

**ANALISIS *EXPECTATION GAP* ANTARA PEMAKAI LAPORAN
KEUANGAN PEMERINTAH DAN AUDITOR PEMERINTAH
MENGENAI PERAN DAN TANGGUNG JAWAB AUDITOR
(Studi Empiris Pada DPRD Riau dan BPK Riau)**

SKRIPSI

*Diajukan sebagai Salah satu Syarat untuk Memperoleh
Gelar Sarjana Ekonomi pada Fakultas Ekonomi
Universitas Negeri Padang*



Oleh:

MAY YELFI RAHMADHANI A.

2009/94084

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG
2012**

HALAMAN PERSETUJUAN UJIAN SKRIPSI

Judul : ANALISIS *EXPECTATION GAP* ANTARA PEMAKAI
LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAN AUDITOR
PEMERINTAH MENGENAI PERAN DAN TANGGUNG
JAWAB AUDITOR

Nama : May Yelfi Rahmadhani A.

NIM/BP : 94084/2009

Program Studi : Akuntansi

Keahlian : Akuntansi Sektor Publik

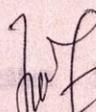
Fakultas : Ekonomi

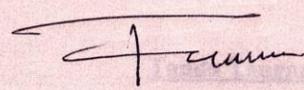
Padang, Agustus 2012

Disetujui Oleh :

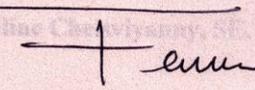
Pembimbing I

Pembimbing II


Lili Anita, SE, M.Si, Ak
NIP. 19710302199802 2 001


Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak
NIP. 19730213 199903 1 003

Mengetahui
Ketua Program Studi Akuntansi



Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak
NIP. 19730213 199903 1 003

HALAMAN PENGESAHAN SKRIPSI

Saya yang bertanda tangan di bawah ini :

Dinyatakan lulus setelah dipertahankan di depan Tim Penguji Skripsi
Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi
Universitas Negeri Padang

Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi
Judul : Analisis *Expectation Gap* antara Pemakai Laporan
Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah
Mengenai Peran dan Tanggung Jawab Auditor
(Studi Empiris pada DPRD Riau dan BPK
Perwakilan Riau)

Nama : May Yelfi Rahmadhani A.

Nim/BP : 94084/2009

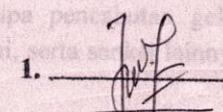
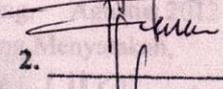
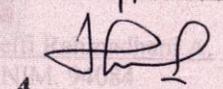
Program Studi : Akuntansi

Keahlian : Akuntansi Sektor Publik

Fakultas : Ekonomi

Padang, 07 Agustus 2012

Tim Penguji

<u>No.</u>	<u>Jabatan</u>	<u>Nama</u>	<u>Tanda Tangan</u>
1.	Ketua	: Lili Anita, SE, M.Si, Ak	1. 
2.	Sekretaris	: Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak	2. 
3.	Anggota	: Charoline Cheisviyanny, SE, M. Ak	3. 
4.	Anggota	: Henri Agustin, SE, M.Sc, Ak	4. 

ABSTRAK

May Yelfi Rahmadhani. 94084. Analisis *Expectation Gap* antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah Mengenai Peran dan Tanggung Jawab Auditor.

Pembimbing I : Lili Anita, SE, M.Si, Ak

II : Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji perbedaan ekspektasi antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor yaitu: 1) dalam mendeteksi dan melaporkan kekeliruan. 2) dalam mempertahankan sikap independensi. 3) dalam mengkomunikasikan hasil audit.

Jenis penelitian ini di golongkan dalam penelitian komparatif. Populasi dalam penelitian ini adalah anggota DPRD dan auditor BPK. Pemilihan sampel dengan metode *total sampling*. Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer. Metode pengumpulan data adalah survey dengan menyebarkan kuesioner pada anggota dewan dan auditor BPK. Analisis yang digunakan adalah analisis komparatif dengan *Independent Sample t-test*.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa: (1) Terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam dimensi mendeteksi dan melaporkan kekeliruan dimana nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$, $4,673 > 1,990$ dengan nilai signifikansi $0,000 < 0,05$ (H_1 diterima). (2) Tidak terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam dimensi mempertahankan sikap independensi dimana nilai $t_{hitung} < t_{tabel}$, $1,490 < 1,990$ dengan nilai signifikansi $0,140 > 0,05$ (H_2 ditolak). (3) Tidak terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam dimensi mengkomunikasikan hasil audit dimana nilai $t_{hitung} < t_{tabel}$, $1,548 < 1,990$ dengan nilai signifikansi $0,126 > 0,05$ (H_3 ditolak).

Saran dalam penelitian ini adalah: (1) Untuk anggota DPRD agar lebih memahami peran dan tanggung jawab auditor sebagaimana semestinya. (2) Untuk auditor BPK agar menjalankan tugas sesuai dengan peran dan tanggungjawabnya. (3) Untuk peneliti selanjutnya yang melakukan penelitian terhadap masalah yang sama agar menambahkan atau mengganti dimensi yang diteliti dengan dimensi lain, seperti keefektifan audit, dan lain-lain serta menambahkan pemakai laporan keuangan yang lainya selain anggota DPRD.

KATA PENGANTAR

Syukur Alhamdulillah penulis ucapkan kehadiran Allah SWT, karena dengan rahmat dan karunia-Nya penulis dapat menyelesaikan penulisan skripsi ini dengan judul “Analisis *Expectation Gap* antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah Mengenai Peran dan Tanggung Jawab Auditor (Studi Empiris pada DPRD Riau dan BPK Perwakilan Riau)“. Skripsi ini merupakan salah satu syarat memperoleh gelar sarjana ekonomi pada Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

Dalam penyelesaian skripsi ini penulis banyak mendapat bantuan dari berbagai pihak. Oleh karena itu, penulis ingin mengucapkan terimakasih kepada Ibu Lili Anita, SE, M.Si, Ak sebagai pembimbing I dan Bapak Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak, sebagai pembimbing II yang telah meluangkan waktu, tenaga dan pikiran untuk membimbing dan memberi arahan bagi penulis selama ini. Terimakasih kepada Ibu Charoline Cheisviyanny SE, M, Ak dan Bapak Henri Agustin, SE, M.Sc, Ak sebagai penguji pada ujian skripsi. Disamping itu penulis mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Dekan dan Pembantu Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
2. Ketua dan Sekretaris Program Studi Akuntansi.
3. Bapak dan Ibu Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

4. Bapak dan Ibu Staf Tata Usaha dan Perpustakaan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang yang telah membantu dalam kelancaran Administrasi dan perolehan buku-buku penunjang skripsi.
5. Papa, Mama, Uda dan Adik serta seluruh keluarga besar penulis atas kasih sayang, bantuan moril dan materil.
6. Teman-teman di Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang dan teman-teman transfer Akuntansi angkatan 2009, yang telah memberikan saran, bantuan, dan dorongan dalam penyusunan skripsi ini.
7. Dan semua pihak yang telah membantu penyelesaian skripsi ini, yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Penulis menyadari bahwa dalam penulisan skripsi ini masih terdapat kekurangan-kekurangan, penulis mohon maaf. Semoga penelitian berikutnya akan menjadi lebih baik lagi. Akhir kata, penulis berharap semoga skripsi ini mempunyai arti dan dapat memberikan manfaat bagi penulis dan pembaca. Amin.

Padang, Agustus 2012

Penulis

DAFTAR ISI

	Halaman
ABSTRAK	i
KATA PENGANTAR	ii
DAFTAR ISI	iv
DAFTAR TABEL	vii
DAFTAR GAMBAR	viii
DAFTAR LAMPIRAN	ix
BAB I. PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Identifikasi Masalah	8
C. Pembatasan Masalah	10
D. Perumusan Masalah	10
E. Tujuan Penelitian	11
F. Manfaat Penelitian	12
BAB II. KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS	13
A. Kajian Teoritis	13
1. Peran dan Tanggung Jawab Auditor.....	13
a. Mendeteksi dan Melaporkan Kekeliruan	16
b. Mempertahankan Sikap Independensi	17
c. Mengkomunikasikan Hasil Audit.....	20

2. Pemakai Laporan Keuangan Sektor Publik	22
3. Auditor Pemerintah.....	24
4. <i>Expectation Gap</i>	25
5. Penelitian Terdahulu.....	27
6. Pengembangan Hipotesis	28
B. Kerangka Konseptual	30
C. Hipotesis	32
BAB III. METODE PENELITIAN	33
A. Jenis Penelitian	33
B. Populasi, Sampel, dan Responden	33
C. Jenis Data dan Sumber Data	34
D. Metode Pengumpulan Data	35
E. Instrumen Penelitian	35
F. Uji Instrumen Penelitian	37
G. Metode Analisis Data.....	39
H. Definisi Operasional.....	41
BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	42
A. Gambaran Umum Objek Penelitian	42
B. Demografi Responden.....	43
C. Deskripsi Hasil Penelitian	45
D. Uji Instrumen Penelitian.....	50
E. Uji Hipotesis	52
F. Pembahasan	57

BAB V. KESIMPULAN DAN SARAN	63
A. Kesimpulan	63
B. Keterbatasan Penelitian.....	63
C. Saran.....	64
DAFTAR PUSTAKA	65

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1. Kisi-kisi Instrumen Penelitian.....	36
2. Tingkat Pengembalian Kuesioner	42
3. Jumlah Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	43
4. Jumlah Responden Berdasarkan Jenjang Pendidikan	44
5. Distribusi Frekuensi Mendeteksi dan Melaporkan Kekeliruan	45
6. Distribusi Frekuensi Mempertahankan Sikap Independensi.....	47
7. Distribusi Frekuensi Mengkomunikasikan Hasil Audit.....	49
8. Nilai <i>Corrected Item-Total Correlation</i> Instrumen Penelitian.....	51
9. Nilai <i>Cronbach's Alpha</i> Instrumen Penelitian	51
10. Group Statistik Mendeteksi dan Melaporkan Kekeliruan.....	53
11. Independent Sample T-Test Mendeteksi dan Melaporkan Kekeliruan....	53
12. Group Statistik Mempertahankan Sikap Independensi	54
13. Independent Sample T-Test Mempertahankan Sikap Independensi.....	55
14. Group Statistik Mengkomunikasikan Hasil Audit	55
15. Independent Sample T-Test Mengkomunikasikan Hasil Audit.....	56

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
1. Kerangka Konseptual.....	29

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1. Kuisisioner Penelitian.....	64
2. Uji Validitas dan Reliabilitas Pilot Test.....	65
3. Uji Validitas dan Reliabilitas Data Penelitian	71
4. Uji Normalitas	74
5. Uji Beda	75
6. Surat Izin Penelitian.....	77

BAB I PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Pada saat ini, kebutuhan akan informasi keuangan mulai dirasakan semakin meningkat. Seiring dengan peningkatan kebutuhan informasi tersebut, maka peran dari seorang akuntan akan semakin dibutuhkan. Laporan keuangan yang telah diaudit masih merupakan sumber informasi utama dalam penilaian baik atau buruknya kinerja suatu organisasi, demikian juga dalam pengambilan keputusan. Oleh sebab itu, kebutuhan akan dibuatnya peraturan yang mendukung peran dan tanggung jawab seorang akuntan adalah sesuatu yang sangat diperlukan.

Seiring dengan meningkatnya kebutuhan akan profesi akuntan, tantangan-tantangan baru juga bermunculan. Tantangan-tantangan ini muncul sebagai reaksi atas peran dan tanggung jawab akuntan sebagai seorang auditor, terutama didalam penilain kewajaran atas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen suatu organisasi atau perusahaan dimana audit dilaksanakan. Penyediaan informasi keuangan merupakan salah satu pertanggungjawaban keuangan manajemen terhadap masyarakat. Begitu juga halnya pada sektor publik sebagaimana telah diatur dalam pasal 23 UUD 1945 menetapkan bahwa pemerintah berkewajiban menyampaikan pertanggungjawaban keuangan segera setelah tahun anggaran berakhir dan akan menjadi dasar pemeriksaan oleh BPK. Pasal tersebut menunjukkan bahwa ada kewajiban pemerintah untuk menyusun

pertanggungjawaban keuangan negara. Pernyataan tersebut juga berlaku bagi pemerintah daerah (Pemda). Pemda juga mempunyai kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keuangan daerah dengan membuat laporan keuangan daerah. Hal ini sesuai dengan pernyataan yang termuat dalam UU no. 17 tahun 2003 mengenai keuangan negara.

Laporan keuangan pemerintah merupakan hak publik yang harus diberikan oleh pemerintah, baik pusat maupun daerah. Hak publik atas informasi keuangan muncul sebagai konsekuensi konsep pertanggungjawaban publik. Publik mensyaratkan organisasi publik untuk memberikan laporan keuangan sebagai bukti pertanggungjawaban dan pengelolaan.

Bentuk pertanggungjawaban pemerintah adalah dengan diterbitkannya laporan keuangan pemerintah. Laporan keuangan yang diterbitkan harus disusun berdasarkan standar akuntansi yang berlaku agar laporan keuangan dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau dengan laporan keuangan entitas lain.

Menurut Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 laporan keuangan merupakan laporan terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Tujuan laporan keuangan pemerintah adalah menyajikan informasi yang berguna dalam pengambilan keputusan dan menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya (Dedi, Iswahyudi, Maulidah, 2007).

Menurut Mardiasmo (2002) mengidentifikasi ada sepuluh pemakai laporan keuangan pemerintah, yaitu: (1) pembayar pajak (*tax payer*), (2) pemberi dana

bantuan (*grantors*), (3) investor, (4) pengguna jasa (*fee-paying service pients*), (5) karyawan /pegawai, (6) pemasok (*vendors*), (7) dewan legislatif, (8) manajemen, (9) pemilih (*voter*), (10) badan pengawas (*oversight bodies*). Para pemakai laporan keuangan pemerintah ini merupakan orang-orang yang berkepentingan terhadap kinerja organisasi atau entitas yang menyajikan laporan keuangan.

Untuk memenuhi kebutuhan para pengguna laporan keuangan para auditor memainkan peran yang sangat penting agar laporan keuangan yang telah disusun tidak menyesatkan dalam pengambilan keputusan. Peran dan tanggung jawab auditor bukan hanya kepada klien yang meminta jasanya, tapi juga pada pihak-pihak yang berkepentingan terhadap entitas tersebut. Untuk itu laporan keuangan pemerintah harus diaudit, auditor pemerintah sendiri dibagi menjadi dua yaitu auditor internal yang dilakukan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan auditor eksternal oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Didalam melaksanakan peran dan tanggung jawabnya, auditor seringkali harus menghadapi berbagai macam tekanan baik dari pihak manajemen ataupun dari pihak pemakai informasi keuangan lainnya yang dapat mempengaruhi kualitas opini auditor. Walaupun demikian, tekanan-tekanan terhadap auditor tersebut muncul bukan tanpa sebab. Salah satu sebab yang paling dominan adalah adanya perbedaan antara apa yang dipercaya masyarakat dan pemakai laporan keuangan, dengan auditor mengenai peran dan tanggung jawabnya. Fenomena inilah yang disebut dengan istilah *expectation gap*.

Menurut Arens dan Loebbecke, 2001 dalam Rusliyati dan Abdul (2009) laporan audit penting dalam suatu audit karena laporan audit menginformasikan pemakai mengenai apa yang dilakukan oleh auditor dan kesimpulan yang diperolehnya. Laporan audit adalah suatu media penyampaian pesan auditor kepada para pemakai laporan keuangan. Pada sektor publik DPRD adalah salah satu pemakai laporan keuangan auditan dan BPK bertindak sebagai auditor eksternal pemerintah. Output yang dihasilkan dari pemeriksaan oleh auditor BPK adalah laporan audit yang memuat opini audit. Laporan ini akan diserahkan kepada lembaga yang berwenang. Jika yang diperiksa adalah pemerintah daerah, maka BPK menyerahkan laporan auditnya kepada anggota DPRD, kemudian DPR, DPD, dan DPRD menindaklanjuti hasil pemeriksaan tersebut sesuai dengan peraturan dan tata tertib masing-masing lembaga perwakilan.

Penyampaian pesan oleh auditor yaitu BPK melalui laporan audit kepada para pemakai laporan keuangan auditan salah satunya DPRD sangat mungkin terjadi perbedaan ekspektasi. Ini berarti bahwa pesan yang ingin disampaikan oleh auditor disalahartikan oleh pengguna laporan keuangan auditan sehingga laporan audit menjadi tidak bermanfaat dan mungkin saja menimbulkan kesalahan dalam pengambilan keputusan. Hal tersebut menunjukkan adanya perbedaan antara apa yang diharapkan oleh pengguna laporan keuangan dengan apa yang sesungguhnya menjadi tanggung jawab auditor.

Peran dan tanggung jawab auditor sangat dibutuhkan dalam memberikan penilaian terhadap laporan keuangan. Menurut Guy (2002) kebutuhan akan peran auditor diakibatkan oleh empat faktor yang mendasarinya yaitu: kompleksitas,

jarak, bias, motif penyaji, dan konsekuensi. Berdasarkan SAS 1 (AU 110) dalam Aren (2008) menyatakan bahwa: Auditor bertanggungjawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna memperoleh kepastian yang layak tentang apakah laporan keuangan telah bebas dari salah saji yang material, apakah itu disebabkan oleh kecurangan ataupun kekeliruan. Auditor bertanggung jawab atas kepastian yang layak tetapi tidak absolut, karena beberapa alasan yaitu: 1) bukti audit diperoleh dari pengujian sampel, 2) penyajian akuntansi mengandung estimasi yang kompleks, 3) laporan keuangan disusun dengan penuh kecurangan.

Dalam melaksanakan peran dan tanggungjawabnya harus berdasarkan standar auditing yang berlaku umum. Standar ini merupakan pedoman umum untuk membantu auditor memenuhi tanggung jawab profesionalnya dalam audit atas laporan keuangan historis. Standar auditing berlaku umum ini ada tiga yaitu: standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan. Berdasarkan standar auditing ini maka dapat dilihat peran dan tanggung jawab auditor itu antara lain: 1) Mempertahankan sikap mental yang independen, 2) Memiliki kecakapan profesional yang memadai dan skeptisme profesional, 3) Merencanakan pekerjaan audit, 4) Mempunyai pemahaman yang cukup mengenai entitas yang akan diaudit, 5) Memperoleh cukup bukti dan mampu mendeteksi dan melaporkan kecurangan maupun kekeliruan baik yang material maupun tidak material, 6) Mampu menemukan tindakan-tindakan ilegal baik yang berdampak langsung atau tidak langsung, 7) Memberikan pendapat atas laporan keuangan yang telah disajikan, 8) Mengkomunikasikan laporan audit dan temuan-temuan

audit, 9) Memperbaiki keefektifan audit dan, 10) Memberikan keandalan dari laporan keuangan yang telah diaudit.

Expectation gap ini dapat dilihat dari beberapa dimensi berdasarkan peran dan tanggung jawab auditor yang ada pada standar audit. Penelitian ini penulis fokuskan pada *expectation gap* yang dilihat dari dimensi mempertahankan sikap independensi, mendeteksi dan melaporkan kekeliruan serta mengkomunikasikan hasil audit.

Saat ini permasalahan yang terjadi mengenai peran dan tanggung jawab auditor selalu menjadi perhatian utama dalam dunia bisnis. Meningkatnya kasus-kasus yang melibatkan akuntan publik, terutama mengenai penyelesaian tanggung jawabnya, membuat lembaga-lembaga penyuusun standar akuntansi harus berfikir keras untuk menyusun peraturan-peraturan yang memuat tentang tugas dan tanggung jawab seorang auditor. Permasalahan ini juga muncul karena harapan publik terhadap peran dan tanggung jawab auditor jauh lebih luas dari pada yang selama ini auditor pahami.

Kesenjangan harapan antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah pernah dituangkan oleh Kamira Sanjaya yang menyampaikan opininya dalam sebuah artikel bahwa laporan audit yang memuat opini auditor independen masih layak dipercayakah. Masyarakat meragukan hasil audit BPK karena banyaknya praktek kecurangan dan korupsi terjadi pada instansi yang mereka audit, penyebab utamanya memang karena lemahnya kontrol pengawasan dan pengendalian di entitas yang diaudit. Masyarakat menyandarkan harapannya pada lembaga yang independen untuk bisa mengungkap kecurangan ini. Pada

prakteknya yang sering ditemui selama ini, auditor BPK teramat minim melakukan *test of control* sehingga meningkatkan resiko audit (kompasaina.com). Banyak persoalan yang menjadi tolak ukur, hal ini karena kompleksnya pekerjaan auditor. Dalam Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) jelas disebutkan bahwa tujuan audit umum adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran dalam semua hal yang material mengenai posisi keuangan, hasil, usaha, perubahan ekuitas serta arus kas yang sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Keberadaan *expectation gap* ini juga dibuktikan oleh Humrey, Moizer dan Turley dalam Retno, dkk (2007) yang mengemukakan ada empat masalah sehubungan dengan *expectation gap*, yaitu: (1) tanggung jawab auditor untuk mendeteksi kecurangan, (2) independensi auditor, (3) pelaporan kepentingan publik, dan (4) maksud dari laporan audit. Penelitian yang dilakukan oleh (Yeni, 2000 dalam Retno, dkk) membuktikan adanya *expectation gap* antara auditor dengan pemakai laporan keuangan mengenai peran dan tanggung jawab auditor. Pemakai laporan keuangan dalam penelitian Yeni (2000) adalah para pengguna laporan keuangan dari sektor swasta. Pada sektor publik *expectation gap* pernah diteliti oleh Rusliyawati dan Abdul Halim (2009) yang membuktikan bahwa memang terdapat *expectation gap* dari sisi akuntabilitas laporan keuangan, sikap independensi auditor, dan kompetensi auditor. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh (Nugroho, 2004 dalam Retno, dkk) menunjukkan bahwa: (1) terdapat *expectation gap* antara auditor dengan pemakai laporan keuangan auditan pemerintah (anggota DPRD), (2) adanya *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan sektor swasta dengan pemakai laporan keuangan pemerintah, dan (3)

tidak ada *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan di sektor pemerintah daerah dengan pemakai laporan keuangan pemerintah daerah lain.

Penelitian mengenai keberadaan *expectation gap* di sektor swasta telah banyak dilakukan, namun penelitian mengenai *expectation gap* disektor publik masih jarang dan terkesan kurang mendapat perhatian. Kondisi tersebut tidak sebanding dengan tanggung jawab yang diemban oleh auditor dalam membantu legislatif untuk mengawasi pengelolaan keuangan publik yang dilakukan oleh pemerintah atau lembaga-lembaga sektor publik. Masih minimnya penelitian *expectation gap* pada sektor publik membuat peneliti termotivasi untuk melakukan penelitian dan mencoba mencari bukti secara empiris mengenai keberadaan *expectation gap* pada sektor publik. Penulis mengangkat masalah ini dengan judul “ **Analisis *Expectation Gap* antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah Dan Auditor Pemerintah Mengenai Peran Dan Tanggung Jawab Auditor** “

B. Identifikasi Masalah

Dari latar belakang yang telah dipaparkan diatas maka dapat diidentifikasi masalah sebagai berikut:

1. Apakah terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam mendeteksi dan melaporkan kekeliruan.

2. Apakah terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam mempertahankan sikap independensi.
3. Apakah terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam mengkomunikasikan dan melaporkan hasil audit
4. Apakah terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam memperbaiki keefektifan audit.
5. Apakah terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam memberikan keandalan dari laporan keuangan yang telah di audit.
6. Apakah terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor tentang kegunaan laporan keuangan auditan dalam pengambilan keputusan.
7. Apakah terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor tentang kecakapan profesional dan skeptisme profesional.
8. Apakah terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor tentang merencanakan pekerjaan audit.

9. Apakah terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor tentang pemahaman mengenai entitas yang diaudit.
10. Apakah terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor tentang menemukan tindakan-tindakan ilegal.

C. Pembatasan Masalah

Dari identifikasi masalah di atas, maka peneliti membatasi permasalahan yang akan diteliti dalam penelitian ini hanya pada analisa *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dari tiga dimensi yaitu: 1) mendeteksi dan melaporkan kekeliruan, 2) mempertahankan sikap independensi dan, 3) mengkomunikasikan dan melaporkan hasil audit.

D. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah, maka dapat dirumuskan masalah sebagai berikut:

1. Apakah terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam mendeteksi dan melaporkan kekeliruan?

2. Apakah terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam mempertahankan sikap independensi?
3. Apakah terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam mengkomunikasikan dan melaporkan hasil audit?

E. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan penelitian adalah untuk mengetahui beda mengenai peran dan tanggung jawab auditor yang dilihat dari:

1. *Expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam mendeteksi dan melaporkan kekeliruan.
2. *Expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam mempertahankan sikap independensi.
3. *Expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam mengkomunikasikan dan melaporkan hasil audit

F. Manfaat Penelitian

Adapun kegunaan penelitian ini adalah:

1. Bagi auditor pada umumnya dan BPK khususnya semoga dapat menjadi bahan pertimbangan dan masukan untuk meningkatkan kualitasnya di masa yang akan datang.
2. Bagi pemakai laporan keuangan sebagai bahan pertimbangan atau perbendaharaan ilmu pengetahuan bagi pihak yang berkepentingan terutama DPRD.
3. Bagi akademis sebagai informasi dan bahan perbandingan bagi peneliti selanjutnya dengan mengkaji masalah yang sama.

BAB II

KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL, DAN HIPOTESIS

A. Kajian Teori

1. Peran dan Tanggung Jawab Auditor

Auditor mempunyai peran yang sangat strategis dan tanggung jawab yang sangat penting. Pendapat yang dinyatakan auditor akan berguna bagi pihak pemakai laporan keuangan hasil auditan untuk membuat keputusan ekonomi.

Berdasarkan SAS 1 (AU 110) dalam Aren (2008) menyatakan bahwa:

“Auditor bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna memperoleh kepastian yang layak tentang apakah laporan keuangan telah bebas dari salah saji yang material, apakah itu disebabkan oleh kekeliruan ataupun kecurangan. Karena sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan, auditor dapat memperoleh kepastian yang layak, tetapi tidak absolut, bahwa salah saji yang material dapat dideteksi. Auditor tidak bertanggungjawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna memperoleh kepastian yang layak bahwa salah saji, apakah yang disebabkan oleh kekeliruan ataupun kecurangan, yang tidak material bagi laporan keuangan dapat dideteksi.”

Boysnton menjelaskan beberapa tanggung jawab auditor yang diterapkan pada tahap penyelesaian audit yaitu: 1) independensi auditor, 2) keyakinan yang memadai, 3) deteksi kecurangan, 4) tindakan pelanggaran hukum oleh klien, 5) keyakinan tentang kelangsungan usaha klien. Guy dan Sullivan, 1988 dalam Retno, Jaka, & Dodi (2007) menyatakan bahwa auditor seharusnya bersikap sebagai berikut :

- a. Lebih bertanggungjawab dalam mendeteksi dan melaporkan kecurangan (*fraud*) dan tindakan-tindakan ilegal (*illegal act*).

- b. Meningkatkan efektivitas audit yaitu meningkatkan deteksi terhadap kekeliruan material.
- c. Mengkomunikasikan kepada para pemakai laporan keuangan informasi yang lebih bermanfaat tentang sifat dan hasil dari suatu proses audit, termasuk peringatan dini mengenai kegagalan bisnis (*business failure*).
- d. Berkomunikasi secara jelas dengan komite atau pihak-pihak lain yang berkepentingan atau bertanggungjawab terhadap reliabilitas laporan keuangan.

Dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya harus berdasarkan Standar Audit Kinerja Sektor Publik ada tiga standar yang harus dilakukan yaitu:

1) Standar Umum

- a) Pemeriksaan secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan.
- b) Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus independensi dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.
- c) Dalam pelaksanaan pemeriksaan dan penyusunan laporannya, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
- d) Setiap organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar pemeriksaan harus memiliki sistem pengendalian

yang memadai dan sistem pengendalian mutu tersebut harus di-*review* oleh pihak lain yang kompeten.

2) Standar Pelaksanaan audit kinerja.

- a) Perkerjaan harus direncanakan secara memadai
- b) Staf harus disupervisi dengan baik
- c) Bukti yang cukup, kompeten, dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi pemeriksa.
- d) Pemeriksaan harus mempersiapkan dan memelihara dokumen pemeriksaan dalam bentuk kertas kerja pemeriksaan. Dokumen pemeriksaan harus berisi informasi yang cukup untuk memungkinkan pemeriksa yang berpengalaman, tetapi tidak mempunyai hubungan dengan pemeriksaan tersebut, dapat memastikan bahwa dokumen pemeriksaan tersebut dapat menjadi bukti yang mendukung temuan, simpulan, dan rekomendasi pemeriksa.

3) Standar Pelaporan pelaporan audit kinerja

- a) Pemeriksa harus membuat laporan hasil pemeriksaan untuk mengkomunikasikan setiap hasil pemeriksaan.
- b) Laporan hasil pemeriksaan harus mencakup : (1) pernyataan bahwa pemeriksian dilakukan sesuai standar pemeriksaan, (2) tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan, (3) hasil pemeriksaan berupa temuan audit, simpulan, dan rekomendasi, (4) tanggapan pejabat yang

bertanggungjawab atas hasil pemeriksaan, (5) pelaporan informasi rahasia apabila ada.

- c) Laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, serta jelas dan ringkas mungkin.
- d) laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas yang diaudit, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur entitas yang diaudit, pihak yang bertanggungjawab untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepada pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil pemeriksaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

a. Mendeteksi dan melaporkan kekeliruan

Pengetahuan auditor bisa diperoleh dari berbagai pelatihan formal maupun dari pengalaman. Pengetahuan juga bisa diperoleh dari frekuensi seorang auditor melakukan pekerjaan dalam proses audit laporan keuangan (Bonner, 1990 dalam Naspiah). Seseorang yang melakukan pekerjaan sesuai dengan pengetahuan yang dimilikinya akan memberikan hasil yang lebih baik dari pada mereka yang tidak memiliki pengetahuan yang cukup memadai akan tugasnya. Pengetahuan auditor digunakan sebagai salah satu kunci keefektifan kerja.

Dalam audit, pengetahuan tentang bermacam-macam pola yang berhubungan dengan kemungkinan kekeliruan dalam laporan keuangan penting untuk membuat perencanaan audit yang efektif. Seorang auditor yang memiliki pengetahuan akan lebih ahli dalam melaksanakan tugasnya terutama yang berhubungan dengan pengungkapan kekeliruan.

Isitlah kekeliruan (*error*) menunjukkan kesalahan yang tidak disengaja dalam laporan keuangan dan meliputi kesalahan perhitungan atau kesalahan dalam pencatatan dan data akuntansi yang menjadi dasar penyusunan laporan keuangan, kesalahan dalam penerapan prinsip akuntansi serta keterlewatan dan kesalahan menafsirkan fakta yang ada pada waktu laporan keuangan disusun.

Kekeliruan mencakup:

- 1) Kesalahan dalam pengumpulan atau pengolahan data yang menjadi sumber penyusunan laporan keuangan.
- 2) Estimasi akuntansi yang tidak masuk akal yang timbul dari kecerobohan atau salah tafsir fakta.
- 3) Kekeliruan dalam penerapan prinsip akuntansi yang berkaitan dengan jumlah, klasifikasi, cara penyajian, atau pengungkapan.

Seorang auditor harus memiliki kemampuan untuk mengidentifikasi jenis-jenis kekeliruan dan penyimpangan tertentu yang dapat terjadi di dalam lembaga yang diaudit.

b. Mempertahankan Sikap Independensi

Definisi independensi merupakan suatu standar auditing yang penting karena opini akuntan independen bertujuan untuk menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen. Jika akuntan tidak independen terhadap kliennya, maka opininya tidak akan memberikan tambahan apapun menurut Mautz dan Sharaf, 1993 (dalam Joko, 2006).

Independensi merupakan standar umum nomor dua dari tiga standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) yang menyatakan

bahwa dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor. Keberadaan akuntan publik sebagai suatu profesi tidak dapat dipisahkan dari karakteristik independensinya. Tanpa adanya independensi, akuntan publik tidak berarti apa-apa. Masyarakat tidak percaya akan hasil auditan akuntan publik sehingga masyarakat tidak akan meminta jasa pengauditan akuntan publik. Masyarakat akan meminta pihak lain yang dianggap independen untuk menggantikan fungsi akuntan publik, atau dengan kata lain keberadaan akuntan publik ditentukan oleh independensinya. Keeratan hubungan akuntan publik dengan independensi dapat ditinjau dari posisi penting kata independensi dalam berbagai literature pengauditan.

Dalam beberapa definisi pengauditan yang dikemukakan oleh pakar pengauditan terkandung makna independensi, baik secara tersurat maupun tersirat.

Salah satunya menurut (Mulyadi,2002 dalam Carli, 2010) yaitu:

“Independensi adalah sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung kepada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya”

Dalam buku Standar Profesi Akuntan Publik 1999 seksi 220 PSA No. 04 alinea 2, dijelaskan bahwa:

“independensi itu berarti tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (dibedakan dalam hal berpraktik sebagai sebagai auditor intern). Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bila mana tidak demikian halnya, bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru paling penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya”

Kode etik akuntan tahun 1994 menyebutkan bahwa independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan obyektivitas.

Terdapat empat hal yang mengganggu independensi akuntan publik, yaitu: (1) akuntan publik memiliki *mutual* atau *conflicting interest* dengan klien, (2) mengaudit pekerjaan akuntan publik itu sendiri, (3) berfungsi sebagai manajemen atau karyawan dari klien, dan (4) bertindak sebagai penasihat (*advocate*) dari klien. Akuntan publik akan terganggu independensi jika memiliki hubungan bisnis, keuangan dan manajemen atau karyawan dengan kliennya.

Auditor harus menghindar dari situasi yang menyebabkan pihak ketiga yang mengetahui fakta dan keadaan relevan menyimpulkan bahwa pemeriksa tidak dapat mempertahankan independensinya sehingga tidak mampu memberikan penilaian yang obyektif dan tidak memihak terhadap semua hal yang terkait dalam pelaksanaan dan pelaporan hasil pemeriksaan.

Untuk menjaga independensi auditor harus bebas dari campur tangan pihak-pihak lain, sehingga auditor harus:

- 1) Bebas dari pengaruh setiap perkerjaan dalam bidang yang diaudit atau yang pernah menjadi tanggungjawabnya,
- 2) Tidak memihak kepada siapapun,
- 3) Tidak terlibat dalam pertentangan kepentingan dengan teraudit.

Menurut Abdul Halim, 2001 (dalam Carli 2010) ada tiga aspek independensi seorang auditor, yaitu sebagai berikut: (1) *Independence in fact* (independensi

senyatanya) yakni auditor harus mempunyai kejujuran yang tinggi. (2) *independence in appearance* (independensi dalam penampilan) yang merupakan pandangan pihak lain terhadap auditor sehubungan pelaksanaan audit.(3) *independence in competence* (independensi dari sudut keahlian) yang berhubungan erat dengan kompetensi atau kemampuan auditor dalam melaksanakan dan menyelesaikan tugasnya.

c. Mengkomunikasikan Hasil Audit.

Sebuah laporan audit dikatakan layak untuk diterbitkan setelah semua bahan bukti terkumpul dan dievaluasi. Laporan audit adalah satu-satunya yang dilihat oleh kebanyakan pengguna laporan keuangan, penerbitan laporan yang tidak layak dapat menjadi buruk maka penting bahwa laporan tersebut harus benar.

Setelah audit diselesaikan terdapat beberapa potensi komunikasi auditor dengan pegawai klien. Ada tiga komunikasi yang dilakukan oleh auditor dengan klien yaitu:

1) Mengkomunikasikan kecurangan dan tindakan ilegal.

Auditor mengkomunikasikan semua kecurangan dan tindakan ilegal ke komite audit atau kelompok sejenis yang ditetapkan dan memperhatikan materialitas. Tujuannya adalah membantu komite audit dalam melaksanakan peran supervisi atas laporan keuangan yang handal. Ini menunjukkan peningkatan perhatian mengenai tanggung jawab auditor untuk mendeteksi dan mencegah kecurangan oleh manajemen.

2) Mengkomunikasikan kondisi-kodisi yang dapat dilaporkan

Auditor harus mengkomunikasikan kelemahan yang signifikan dalam desain atau operasi pengendalian intern. Komunikasi ini dilakukan ke komite audit, pemilik dan manajemen senior.

3) Komunikasi lain dengan komite audit.

Auditor harus mengkomunikasikan tambahan informasi tertentu yang diperoleh selama audit untuk semua penugasannya. Tujuannya adalah untuk menginformasikan ke komite mengenai isu audit dan temuan yang akan membantu mereka dalam melaksanakan peran supervisinya atas laporan keuangan.

Menurut Aren, Elder, dan Beasley (2001) komunikasi audit biasanya terjadi lebih dari sekali selama masa audit dan dapat berupa komunikasi lisan dan tulisan. Ketidaksepakatan dengan manajemen dan kesulitan yang dihadapi dalam pelaksanaan audit akan dikomunikasikan setelah audit selesai, atau lebih awal kalau masalah besar merintangi kemampuan auditor untuk menyelesaikan audit. Komunikasi ini bertujuan untuk meminimalkan kesalahpahaman dan untuk menyediakan dokumentasi kalau terjadi ketidak sepakatan di kemudian hari.

Laporan auditor merupakan produk utama dari suatu proses audit menurut Guy, Aldermen, dan Winters (2003). Laporan audit ini menyatakan keyakinan auditor tentang kredibilitas laporan keuangan perusahaan yang bersangkutan. Jenis laporan yang diterbitkan dipengaruhi langsung oleh empat standar pelaporan yaitu:

- a) Laporan harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.
- b) Laporan harus mengidentifikasi keadaan di mana prinsip-prinsip semacam itu tidak diobservasi secara konsisten pada periode berjalan dalam kaitannya dengan periode sebelumnya.
- c) Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang sebagai kepastian yang layak, kecuali dinyatakan lain dalam laporan.
- d) Laporan harus memuat pernyataan pendapat tentang laporan keuangan secara keseluruhan, atau asersi yang mengakibatkan suatu pendapat tidak dapat diberikan

2. Pemakai Laporan Keuangan Sektor Publik

Pemakai laporan keuangan sektor publik dapat diidentifikasi dengan menelusuri siapa yang menjadi *stakeholder* organisasi. *Stakeholder* adalah orang atau lembaga yang mempunyai kepentingan terhadap organisasi. Auditor pemerintah, dalam melaksanakan audit bukan semata hanya untuk kepentingan klien (dalam hal ini pemerintah) tetapi juga untuk pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan auditan. Menurut Mardiasmo (2002) mengidentifikasi ada sepuluh pemakai laporan keuangan pemerintah, yaitu: (1) pembayar pajak (*tax payer*), (2) pemberi dana bantuan (*grantors*), (3) investor, (4) pengguna jasa (*fee-paying service pients*), (5) karyawan /pegawai, (6) pemasok (*vendors*), (7) dewan legislatif, (8) manajemen, (9) pemilih (*voter*), (10) badan pengawas (*oversight bodies*).

Menurut SAP (Standar Akuntansi Pemerintahan) tahun 2005, terdapat beberapa kelompok utama pengguna laporan keuangan pemerintah namun tidak terbatas pada: (1) masyarakat, (2) para wakil rakyat, lembaga pengawas, lembaga pemeriksa, (3) pihak yang memberi donasi atau berperan dalam proses donasi, investasi dan pinjaman, dan (4) pemerintah.

Halim, 2004 (dalam Joko, 2006) secara spesifik mengemukakan pihak-pihak eksternal Pemerintah Daerah sebagai pemakai laporan keuangan Pemerintah Daerah adalah: (1) DPRD (Dewan Perwakilan Rakyat Daerah), (2) Badan Pengawas Keuangan (BPK), (3) investor, kreditor, dan donatur, (4) analis ekonomi dan pemerhati pemerintah daerah, (5) rakyat, (6) Pemerintah Pusat, (7) Pemerintah Daerah Lain.

Menurut Anthony (dalam Mardiasmo, 2002) mengklasifikasikan pemakai laporan keuangan sektor publik menjadi lima kelompok yaitu: (1) lembaga pemerintah, (2) investroe dan kreditor, (3) pemberi sumber daya, (4) badan pengawas, (5) konstituen.

Pada dasarnya pemakai laporan keuangan (masyarakat) memiliki hak terhadap pemerintah yaitu:

- a. Hak untuk mengetahui (*right to know*), yaitu: (1) mengetahui kebijakan pemerintah, (2) mengetahui keputusan yang diambil pemerintah, (3) mengetahui alasan dilakukannya suatu kebijakan dan keputusan tertentu.
- b. Hak untuk diberi informasi (*right to be informed*) yang meliputi hak untuk diberi penjelasan secara terbuka atas permasalahan-permasalahan tertentu yang menjadi perdebatan publik.

- c. Hak untuk didengar aspirasinya (*right to be heard and to be listened to*).

3. Auditor Pemerintah

Auditor adalah orang atau lembaga yang melakukan audit. Audit sektor publik selanjutnya dibatasi pada auditor pemerintah. Auditor pemerintah adalah orang yang bertugas melakukan audit atas keuangan negara pada instansi-instansi pemerintah.

Auditor pemerintah sendiri di bagi menjadi dua yaitu auditor internal dan eksternal. Auditor internal merupakan unit pemeriksa yang merupakan bagian dari organisasi yang diawasi. Auditor internal dilaksanakan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jendral Departemen, Satuan Pengawas Intern (SPI) di lingkungan lembaga negara dan BUMN/BUMD, Inspektorat Wilayah Provinsi (Itwilprop), Inspektorat Wilayah Kabupaten/Kota (Itwilkab/Itwilkot).

Auditor eksternal terdiri dari BPK (Badan Pengawas Keuangan) yang merupakan lembaga pengawsan yang independen. Menurut Mardiasmo (2002) auditor eksternal sendiri merupakan unit pemeriksa yang berada di luar organisasi yang diperiksa. Ditetapkannya BPK sebagai auditor eksternal, maka BPK harus berkerja sesuai dengan praktek-praktek kerja terbaik dalam rangka menjalankan perannya sebagai pendukung yang independen terhadap tercapainya pengelolaan tanggung jawab Pemerintah di bidang keuangan negara (La Ode, 2005).

4. *Expectation Gap* (Kesenjangan Harapan)

Perbedaan (*gap*) antara pemakai laporan keuangan dengan auditor sangat mungkin terjadi. Semakin besar harapan pemakai laporan keuangan terhadap suatu laporan keuangan hasil auditan maka semakin besar pula *gap* antara keduanya. *Expectation Gap* terjadi karena adanya perbedaan antara apa yang diharapkan oleh pemakai laporan keuangan dengan apa yang sesungguhnya menjadi tanggung jawab auditor. Beberapa pendapat ahli tentang definisi *expectation gap*, menurut Liggio dalam Nasrullah (2007) menyatakan bahwa *expectation gap* adalah perbedaan persepsi antara akuntan independen dengan pemakai laporan keuangan auditan mengenai tingkat kinerja yang diharapkan (*expected performance*) dari profesi akuntan. Komisi Cohen (AICPA) 1978 dalam Retno, dkk (2007) menyatakan bahwa *expectation gap* adalah kesenjangan antara apa yang publik harapkan atau inginkan dengan apa yang auditor dapat dan harapkan layak diperoleh. Sedangkan menurut Monroe & Woodliff, 1993 dalam Rusliyati dan Halim (2009) *expectation gap* berarti bahwa perbedaan tingkat keyakinan antara auditor dan masyarakat tentang tugas dan tanggung jawab yang diasumsikan oleh auditor dan gambaran yang disampaikan oleh laporan audit. Jennings et al., 1993 dalam Nasrullah (2007) mengatakan bahwa *expectation gap* sebagai perbedaan antara apa yang masyarakat harapkan dari profesi pengauditan dan apa yang benar-benar disediakan oleh profesi pengauditan. Menurut Porter, 1993 dalam Nasrullah (2007) telah terjadinya kesenjangan antara harapan masyarakat pada auditor dan kinerja auditor yang dirasakan oleh masyarakat.

Menurut Robert, 2004 (dalam Rayu 2011) *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 dibawah standar atau tidak sesuai dengan standar yang berlaku.
- 3) *Liability gap*, yaitu terjadi perbedaan antara auditor dengan publik mengenai kepada siapa auditor bertanggungjawab.

Porter 1993 (dalam Rayu, 2011) mengungkapkan faktor-faktor yang menyebabkan timbulnya *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah 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 beresiko tinggi, yang bila mana 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 ukuran yang cukup atau tidak efektivitas dan efisiensi dari suatu sistem pengendalian internal perusahaan, serta tidak bisa dianggap sebagai ukuran bahwa perusahaan akan akan berlangsung beroperasi terus-menerus.

5. Penelitian Terdahulu

Berdasarkan beberapa laporan penelitian terdahulu, penelitian yang relevan dengan penelitian ini yaitu: penelitian yang dilakukan oleh Nugroho, 2004 (dalam Rusliyawati dan Halim, 2009) menemukan bukti adanya *expectation gap* antar auditor pemerintah dengan pemakai laporan keuangan pemerintah, antara pemakai laporan keuangan auditan sektor swasta dengan pemakai laporan keuangan sektor publik, dan tidak ada perbedaan ekspektasi antara pemakai laporan keuangan pemerintah daerah satu dengan pemakai laporan keuangan pemerintah daerah lain hal ini dikarenakan tingkat pendidikan anggota DPRD satu daerah dengan daerah lain relatif sama.

Penelitian yang sama juga dilakukan oleh Retno, Jaka, dan Dodi (2007) tentang *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah, hasil penelitian menunjukkan bahwa: (1) tidak terdapat *expectation*

gap antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah terhadap peran dan tanggung jawab auditor dalam mendeteksi dan melaporkan kecurangan, (2) tidak terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah terhadap peran dan tanggung jawab auditor dalam mempertahankan sikap independensi, (3) terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah terhadap peran dan tanggung jawab auditor dalam mengkomunikasikan hasil audit, dan (4) terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah terhadap peran dan tanggung jawab auditor dalam memperbaiki keefektifan audit.

6. Pengembangan Hipotesis.

Menurut Boynton pengguna laporan keuangan hasil audit mengharapkan auditor untuk: 1) melaksanakan audit dengan kompetensi teknis, integritas, independensi, dan objektivitas, 2) mencari dan mendeteksi salah saji yang material baik yang disengaja atau tidak disengaja, 3) mencegah laporan keuangan yang menyesatkan. Harapan para pemakai laporan keuangan ini kadang melebihi dari tanggung jawab auditor yang sebenarnya sehingga menyebabkan terjadinya kesenjangan harapan. Menurut Liggio (dalam Rusliyawati dan Halim, 2009) *expectation gap* adalah perbedaan persepsi antara akuntan independen dengan pemakai laporan keuangan auditan mengenai tingkat kinerja yang diharapkan dari profesi akuntan. Sedangkan menurut Monroe dan Woodliff, 1993 (dalam Rusliyawati dan Halim, 2009) menyatakan *expectation gap* merupakan perbedaan

tingkat keyakinan antar auditor dan masyarakat tentang tugas dan tanggung jawab yang diasumsikan oleh auditor dan gambaran yang disampaikan oleh laporan audit.

Perbedaan ekspektasi (*expectation gap*) ini bisa disebabkan karena kekurangpahaman dan keengganan masyarakat untuk mengetahui pentingnya fungsi dari laporan keuangan daerah. Hasil audit terhadap laporan keuangan daerah oleh auditor BPK tidak akan bisa dimengerti oleh masyarakat, selama masyarakat masih beranggapan bahwa laporan keuangan hanya diperuntukkan bagi orang akuntansi dan keuangan saja. Hal seperti inilah yang bisa menimbulkan perbedaan persepsi sehingga dapat terjadinya *expectation gap* antara auditor dan pengguna laporan keuangan pemerintah.

Expectation gap terjadi karena perbedaan harapan antara pemakai laporan keuangan dan auditor mengenai tugas dan tanggung jawab auditor yang diharapkan dengan apa yang sebenarnya auditor kerjakan. Semakin tinggi harapan pemakai laporan keuangan terhadap hasil kerja auditor maka akan semakin besar *gap* diantara keduanya.

Gap ini dapat dilihat dari berbagai dimensi yaitu:

- a. Mempertahankan sikap independensi.
- b. Mendeteksi dan melaporkan kekeliruan.
- c. Mengkomunikasikan hasil audit.

Masyarakat dan pemakai laporan keuangan menganggap akuntan publik telah memberikan informasi sebagaimana yang mereka perlukan yang mereka anggap sebagai tanggung jawab auditor. Apabila informasi tersebut tidak sesuai dengan keadaan yang sesungguhnya dan mengakibatkan kerugian pihak-pihak

yang menggunakan informasi yang telah diberikan oleh auditor, tentu saja auditor harus mempertanggung jawabkannya kepada pihak-pihak tersebut. Kadang harapan para pemakai laporan keuangan melebihi dari apa yang menjadi peran dan tanggung jawab auditor. Semakin besar harapan pemakai laporan keuangan terhadap hasil audit yang dilakukan oleh auditor maka akan semakin besar *gap* (beda) antara keduanya. Sehingga dapat disimpulkan bahwa terdapat kesenjangan harapan (*expectation gap*) antara pemakai laporan keuangan dengan auditor mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam dimensi mempertahankan sikap independensi, mendeteksi dan melaporkan kekeliruan, dan mengkomunikasikan hasil audit.

B. Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual dimaksudkan untuk melihat, menjelaskan, dan mengungkapkan versi antara variabel-variabel yang akan diteliti dan diuraikan, dengan berpijak pada kajian teori. Dalam penelitian ini, penulis akan menganalisis *Expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam tiga dimensi yaitu : mendeteksi dan melaporkan kecurangan, mempertahankan sikap independensi, dan mengkomunikasikan hasil audit.

Dalam mendeteksi dan melaporkan kecurangan yang ditemukan auditor bisa memperkecil *gap* antara auditor dan pemakai laporan keuangan, karena jika auditor mampu mendeteksi dan melaporkan kecurangan tentu laporan audit yang akan dihasilkan menggambarkan hal yang sebenarnya terjadi di dalam suatu

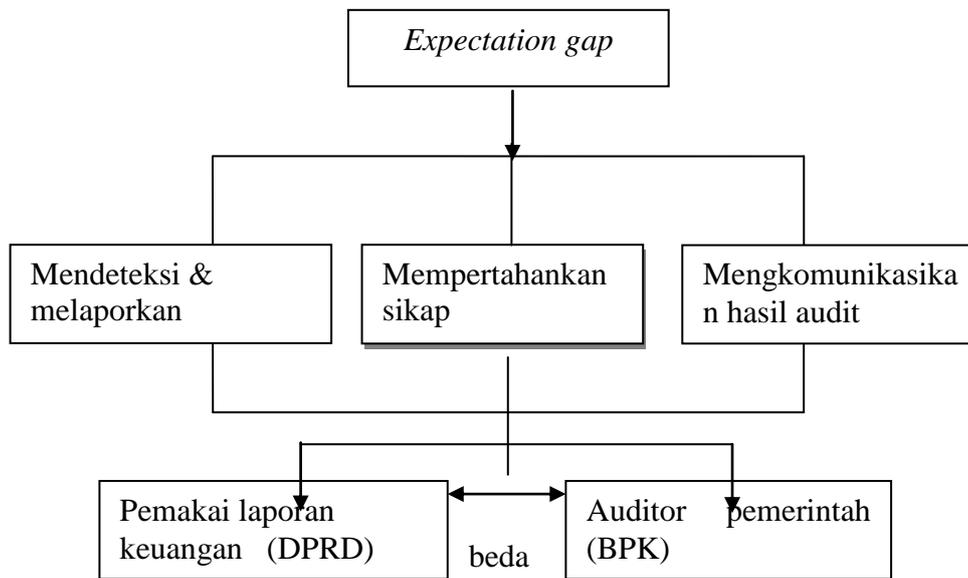
entitas yang diaudit sehingga informasi yang didapat tidak akan menyesatkan dalam pengambilan keputusan.

Selain mampu mendeteksi dan melaporkan kekeliruan, seorang auditor juga harus mampu mempertahankan sikap independensi dalam menjalankan tugasnya. Independensi merupakan faktor yang harus dijaga oleh seorang auditor agar hasil pemeriksaan nantinya dapat diandalkan dan dipercaya oleh para pemakai laporan keuangan. Jika auditor mampu mempertahankan sikap independennya dalam melaksanakan tugasnya maka ini bisa memperkecil *gap* yang terjadi.

Gap ini juga terjadi dalam dimensi mengkomunikasikan hasil audit. Komunikasi audit terjadi dengan komite audit, manajemen, dan pemakai laporan keuangan. Untuk menghasilkan laporan audit yang andal maka komunikasi ini perlu dilakukan. Komunikasi yang dilakukan dengan manajemen dan komite audit ini dapat memberikan informasi tambahan bagi auditor dan pemakai laporan keuangan.

Expectation gap merupakan kesenjangan harapan antara apa yang diharapkan oleh pemakai laporan keuangan dengan apa yang menjadi peran dan tanggung jawab auditor sesungguhnya. Semakin besar harapan pemakai terhadap laporan keuangan maka akan semakin besar *expectation gap* diantara pemakai laporan keuangan dengan auditor.

Berdasarkan uraian diatas maka kerangka konseptual dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1. Kerangka Konseptual

C. Hipotesis

Berdasarkan latar belakang dan rumusan masalah maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

- H1 : Terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam mendeteksi dan melaporkan kekeliruan.
- H2 : Terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam mempertahankan sikap independensi.
- H3 : Terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dengan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam mengkomunikasikan hasil audit.

BAB V PENUTUP

A. Kesimpulan

Kesimpulan yang dapat diperoleh dari analisis *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor adalah sebagai berikut:

1. Terdapat perbedaan ekspektasi antar pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab dalam mendeteksi dan melaporkan kekeliruan
2. Tidak terdapat perbedaan ekspektasi antar pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab dalam mempertahankan sikap independensi.
3. Tidak terdapat perbedaan ekspektasi antar pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab dalam mengkomunikasikan hasil audit.

B. Keterbatasan Penelitian

Meskipun penelitian ini telah selesai dilaksanakan tetapi penelitian ini memiliki kelemahan-kelemahan sebagai berikut:

1. Penelitian ini dilakukan hanya pada dilakukan pada DPRD dan BPK dalam satu provinsi sehingga penelitian ini belum bisa digeneralisasi.

2. Penelitian ini hanya menggunakan responden pemakai laporan keuangan pemerintah dari anggota DPRD saja, padahal ada banyak sekali pemakai laporan keuangan pemerintah selain anggota DPRD.

C. Saran

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan, ada beberapa saran yang dapat dipertimbangkan oleh beberapa pihak:

1. Untuk pemakai laporan keuangan pemerintah yaitu anggota DPRD agar lebih memahami peran dan tanggung jawab auditor yang sebenarnya.
2. Untuk aditor pemerintah yaitu BPK agar menjalankan peran dan tanggung jawabnya sebagaimana semestinya.
3. Untuk penelitian selanjutnya, sebaiknya sampel penelitian diperluas dengan menambahkan pemakai laporan keuangan pemerintah selain DPRD dan menambahkan peran dan tanggung jawab auditor dilihat dari dimensi yang lain.