutkan satu persatu.

Akhir kata penulis berharap agar skripsi ini dapat memberikan manfaat kepada pembaca dan memberikan sumbangsih kepada Universitas Diponegoro

Semarang, September 2011

Penulis

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
PENGESAHAN SKRIPSI	ii
PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI	iii
ABSTRAKSI	iv
ABSTRACT	v
MOTTO DAN PERSEMBAHAN	vi
KATA PENGANTAR	vii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL	xi
DAFTAR GAMBAR	xii
DAFTAR LAMPIRAN	xiii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang Masalah.....	1
1.2. Rumusan Masalah.....	9
1.3. Tujuan dan Kegunaan Penelitian	10
1.4. Sistematika Penulisan	11
BAB II TELAAH PUSTAKA	13
2.1. Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu	13
2.1.1. Teori Agensi.....	13
2.1.2. Auditing	14
2.1.3. <i>Expectation Gap</i>	16
2.1.4. Persepsi Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah.....	31
2.2. Penelitian Terdahulu	38
2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis	48

2.3.1. <i>Expectation Gap</i> Mengenai Isu Auditor dan Proses Audit antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dengan Auditor Pemerintah.....	48
2.3.2 <i>Expectation Gap</i> Mengenai Peran Auditor antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dengan Auditor Pemerintah	50
2.3.3 <i>Expectation Gap</i> Mengenai Isu Kompetensi dan Independensi antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dengan Auditor Pemerintah	51
2.3.4 <i>Expectation Gap</i> Mengenai Kinerja Auditor antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dengan Auditor Pemerintah	52
BAB III METODE PENELITIAN	54
3.1. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional.....	54
3.2. Populasi dan Sampel	61
3.3. Jenis dan Sumber Data.....	63
3.4. Metode Pengumpulan Data.....	63
3.4.1. Validitas	64
3.4.2. Reliabilitas	65
3.5. Metode Analisis Data.....	66
3.5.1. Analisis Indeks Jawaban Responden	66
3.5.2. Uji Beda <i>t-Test</i>	67
BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN	69
4.1. Gambaran Umum Responden	69
4.2. Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas.....	72
4.2.1. Hasil Uji Validitas.....	72
4.2.2. Hasil Uji Reliabilitas	74
4.3. Hasil Analisis Indeks	75
4.4. Hasil Uji Beda <i>t-Test</i>	87

4.4.1. Hasil Uji Asumsi.....	87
4.4.2. Hasil Uji Hipotesis.....	89
4.5. Pembahasan.....	91
BAB V PENUTUP.....	100
5.1. Kesimpulan	100
5.2. Implikasi Penelitian	101
5.3. Keterbatasan Penelitian.....	101
5.4. Agenda Penelitian Mendatang	102
DAFTAR PUSTAKA.....	104
LAMPIRAN.....	107

DAFTAR TABEL

Tabel 2.1	Penelitian Terdahulu	42
Tabel 2.2	Perbedaan Penelitian Sekarang dengan Penelitian Terdahulu	47
Tabel 4.1	Response Rate Responden	69
Tabel 4.2	Karakteristik Responden Berdasarkan Usia.....	70
Tabel 4.3	Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	70
Tabel 4.4	Karakteristik Responden Berdasarkan Pendidikan	71
Tabel 4.5	Karakteristik Responden Berdasarkan Lama Bekerja	72
Tabel 4.6	Hasil Uji Validitas.....	72
Tabel 4.7	Hasil Uji Reliabilitas.....	74
Tabel 4.8	Tanggapan Responden Mengenai Isu Auditor dan Proses Audit ..	75
Tabel 4.9	Tanggapan Responden Mengenai Peran Auditor	77
Tabel 4.10	Tanggapan Responden Mengenai Isu Kompetensi dan Independensi	79
Tabel 4.11	Tanggapan Responden Mengenai Kinerja Auditor.....	84
Tabel 4.12	Hasil Uji Normalitas	87
Tabel 4.13	Hasil Uji Homogenitas.....	88
Tabel 4.14	Hasil Uji Hipotesis.....	89
Tabel 4.15	Rangkuman Hasil Uji Hipotesis.....	91

DAFTAR GAMBAR

Gambar	2.1	Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Persepsi.....	32
Gambar	2.2	Kerangka Pemikiran Teoritis	53

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1	Kuesioner Penelitian
Lampiran 2	Data <i>Try Out</i>
Lampiran 3	Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas
Lampiran 4	Data Penelitian
Lampiran 5	Hasil Analisis Data

PENGESAHAN KELULUSAN SKRIPSI

Nama Penyusun : Rayu Rhosyana Dewi
Nomor Induk Mahasiswa : C2C006121
Fakultas/Jurusan : Ekonomi/Akuntansi
Judul Skripsi : *Expectation Gap* antara Pemakai Laporan
Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah:
Studi Kasus di Pemerintah Propinsi Jawa Tengah
Dosen Pembimbing : Dr. H. Abdul Rohman, SE, MSi, Akt

Telah dinyatakan lulus ujian pada tanggal 3 Oktober 2011

Tim Penguji,

1. Prof. Dr. H. Abdul Rohman, SE, MSi, Akt
2. Herry Laksito, SE, MAdv, Acc, Akt
3. Wahyu Meiranto, SE, MSi, Akt

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Pada saat sekarang ini, keberadaan dan peran profesi akuntan publik mengalami peningkatan yang sesuai dengan perkembangan bisnis dan perubahan global. Keberadaan dan peran akuntan publik yang cukup strategis tersebut dikuatkan dan diatur oleh perundang-undangan yang berlaku. Namun demikian seiring dengan meningkatkan kompetisi dan perubahan global, profesi akuntansi pada saat ini dan masa mendatang menghadapi tantangan yang semakin berat. Meskipun laporan keuangan menuntut adanya laporan keuangan auditan yang dapat dipercaya dan menyediakan informasi yang lebih lengkap dan benar sehingga dapat dijadikan informasi lebih lengkap sehingga dapat dijadikan dasar untuk mengambil keputusan.

Pada Pasal 23 UUD 1945 yang berbunyi: untuk memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksaan Keuangan, yang peraturannya ditetapkan oleh undang-undang. Hasil pemeriksaan itu diberitahukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat atau menetapkan bahwa pemerintah berkewajiban menyampaikan pertanggungjawaban keuangan negara setelah tahun anggaran berakhir. Pasal tersebut menunjukkan bahwa ada kewajiban pemerintah untuk menyusun pertanggungjawaban keuangan negara. Pernyataan tersebut juga berlaku bagi pemerintah daerah. Pemerintah daerah juga

mempunyai kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keuangan daerah dengan membuat laporan keuangan daerah (Bahtiar Arif, 2000).

Laporan keuangan sektor publik merupakan komponen penting untuk menciptakan akuntabilitas sektor publik. Adanya tuntutan yang semakin besar terhadap pelaksanaan akuntabilitas publik menimbulkan implikasi bagi manajemen sektor publik untuk memberikan informasi kepada publik, salah satunya adalah informasi akuntansi yang berupa laporan keuangan. Informasi keuangan berfungsi memberikan dasar pertimbangan untuk pengambilan keputusan.

Penyajian laporan keuangan adalah salah satu bentuk pelaksanaan akuntabilitas pengelolaan keuangan publik. Tidak adanya laporan keuangan memperlihatkan lemahnya akuntabilitas. Tuntutan akuntabilitas disektor publik terkait dengan perlu dilakukannya transparansi dan pemberi informasi kepada publik dalam rangka pemenuhan hak-hak publik.

Laporan keuangan setiap pemerintah daerah harus diaudit oleh BPK. Dengan dikeluarkannya Undang-undang No. 15 tahun 2006 mengenai BPK maka semua pihak dapat mengetahui fungsi dan tugas auditor BPK. Menurut UU No 15 Tahun 2006 salah satu tugas BPK adalah memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara yang dilakukan berdasarkan undang-undang. Pemeriksaan ini mencakup pemeriksaan keungan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

Menurut Mardiasmo (2002), pemakai laporan keuangan menuntut laporan keuangan auditan yang dapat dipercaya dan menyediakan informasi yang lebih

lengkap dan benar sehingga dapat dijadikan dasar untuk mengambil keputusan. Harapan para pemakai laporan keuangan terhadap laporan keuangan auditan terkadang melebihi apa yang menjadi peran dan tanggung jawab auditor. Menurut Drebin, dkk (Susilo, 2006) ada sepuluh kelompok pemakai laporan keuangan yaitu pembayaran pajak (*taxpayers*), pemberi dana bantuan (*grantors*), investor, pengguna jasa (*fee-paying service recipients*), karyawan/ pegawai, pemasok (*vendor*), dewan legislatif, manajemen, pemilihan (*voters*), dan badan pengawas (*oversight bodies*).

Pengklasifikasian tersebut didasarkan atas pertimbangan bahwa pembayaran pajak, pemberi dana bantuan, investor, dan pembayar jasa pelayanan merupakan sumber penyedia keuangan, karyawan dan pemasok merupakan penyedia tenaga kerja dan sumber daya material, dewan legislatif dan manajemen membuat keputusan alokasi sumberdaya dan aktivitas mereka semua diawasi oleh pemilih dan badan pengawas, termasuk level pemerintahan yang tinggi. Menurut Anthony mengklasifikasikan pemakai laporan keuangan sektor publik menjadi lima, yaitu: lembaga pemerintah (*governing bodies*), investor dan kreditor, pemberi sumber daya badan pengawas (*resource providers*), badan pengawas (*oversight bodies*), konstituen

Pengklasifikasian pemakai laporan keuangan yang dilakukan Anthony adalah dengan mempertimbangkan semua organisasi nonbisnis, bukan untuk organisasi pemerintah saja, sedangkan Drebin dkk mengklasifikasikan pemakai laporan keuangan untuk sektor pemerintah saja. Jika dibandingkan dengan analisis Derbin, dkk (Susilo, 2006), Anthony memasukkan pembayaran pajak, pemilih,

dan karyawan dalam satu kelompok yang ia sebut *konstituen*, ia mengelompokkan pemberi dana bantuan dan pembayar jasa sebagai *pemberi sumber daya*, investor dan kreditor dikelompokkan menjadi satu.

Menurut Arens dan Loebbecke (2003) laporan audit penting dalam suatu audit karena laporan menginformasikan pemakai informasi mengenai apa yang dilakukan auditor dan kesimpulan yang diperolehnya. Dengan kata lain laporan audit adalah suatu media penyampaian pesan auditor kepada pengguna laporan keuangan.

Guy dan Sullivan (1988) mengemukakan adanya perbedaan harapan publik dan auditor dalam hal: (1) mendeteksi kecurangan dan tindakan ilegal, (2) perbaikan keefektifan audit, (3) mengkomunikasikan hasil audit yang lebih intensif kepada publik dan komite audit.

Expectation gap terjadi ketika ada perbedaan antara apa yang masyarakat atau pemakai laporan keuangan. Bagi auditor perbedaan tersebut menimbulkan *expectation gap*, karena *expectation gap* sangat berpengaruh bagi auditor untuk menilai laporan keuangan agar tidak terdapat kecurangan-kecurangan yang ada di laporan keuangan. Pemerintah juga berharap pada auditor untuk mengetahui kecurangan-kecurangan yang ada pada laporan keuangan pemerintah, bagi masyarakat *expectation gap* sangat berpengaruh pada laporan keuangan pemerintah karena dengan adanya *expectation gap* pemerintah berharap agar auditor bisa menilai tentang laporan keuangan pemerintah atau bertanggung jawab pada laporan keuangan pemerintah.

Kondisi tersebut di atas merupakan fenomena *expectation gap* yaitu adanya kesenjangan harapan antara publik dan auditor sendiri terhadap peran dan tanggung jawab auditor (Humphrey, 1997). Peran dan tanggung jawab auditor, sebenarnya telah diatur dalam standar profesional akuntan publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yang dikeluarkan oleh *Auditing Standards Board* (ASB). Standar tersebut dalam pelaksanaannya sering menimbulkan *expectation gap*.

Di dalam *expectation gap* tidak hanya terjadi dalam lingkungan audit sektor swasta *expectation gap* pun dapat terjadi di lingkungan audit sektor publik. Mengingat sektor publik pun turut menggunakan laporan keuangan pemerintah. Adapun para pemakai laporan keuangan pemerintah adalah masyarakat, wakil rakyat, lembaga pengawas dan lembaga pemeriksa dan pemberi donasi. Auditor pemerintah sendiri dibagi menjadi dua, yaitu auditor internal dan auditor eksternal. Auditor internal merupakan unit pemeriksa yang merupakan bagian dari organisasi yang diawasi. Auditor internal terdiri dari Inspektorat Jendral Departemen, Satuan Pengawas Intern (SPI) di lingkungan lembaga Negara dan BUMN/BUMD, Inspektorat Wilayah Propinsi (ItWilProp). Sedangkan auditor eksternal terdiri dari BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) yang merupakan lembaga pemeriksa yang independen. Auditor eksternal sendiri merupakan unit pemeriksa yang berada di luar organisasi yang telah diperiksa (Mardiasmo,2002).

Penelitian mengenai keberadaan *expectation gap* di sektor swasta telah banyak dilakukan, namun penelitian mengenai keberadaan *expectation gap*

disektor publik khususnya di Indonesia masih jarang dilakukan, kecuali Nugroho (2004) menunjukkan bahwa :

1. Terdapat perbedaan persepsi antara auditor dengan pemakai laporan keuangan auditan pemerintah (anggota DPRD).
2. Ada perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan sektor swasta dengan pemakai laporan keuangan pemerintah.
3. Tidak ada perbedaan persepsi anantara pemakai laporan keuangan pemerintah di sektor pemerintah daerah satu dengan pemakai laporan keuangan pemerintah daerah lain.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian-peneliti sebelumnya di sektor privat adalah penelitian ini menggunakan isu *expectation gap* terhadap peran dan tanggung jawab auditor yang dikemukakan oleh Guy dan Sullivan (1988) dalam Yuliati (2007).

Persamaan Penelitian ini dengan penelitian Nugroho dalam Yuliati (2007) adalah sama-sama menyelidiki keberadaan *expectation gap* dalam sektor publik. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Nugroho (2004) adalah yang pertama, bahwa *expectation gap* disini dilihat dari perbedaannya dalam memahami peran dan tanggung jawab auditor. Jadi penelitian ini menyelidiki keberadaan *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor pemerintah. Peran dan tanggung jawab auditor pemerintah tersebut memiliki faktor-faktor antara lain :

1. Mendeteksi dan melaporkan kecurangan.
2. Mempertahankan sikap independensi.

3. Mengkomunikasikan hasil audit.
4. Memperbaiki keefektivan audit.

Perbedaan yang kedua adalah penelitian ini tidak mengungkapkan *expectation gap* antara pemakai laporan audit di sektor pemerintah dengan pemakai laporan audit di sektor bisnis, karena sudah jelas *expectation gap* yang di bahas dalam penelitian ini dalam konteks audit sektor publik, jadi tidak memerlukan sampel pemakai laporan audit dari sektor bisnis. Mengingat pemakai laporan audit sektor bisnis akan melihat peran dan tanggung jawab auditor dalam bisnis, tentunya ini sangat tidak relevan dengan konteks audit sektor publik dalam penelitian tersebut. Selain itu pengguna dua jenis kuesioner yang dirancang untuk kelompok responden sektor bisnis dan sektor publik.

Perbedaan yang ketiga adalah penelitian ini tidak mengungkapkan *expectation gap* antara pemakai laporan audit pemerintah satu dengan pemakai laporan audit pemerintah daerah lain. Hal ini dikarenakan *expectation gap* terjadi antara auditor dengan pemakai bukan antara pemakai dengan pemakai.

Perbedaan yang keempat adalah perluasan sampel penelitian. Peneliti akan memperluas responden dari kalangan pemakai laporan keuangan pemerintah dengan survey Provinsi Jawa Tengah, yang dimaksud pemakai laporan keuangan pemerintah hanya terbatas pada anggota DPRD Tingkat 1 Jawa Tengah. Pada penelitian ini pemakai laporan keuangan pemerintah diperluas sampelnya, tidak hanya anggota DPRD tetapi pemerintah Jawa Tengah. Adapun yang dimaksud anggota DPRD disini adalah anggota DPRD Tingkat 1 Provinsi Jawa Tengah yang masuk dalam komisi C dan Panitia Anggaran. Anggota dewan komisi C,

Panitia Anggaran adalah responden yang terbiasa berkuat dengan laporan keuangan pemerintah dan berinteraksi secara langsung maupun tak langsung dengan auditor pemerintah. Hal ini di harapkan dapat memperkecil *gap* yang ada antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah. Dengan terbatasnya penelitian tentang *expectation gap* di Indonesia khususnya di sektor publik, maka penelitian ini mengkaji lebih lanjut tentang keberadaan *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor pemerintah.

Porter (1993) mendefinisikan *expectation gap* sebagai *gap* antara ekspektasi masyarakat kepada auditor dan kinerja auditor yang dirasa oleh masyarakat. Selanjutnya Porter membagi definisi diatas menjadi dua yaitu *reasonable gap* dan *performance gap*. *Reasonable gap* merupakan *gap* antara apa yang diharapkan masyarakat terhadap capaian auditor dan apa yang diharapkan untuk diselesaikan auditor dengan pertanggung jawaban. *Performance gap* merupakan *gap* antara apa yang masyarakat harapkan dari pertanggung jawaban auditor untuk menyelesaikan tugasnya dengan apa yang dirasa auditor untuk dicapai auditor sendiri.

Penelitian yang di lakukan oleh Yeni (2000) membuktikan adanya *expectation gap* antara auditor dengan pemakai laporan keuangan mengenai peran dan tanggung jawab auditor, di mana auditor mempunyai persepsi yang lebih tinggi dari pemakai laporan keuangan. Oleh karena itu auditor harus bertanggung jawab dengan adanya *expectation gap* tersebut. Persepsi tersebut adalah dimana proses pemberitahuan arti *expectation gap* pada sektor publik.

Di dalam sektor publik membutuhkan peran auditor pada laporan keuangan untuk memeriksa laporan keuangan pemerintah. Pemerintah mempunyai *expectation gap* agar di dalam pemerintah tersebut tidak mengalami kecurangan pada saat pembuatan laporan keuangan pemerintah, sehingga auditor bisa bertanggung jawab pada pemerintah. Maka berdasarkan uraian diatas penulis melakukan penelitian dengan judul **“*EXPECTATION GAP* ANTARA PEMAKAI LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAN AUDITOR PEMERINTAH: STUDI KASUS DI PEMERINTAH PROPINSI JAWA TENGAH”**.

1.2 Rumusan Masalah

Adanya fenomena mengenai kualitas kinerja auditor pemerintah yang masih rendah, perlu dilakukan rekomendasi untuk memperbaikinya, khususnya melalui identifikasi adanya *expectation gap* mengenai peran dan tanggung jawab auditor antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah. Berkaitan dengan hal tersebut, maka rumusan masalah dijabarkan dalam pertanyaan penelitian sebagai berikut:

1. Apakah ada *expectation gap* mengenai isu auditor dan proses audit antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah ?
2. Apakah ada *expectation gap* mengenai peran auditor antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah ?
3. Apakah ada *expectation gap* mengenai isu kompetensi dan independensi antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah ?

4. Apakah ada *expectation gap* mengenai kinerja auditor antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah ?

1.3 Tujuan dan Kegunaan Penelitian

1.3.1 Tujuan Penelitian

Tujuan dari penelitian ini adalah:

1. Mengetahui dan menganalisis apakah ada *expectation gap* mengenai isu auditor dan proses audit antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah.
2. Mengetahui dan menganalisis apakah ada *expectation gap* mengenai peran auditor antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah.
3. Mengetahui dan menganalisis apakah ada *expectation gap* mengenai isu kompetensi dan independensi antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah.
4. Mengetahui dan menganalisis apakah ada *expectation gap* mengenai kinerja auditor antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah.

1.3.2 Kegunaan Penelitian

Penelitian ini diharapkan memberikan kegunaan penelitian sebagai berikut:

1. Memberikan dan menambah bukti empiris mengenai *expectation gap* mengenai peran dan tanggung jawab auditor antara pemakai laporan keuangan

pemerintah dengan auditor pemerintah, sehingga Akuntansi Sektor Publik dan Pendidikan.

2. Memberikan informasi dan referensi bagi pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah mengenai upaya-upaya untuk meningkatkan kualitas kinerja auditor pemerintah dalam kaitannya dengan *expectation gap*.

1.4 Sistematika Penulisan Penelitian

Skripsi ini disusun atas lima bab agar mempunyai suatu susunan yang sistematis, dapat memudahkan untuk mengetahui dan memahami hubungan antara bab yang satu dengan bab yang lain sebagai suatu rangkaian yang konsisten. Adapun sistematika yang dimaksud adalah:

Sistematika penulisan yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

BAB I : PENDAHULUAN

Bab ini menguraikan tentang latar belakang masalah, perumusan masalah, tujuan dan kegunaan penelitian, serta sistematika penulisan.

BAB II : TELAAH PUSTAKA

Bab ini membahas mengenai teori-teori yang menjadi dasar acuan teori yang digunakan dalam menganalisis penelitian ini. Mencakup landasan teori dan kerangka pemikiran.

BAB III : METODE PENELITIAN

Bab ini memaparkan tentang variabel penelitian dan definisi operasional penelitian, penentuan sampel penelitian, jenis dan sumber data, serta metode pengumpulan data dan metode analisis.

BAB IV : HASIL DAN PEMBAHASAN

Bab ini merupakan isi pokok dari penelitian yang berisi deskripsi objek penelitian, analisis data, dan pembahasan sehingga dapat diketahui hasil analisis yang diteliti mengenai hasil pengujian hipotesis.

BAB V : PENUTUP

Bab ini berisi kesimpulan hasil penelitian, keterbatasan penelitian serta saran bagi penelitian berikutnya.

BAB II

TELAAH PUSTAKA

2.1 Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu

2.1.1 Teori Agensi

Scott (1997) menyatakan dalam teori agensi muncul adanya pemisahan antara pemilik dengan manajemen. Pemilik atau pemegang saham sebagai prinsipal, sedangkan manajemen sebagai agen, dan ditambah dengan auditor sebagai pihak ketiga. Aplikasi teori agensi dapat terwujud dalam kontrak kerja yang mengatur tentang proporsi hak dan kewajiban masing-masing pihak dengan tetap memperhitungkan manfaat secara keseluruhan. Inti dari teori agensi adalah pendesaian kontrak yang tepat untuk menyelaraskan kepentingan prinsipal dan agen dalam hal terjadinya pertentangan.

Menurut Boynton, dkk (2001), kebutuhan akan audit laporan keuangan diawali dengan adanya pertentangan kepentingan (*conflict of interest*). Banyak pemakai laporan keuangan memberikan perhatian tentang adanya pertentangan kepentingan aktual ataupun potensial antara pemakai laporan keuangan sendiri maupun antara pemakai laporan keuangan dengan manajemen. Kekhawatiran ini berkembang menjadi ketakutan bahwa laporan keuangan beserta data yang menyertainya telah disusun sedemikian rupa oleh manajemen sehingga menjadi bias. Pertentangan kepentingan juga dapat terjadi diantara berbagai kelompok pemakai laporan keuangan sendiri, seperti kreditur dengan investor. Oleh karena

itu, para pemakai laporan keuangan mencari keyakinan dari pihak ketiga (auditor independen) untuk memastikan bahwa:

1. Laporan keuangan telah bebas dari bias untuk kepentingan manajemen
2. Laporan keuangan telah netral untuk kepentingan berbagai kelompok pemakai laporan keuangan

Kegagalan audit, skandal keuangan, dan tingginya kepercayaan yang diberikan kepada auditor, menimbulkan kesenjangan harapan dalam audit. Hal ini disebabkan karena adanya perbedaan harapan antara masyarakat pemakai jasa audit dengan auditor, mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam melaksanakan pekerjaannya. Kaplan (2004) menyatakan bahwa masyarakat pemakai jasa audit mempunyai harapan yang sangat tinggi mengenai fungsi auditor sebagai pengawas publik (*public watch dog*) bagi mereka. Dalam kenyataannya auditor sulit memenuhi fungsi tersebut, karena berbagai hambatan yang ada baik secara institusional maupun kultur organisasi.

2.1.2 Auditing

Menurut Boynton, dkk (2001), auditing adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh serta mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-asersi kegiatan dan peristiwa ekonomi, dengan tujuan menetapkan derajat kasesuaian antara asersi-asersi kegiatan dan peristiwa ekonomi dengan tujuan menetapkan derajat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya serta penyampain hasil-hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Mulyadi (2002) memberikan pengertian auditing sebagai suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif

mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Arens dan Loebbecke (2003) mendefinisikan auditing sebagai proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seorang yang kompeten dan independen untuk dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi yang dimaksud, dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. Auditing seharusnya dilakukan oleh orang yang independen dan kompeten.

Berdasarkan penjabaran di atas, maka auditing pada dasarnya merupakan proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan oleh seseorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi yang dimaksud dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. Seseorang yang kompeten dan independen ini disebut dengan auditor.

Dalam perkembangannya, auditing sendiri dapat dibagi menjadi tiga kelompok, yaitu audit laporan keuangan, audit operasional, dan audit ketaatan. Audit laporan keuangan bertujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan secara keseluruhan telah disajikan sesuai dengan kriteria-kriteria tertentu yang pada umumnya berupa Prinsip-prinsip Akuntansi Berterima Umum (PABU).

Audit operasional adalah penelaahan atas bagian manapun dari prosedur dan metode operasi suatu organisasi untuk menilai efisiensi dan efektivitasnya. Sedangkan audit ketaatan bertujuan untuk mempertimbangkan apakah klien telah mengikuti prosedur atau aturan tertentu yang telah ditetapkan pihak yang memiliki otoritas yang tinggi (Arens dan Loebbecke, 2003).

Masyarakat secara umum sering menganggap bahwa akuntansi dan auditing adalah suatu hal yang sama, karena sebagian besar kegiatan auditing berkaitan dengan informasi akuntansi dan para pelakunya adalah orang yang memiliki keahlian dalam bidang akuntansi. Padahal dalam kenyataannya, akuntansi dan auditing memiliki perbedaan yang mendasar. Akuntansi bertujuan untuk menyajikan informasi kuantitatif tertentu yang dapat digunakan oleh manajemen perusahaan dan pihak lainnya untuk mengambil keputusan masa depan yang tepat. Sedangkan di dalam auditing, yang menjadi pokok adalah menentukan apakah informasi akuntansi yang tercatat telah mencerminkan kejadian-kejadian ekonomi yang dialami perusahaan pada periode akuntansi tertentu. Persepsi masyarakat yang menganggap bahwa akuntansi dan auditing merupakan hal yang sama mengungkapkan adanya audit *expectation gap*, seperti isu auditor dan proses audit, isu peran auditor, isu kompetensi dan independensi, serta isu kinerja auditor.

2.1.3 *Expectation Gap*

Awal mula penggunaan istilah *expectation gap* di AS pada tahun 1974 saat *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) membentuk *Commission on Auditor's Responsibilities*, yang selanjutnya disebut sebagai

Cohen Commission. Komisi ini dibentuk untuk menanggapi kritik masyarakat mengenai kualitas kinerja auditor yang pada saat itu terdapat berbagai kasus yang memperlihatkan bahwa auditor gagal mendeteksi atau mengungkapkan kegagalan atau tindakan penyimpangan dari perusahaan-perusahaan yang dimiliki publik. Komisi ini bertugas secara khusus memberikan rekomendasi tentang tanggung jawab auditor yang tepat (sesuai dengan profesi). Menurut *Cohen Commission* (Yuliati, dkk., 2007) para pemakai laporan keuangan audit biasanya mempunyai harapan yang masuk akal tentang kemampuan auditor dan keyakinan yang dapat diberikan auditor. Hal ini memberikan gambaran bahwa *expectation gap* lebih disebabkan karena kegagalan profesi akuntan publik untuk bereaksi dan berkembang agar tidak tertinggal oleh perubahan bisnis dan lingkungan sosial.

Expectation gap menurut Ligo (Indrarto, 2008) adalah perbedaan pandangan mengenai tingkat kinerja yang diharapkan antara akuntan independen dengan pengguna laporan keuangan, seperti direktur keuangan, analis keuangan, analis investasi, dan jurnalis investasi. Menurut Guy dan Sullivan (1988), *expectation gap* adalah perbedaan antara apa yang masyarakat dan pengguna laporan keuangan percaya sebagai tanggung jawab akuntan dan auditor dan apa yang akuntan dan auditor percayai sebagai tanggung jawabnya. Berdasarkan definisi-definisi yang ada, maka penekanan dari *expectation gap* adalah harapan masyarakat atau pemakai laporan keuangan terhadap auditor tentang laporan keuangan secara nyata melebihi peran auditor dan opini auditnya.

Menurut Robert (2004), *expectation gap* dikelompokkan menjadi tiga, yaitu:

1. *Reporting gap*, yaitu terdapat perbedaan persepsi antara auditor dengan publik mengenai apa yang harus dilaporkan auditor.
2. *Performance gap*, yaitu apa yang dilakukan auditor di bawah standar atau tidak sesuai dengan standar yang berlaku.
3. *Liability gap*, yaitu terjadi perbedaan antara auditor dan publik mengenai kepada siapa auditor bertanggung jawab.

Porter (1993) mengemukakan bahwa *expectation gap* pada dasarnya terdiri dari dua komponen, yaitu:

1. *Reasonableness gap*, yaitu perbedaan yang timbul karena pemahaman publik terhadap apa yang diinginkan oleh publik kepada auditor untuk dilakukan, dan apa yang seharusnya auditor lakukan.
2. *Performance gap*, yaitu perbedaan yang timbul akibat persepsi terhadap auditor dan hasil kinerja auditor, yang terdiri atas:
 - a. *Deficient standard gap*, dimana standar auditing yang ada tidak mencukupi atau tidak mencakup semua aspek-aspek di dalam auditing.
 - b. *Deficient performance gap*, di mana kinerja auditor tidak sesuai dengan harapan publik.

Berdasarkan dua komponen di atas, Porter (1993) melakukan penelitian lanjutan dengan mengidentifikasi berbagai peran auditor ke dalam komponen-komponen di atas. Dalam penelitian tersebut, Porter mengungkapkan faktor-faktor yang menyebabkan timbulnya *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor karena adanya pemahaman yang berbeda mengenai:

1. Pelaksanaan audit

Selama ini para pemakai laporan keuangan memiliki pemahaman bahwa audit dilaksanakan dengan memeriksa keseluruhan transaksi dari suatu perusahaan, padahal audit dilakukan dengan memeriksa sistem dan sampel-sampel transaksi dari laporan keuangan perusahaan tersebut yang dikategorikan sebagai material atau berisiko tinggi, yang bilamana terdapat adanya salah saji akan mempengaruhi keputusan ekonomi yang diambil.

2. Kualitas opini audit

Opini auditor tidak menjamin bahwa penyajian laporan keuangan suatu perusahaan bebas dari salah saji material secara mutlak. Opini auditor hanya bisa memberikan suatu gambaran umum mengenai penyajian laporan keuangan yang bebas dari adanya salah saji yang material, sehingga dapat menambah keyakinan pemakai laporan keuangan tersebut terhadap reliabilitas laporan keuangan tersebut.

3. Opini auditor terhadap pengendalian internal organisasi dan kelangsungan hidup organisasi

Opini yang dikeluarkan auditor tidak bisa dianggap sebagai ukuran cukup atau tidaknya efektivitas dan efisiensi dari suatu sistem pengendalian internal perusahaan, serta tidak bisa dianggap sebagai ukuran bahwa perusahaan akan berlangsung beroperasi terus-menerus.

Expectation gap antara pemakai laporan keuangan dengan auditor, antara lain mengenai auditor dan proses audit, peran auditor, kompetensi dan independensi, serta kinerja auditor.

2.1.3.1 Auditor dan Proses Audit

Audit terhadap laporan keuangan biasanya berawal dan berakhir dengan laporan keuangan (meliputi neraca, laporan rugi-laba, laporan arus kas, laporan perubahan modal, catatan pada rekening dan laporan direktur) suatu organisasi atau perusahaan yang diaudit. Hasil akhir dari sebuah audit adalah opini atau pendapat atas laporan keuangan yang telah disajikan oleh pihak manajemen kepada auditor. Tanggung jawab manajemen adalah menyiapkan dan menyajikan laporan keuangan, sedangkan auditor bertanggung jawab atas opini atau pendapat yang diungkapkan terhadap laporan keuangan. Pembagian tanggung jawab tersebut harus diperhatikan dengan seksama (Arens dan Loebbecke, 2003).

Berkaitan dengan tanggung jawab di atas, menurut O'Reilly (Winarna dan Suparno, 2003), auditor harus mengembangkan suatu tujuan audit yang spesifik yang berhubungan dengan asersi manajemen, kemudian mendesain dan melakukan tes audit untuk mendapatkan dan menguji bukti-bukti apakah tujuan telah dicapai agar bisa membentuk opini terhadap laporan keuangan yang diaudit. Tanpa adanya bukti-bukti, maka laporan audit akan mempunyai tingkat validitas yang rendah. Adapun keseluruhan hal yang dilakukan oleh auditor tersebut adalah proses audit.

Menurut Arens dan Loebbecke (2003), dalam melakukan audit maka terdapat empat tahap yang harus dilakukan oleh auditor, yaitu:

1. Tahap I adalah merencanakan dan merancang pendekatan audit

Terdapat bermacam-macam cara yang dapat ditempuh oleh auditor dalam mengumpulkan bahan bukti untuk tujuan audit secara keseluruhan. Dalam

memilih dan merencanakan pendekatan audit yang akan dipilih, auditor harus mempertimbangkan dua hal berikut:

- a. Bukti kompeten yang cukup harus dikumpulkan untuk memenuhi tanggung jawab profesional dari auditor.
- b. Biaya pengumpulan bahan bukti harus dibuat seminimal dan seefisien mungkin.

Berkaitan dengan dua pertimbangan di atas, maka auditor harus mendasarkan pada pertimbangan yang pertama. Adapun perencanaan dan perancangan pendekatan audit dapat dilakukan dengan (Arens dan Loebbecke, 2003):

- a. Mendapatkan pengetahuan atas bidang usaha klien
Agar auditor dapat menginterpretasikan dengan benar maksud dari informasi yang diperoleh dari suatu audit maka dibutuhkan pemahaman yang jelas atas usaha dan industri klien.
- b. Memahami struktur pengendalian internal klien yang menetapkan risiko pengendalian
Agar auditor dapat merencanakan pengumpulan bahan bukti yang mencukupi, standar audit yang berlaku umum mensyaratkan auditor untuk memahami struktur pengendalian internal klien, maka auditor mampu mengevaluasi seberapa efektif pengendalian internal tersebut dapat mencegah dan menemukan kekeliruan dan kecurangan.

2. Tahap II adalah melakukan pengujian pengendalian dan transaksi

Sebagian besar pengujian atas pengendalian mencakup pemeriksaan dokumen-dokumen yang mendukung transaksi. Pengujian atas pengendalian dilakukan untuk mendapatkan bahan bukti yang mendukung kebijakan dan prosedur pengendalian spesifik yang berperan terhadap tingkat risiko yang ditetapkan. Pengujian substantif atas transaksi dilakukan untuk memperoleh bahan bukti yang mendukung kebenaran moneter transaksi.

3. Tahap III adalah melaksanakan prosedur analitis dan pengujian terinci atas saldo

Pada tahap III ini terdapat dua prosedur umum, yaitu:

- a. Prosedur analitis, yaitu prosedur yang digunakan untuk menetapkan kelayakan menyeluruh transaksi dan saldo.
- b. Pengujian terinci atas saldo, merupakan prosedur khusus yang diarahkan untuk menguji kekeliruan moneter dalam laporan keuangan.

4. Tahap IV adalah menyelesaikan audit dan menerbitkan laporan audit

Apabila tahapan-tahapan sebelumnya telah dilakukan dengan baik, maka auditor harus menggabungkan semua informasi yang didapatkan untuk memperoleh suatu kesimpulan yang menyeluruh mengenai kewajaran penyajian dalam pelaporan suatu laporan keuangan. Tahap ini merupakan suatu proses yang sangat subjektif dan sangat tergantung pada pertimbangan profesional dari auditor. Tahapan ini terdiri dari langkah-langkah sebagai berikut:

a. Menelaah kewajiban bersyarat

Kewajiban bersyarat adalah kewajiban potensial yang harus diungkapkan dalam catatan kaki atas laporan keuangan. Auditor harus yakin pengungkapan kewajiban bersyarat telah memadai.

b. Menelaah peristiwa kemudian (*subsequent event*)

Kejadian-kejadian yang terjadi setelah tanggal neraca tetapi sebelum tanggal penerbitan laporan keuangan dan laporan audit, biasanya akan mempunyai pengaruh terhadap informasi yang disajikan dalam laporan keuangan, sehingga auditor perlu untuk lebih mencermati peristiwa-peristiwa tersebut.

c. Mengumpulkan bahan bukti akhir

Bahan bukti ini mencakup pelaksanaan prosedur analitis akhir, evaluasi asumsi kelangsungan hidup, mendapatkan surat pernyataan klien, dan membaca informasi dalam laporan keuangan tahunan untuk menjamin konsistensi dalam laporan keuangan.

d. Menerbitkan laporan audit

Jika audit telah diselesaikan, KAP harus mengeluarkan laporan audit yang menyertai laporan keuangan klien yang diterbitkan.

e. Komunikasi dengan komite audit dan manajemen

Auditor diminta untuk mengkomunikasikan masalah-masalah yang berkaitan dengan struktur pengendalian internal kepada komite audit atau kepada auditor senior.

2.1.3.2 Peran Auditor

Poerwadarminta (1996) mendefinisikan peran sebagai fungsi, tugas, atau pengambil bagian dalam suatu kegiatan. Berdasarkan definisi tersebut, peran auditor berarti tugas-tugas atau jasa-jasa yang diberikan auditor dalam bidang-bidang yang diterjuninya.

Prihanto (2000) mengungkapkan bahwa auditor memiliki peran sebagai *bussiness assurance (audit and review)*, *consulting*, *financial advisory service (financial forecast and projections, merger and acquitition)*, *human resource advisory (other employee benefit and recruitment)*, dan lain-lain (*international service and litigation service*).

Seiring dengan perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi, maka peran akuntan publik juga semakin luas. Auditor harus mampu berperan menjadi mediator bagi perbedaan-perbedaan kepentingan antar pelaku bisnis dan masyarakat. Auditor harus mampu menjaga mutu jasa yang diberikannya, serta menjaga independensi, integritas, dan objektivitas profesinya. Baneu dan Turley (1993) mengungkapkan bahwa auditor harus mampu menjamin laporan keuangan yang diauditnya tidak menyimpang dari GAAP, menjamin bahwa prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkannya konsisten dengan periode sebelumnya, dan melaporkan jika kelangsungan hidup perusahaan diragukan.

Peran auditor lainnya yang berkembang adalah *manajement advisory service (MAS)*, yaitu auditor memberikan saran dan pendapat mengenai pemilihan dan penerapan prinsip-prinsip akuntansi. Peran ini mengharapakan auditor sebagai konsultan tanpa mengurangi independensi dan objektivitas auditor. Selain itu,

auditor juga bisa meningkatkan pelayanannya dibidang pajak, pasar modal, dana pensiun, dan asuransi (Soedjais, 1999).

Peran auditor dalam menjalankan proses auditing menurut Gramling dan Schatzberg (1996) meliputi:

1. Kesesuaian dengan standar akuntansi keuangan
2. Kekonsistensian dengan praktek akuntansi yang berlaku
3. Tidak ada penyimpangan yang disengaja yang material
4. Tidak ada kesalahan tak disengaja yang material
5. Semua kecurangan yang material dapat dideteksi
6. Sistem pengendalian internal perusahaan yang diaudit berjalan dengan memuaskan
7. Kelangsungan hidup perusahaan masa yang akan datang tidak diragukan
8. Perusahaan berjalan secara efisien
9. Semua tindakan yang salah telah dikonfirmasi secara signifikan (cukup berarti) kepada lembaga yang berwenang)

2.1.3.3 Kompetensi dan Independensi

Menurut Christiawan (2002), kualitas audit ditentukan oleh kompetensi dan independensi. Kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki auditor dalam bidang auditing dan akuntansi. Auditor dalam melaksanakan audit harus bertindak sebagai seorang yang ahli di bidang akuntansi dan auditing. Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal, yang selanjutnya diperluas melalui pengalaman dalam praktik audit. Selain itu, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup untuk mencakup aspek teknis

maupun pendidikan umum. Asisten junior untuk mencapai kompetensinya harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan mendapatkan supervisi memadai dan review atas pekerjaannya dari atasannya yang lebih berpengalaman. Auditor harus secara terus-menerus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam bisnis dan profesinya. Auditor harus mempelajari, memahami, dan menerapkan ketentuan-ketentuan baru dalam prinsip akuntansi dan standar auditing yang ditetapkan oleh organisasi profesi.

Andrianto (2008) mengemukakan bahwa kompetensi yang seharusnya dimiliki oleh auditor supaya dapat menjalankan perannya dengan baik, meliputi:

1. Komponen pengetahuan, antara lain mengetahui Standar Profesional Akuntan Publik, mengetahui praktek jasa atestasi, mengetahui Standar Akuntansi Keuangan, mengetahui analisis laporan keuangan, mengetahui tanggung jawab moral (*emphaty*)
2. Ciri-ciri psikologis, antara lain mampu berinteraksi dengan beragam orang (*interpersonal skills*), mampu memimpin dan mengorganisasi orang lain (*ability on leading and organizing others*), mempunyai ketulusan hati (*integrity*), bersikap sesuai persistensi/kemauan diri (*persistence*)
3. Kemampuan berpikir, antara lain mampu memberikan pendapat melalui bahasa lisan maupun tertulis (*verbal dan nonverbal skills*), mampu berpikir secara sistematis dan kronologis (*thinking skills*)
4. Strategi penentuan keputusan, antara lain mengetahui tanggung jawab profesional dan lebih mementingkan kepentingan umum dibanding kepentingan tertentu

5. Analisis tugas, antara lain memiliki kecakapan dan keahlian teknik yang memadai dalam bidang akuntan, memiliki kecakapan dan keahlian teknik yang memadai dalam bidang pemeriksaan

Independen mengandung arti tidak mudah dipengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (SPAP, 2001). Mulyadi (2002) mendefinisikan independensi sebagai sikap mental yang bebas dari pengaruh tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada pihak lain. Independensi menurut Arens dan Loebbecke (2003) adalah cara pandang yang tidak memihak didalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan dan penyusunan laporan audit.

Boyton, dkk (2001) independensi adalah auditor akan bersikap netral kepada entitas dan oleh karena itu akan bersikap objektif. Publik dapat mempercayai fungsi audit karena auditor tidak akan menyajikan suatu tindakan memihak serta mengakui adanya kewajiban untuk bersikap adil. Menurut Arens dan Loebbecke (2003), independensi terbagi kedalam dua sudut pandang yaitu:

1. Independensi dalam sikap mental (*independence in fact*), yang berarti memiliki suatu sikap mental tidak mudah dipengaruhi tidak memihak dan secara intelektual jujur.
2. Independensi dalam penampilan (*in appearance*) berarti bahwa auditor bersikap tidak memihak menurut persepsi pelapor keuangan

Menurut Mulyadi (2002) independensi dibagi menjadi tiga macam, yaitu:

1. Independensi dalam diri auditor dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang ditemuainya disebut juga *independent in the fact*.

2. Independensi ditinjau dari sudut pandangan pihak luar yang mengetahui informasi yang bersangkutan dengan diri auditor. atau disebut pula independensi dalam penampilan.
3. Independensi dilihat dari sudut keahlian seseorang dapat mempertimbangkan fakta yang baik jika auditor mempunyai keahlian mengenai audit atas fakta tersebut.

Menurut Christiawan (2002), independensi merupakan salah satu komponen etika yang harus dijaga oleh auditor. Tudingan pelanggaran independensi dalam penampilan sering terjadi, dan hal tersebut antara lain disebabkan auditor melakukan *multi service* kepada klien dan tidak ada batasan lamanya auditor yang sama melakukan audit pada klien yang sama.

Indikator-indikator mengenai independensi auditor menurut Christiawan (2002), antara lain:

1. Auditor memberikan pendapat yang sesuai dengan keinginannya
2. Klien tidak dapat ikut campur tangan dalam penyusunan program-program pemeriksaan
3. Klien tidak dapat membatasi ruang lingkup pemeriksaan auditor
4. Tidak menjadi pengurus di perusahaan klien
5. Tidak memiliki hubungan piutang dengan klien atau karyawan penting dari perusahaan yang diaudit
6. Tidak mengaudit perusahaan sahabat
7. Tidak menerima *fee* diluar biaya auditing

2.1.3.4 Kinerja Auditor

Kinerja auditor merupakan persepsi dari pelaksanaan tugas dan tanggung jawab auditor (Ermawan, 2001). Tugas auditor menurut Ikatan Akuntansi Indonesia yang terdapat pada Pasal 6 Kode Etik Akuntan Indonesia adalah melaksanakan tugasnya sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik yang berlaku. Standar auditing yang telah ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia adalah:

1. Standar umum
 - a. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
 - b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
 - c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
2. Standar pekerjaan lapangan
 - a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
 - b. Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian internal harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
 - c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.

3. Standar pelaporan

- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum
- b. Laporan audit harus menunjukkan keadaan yang didalamnya prinsip akuntansi tidak secara konsisten diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dalam hubungannya dengan prinsip akuntansi yang diterapkan dalam periode sebelumnya.
- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
- d. Laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal yang mana auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat petunjuk dengan jelas mengenai sifat pekerjaan auditor, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikulnya.

Tanggung jawab auditor menurut Arens dan Loebbecke (2003) hanya terbatas pada pelaksanaan pemeriksaan audit dan melaporkan hasilnya sesuai dengan norma pemeriksaan akuntan, yang dengan norma tersebut pada umumnya dapat ditemukan kesalahan/kekeliruan dan penghilangan yang penting. Jika auditor diwajibkan untuk memastikan bahwa semua penyajian dalam laporan tersebut benar, berarti auditor menjadi penanggung jawab atau penjamin dari kebenaran dan keterandalan laporan keuangan.

Porter (1993) melakukan penelitian empiris mengenai *expectation gap* mengenai tugas dan tanggung jawab auditor. Hasil penelitian Porter mengidentifikasi berbagai tugas dan tanggung jawab auditor auditor yang diharapkan oleh publik atau pengguna laporan keuangan. Tugas dan tanggung jawab auditor auditor menurut sudut pandang publik (Porter, 1993) meliputi:

1. Mendeteksi adanya pencurian aset-aset perusahaan
2. Mendeteksi adanya penyalahgunaan aset-aset perusahaan
3. Mendeteksi penyimpangan prosedur akuntansi laporan keuangan
4. Mendeteksi kekeliruan dalam laporan keuangan
5. Mendeteksi tindakan-tindakan ilegal yang dilakukan karyawan
6. Melakukan pemeriksaan terhadap informasi non-finansial
7. Melakukan pemeriksaan terhadap pengendalian internal perusahaan
8. Melakukan pemeriksaan terhadap efektivitas manajemen perusahaan
9. Melakukan pemeriksanaan terhadap efisiensi manajemen perusahaan

2.1.4 Persepsi Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah

2.1.4.1 Persepsi

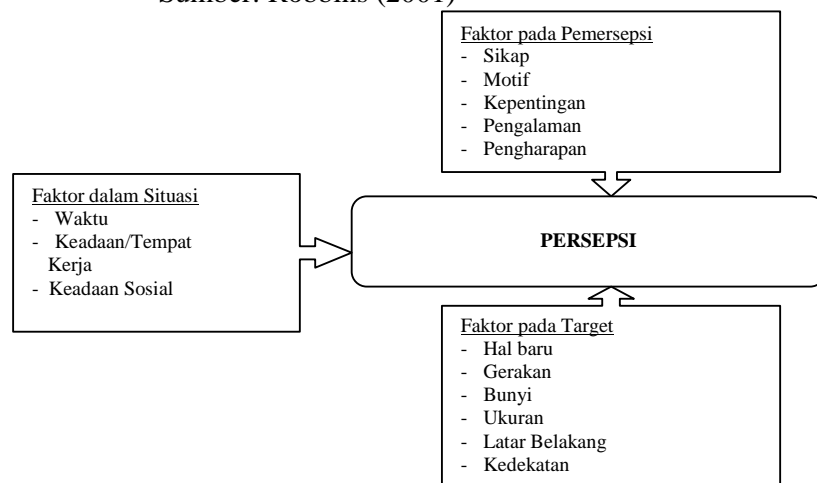
Poerwadarminta (1996) mendefinisikan persepsi sebagai tanggapan (penerimaan) langsung dari sesuatu, atau merupakan proses seseorang mengetahui beberapa hal melalui pancaindera. Sejalan dengan pengertian ini, Walgito (2006) menyatakan bahwa persepsi adalah proses untuk menafsirkan stimulus yang ada di dalam otak. Walgito juga menyatakan bahwa persepsi adalah pengertian seseorang tentang situasi saat ini dalam pandangan pengalaman-pengalaman

orang tersebut dimasa lalu, atau dapat dikatakan jika persepsi dalam suatu waktu akan bergantung tidak hanya pada stimulusnya sendiri, tetapi juga pada latar belakang beradanya stimulus tersebut.

Menurut Irwanto, dkk (2001) persepsi adalah bagaimana orang melihat atau mengintrepretasikan kejadian, objek, atau orang. Sedangkan menurut Robbins (2001) persepsi adalah suatu proses yang ditempuh individu untuk mengorganisasikan dan menafsirkan kesan-kesan indera mereka agar memberikan makna bagi lingkungan mereka. Namun, terkadang apa yang dipersepsikan seseorang dapat berbeda dari kenyataan yang objektif dan terkadang persepsi seseorang mungkin berbeda jauh dengan apa yang dipersepsikan oleh orang lain.

Robbins (2001) menyatakan terdapat sejumlah faktor yang mempengaruhi persepsi seseorang dapat berada pada pihak pelaku persepsi, dalam objeknya atau target yang dipersepsikan, atau dalam konteks situasi dimana persepsi itu dilakukan. Karakteristik pribadi dari pelaku persepsi akan mempengaruhi individu tersebut dalam memandang ataupun menafsirkan suatu objek. Karakteristik dari target atau objek yang diamati mempengaruhi apa yang dipersepsikan. Faktor-faktor yang mempengaruhi persepsi dapat dilihat dalam bagan di bawah ini

Gambar 2.1
Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Persepsi
Sumber: Robbins (2001)



Berdasarkan beberapa definisi diatas, dapat disimpulkan bahwa persepsi setiap personal dan individu tentang objek atau peristiwa sangat tergantung pada kerangka ruang dan waktu. Perbedaan tersebut disebabkan oleh dua faktor, yaitu faktor dalam diri sendiri dan faktor dari luar. Faktor dari dalam diri sendiri meliputi kesadaran, ingatan, pikiran dan bahasa. Sedangkan faktor dari luar meliputi segala sesuatu yang ditangkap oleh indra kita.

2.1.4.2 Pengguna Laporan Keuangan

Laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, arus kas dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang manfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya.

Laporan keuangan adalah merupakan bagian dari proses pelaporan keuangan. Laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan posisi keuangan (yang dapat disajikan dalam berbagai cara misalnya sebagai laporan arus kas, atau laporan arus dana), catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan.

Auditor pemerintah, dalam melaksanakan audit bukan semata hanya untuk kepentingan klien (dalam hal pemerintah) tetapi juga pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan auditan. Mardiasmo (2002) mengidentifikasikan sepuluh pemakai laporan keuangan pemerintah yaitu : (1) pembayar pajak, (2)

pemberi dana dan bantuan, (3) investor, (4) pengguna jasa, (5) karyawan atau pegawai, (6) pemasok, (7) dewan legislatif, (8) manajemen, (9) pemilih, (10) badan pengawas. Halim (2004) mengemukakan pihak-pihak yang menggunakan laporan keuangan pemerintah adalah DPRD, BPK, investor, kreditor, donatur, analisis ekonomi dan pemerhati pemerintah daerah, rakyat, pemerintah pusat, dan pemerintah daerah lain.

Menurut SAP (Standar Akuntansi Pemerintah) tahun 2005, terdapat beberapa kelompok utama pengguna laporan keuangan pemerintah, yaitu: (1) masyarakat; (2) para wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksaan; (3) pihak yang memberi atau berperan dalam proses investasi dan pinjaman; (4) pemerintah.

Menurut Dreblin, dkk (Susilo, 2006) ada sepuluh kelompok pemakai laporan keuangan pemerintah adalah pembayar pajak, pemberi dana bantuan, investor, pengguna jasa, karyawan atau pegawai, pemasok, dewan legislatif, manajemen, pemilih, dan badan pengawas. Jones dan Maurice (Susilo, 2006) mengungkapkan bahwa pemakai laporan keuangan pemerintah adalah lembaga pemerintah, investor dan kreditor, pemberi sumber daya, badan pengawas, dan konstituen.

Berkaitan dengan fungsi laporan keuangan pemerintah, maka Mardiasmo (2002) mengemukakan hak publik terhadap pemerintah, yaitu:

1. Hak untuk mengetahui (*rihgt to know*), yaitu :
 - a. Mengetahui kebijakan pemerintah
 - b. Mengetahui keputusan yang diambil pemerintah

- c. Mengetahui alasan dilakukannya suatu kebijakan dan keputusan tertentu
2. Hak untuk diberi informasi (*right to be informed*) yang meliputi hak untuk diberi penjelasan secara terbuka atas permasalahan-permasalahan tertentu yang menjadi perdebatan publik.
3. Hak untuk didengar aspirasinya (*right to be heard and to be listened to*)

Laporan keuangan pemerintah merupakan hak publik yang harus diberikan oleh pemerintah, baik pusat maupun daerah (Mardiasmo, 2002). Hak publik atas informasi keuangan muncul konsekuensi konsep pertanggungjawaban publik. Pertanggungjawaban publik mensyaratkan organisasi publik untuk memberikan laporan keuangan sebagai bukti pertanggungjawaban dan pengelolaan (*accountability and stewardship*).

Setiap pemakai laporan keuangan memiliki kebutuhan dan kepentingan yang berbeda-beda terhadap informasi keuangan yang diberikan oleh pemerintah. Bahkan di antara kelompok pemakai laporan keuangan tersebut dapat timbul konflik kepentingan. Laporan keuangan pemerintah disediakan untuk memberikan informasi kepada berbagai kelompok pemakai, meskipun setiap kelompok pemakai memiliki kebutuhan informasi yang berbeda-beda. Kebutuhan informasi pemakai laporan keuangan pemerintah tersebut dapat diringkas sebagai berikut (Mardiasmo, 2002):

1. Masyarakat pengguna pelayanan publik membutuhkan informasi atas biaya, harga dan kualitas pelayanan yang di berikan.
2. Masyarakat pembayar pajak dan pemberi bantuan ingin mengetahui keberadaan dan penggunaan dana yang telah diberikan.

3. Kreditor dan investor membutuhkan informasi untuk menghitung tingkat risiko, likuiditas.
4. Parlemen dan kelompok politik memerlukan informasi keuangan untuk melakukan fungsi pengawasan, mencegah terjadinya laporan yang bias atas kondisi keuangan pemerintah dan penyelewengan negara.
5. Manajer publik membutuhkan informasi akuntansi sebagai komponen sistem informasi manajemen untuk membantu perencanaan dan pengendalian organisasi, pengukuran kinerja.
6. Pegawai membutuhkan informasi atas gaji dan manajemen kompensasi.

2.1.4.3 Auditor Pemerintah

Auditor adalah orang atau lembaga yang melakukan audit. Auditor pemerintah adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan negara pada instansi-instansi pemerintah, karena audit pada keuangan negara merupakan penting untuk menyusun anggaran pada instansi-instansi pemerintah, oleh karena itu pemerintah harus mempunyai auditor untuk memeriksa pada instansi pemerintah agar tidak terjadi kecurangan dalam menyusun anggaran bagi pemerintah tersebut. Di Indonesia audit ini dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang dibentuk sebagai perwujudan dari pasal 23 ayat (5) Undang-Undang Dasar 1945 yang berbunyi:

Untuk memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan yang pengaturannya ditetapkan dengan undang-undang. Ayat (2) Hasil pemeriksaan itu diberitahukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, sesuai dengan kewenangannya.

Pada audit sektor publik, selain melakukan *financial* dan *compliance audit*, juga perlu dilakukan *performance audit* yang meliputi audit ekonomi, efisiensi, dan

efektivitas. Audit sektor publik harus melaporkan kecurangan dan korupsi yang ada, serta berusaha mencegah hal tersebut terjadi. Istilah lain untuk *performance audit* tersebut adalah audit kinerja.

Audit merupakan salah satu bentuk pelayanan jasa yang diberikan kepada publik. Audit kinerja memfokuskan pemeriksaan pada tindakan-tindakan ekonomi yang menggambarkan kinerja entitas atau fungsi yang di audit. Pengertian audit kinerja menurut Mardiasmo, (2002) adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif, agar dapat melakukan penilaian secara independen atas ekonomi dan efisiensi operasi, efektivitas dalam pencapaian hasil yang diinginkan, menentukan kesesuaian antara kinerja yang telah dicapai dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya, serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak pengguna laporan.

Pelaksanaan audit dalam bidang pemerintah dikenal dengan sebutan audit sektor publik. Tujuan pelaksanaan audit sektor publik adalah untuk menjamin dilakukannya pertanggungjawaban publik oleh pemerintah, baik pemerintah daerah maupun pemerintah pusat. Secara teknis, audit pada sektor publik sama dengan audit pada sektor swasta.

Auditor pemerintah sendiri dibagi menjadi dua yaitu audit eksternal dan audit internal. Auditor eksternal terdiri dari BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) yang merupakan lembaga pemeriksa independen. Auditor eksternal sendiri merupakan unit pemeriksaan yang berada di luar organisasi yang diperiksa. Sedangkan Auditor internal merupakan unit pemeriksa yang merupakan bagian dari organisasi yang diawasi. Auditor internal terdiri dari Inspektorat Jendral

Departemen, Satuan Pengawas Intern (SPI) di lingkungan lembaga Negara dan BUMN/BUMD, dan Badan Pengawas keuangan dan Pembangunan (BPKP) (Mardiasmo,2002).

Auditor pemerintah bekerja berdasarkan Standar Audit Pemerintah (SAP). Sejauh ini audit kinerja terhadap lembaga-lembaga pemerintah di Indonesia dilakukan dengan berpedoman pada Standar Audit Pemerintah (SAP) yang dikeluarkan oleh BPK (Badan Pemeriksa Keuangan). SAP tersebut merupakan buku standar untuk melakukan audit atas semua kegiatan pemerintah yang meliputi pelaksanaan APBD, AAPBN, pelaksanaan anggaran tahunan BUMN dan BUMD, serta kegiatan yayasan yang didirikan oleh pemerintah, BUMN dan BUMD atau badan hukum lain yang didalamnya terdapat kepentingan keuangan negara atau yang menerima bantuan pemerintah.

2.2 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan *expectation gap* antara lain:

Ermawan (2001) melakukan penelitian yang berjudul “Analisis Persepsi Pemakai Informasi Akuntansi, Akuntan Bukan Akuntan Publik, Masyarakat Umum dan Akuntan Publik terhadap Tugas Akuntan Publik”. Sampel adalah kreditor, dosen, mahasiswa, akuntan bukan akuntan publik, dan akuntan publik. Data dianalisis dengan menggunakan uji mann-whitney dan one way anova. Hasil penelitian ini adalah (1) Pemakai informasi akuntansi, masyarakat umum, akuntan publik secara signifikan telah mempersepsikan tugas akuntan publik telah

dilaksanakan secara layak (memuaskan), sedangkan akuntan bukan akuntan publik mempersepsikan tugas akuntan publik tidak dilaksanakan secara layak (kurang memuaskan), dan (2) Tidak ada perbedaan yang signifikan mengenai tugas akuntan publik antara pemakai informasi akuntan, masyarakat umum, dan akuntan bukan akuntan publik dengan akuntan publik

Winarna dan Suparno (2003) melakukan penelitian yang berjudul “Peran Pengajaran Auditing terhadap Pengurangan *Expectation Gap*”. Sampel adalah akuntan publik serta mahasiswa akuntansi yang belum dan sudah mengambil auditing. Data dianalisis dengan menggunakan uji mann-whitney. Hasil penelitian ini adalah pengajaran auditing kurang efektif dalam mengurangi *expectation gap* di Indonesia, yang ditunjukkan dengan (1) Tidak ada perbedaan persepsi untuk mahasiswa sebelum dan sesudah kuliah auditing terhadap peran dan tanggung jawab auditor, kecuali pada isu komunikasi, dan (2) Ada perbedaan persepsi untuk mahasiswa sesudah kuliah auditing dengan auditor terhadap peran dan tanggung jawab auditor, terutama untuk isu atribut kinerja auditor, komunikasi, serta isu auditor dan proses auditing.

Suatmaja (2004) melakukan penelitian yang berjudul “Persepsi Pemakai Laporan Keuangan, Auditor, dan Mahasiswa Akuntansi terhadap *Expectation Gap* dalam Isu Peran Auditor dan Aturan serta Larangan pada Kantor Akuntan Publik”. Sampel adalah investor bursa efek, institusi perbankan, kantor pajak, akuntan publik, dan mahasiswa akuntansi yang sudah mengambil kuliah auditing. Data dianalisis dengan menggunakan uji mann-whitney. Hasil penelitian ini adalah tidak ada perbedaan *expectation gap* dalam isu peran auditor dan aturan,

serta larangan pada KAP antara pemakai laporan keuangan, auditor, dan mahasiswa akuntansi.

Yuliati, dkk (2007) melakukan penelitian yang berjudul “*Expectation Gap* antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah”. Sampel adalah DPRD Komisi C, DPRD Badan Anggaran, dan BPKD, serta Perwakilan III BPK-RI. Data dianalisis dengan menggunakan uji beda t-test. Hasil penelitian ini adalah (1) Tidak ada *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai mendeteksi dan melaporkan kecurangan, (2) Tidak ada *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai mempertahankan sikap independensi, (3) Ada *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai mengkomunikasikan hasil audit. Auditor pemerintah memiliki persepsi yang lebih tinggi daripada pengguna laporan keuangan pemerintah mengenai mengkomunikasi hasil audit, dan (4) Ada *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai memperbaiki keefektivan audit. Auditor pemerintah memiliki persepsi yang lebih tinggi daripada pengguna laporan keuangan pemerintah mengenai memperbaiki keefektivan audit.

Rusliyawati dan Halim (2006) melakukan penelitian yang berjudul “Penguinvestigasian Audit *Expectation Gap* pada Sektor Publik”. Sampel adalah perwakilan BPK-RI di Pontianak, DPRD Propinsi Kalimantan Barat, pemerintah daerah Propinsi Kalimantan Barat, dan masyarakat. Teknik analisis data adalah one-way anova. Hasil penelitian adalah (1) Ada *expectation gap* mengenai

laporan diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan masyarakat, (2) Ada *expectation gap* mengenai akuntabilitas diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan masyarakat, (3) Ada *expectation gap* mengenai independensi diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan masyarakat, (4) Ada *expectation gap* mengenai kompetensi auditor diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan masyarakat, (5) Ada *expectation gap* mengenai materialitas diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan masyarakat, (6) Ada *expectation gap* mengenai bukti audit diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan masyarakat, (7) Ada *expectation gap* mengenai pendapat wajar diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan pemerintah daerah, dan (8) Ada *expectation gap* mengenai audit kinerja diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan masyarakat.

Nasser dan Ayuningtyas (2007) melakukan penelitian yang berjudul “*Expectation Gap* Mahasiswa, Auditor, dan Manajer terhadap Sikap dan Kinerja Auditor”. Sampel adalah mahasiswa, auditor, dan manajer. Selanjutnya data dianalisis dengan menggunakan uji Kruskal-Wallis dan one way anova. Hasil penelitian ini (1) Terdapat perbedaan yang signifikan antara mahasiswa, auditor, dan manajer terhadap aspek-aspek penting dalam proses audit dan tanggung jawab

auditor, (2) Tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara mahasiswa, auditor, dan manajer terhadap faktor-faktor penting yang mempengaruhi kinerja jawab auditor, kecuali memberi pertimbangan yang benar dan memberi pelayanan yang bermanfaat bagi klien, (3) Tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara mahasiswa, auditor, dan manajer mengenai sikap auditor terhadap laporan keuangan klien, dan (4) Tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara mahasiswa, auditor, dan manajer mengenai sikap auditor terhadap kliennya.

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No.	Peneliti dan Tahun	Sampel	Variabel dan Metode Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Ermawan (2001)	<ul style="list-style-type: none"> • Pemakai informasi akuntansi, diwakili oleh kreditor yang terdiri dari staf bagian kredit dan staf akuntansi bank • Masyarakat umum, diwakili oleh dosen dan mahasiswa • Akuntan bukan publik • Akuntan publik 	Variabel: <i>Expectation gap</i> mengenai tugas akuntan publik Teknik analisis data: uji mann-whitney dan one way anova	<ul style="list-style-type: none"> • Pemakai informasi akuntansi, masyarakat umum, akuntan publik secara signifikan telah mempersepsikan tugas akuntan publik telah dilaksanakan secara layak (memuaskan), sedangkan akuntan bukan akuntan publik mempersepsikan tugas akuntan publik tidak dilaksanakan secara layak (kurang memuaskan). • Tidak ada perbedaan yang signifikan mengenai tugas akuntan publik antara pemakai informasi akuntan, masyarakat umum, dan akuntan bukan akuntan publik dengan akuntan publik
2.	Winarna dan Suparno (2003)	<ul style="list-style-type: none"> • Auditor yang beraktivitas sebagai 	Variabel: <i>Expectation gap</i> mengenai auditor dan proses audit,	Pengajaran auditing kurang efektif dalam mengurangi <i>expectation gap</i> di Indonesia, yang ditunjukkan dengan:

		<p>akuntan publik</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mahasiswa akuntansi yang sudah mengambil mata kuliah auditing dan yang belum mengambil mata kuliah auditing 	<p>peran auditor, kepada siapa auditor bertanggung jawab, aturan dan batasan pada KAP, atribut kinerja auditor, kasus-kasus khusus, dan isu komunikasi</p> <p>Teknik analisis data: uji mann-whitney</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tidak ada perbedaan persepsi untuk mahasiswa sebelum dan sesudah kuliah auditing terhadap peran dan tanggung jawab auditor, kecuali pada isu komunikasi. • Ada perbedaan persepsi untuk mahasiswa sesudah kuliah auditing dengan auditor terhadap peran dan tanggung jawab auditor, terutama untuk isu atribut kinerja auditor, komunikasi, serta isu auditor dan proses auditing.
3.	Suatmaja (2004)	<ul style="list-style-type: none"> • Pemakai Laporan Keuangan, diwakili oleh investor bursa efek, institusi perbankan, dan kantor pajak • Auditor, diwakili akuntan publik • Mahasiswa Akuntansi yang sudah mengambil kuliah auditing 	<p>Variabel: <i>Expectation Gap</i> dalam Isu Peran Auditor dan Aturan, serta Larangan pada KAP</p> <p>Teknik analisis data: uji mann-whitney</p>	<p>Tidak ada perbedaan <i>expectation gap</i> dalam isu peran auditor dan aturan, serta larangan pada KAP antara pemakai laporan keuangan, auditor, dan mahasiswa akuntansi</p>
4.	Rusliyawati dan Halim (2006)	<ul style="list-style-type: none"> • Auditor pemerintah (perwakilan BPK-RI di Pontianak) • Pengguna laporan audit pemerintah (DPRD) 	<p>Variabel: <i>Expectation gap</i> mengenai laporan, akuntabilitas, independensi, kompetensi auditor, materialitas, bukti audit, pendapat wajar, dan audit</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ada <i>expectation gap</i> mengenai laporan diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan masyarakat. • Ada <i>expectation gap</i>

		<p>Propinsi Kalimantan Barat, pemerintah daerah Propinsi Kalimantan Barat, dan masyarakat)</p>	<p>kinerja</p> <p>Teknik analisis data: one-way anova</p>	<p>mengenai akuntabilitas diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan masyarakat.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ada <i>expectation gap</i> mengenai independensi diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan masyarakat. • Ada <i>expectation gap</i> mengenai kompetensi auditor diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan masyarakat. • Ada <i>expectation gap</i> mengenai materialitas diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan masyarakat. • Ada <i>expectation gap</i> mengenai bukti audit diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan masyarakat. • Ada <i>expectation gap</i> mengenai pendapat wajar diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan
--	--	--	---	---

				<p>pemerintah daerah.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ada <i>expectation gap</i> mengenai audit kinerja diantara pengguna laporan keuangan. Perbedaan persepsi yang terbesar terjadi antara auditor BPK dengan masyarakat.
5.	Yuliati, dkk (2007)	<ul style="list-style-type: none"> • Pemakai laporan keuangan pemerintah (DPRD Komisi C, DPRD Badan Anggaran, dan BPKD) • Auditor pemerintah (Perwakilan III BPK-RI) 	<p>Variabel: <i>Expectation gap</i> mengenai peran dan tanggung jawab auditor</p> <p>Teknik analisis data: Uji beda <i>t-test</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tidak ada <i>expectation gap</i> antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai mendeteksi dan melaporkan kecurangan. • Tidak ada <i>expectation gap</i> antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai mempertahankan sikap independensi. • Ada <i>expectation gap</i> antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai mengkomunikasikan hasil audit. Auditor pemerintah memiliki persepsi yang lebih tinggi daripada pengguna laporan keuangan pemerintah mengenai mengkomunikasi hasil audit. • Ada <i>expectation gap</i> antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai memperbaiki keefektivan audit. Auditor pemerintah memiliki persepsi yang lebih tinggi daripada

				pengguna laporan keuangan pemerintah mengenai memperbaiki keefektifan audit.
6.	Nasser dan Ayuningtyas (2007)	<ul style="list-style-type: none"> • Mahasiswa • Auditor • Manajer 	<p>Variabel: <i>Expectation Gap</i> mengenai proses dan tanggung jawab auditor, sikap dan kinerja auditor</p> <p>Teknik analisis data: uji Kruskal-Wallis dan one way anova</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Terdapat perbedaan yang signifikan antara mahasiswa, auditor, dan manajer terhadap aspek-aspek penting dalam proses audit dan tanggung jawab auditor • Tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara mahasiswa, auditor, dan manajer terhadap faktor-faktor penting yang mempengaruhi kinerja jawab auditor, kecuali memberi pertimbangan yang benar dan memberi pelayanan yang bermanfaat bagi klien. • Tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara mahasiswa, auditor, dan manajer mengenai sikap auditor terhadap laporan keuangan klien. • Tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara mahasiswa, auditor, dan manajer mengenai sikap auditor terhadap kliennya.
7.	Indrarto (2008)	<ul style="list-style-type: none"> • Pemakai laporan keuangan, diwakili perbankan dan institusi pemerintah (kantor pajak) • Auditor, diwakili oleh akuntan 	<p>Variabel: <i>Expectation Gap</i> mengenai isu auditor dan proses audit, peran auditor, serta kompetensi dan independensi auditor</p> <p>Teknik analisis data: uji Kruskal-Wallis dan one way anova</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Terdapat perbedaan yang signifikan antara pemakai laporan keuangan, auditor, akuntan pendidik, dan mahasiswa akuntansi mengenai isu auditor dan proses audit. • Terdapat perbedaan yang signifikan antara pemakai laporan keuangan, auditor, akuntan pendidik, dan mahasiswa akuntansi mengenai isu peran

		publik <ul style="list-style-type: none"> • Akuntan Pendidik, diwakili oleh dosen akuntansi • Mahasiswa akuntansi 		auditor. <ul style="list-style-type: none"> • Terdapat perbedaan yang signifikan antara pemakai laporan keuangan, auditor, akuntan pendidik, dan mahasiswa akuntansi mengenai isu kompetensi dan independensi auditor.
--	--	---	--	---

Selanjutnya, penelitian yang akan dilakukan memiliki perbedaan dengan penelitian terdahulu sebagai berikut:

Tabel 2.2
Perbedaan Penelitian Sekarang dengan Penelitian Terdahulu

	Sampel	Variabel	Teknik Analisis Data
Penelitian Sekarang	DPRD Komisi C, DPRD Anggaran, dan BPK Propinsi Jawa Tengah	<i>expectation gap</i> mengenai isu auditor dan proses audit, peran auditor, serta kompetensi dan independensi auditor, serta kinerja auditor	uji beda t-test
Ermawan (2001)	staf bagian kredit, staf akuntansi bank, dosen, mahasiswa, akuntan bukan publik, dan akuntan publik	<i>expectation gap</i> mengenai tugas akuntan publik	uji mann-whitney dan one way anova
Winarna dan Suparno (2003)	akuntan publik, serta mahasiswa akuntansi yang belum dan sudah mengambil mata kuliah auditing	<i>expectation gap</i> peran auditor, kepada siapa auditor bertanggung jawab, aturan dan batasan pada KAP, kasus-kasus khusus, dan isu komunikasi	uji mann-whitney
Suatmaja (2004)	investor bursa	<i>expectation gap</i>	uji mann-whitney

	efek, institusi perbankan, kantor pajak, akuntan publik, dan mahasiswa akuntansi yang sudah mengambil kuliah auditing	dalam isu peran auditor dan aturan, serta larangan pada KAP	
Rusliyawati dan Halim (2006)	perwakilan BPK-RI di Pontianak, DPRD Propinsi Kalimantan Barat, pemerintah daerah Propinsi Kalimantan Barat, dan masyarakat	<i>expectation gap</i> mengenai laporan, akuntabilitas, materialitas, bukti audit, pendapat wajar, dan audit kinerja	one-way anova
Yuliati, dkk (2007)	BPKD	<i>expectation gap</i> mengenai peran dan tanggung jawab auditor	--
Nasser dan Ayuningtyas (2007)	mahasiswa, auditor, manajer	<i>expectation gap</i> mengenai proses dan tanggung jawab auditor, serta sikap	uji kruskal-wallis dan one way anova
Indrarto (2008)	perbankan, kantor pajak, akuntan publik, dosen akuntansi, dan mahasiswa akuntansi	--	uji kruskal-wallis dan one way anova

Keterangan: -- = sama dengan penelitian sekarang

2.3 Kerangka Pemikiran Teoritis

2.3.1 *Expectation Gap* Mengenai Isu Auditor dan Proses Audit antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dengan Auditor Pemerintah

Persepsi mengenai peran dan tanggung jawab auditor antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah dapat berbeda, yang antara lain disebabkan oleh pendidikan dan pengalaman. Hal tersebut

mengungkapkan adanya *expectation gap*, seperti yang dikemukakan oleh Guy dan Sullivan (1988), bahwa *expectation gap* terjadi karena adanya perbedaan antara apa yang masyarakat dan pengguna laporan keuangan percaya sebagai tanggung jawab akuntan dan auditor dan apa yang akuntan dan auditor percayai sebagai tanggung jawabnya. Harapan masyarakat atau pemakai laporan keuangan terhadap auditor tentang laporan keuangan secara nyata melebihi peran auditor dan opini auditnya.

Indrarto (2008) mengungkapkan bahwa terdapat perbedaan *expectation gap* antara auditor pemerintah dengan pemakai laporan keuangan auditan pemerintah mengenai isu auditor dan proses audit. Auditor memiliki persepsi yang lebih positif mengenai isu auditor dan proses audit, dibandingkan oleh pemakai laporan keuangan auditan pemerintah yang antara lain disebabkan faktor pendidikan dan pengalaman. Pendidikan yang dimiliki oleh auditor, baik pendidikan formal maupun informal, meningkatkan pengetahuan yang benar mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam melaksanakan auditing. Selain itu, pengalaman yang dimiliki oleh auditor juga meningkatkan ketrampilan auditing, sehingga auditor benar-benar mengerti peran dan tanggung jawabnya. Sedangkan pemakai laporan keuangan auditan pemerintah memiliki persepsi yang negatif mengenai peran dan tanggung jawab auditor karena pengetahuan yang dimiliki terbatas sehingga kurang mengerti secara benar mengenai auditing, yang ditunjukkan dengan menganggap bahwa akuntansi dan auditing merupakan hal yang sama.

Berdasarkan penjabaran di atas maka diajukan hipotesis sebagai berikut:

H1 : Ada *expectation gap* mengenai isu auditor dan proses audit antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah

2.3.2 *Expectation Gap* Mengenai Peran Auditor antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dengan Auditor Pemerintah

Indrarto (2008) mengungkapkan bahwa terdapat perbedaan *expectation gap* antara auditor pemerintah dengan pemakai laporan keuangan auditan pemerintah mengenai peran auditor. Auditor memiliki persepsi yang lebih positif mengenai peran auditor, dibandingkan oleh pemakai laporan keuangan auditan pemerintah yang antara lain disebabkan faktor pendidikan dan pengalaman. Pendidikan yang dimiliki oleh auditor, baik pendidikan formal maupun informal, meningkatkan pengetahuan yang benar mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam melaksanakan auditing. Selain itu, pengalaman yang dimiliki oleh auditor juga meningkatkan ketrampilan auditing, sehingga auditor benar-benar mengerti peran dan tanggung jawabnya. Sedangkan pemakai laporan keuangan auditan pemerintah memiliki persepsi yang negatif mengenai peran dan tanggung jawab auditor karena pengetahuan yang dimiliki terbatas sehingga kurang mengerti secara benar mengenai auditing, yang ditunjukkan dengan menganggap bahwa akuntansi dan auditing merupakan hal yang sama.

Berdasarkan penjabaran di atas maka diajukan hipotesis sebagai berikut:

H2 : Ada *expectation gap* mengenai peran auditor antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah

2.3.3 *Expectation Gap* Mengenai Isu Kompetensi dan Independensi antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dengan Auditor Pemerintah

Indrarto (2008) mengungkapkan bahwa terdapat perbedaan *expectation gap* antara auditor pemerintah dengan pemakai laporan keuangan auditan pemerintah mengenai isu kompetensi dan independensi. Auditor memiliki persepsi yang lebih positif mengenai isu kompetensi dan independensi, dibandingkan oleh pemakai laporan keuangan auditan pemerintah yang antara lain disebabkan faktor pendidikan dan pengalaman. Pendidikan yang dimiliki oleh auditor, baik pendidikan formal maupun informal, meningkatkan pengetahuan yang benar mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam melaksanakan auditing. Selain itu, pengalaman yang dimiliki oleh auditor juga meningkatkan ketrampilan auditing, sehingga auditor benar-benar mengerti peran dan tanggung jawabnya. Sedangkan pemakai laporan keuangan auditan pemerintah memiliki persepsi yang negatif mengenai peran dan tanggung jawab auditor karena pengetahuan yang dimiliki terbatas sehingga kurang mengerti secara benar mengenai auditing, yang ditunjukkan dengan menganggap bahwa akuntansi dan auditing merupakan hal yang sama.

Nugroho (2004) mengungkapkan bahwa terdapat perbedaan *expectation gap* antara auditor pemerintah dengan pemakai laporan keuangan auditan pemerintah mengenai isu kompetensi dan independensi. Rusliyawati dan Halim (2006) mengungkapkan adanya *expectation gap* antara pengguna laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai kompetensi, independensi.

Berdasarkan penjabaran di atas maka diajukan hipotesis sebagai berikut:

H3 : Ada *expectation gap* mengenai isu kompetensi dan independensi antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah

2.3.4 *Expectation Gap* Mengenai Kinerja Auditor antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dengan Auditor Pemerintah

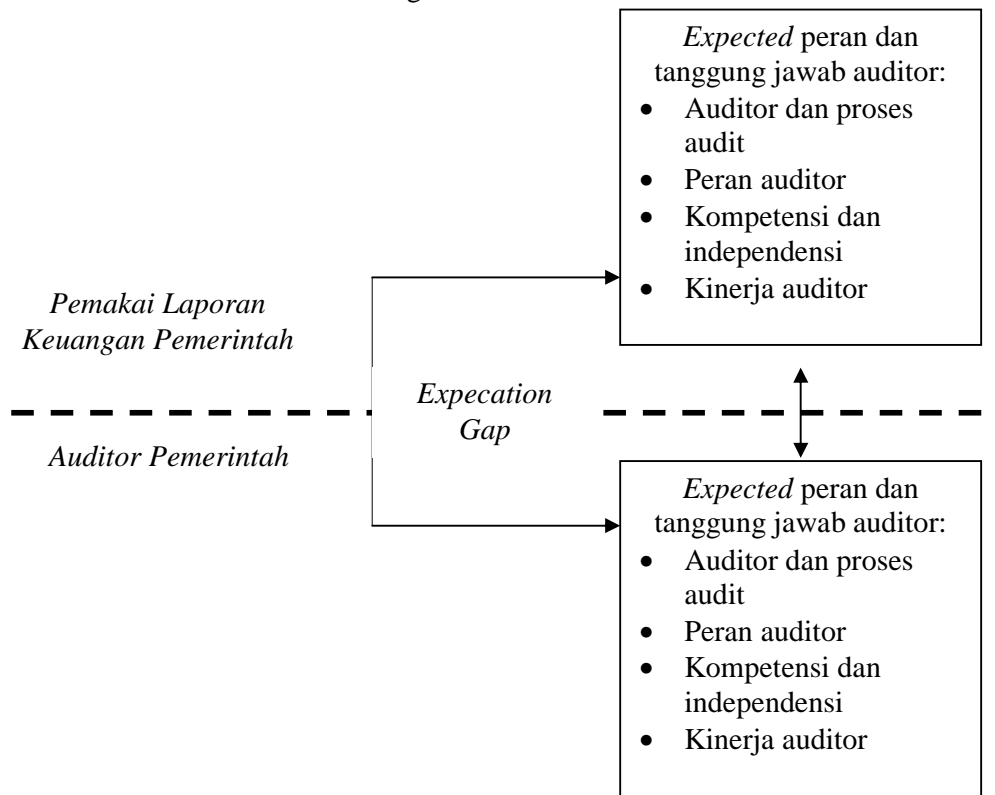
Porter (1990) dan Christiawan (2002), mengemukakan bahwa terdapat perbedaan *expectation gap* antara auditor pemerintah dengan pemakai laporan keuangan auditan pemerintah mengenai kinerja auditor. Rusliyawati dan Halim (2006) mengungkapkan adanya *expectation gap* antara pengguna laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai kinerja auditor. Winarno dan Suparno (2003) mengemukakan adanya *expectation gap* antara pengguna laporan keuangan dengan auditor mengenai atribut kinerja auditor.

Berdasarkan penjabaran di atas maka diajukan hipotesis sebagai berikut:

H4 : Ada *expectation gap* mengenai kinerja auditor antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah

Berdasarkan penjabaran di atas maka disusun kerangka pemikiran teoritis sebagai berikut:

Gambar 2.2
Kerangka Pemikiran Teoritis



BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional

Azwar (2000) menjelaskan bahwa variabel adalah konsep mengenai atribut atau sifat yang terdapat pada subyek penelitian dan merupakan fokus dari kegiatan penelitian. Variabel adalah obyek penelitian, atau apa yang menjadi titik perhatian suatu penelitian (Arikunto, 2002). Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

1. *Expectation gap* mengenai isu auditor dan proses audit

Expectation gap mengenai isu auditor dan proses audit adalah perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan auditor untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi yang dimaksud, dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. Indikator isu auditor dan proses audit (Gramling dan Schatzberg, 1996) adalah:

- a. Kualitas dari audit pemerintah daerah sudah meningkat dari tahun ke tahun (A1)
- b. Para investor mengharapkan terlalu banyak dari BPK (A2)
- c. BPK terlalu memperhatikan pemenuhan keinginan manajemen pemerintah daerah (A3)

- d. Proses audit sangat dilemahkan dengan adanya standar akuntansi yang tidak tepat (A4)
- e. BPK bersedia untuk melakukan penyelesaian tuntutan atas kelalaiannya di luar pengadilan (A5)
- f. Audit hanya mempunyai sedikit manfaat untuk pemerintah daerah (A6)
- g. Penyelesaian suatu penugasan audit membutuhkan waktu cukup lama (A7)
- h. BPK tidak memahami masalah bisnis pemerintah daerah yang diaudit (A8)
- i. BPK harusnya melaporkan efisiensi manajemen pemerintah daerah kepada pemegang saham (A9)
- j. BPK seharusnya mengidentifikasi cara-cara untuk meningkatkan efisiensi manajemen pemerintah daerah (A10)
- k. Komite audit yang terdiri dari direktur non-eskutih seharusnya meningkatkan independensi BPK (A11)
- l. Kualitas kerja audit secara lengkap sudah diatur oleh profesi akuntan (A12)

2. *Expectation gap* mengenai peran auditor

Expectation gap mengenai peran auditor adalah perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai tugas-tugas atau jasa-jasa yang diberikan auditor dalam bidang-bidang yang diterjuninya. Indikator peran auditor (Gramling dan Schatzberg, 1996) adalah:

- a. Sesuai dengan standar akuntansi keuangan (B1)
- b. Konsistensi dengan praktek akuntansi yang berlaku (B2)
- c. Tidak ada penyimpangan yang disengaja yang material (B3)

- d. Tidak ada kesalahan tak disengaja yang material (B4)
 - e. Semua kecurangan yang material dapat dideteksi (B5)
 - f. Sistem pengendalian internal pemerintah daerah yang diaudit berjalan dengan memuaskan (B6)
 - g. Kelangsungan hidup pemerintah daerah masa yang akan datang tidak diragukan (B7)
 - h. Pemerintah daerah berjalan secara efisien (B8)
 - i. Semua tindakan yang salah telah dikonfirmasi secara signifikan (cukup berarti) kepada lembaga yang berwenang) (B9)
3. *Expectation gap* mengenai isu kompetensi dan independensi

Expectation gap mengenai isu kompetensi dan independensi adalah perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai keyakinan akan adanya pengetahuan dan ketrampilan khusus yang dimiliki oleh auditor yang mendukung tugas-tugas atau jasanya, serta suatu cara pandang yang tidak memihak didalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan dan penyusunan laporan audit. Indikator kompetensi dan independensi (Christiawan, 2002) adalah:

- a. BPK mampu memberikan pendapat melalui bahasa lisan maupun tertulis (*verbal dan nonverbal skills*) (C1)
- b. BPK mampu berinteraksi dengan beragam orang (*interpersonal skills*) (C2)
- c. BPK mampu berpikir secara sistematis dan kronologis (*thinking skills*) (C3)

- d. BPK mampu memimpin dan mengorganisasi orang lain (*ability on leading and organizing others*) (C4)
- e. BPK mengetahui tanggung jawab profesional (C5)
- f. BPK mengetahui Standar Profesional Akuntan Publik (C67)
- g. BPK mengetahui praktek jasa atestasi (C7)
- h. BPK mengetahui Standar Akuntansi Keuangan (C8)
- i. BPK mengetahui analisis laporan keuangan (C9)
- j. BPK mengetahui tanggung jawab moral (*emphaty*) (C10)
- k. BPK mempunyai ketulusan hati (*integrity*) (C11)
- l. BPK bersikap sesuai persistensi/kemauan diri (*persistency*) (C12)
- m. BPK memiliki kecakapan dan keahlian teknik yang memadai dalam bidang akuntan (C13)
- n. BPK memiliki kecakapan dan keahlian teknik yang memadai dalam bidang pemeriksaan (C14)
- o. Pemerintah daerah menginginkan BPK memberikan pendapat yang sesuai dengan keinginannya (C15)
- p. Manajemen pemerintah daerah ikut campur tangan dalam penyusunan program-program pemeriksaan (C16)
- q. Pemerintah daerah secara signifikan membatasi ruang lingkup pemeriksaan BPK yang berakibat tidak terdapatnya bukti yang cukup memadai (C17)
- r. BPK dikatakan memiliki tanggung jawab yang merupakan konsekuensi dari tugas profesinya (C18)

- s. BPK mempunyai tanggung jawab apabila mengetahui tanggung jawab hukum yang berkaitan dengan tugas profesinya (C19)
- t. BPK dikatakan memiliki tanggung jawab profesi apabila di dalam profesinya lebih mementingkan kepentingan umum dibanding kepentingan tertentu (C20)
- u. Kepala BPK merupakan seorang akuntan yang diangkat dan diberhentikan oleh pengurus kantor BPK yang juga pengurus pemerintah daerah yang diaudit (C21)
- v. Salah satu pegawai atau staf BPK memiliki hubungan keluarga dekat dengan pegawai pemerintah daerah yang diaudit (C22)
- w. Pemerintah daerah sekaligus sebagai anggota BPK menunjuk kantor BPK tersebut untuk mengaudit laporan keuangan (C23)
- x. BPK memiliki hubungan piutang pada pihak pemerintah daerah yang diauditnya atau dengan karyawan penting pemerintah daerah yang diaudit (C24)
- y. BPK mengaudit laporan keuangan pemerintah daerah lain (C25)
- z. *Fee* yang diterima kantor BPK dari seorang klien merupakan bagian besar dari total pendapatan kantor BPK (C26)
- aa. BPK menerima imbalan dari tugas profesinya selain dari *fee* yang sudah ditentukan dalam kontrak kerja (C27)
- bb. BPK menetapkan *fee*-nya berdasarkan manfaat yang akan atau telah diterima oleh kliennya (C28)

4. *Expectation gap* mengenai kinerja auditor

Expectation gap mengenai kinerja auditor adalah perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai pelaksanaan tugas-tugas audit yang dilakukan oleh auditor. Indikator kinerja auditor (Porter, 1990) adalah:

- a. Menetapkan kewajaran laporan keuangan pemerintah daerah (D1)
- b. Melaporkan kepada yang berwenang mengenai keraguan terhadap kelanjutan operasi pemerintah daerah (D2)
- c. Melaporkan dalam laporan audit mengenai keraguan terhadap kelanjutan operasi pemerintah daerah (D3)
- d. Menyakinkan kepatuhan pemerintah daerah terhadap ketentuan/peraturan pemerintah daerah (D4)
- e. Mendeteksi pencurian harta pemerintah daerah oleh pegawai pemerintah daerah yang bukan manajer (D5)
- f. Mendeteksi pencurian harta pemerintah daerah oleh manajer pemerintah daerah (D6)
- g. Mendeteksi kebocoran yang disengaja pada informasi keuangan (D7)
- h. Malaporkan pada aparat hukum atas pencurian harta pemerintah daerah yang dilakukan oleh manajer/direktur pemerintah daerah (D8)
- i. Melaporkan pada aparat hukum mengenai kebocoran informasi keuangan yang disengaja (D9)
- j. Mengungkapkan dalam laporan audit mengenai penyalahgunaan harta pemerintah daerah oleh manajer pemerintah daerah (D10)

- k. Mengungkapkan dalam laporan audit mengenai kebocoran informasi keuangan yang disengaja (D11)
- l. Melaporkan kepada aparat hukum mengenai kecurigaan adanya *fraud* (kecurangan) (D12)
- m. Mendeteksi adanya *illegal act* (perbuatan yang melanggar hukum) yang dilakukan pegawai pemerintah daerah yang akibatnya berpengaruh pada kekayaan/rekening pemerintah daerah (D13)
- n. Mengungkapkan dalam laporan audit mengenai *illegal act* yang ada pengaruhnya terhadap kekayaan/ rekening pemerintah daerah (D14)
- o. Melaporkan pada aparat hukum mengenai *illegal act* yang tidak dapat ditangani pemerintah daerah (D15)
- p. Menguji dan melaporkan atas sistem pengendalian internal pemerintah daerah (D16)
- q. Melaksanakan audit laporan pemerintah daerah periode tengah tahunan yang dipublikasikan (D17)
- r. Menguji dan melaporkan kewajaran dari *forecasting* (ramalan) keuangan (D18)

5. Persepsi pemakai laporan keuangan pemerintah

Persepsi pemakai laporan keuangan pemerintah adalah penafsiran yang dilakukan oleh pemakai laporan keuangan pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor, yang meliputi isu auditor dan proses audit, peran auditor, kompetensi dan independensi, serta kinerja auditor. Pemakai laporan keuangan pemerintah dalam penelitian ini adalah DPRD Komisi C dan DPRD

Bidang Anggaran Propinsi Jawa Tengah. Kelompok ini dalam proses pengolahan data diberi kode 2.

6. Persepsi auditor pemerintah

Persepsi auditor pemerintah adalah penafsiran yang dilakukan oleh auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor, yang meliputi isu auditor dan proses audit, peran auditor, kompetensi dan independensi, serta kinerja auditor. Auditor pemerintah dalam penelitian ini adalah Perwakilan III BPK-RI Propinsi Jawa Tengah. Kelompok ini dalam proses pengolahan data diberi kode 1.

3.2 Populasi dan Sampel

Populasi adalah kelompok subyek yang hendak digeneralisasikan oleh hasil penelitian (Azwar, 2000). Sedangkan Arikunto (2002) menjelaskan bahwa populasi adalah keseluruhan subjek penelitian. Populasi dalam penelitian ini adalah pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah di Pemerintahan di Propinsi Jawa Tengah.

1. Pemakai laporan keuangan pemerintah

Pemakai laporan keuangan pemerintah meliputi DPRD, investor, kreditor, donatur, analisis ekonomi dan pemerhati pemerintah daerah, pemerintah pusat, pemerintah daerah lainnya, dan masyarakat umum. Namun dalam penelitian ini hanya digunakan DPRD Komisi C dan DPRD Panitia Anggaran dengan alasan sebagai berikut:

- a. Anggota DPRD Propinsi Jawa Tengah Komisi C, dengan alasan merupakan badan yang memberikan otorisasi kepada Pemerintah Daerah untuk mengelola keuangan daerah.
 - b. Anggota DPRD Propinsi Jawa Tengah Panitia Anggaran, dengan alasan merupakan badan yang terlibat langsung dengan mekanisme APBD.
2. Auditor pemerintah

Auditor eksternal pemerintahan perwakilan III BPK-RI di Propinsi Jawa Tengah. Auditor pemerintah tersebut minimal telah bekerja satu tahun. Alasan dari penggunaan auditor eksternal adalah auditor eksternal BPK terdapat pengujian terhadap peran dan tanggung jawab auditor dalam mempertahankan sikap independensi.

Penelitian ini menggunakan sampel, yang diperoleh secara *convenience sampling*, yaitu metode yang memilih sampel dari elemen populasi (orang atau kejadian) yang datanya mudah diperoleh peneliti (Supomo dan Indriantoro, 2002). *Convenience sampling* juga merupakan metode pengambilan sampel dari populasi yang kebetulan berada di tempat untuk menyediakan informasi yang dibutuhkan (Sekaran, 2002). Alasan penggunaan *convenience sampling* adalah pelaksanaannya mudah dan cepat. Peneliti dapat mengumpulkan data secara cepat dengan biaya yang murah.

Prosedur dari *convenience sampling* ini adalah secara *convenience* peneliti menyerahkan 20 kuesioner untuk DPRD Komisi C dan 50 kuesioner untuk DPRD Bidang Anggaran di Sekretariat DPRD Propinsi Jawa Tengah, serta 110 kuesioner untuk BPK di Kantor Perwakilan III BPK Propinsi Jawa Tengah.

3.3 Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang diperlukan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer merupakan data yang didapat dari sumber pertama, baik dari individu maupun perseorangan seperti hasil wawancara atau hasil pengisian kuisisioner dengan tujuan tertentu sesuai dengan kebutuhan (Umar, 2003). Penelitian kali ini peneliti menggunakan data primer dengan cara menyebarkan kuisisioner kepada sampel penelitian.

3.4 Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data yang digunakan untuk memperoleh data yang dibutuhkan dalam penelitian ini adalah kuesioner. Kuesioner merupakan teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan cara memberi seperangkat pertanyaan atau pertanyaan tertulis kepada responden untuk dijawab dan merupakan teknik pengumpulan data yang efisien bila peneliti tahu pasti variabel yang akan diukur dan tahu apa yang bisa diharapkan dari responden (Azwar, 2000). Kuesioner yang telah dibuat oleh peneliti disebarkan kepada responden langsung yaitu pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah.

Kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini adalah mengadopsi model Likert. Model Likert digunakan untuk mengukur sikap, pendapat, dan persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial. Dengan Likert, maka variabel yang akan diukur dijabarkan menjadi indikator variabel, kemudian indikator tersebut dijadikan sebagai titik tolak untuk menyusun item-item instrumen yang dapat berupa pertanyaan atau pernyataan.

Kuesioner yang digunakan untuk mengungkap isu auditor dan proses audit, peran auditor, serta isu kompetensi dan independensi, menggunakan nilai 1 untuk jawaban sangat tidak setuju sampai nilai 7 untuk jawaban sangat setuju. Sedangkan untuk kuesioner kinerja auditor menggunakan nilai 1 untuk jawaban sangat tidak memuaskan sampai nilai 7 untuk jawaban sangat memuaskan.

Selanjutnya untuk memenuhi syarat yang baik dari suatu instrumen penelitian, maka peneliti melakukan uji validitas dan reliabilitas pada kuesioner *expectation gap* mengenai peran dan tanggung jawab auditor. Adapun penjelasan dari kedua hal tersebut sebagai berikut:

3.4.1 Validitas

Validitas berasal dari kata *validity* yang mempunyai arti sejauh mana ketepatan dan kecermatan suatu alat ukur dalam melakukan fungsi ukurnya (Azwar, 2002). Uji validitas kuesioner dengan menggunakan teknik korelasi *Product Moment* dari Pearson (Azwar, 2002), yaitu mengkorelasikan skor item dengan skor total. Perhitungan koefisien korelasi antara item dengan skor total akan mengakibatkan *over estimate* terhadap korelasi yang sebenarnya, maka perlu dilakukan koreksi dengan menggunakan *part-whole* (Azwar, 2002).

Selanjutnya untuk mengetahui apakah suatu item valid atau gugur maka dilakukan perbandingan antara koefisien r hitung dengan koefisien r tabel. Jika r hitung $>$ r tabel berarti item valid. Sebaliknya jika r hitung $<$ r tabel berarti item tidak valid (gugur).

3.4.2 Reliabilitas

Menurut Azwar (2002) reliabilitas adalah sejauh mana hasil suatu pengukuran dapat dipercaya dan dapat memberikan hasil yang relatif tidak berbeda apabila dilakukan kembali kepada subyek yang sama. Pada penelitian ini digunakan teknik perhitungan reliabilitas koefisien *Alpha Cronbach*, dengan alasan komputasi dengan teknik ini akan memberikan harga yang lebih kecil atau sama besar dengan reliabilitas yang sebenarnya (Azwar, 2002). Jadi ada kemungkinan dengan menggunakan teknik ini akan lebih cermat karena dapat mendeteksi hasil yang sebenarnya.

Koefisien reliabilitas berkisar antara +1,00 sampai -1,00 dan untuk mengetahui koefisien reliabilitas yang memuaskan sangat tergantung dari fungsi dan tujuan pengukuran. Nilai batas yang digunakan untuk menilai tingkat reliabilitas yang dapat diterima adalah 0,70 (Ferdinand, 2006). Meski demikian, Nunnaly dan Berstein (Ferdinand, 2006) menjelaskan bahwa untuk penelitian eksplorasi, reliabilitas yang sedang antara 0,50 – 0,60 sudah cukup untuk menjustifikasi sebuah penelitian. Mengacu pada pendapat beberapa tokoh di atas peneliti menetapkan bahwa kuesioner dalam penelitian ini dianggap reliabel jika memiliki koefisien *alpha* lebih dari 0,60.

3.5 Metode Analisis

Analisis data adalah cara yang digunakan dalam mengolah data yang diperoleh sehingga didapatkan suatu hasil analisis atau hasil uji (Azwar, 2000). Data-data yang diperoleh dari penelitian tidak dapat digunakan secara langsung,

tetapi perlu diolah lebih dulu agar data tersebut dapat memberikan keterangan yang dapat dipahami, jelas, dan teliti.

3.5.1 Analisis Indeks Jawaban Responden

Analisis indeks jawaban responden merupakan salah satu bentuk analisis statistik deskriptif. Teknik tersebut digunakan untuk memberikan penjelasan gambaran umum demografi responden penelitian dan persepsi responden mengenai masing-masing variabel penelitian (Arikunto, 2002):

Alternatif jawaban yang digunakan dalam penelitian ini ada lima, sehingga nilai minimum adalah 1 dan nilai maksimum adalah 5. Oleh karena itu, rumus yang digunakan dalam teknik analisis indeks sebagai berikut (Ferdinand, 2006):

$$\text{Nilai Indeks: } \frac{\{(\%F1x1)+(\%F2x2)+(\%F3x3)+(\%F4x4)+(\%F5x5)+(\%F6x6)+(\%F7x7)\}}{7}$$

Keterangan:

F1, F2, ..., F7: Frekuensi responden yang menjawab nilai 1,2, ...,7

Dengan menggunakan kriteria tiga kota (*three box method*), maka akan digunakan sebagai dasar interpretasi nilai indeks sebagai berikut:

10,00 – 40,00	: rendah
40,01 – 70,00	: sedang
70,01 – 100,00	: tinggi

3.5.2 Uji Beda *t-Test*

Uji hipotesis dalam penelitian ini menggunakan teknik uji beda *t-test* (Azwar, 2000). Syarat untuk menggunakan uji beda *t-test* adalah :

1. Bertujuan untuk mengetahui perbedaan antara dua kelompok.
2. Variabel dependen memiliki data berjenis interval atau rasio, sedangkan variabel independen memiliki data berjenis nominal.

3. Distribusi data adalah normal yang diketahui dari hasil uji normalitas.
4. Kedua kelompok yang akan diuji adalah homogen yang diketahui dari hasil uji homogenitas.

Selanjutnya interpretasi hasil uji beda *t-test* dapat dilihat dari dua cara.

Penjelasan dari keduanya sebagai berikut:

1. Cara I, yaitu membandingkan *t* hitung dengan *t* tabel
 - $t \text{ hitung} < t \text{ tabel}$ maka H_0 diterima atau H_a ditolak. Artinya tidak ada *expectation gap* mengenai peran dan tanggung jawab auditor antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah.
 - $t \text{ hitung} > t \text{ tabel}$ maka H_0 ditolak dan H_a diterima. Artinya ada *expectation gap* mengenai peran dan tanggung jawab auditor antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah.
2. Cara II, yaitu melihat *probabilities values*
 - *Probabilities value* $>$ derajat keyakinan (0,05) maka H_0 diterima atau H_a ditolak. Artinya tidak ada *expectation gap* mengenai peran dan tanggung jawab auditor antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah.
 - *Probabilities value* $<$ derajat keyakinan (0,05) maka H_0 ditolak dan H_a diterima. Artinya ada *expectation gap* mengenai peran dan tanggung jawab auditor antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah.

3.5.2.1 Uji Asumsi

Untuk dapat melakukan uji beda *t-test* memerlukan syarat normalitas dan homogenitas. Penjelasan dari keduanya sebagai berikut:

1. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah data mempunyai distribusi normal atau tidak. Apabila data memiliki distribusi normal berarti sampel benar-benar mewakili populasi, dan sebaliknya. Teknik yang digunakan adalah *One Sample Kolmogorov-Smirnov Test*. Distribusi data dinyatakan normal apabila nilai p dari *One Sample Kolmogorov-Smirnov Test* $> 0,05$, dan sebaliknya.

2. Uji Homogenitas

Uji homogenitas bertujuan untuk mengetahui apakah kelompok yang ada dalam penelitian identik atau tidak. Uji homogenitas menggunakan *Levene Test*. Data kelompok-kelompok penelitian dinyatakan homogen apabila nilai p dari *Levene Test* $> 0,05$, dan sebaliknya.