

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Penelitian

Pemerintah Indonesia saat ini banyak melakukan perombakan birokrasi pemerintahan. Hal ini dimaksudkan agar sistem birokrasi di Indonesia mengalami peningkatan kinerja yang signifikan dibandingkan dengan tahun-tahun sebelumnya. Bidang ekonomi akuntansi atau keuangan merupakan bidang yang semakin penting untuk diperhatikan dan diawasi oleh pemerintah, karena bidang tersebut merupakan area *sensitive* yang terus menerus menimbulkan kritik dari banyak pihak. Pemerintah Indonesia yang terdiri dari pemerintah pusat dan pemerintah daerah memiliki kewenangan untuk mengatur dan mengelola keuangan negara, khususnya pemerintah daerah (setelah adanya otonomi daerah), oleh karena itu baik pemerintah pusat maupun daerah memiliki kewajiban yang sama yaitu dalam hal mempertanggungjawabkan keuangan negara.

Menurut Undang-Undang (UU) Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 Pasal 6 Tentang Kekuasaan Atas Pengelolaan Keuangan Negara bahwa:

“Presiden selaku Kepala Pemerintahan memegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara sebagai bagian dari kekuasaan pemerintah. Kekuasaan yang dimaksud dikuasakan kepada Menteri Keuangan, selaku pengelola fiskal dan Wakil Pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan serta diserahkan kepada Gubernur/ Bupati/ walikota selaku Kepala Pemerintahan Daerah untuk mengelola keuangan daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan.”

Dari penjelasan UU tersebut dapat diambil kesimpulan bahwa pemerintah pusat yang diwakili oleh menteri keuangan akan menyusun Laporan Keuangan sebagai

pertanggungjawaban atas pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), sedangkan untuk pemerintah daerah yang diwakili oleh pejabat pengelola keuangan daerah akan menyusun Laporan Keuangan sebagai pertanggungjawaban atas pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD).

Pertanggungjawaban keuangan negara merupakan bagian dari akuntabilitas publik yang harus disampaikan oleh pemerintah atas penggunaan keuangan negara yang diperoleh dari rakyat dan untuk tujuan kesejahteraan rakyat. Pada tahun 1948, Pemerintah menyampaikan pertanggungjawaban keuangan negara untuk pertama kalinya dalam bentuk Neraca Kekayaan Negara. Penyampaian Neraca Kekayaan Negara tersebut hanya berlangsung sampai dengan tahun 1953, selanjutnya dari tahun 1967 sampai 1999/ 2000 Pemerintah dalam menyampaikan pertanggungjawaban keuangan negara berbentuk Perhitungan Anggaran Negara (PAN). Untuk periode tahun 1954 sampai dengan tahun 1966 tidak jelas diketahui bentuk pertanggungjawaban yang dilakukan oleh pemerintah (Arif, 2002: 45)

Pemerintah berkewajiban untuk memberikan informasi keuangan yang akan digunakan untuk pengambilan keputusan. Laporan Keuangan sebagai pendukung pembuatan dan pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik tersebut meliputi informasi yang digunakan untuk (a) membandingkan kinerja keuangan aktual dengan yang dianggarkan, (b) menilai kondisi keuangan dan hasil-hasil operasi, (c) membantu menentukan tingkat kepatuhan terhadap peraturan perundangan yang terkait dengan masalah keuangan dan ketentuan

lainnya, serta (d) membantu dalam mengevaluasi efisiensi dan efektivitas (Mardiasmo, 2002: 162).

Salah satu yang menjadi alasan mengapa pemerintah pusat harus memberikan informasi keuangan dan menyampaikan pertanggungjawaban keuangan juga karena pemerintah pusat mengendalikan sumber-sumber daya ekonomi yang signifikan jumlahnya yang dapat berdampak terhadap kesejahteraan dan ekonomi rakyat, sedangkan pemilikan sumber-sumber daya tersebut terpisah dengan manajemenannya (Partono, 2000). Keadaan inilah yang membuat pemerintah harus menyajikan informasi yang berguna untuk akuntabilitas kinerjanya dan bertanggungjawab untuk pelaksanaan pemerintah berdasarkan prinsip 3E yaitu ekonomis, efisien, dan efektif. Selanjutnya, informasi keuangan yang disajikan oleh pemerintah berupa Laporan Keuangan tersebut perlu dilakukan audit untuk menjamin telah dilakukannya *true and fair presentation*.

Pertanggungjawaban atas keuangan negara yang dilakukan oleh pemerintah pusat maupun daerah akan menjadi dasar atau tolok ukur bagi Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dalam mengambil suatu keputusan untuk mengeluarkan opini atau pendapat. Berdasarkan UU No. 15 Tahun 2004 serta mandat yang diberikan kepada BPK-RI, BPK-RI memiliki kewenangan untuk melakukan tiga jenis pemeriksaan yakni pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu (Sandha, 2008).

Menurut Arens (2001) dalam Rusliyawati dan Halim (2008) Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) penting dan harus dibuat setelah melakukan proses

pemeriksaan, karena laporan tersebut menginformasikan kepada pengguna informasi mengenai apa yang dilakukan auditor dan kesimpulan yang diperolehnya. Laporan hasil pemeriksaan juga memuat temuan-temuan serta gambaran tentang kondisi terkini dari suatu instansi sehingga dapat dijadikan dasar bagi pimpinan atau pemerintah daerah untuk mengevaluasi dan memperbaiki kinerja pemerintahannya. Laporan hasil pemeriksaan juga sebagai jembatan penghubung auditor dalam penyampaian pesan kepada pengguna Laporan Keuangan.

Pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK menuntut adanya akuntabilitas dan transparansi atas Laporan Keuangan yang disajikan oleh klien dalam hal ini adalah pemerintah. Hal ini diperkuat dengan fenomena yang terjadi di sektor publik yaitu semakin kuatnya tuntutan pelaksanaan akuntabilitas publik oleh organisasi sektor publik (seperti: pemerintah pusat dan daerah, unit-unit kerja pemerintah, departemen dan lembaga keuangan negara). Tuntutan akuntabilitas sektor publik tersebut terkait dengan perlunya dilakukan transparansi dan pemberian informasi kepada masyarakat (publik) dalam rangka pemenuhan hak-hak publik. Yuliani (2004) juga menyatakan bahwa masyarakat dan badan-badan lain seperti pemberi dana keuangan kini menuntut agar organisasi sektor publik (termasuk pemerintah pusat) membenahi transparansi dan akuntabilitas kinerjanya. Apabila pemerintah pusat maupun daerah tidak menyusun atau menyajikan Laporan Keuangan, maka memperlihatkan bahwa lemahnya akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan negara oleh pemerintah.

Mengenai penyampaian laporan hasil pemeriksaan yang diterbitkan kepada pengguna Laporan Keuangan auditan seringkali terjadi perbedaan persepsi atau pandangan yang ditunjukkan dengan sikap masyarakat yang masih belum yakin dan peduli akan hasil pemeriksaan yang disajikan oleh auditor. Hal ini ditegaskan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Susilo (2006) yang membuktikan bahwa masyarakat sebagai *stakeholders* menilai informasi yang ada dalam laporan audit pemerintah daerah sampai saat ini masih belum memenuhi kebutuhan mereka akan informasi audit, baik audit keuangan, audit efisiensi dan ekonomi, serta audit kepatuhan. Informasi yang disajikan dalam laporan hasil pemeriksaan tersebut masih sedikit menjelaskan tentang kesuksesan maupun kegagalan aktivitas yang dikelola oleh pemerintah (Soedibyo, 2002 dalam Susilo, 2006). Perbedaan persepsi atau pandangan atau harapan tersebut menandakan adanya salah arti atau pengertian oleh pengguna Laporan Keuangan dengan pesan yang disampaikan oleh auditor, sehingga dapat mengakibatkan kesalahan dalam pengambilan keputusan apakah laporan hasil pemeriksaan sudah tersaji dengan baik atau belum. Kondisi tersebut dapat diartikan bahwa telah terjadinya *expectation gap*.

Expectation gap adalah perbedaan antara apa yang masyarakat dan pengguna Laporan Keuangan percayai sebagai tanggung jawab auditor dengan apa yang auditor percayai sebagai tanggung jawabnya (AICPA, 1991 dalam Sari, 2008). Menurut Blair (1990) *expectation gap* adalah perbedaan antara apa yang dilakukan oleh auditor dengan apa yang dipikirkan oleh pemakai laporan audit mengenai apa yang akan mereka terima. Perbedaan atas suatu harapan antara apa

yang diharapkan oleh auditor dengan apa yang menjadi harapan bagi para pengguna Laporan Keuangan dapat diartikan bahwa adanya *expectation gap*.

Munculnya *expectation gap* sebagai akibat banyaknya tuntutan dari masyarakat dan pengguna Laporan Keuangan terhadap Laporan Keuangan yang dapat dipercaya dan yang menyediakan informasi lebih lengkap dan benar sehingga dapat dijadikan dasar pengambilan keputusan yang tepat (Sari, 2008). Tuntutan dari masyarakat dan pengguna Laporan Keuangan tersebut ternyata lebih tinggi daripada apa yang telah disajikan oleh auditor. Hal yang menjadi tuntutan masyarakat adalah mendapatkan keyakinan mutlak dari pelaksanaan audit Laporan Keuangan yang dilakukan oleh auditor, sementara dalam praktiknya auditor hanya dapat memberikan keyakinan yang dapat dikumpulkan dan juga mengalami keterbatasan waktu dan biaya dalam mendapatkan dan menelaah bukti-bukti tersebut (Suhirman, 2006). Adanya perbedaan tingkat kepentingan ini dapat memicu terjadinya *expectation gap*.

Saat ini penelitian-penelitian mengenai *expectation gap* lebih banyak dilakukan pada sektor swasta atau privat, sedangkan pada sektor publik atau pemerintah belum banyak memperoleh perhatian. Pada kenyataannya auditor pemerintah memiliki tanggungjawab dan tugas yang cukup besar dalam membantu pemerintah untuk mengawasi pengelolaan keuangan negara. Apabila *expectation gap* itu dibiarkan dan tidak dicarikan solusinya, maka semakin besar ketidakpercayaan masyarakat kepada pemerintah. Hal itu dapat mengakibatkan ketidakperdulian masyarakat dengan aturan-aturan yang dibuat oleh pemerintah.

Berdasarkan uraian latar belakang diatas dan pentingnya untuk mencari tahu sejauh mana tingkat perbedaan harapan yang ada pada pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah, maka penulis tertarik untuk melakukan pengembangan penelitian dengan judul **“*Expectation Gap* antara Pengguna Laporan Keuangan Daerah dengan Auditor Pemerintah (Studi Empiris di Daerah Istimewa Yogyakarta).”** Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Rusliyawati dan Halim (2008).

Berbeda dengan penelitian sebelumnya, penelitian ini menambah variabel peran dan tanggung jawab auditor, antara lain tanggung jawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan, mempertahankan sikap independensi, mengkomunikasikan hasil audit, serta memperbaiki keefektifan audit. Alasan ini didasarkan pada penelitian Yuliati, dkk (2007) yang telah melakukan penelitian dengan variabel tersebut dan membuktikan bahwa terdapat *expectation gap* antara pemakai Laporan Keuangan pemerintah dan auditor pemerintah terhadap peran dan tanggung jawab auditor pemerintah. Alasan lainnya adalah untuk memperkuat instrument dalam mengukur keberadaan *expectation gap* di sektor publik atau pemerintah.

Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Rusliyawati dan Halim (2008) menggunakan sampel yaitu responden yang berasal dari wilayah Propinsi Kalimantan Barat dengan menggunakan uji hipotesis *One-Way* ANOVA. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah sampel penelitian berasal dari responden yang berada di wilayah Propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Metode pengujian untuk hipotesis pun berbeda dengan penelitian

Rusliyawati dan Halim (2008). Penelitian ini menggunakan metode uji t-test (*independent sample t-test*) yaitu uji beda antara dua kelompok saling independen.

Item pernyataan kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini mengadopsi dari kuesioner yang digunakan oleh Rusliyawati dan Halim (2008), namun peneliti melakukan perombakan dari sisi gaya dan bentuk kalimatnya. Pada penelitian ini item pernyataan menggunakan kalimat yang bersifat normatif, sehingga diharapkan dengan penggunaan kalimat berbentuk normatif tersebut lebih mampu dalam mengetahui tingkat *expectation gap* yang terjadi antara pengguna laporan keuangan daerah dengan auditor pemerintah.

B. Batasan Masalah

Batasan masalah dalam penelitian ini adalah *expectation gap* yang diduga muncul diantara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi pelaporan, akuntabilitas, konsep-konsep audit (meliputi independensi auditor, kompetensi auditor, materialitas, bukti audit, pendapat wajar, dan audit kinerja), serta peran dan tanggungjawab auditor (meliputi tanggung jawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan, mempertahankan sikap independensi, mengkomunikasikan hasil audit, serta memperbaiki keefektifan audit).

Sampel pada penelitian ini adalah pengguna Laporan Keuangan daerah yang diwakili oleh anggota DPRD, pegawai Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan dan Aset (DPPKA) di tiap Kabupaten dan propinsi di Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY), masyarakat yang diwakili para akademisi dan KAP serta

auditor pemerintah yaitu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia Cabang DIY.

C. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang dan uraian diatas, maka yang menjadi permasalahan dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi pelaporan?
2. Apakah terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi akuntabilitas?
3. Apakah terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi konsep-konsep audit yang meliputi independensi auditor, kompetensi auditor, materialitas, bukti audit, pendapat wajar, dan audit kinerja?
4. Apakah terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab auditor yang meliputi tanggung jawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan, mempertahankan sikap independensi, mengkomunikasikan hasil audit, serta memperbaiki keefektifan audit?

D. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah diatas, tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji dan mendapatkan bukti empiris mengenai:

1. *Expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi pelaporan.
2. *Expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi akuntabilitas.
3. *Expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi konsep-konsep audit yang meliputi independensi auditor, kompetensi auditor, materialitas, bukti audit, pendapat wajar, dan audit kinerja.
4. *Expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab auditor yang meliputi tanggung jawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan, mempertahankan sikap independensi, mengkomunikasikan hasil audit, serta memperbaiki keefektifan audit.

E. Manfaat Penelitian

Dengan mengetahui ada tidaknya *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah, maka manfaat penelitian yang diharapkan adalah sebagai berikut:

1. Bagi Ilmu Pengetahuan (Bidang Teoritis):
 - a. Dapat memberikan kontribusi pada perkembangan teori, terutama yang berkaitan dengan akuntansi dan audit sektor publik.

- b. Dapat memberikan kerangka kerja yang memberi wawasan mendalam untuk menelaah beragam permasalahan akuntansi dan audit sektor publik.
 - c. Diharapkan dapat berguna sebagai tambahan informasi dan referensi untuk penelitian selanjutnya.
2. Bagi Masyarakat (Bidang Praktik):
- a. Dapat memberikan pemahaman tentang hal apa saja yang menjadi harapan dari auditor pemerintah dan pengguna laporan keuangan daerah.
 - b. Dapat memberikan masukan kepada auditor pemerintah dan pengguna laporan keuangan daerah untuk meningkatkan kinerjanya guna mempertahankan kepercayaan dimata masyarakat (publik).
 - c. Diharapkan dapat menjadi salah satu bahan pertimbangan bagi auditor pemerintah maupun pengguna laporan keuangan daerah dalam pengambilan keputusan.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Landasan Teori

1. Audit Sektor Publik

Definisi *auditing* secara umum menurut Mardiasmo (2002) adalah suatu proses sistematis secara objektif penyediaan dan evaluasi bukti-bukti yang berkenaan dengan asersi tentang kegiatan dan kejadian ekonomi guna memastikan derajat atau tingkat hubungan antara asersi tersebut dengan kriteria yang ada serta mengkomunikasikan hasil yang diperoleh tersebut pada pihak-pihak yang berkepentingan.

Arens *et al.*, (2006) juga mengungkapkan hal yang sama mengenai definisi dari auditing. Menurutnya bahwa *Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by competent, independent person.*

Dari pengertian *auditing* diatas ditunjukkan bahwa *auditing* merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh, mengumpulkan serta mengevaluasi bukti-bukti secara objektif. Bukti-bukti tersebut digunakan oleh auditor sebagai informasi untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan dengan kriteria yang telah ditetapkan. Proses audit juga harus dilakukan oleh orang-orang yang memiliki kompeten di bidang audit dalam hal ini adalah auditor agar mampu mengidentifikasi bukti-bukti serta mengambil keputusan secara tepat.

Pada sektor publik atau pemerintah, *auditing* lebih dikenal dengan istilah pemeriksaan. Pengertian *auditing* dengan pemeriksaan sebetulnya sama, yang membedakan hanyalah penerapan istilah pada masing-masing sektor, untuk sektor privat lebih dikenal dengan istilah *auditing*, sedangkan di sektor publik lebih dikenal dengan istilah pemeriksaan. Pembahasan dalam bab ini penulis menggunakan istilah audit dan pemeriksaan, keduanya memiliki arti yang sama dan pada penelitian ini digunakan secara bergantian.

Sesuai dengan Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 *pemeriksaan merupakan proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara*. Dari definisi pemeriksaan tersebut dapat disimpulkan bahwa tujuan dari pelaksanaan pemeriksaan adalah untuk menjamin dilakukannya pertanggungjawaban publik oleh pemerintah atas alokasi uang negara, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.

Jenis Pemeriksaan pengelolaan keuangan negara yang dilakukan oleh auditor pemerintah diatur dalam UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Pemeriksaan pengelolaan keuangan tersebut terdiri dari tiga pemeriksaan, yaitu antara lain:

- a. Pemeriksaan keuangan (*financial audit*)

Pemeriksaan atas Laporan Keuangan dengan tujuan memberikan opini.

- b. Pemeriksaan kinerja (*performance audit*)

Pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang meliputi aspek ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. Pada dasarnya pemeriksaan kinerja merupakan perluasan dari pemeriksaan keuangan dalam hal tujuan dan prosedurnya.

c. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu

Pemeriksaan lain yang tidak tercakup dalam pemeriksaan keuangan dan kinerja (misalnya pemeriksaan investigatif).

Menurut Jones dan Bates (1990) dalam Rusliyawati dan Halim (2008) yang membedakan dari pelaksanaan audit pada pemerintah pusat maupun daerah terletak pada kebutuhan yang mendasari untuk melaporkan pengaruh politik negara yang bersangkutan dan kebijakan pemerintahan. Namun, tidak dipungkiri jika resiko dan tingkat tanggungjawab auditor pemerintah dalam melaksanakan pemeriksaan jauh lebih besar. Hal ini dikarenakan auditor dituntut untuk mengungkapkan apakah uang negara beserta aset lainnya telah digunakan dengan semestinya.

Dalam perkembangan di sektor publik terdapat kelemahan dan ketertinggalan apabila dibandingkan dengan sektor swasta atau privat. Hal ini memicu munculnya reformasi di jajaran pemerintahan sektor publik yang mulai meninggalkan tradisi administrasi tradisionalnya dengan mengubahnya ke *New Public Management* (NPM), Mardiasmo (2006). Maksud peralihan dari tradisional ke NPM tersebut adalah diharapkan mampu memberi perhatian lebih terhadap pencapaian kinerja, meningkatkan responsivitas, dan tentunya

memperbaiki efisiensi dan efektivitas yang dapat meningkatkan akuntabilitas pemerintahan seperti halnya di sektor swasta (privat).

Perkembangan audit disektor publik pun masih memiliki kelemahan dan kekurangan. Kelemahan yang pertama bersifat *inherent* dan yang kedua bersifat struktural (Mardiasmo, 2006). Bersifat *inherent* dikarenakan belum adanya indikator kinerja yang memadai sebagai dasar untuk pengukuran kinerja para aparatur pemerintah. Kelemahan kedua yaitu bersifat struktural adalah masalah di kelembagaan audit Pemerintah Pusat maupun Daerah yang *overlapping* antara satu dengan yang lain, sehingga pelaksanaan audit (pemeriksaan) tidak efisien dan efektif.

Pemeriksaan di sektor publik tersebut tak lain dimaksudkan untuk mewujudkan *Good Governance* agar dapat berjalan dan berfungsi dengan baik. Jenis pemeriksaan yang diatur oleh *Government Accounting Office's* (GAO) di Amerika Serikat adalah; audit keuangan dan ketaatan, audit ekonomi dan efisiensi serta audit program/ efektivitas (Susilo, 2006).

a. Audit Keuangan dan Ketaatan (*Financial and Regularity Audit*)

Seperti halnya pengertian pemeriksaan pengelolaan keuangan berdasarkan Undang-Undang No. 15 Tahun 2004, audit keuangan merupakan pengujian atas Laporan Keuangan oleh auditor independen yang merupakan ekspresi suatu opini secara jujur mengenai posisi keuangan, hasil operasi dan aliran kas yang disesuaikan dengan prinsip akuntansi berterima umum (AICPA, 1988 dalam Susilo, 2006). Sedangkan untuk

audit ketaatan adalah pengujian berkaitan dengan apakah suatu unit organisasi telah memenuhi dan mematuhi semua peraturan yang berlaku.

b. Audit Ekonomi dan Efisiensi (*Management Audit or Operational Audit*)

Hal-hal yang perlu dipertimbangkan dalam pelaksanaan audit ekonomi dan efisiensi menurut *Government Accounting Office's Standards* adalah:

- 1) Mengikuti ketentuan pelaksanaan pengadaan yang sehat
- 2) Melakukan pengadaan sumber daya (jenis, mutu, dan jumlah) sesuai dengan kebutuhan pada biaya wajar
- 3) Melindungi dan memelihara semua sumber daya negara yang ada secara memadai
- 4) Melindungi duplikasi pekerjaan atau kegiatan yang tanpa tujuan atau kurang jelas tujuannya
- 5) Menghindari adanya pengangguran sumber daya atau jumlah pegawai yang berlebihan
- 6) Menggunakan prosedur kerja yang efisien
- 7) Menggunakan sumber daya (staf, peralatan dan fasilitas) secara optimal dalam menghasilkan barang atau menyerahkan jasa dengan kuantitas dan kualitas yang baik secara tepat waktu
- 8) Mematuhi persyaratan peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan perolehan, pemeliharaan, dan penggunaan sumber daya negara
- 9) Telah memiliki suatu sistem pengendalian manajemen yang memadai untuk mengukur, melaporkan dan memantau kehematan dan efisiensi pelaksanaan program

- 10) Telah melaporkan ukuran yang sah dan dapat dipertanggungjawabkan mengenai efisiensi dan penghematan program

c. Audit Efektivitas (*Program Audit*)

Tujuan audit efektivitas adalah untuk mengukur dampak suatu keluaran bagi pengguna jasa (GAO, 1994 dalam Yoedono, 2002, dalam Susilo, 2006) yang meliputi, antara lain:

- 1) Menilai tujuan program, baik program baru maupun yang telah berjalan
- 2) Menentukan tingkat pencapaian hasil atau manfaat yang diinginkan.
- 3) Menilai efektivitas program secara sendiri-sendiri
- 4) Mengidentifikasi faktor yang menghambat pelaksanaan kerja yang baik dan memuaskan
- 5) Menentukan apakah manajemen telah mempertimbangkan alternatif untuk melaksanakan program yang mungkin dapat memberikan hasil yang lebih baik dan dengan biaya yang rendah
- 6) Menentukan apakah program tersebut saling melengkapi, tumpang tindih atau bertentangan dengan program lain yang terkait
- 7) Mengidentifikasi cara untuk dapat melaksanakan program dengan baik
- 8) Menilai ketaatan terhadap perpu yang berlaku untuk program tersebut
- 9) Menilai apakah Sistem Pengendalian Manajemen sudah cukup memadai untuk mengukur, melaporkan dan memantau tingkat efektivitas program

- 10) Menentukan apakah manajemen telah melaporkan ukuran yang sah dan dapat dipertanggungjawabkan mengenai efektivitas program.

Jenis pemeriksaan menurut *Government Accounting Office's* (GAO) yang telah dijelaskan di atas sebenarnya tidak jauh berbeda dengan jenis pemeriksaan menurut Undang-Undang No. 15 Tahun 2004. Hal yang membedakan yaitu jenis pemeriksaan kinerja (*performance audit*) menurut Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 merupakan penggabungan aspek pemeriksaan ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan efektivitas pada jenis pemeriksaan menurut *Government Accounting Office's* (GAO).

Pada dasarnya struktur audit baik audit keuangan, audit kepatuhan, audit manajemen, audit program, dan audit jenis lainnya secara umum adalah sama. Hal yang membedakan antara satu macam audit dengan audit lainnya terletak pada tugas-tugas spesifik (*specific tasks*) pada masing-masing tahapan audit. Secara umum, stuktur audit terdiri atas:

- a. Tahap-tahap audit
- b. Elemen masing-masing tahap audit
- c. Tujuan umum masing-masing elemen
- d. Tugas-tugas tertentu yang diperlukan untuk mencapai setiap tujuan, (Mardiasmo, 2002).

2. *Audit Expectation Gap*

Penggunaan istilah *expectation gap* berawal di Amerika Serikat pada tahun 1974 saat *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) untuk membentuk *Commission on Auditor's Responsibilities* yang selanjutnya disebut sebagai *Cohen Commission* (Yuliati, dkk, 2007). Pada saat pembentukan *Cohen Commission* telah banyak terjadi kasus kegagalan auditor dalam mendeteksi atau mengungkapkan penyimpangan-penyimpangan yang terjadi di sektor publik. Para pengguna Laporan Keuangan memiliki harapan serta keyakinan yang cukup beralasan tentang kemampuan auditor. Dalam hal ini, *expectation gap* lebih diakibatkan karena kegagalan dari profesi akuntan publik itu sendiri untuk bereaksi dan berkembang agar tidak tertinggal oleh perubahan bisnis dan lingkungan sosial (Yuliati, dkk, 2007).

Expectation gap merupakan suatu fenomena yang terjadi karena perbedaan persepsi antara apa yang dipercaya auditor menjadi tanggung jawabnya dan apa yang dipercaya para pengguna Laporan Keuangan mengenai tanggung jawab auditor yang seharusnya (Guy dan Sullivan, 1998; Gramling, Schatzberg dan Wallace, 1996 dalam Winarna, 2004). Perbedaan kepercayaan atas tanggung jawab dan harapan tersebut memberikan dampak pada rendahnya pemahaman dan kepercayaan para pengguna Laporan Keuangan terhadap laporan hasil pemeriksaan yang dikeluarkan oleh auditor.

Pada penelitian Boyton dan Kell (2001) dalam Sari (2008) dijelaskan bahwa masyarakat dan pengguna Laporan Keuangan memiliki harapan penuh kepada auditor untuk:

- a) Melakukan audit dengan kompeten, jujur, independen, dan objektif
- b) Menyelidiki dan mendeteksi salah saji material yang disengaja maupun yang tidak
- c) Mencegah dikeluarkannya Laporan Keuangan yang menyesatkan.

Harapan-harapan tersebut tidak hanya muncul di kalangan sektor privat, namun di kalangan sektor publik yaitu dari masyarakat dan pengguna Laporan Keuangan daerah juga memiliki harapan yang cukup tinggi terhadap auditor. Harapan tersebut selayaknya menjadi cambuk bagi auditor dalam melaksanakan kinerjanya agar lebih baik sekaligus menjadi tolok ukur bagi auditor dalam menyusun standar kinerjanya, namun pada kenyataannya masih adanya Laporan Keuangan auditan dan laporan hasil pemeriksaan yang ternyata tidak disertai dengan kemampuan dan kompetensi auditor. Dengan demikian, dapat diambil kesimpulan bahwa semakin tingginya perbedaan persepsi, pandangan, harapan, bahkan klaim dari masyarakat dan pemakai Laporan Keuangan tersebut menunjukkan bahwa semakin besarnya *expectation gap* yang terjadi.

Expectation gap terjadi baik di sektor privat maupun publik. Hal ini didukung dengan hasil penelitian Nugroho (2004) yang membuktikan bahwa adanya *expectation gap* dalam profesi pengauditan pemerintahan (publik) yang memiliki karakteristik yang berbeda dengan *expectation gap* yang terjadi di sektor privat. Perbedaan tersebut terletak dari tanggung jawab dan tugas seorang auditor pemerintah yang lebih besar daripada auditor di sektor privat.

3. Pengguna Laporan Keuangan Daerah

Pelaksanaan audit atau pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor pemerintah tidak hanya demi kepentingan kliennya (dalam hal ini adalah pemerintah) tetapi juga pihak yang berkepentingan terhadap Laporan Keuangan auditan (Yuliati, dkk, 2007). Menurut Drebin *et al.* (1981) dalam Susilo (2006) terdapat sepuluh kelompok pemakai Laporan Keuangan, yaitu: pembayar pajak (*tax payer*), pemberi dana bantuan (*grantors*), investor, pengguna jasa (*fee-paying service recipients*), karyawan atau pegawai, pemasok (*vendors*), dewan legislatif, manajemen, pemilih (*voters*), dan badan pengawas (*oversigth bodies*).

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) pada Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah paragraf 16 menyatakan bahwa terdapat beberapa kelompok utama pengguna Laporan Keuangan pemerintah, namun tidak terbatas pada: (a) masyarakat; (b) para wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa; (c) pihak yang memberi atau berperan dalam memberikan donasi, investasi, dan pinjaman serta; (d) pemerintah.

Para pengguna Laporan Keuangan daerah tersebut memiliki hak dan kebutuhan yang harus di penuhi oleh pemerintah. Adapun hak-hak pengguna Laporan Keuangan pemerintah antara lain:

- a) Hak untuk mengetahui, yaitu mengetahui kebijakan pemerintah, mengetahui keputusan yang diambil pemerintah, dan hak untuk mengetahui alasan dilakukannya suatu kebijakan dan keputusan tertentu.

- b) Hak untuk diberi informasi, meliputi hak untuk diberi penjelasan secara terbuka atas permasalahan tertentu yang menjadi perdebatan publik.
- c) Hak untuk didengar aspirasinya.

Kebutuhan dari masing-masing pengguna Laporan Keuangan pemerintah berbeda-beda, antara lain:

- a) Masyarakat sebagai pengguna pelayanan publik membutuhkan Laporan Keuangan untuk mengukur kesesuaian tingkat biaya, harga dan kualitas pelayanan yang disediakan pemerintah
- b) Masyarakat sebagai pembayar pajak dan pemberi bantuan membutuhkan Laporan Keuangan untuk mengetahui penggunaan dana yang telah dibayarkan
- c) Kreditur dan investor membutuhkan Laporan Keuangan untuk menghitung tingkat resiko, likuiditas, dan solvabilitas
- d) Parlemen dan kelompok politik membutuhkan Laporan Keuangan sebagai unsur pengawasan, pencegahan bias Laporan Keuangan dan penyelewengan
- e) Manajer publik membutuhkan Laporan Keuangan untuk perencanaan, pengendalian, dan pengukuran kinerja
- f) Pegawai membutuhkan Laporan Keuangan untuk kesesuaian informasi gaji dan manajemen kompensasi.

4. Auditor Pemerintah

Auditor merupakan orang atau kelompok orang atau lembaga yang melaksanakan audit atau pemeriksaan. Terdapat tiga jenis atau tipe auditor, antara lain auditor independen, auditor pemerintah, dan auditor intern. Auditor independen merupakan auditor eksternal yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) yang memberikan jasa audit pada klien atau masyarakat umum atas Laporan Keuangan keuangan kliennya. Sedangkan auditor intern merupakan auditor yang bekerja di dalam perusahaan yang bertugas untuk membantu manajemen dalam melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif.

Auditor yang bekerja di instansi pemerintah disebut dengan auditor pemerintah atau dikenal juga dengan istilah pemeriksa. Istilah auditor dan pemeriksa disini memiliki arti yang sama, sehingga peneliti menggunakan istilah keduanya secara bergantian. Auditor pemerintah memiliki tugas utama yaitu melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan negara dari berbagai unit organisasi atau instansi dalam pemerintahan. Auditor pemerintah itu sendiri dibagi menjadi dua, yaitu auditor internal dan auditor eksternal. Auditor internal terdiri dari Inspektorat Jendral Departemen, Satuan Pengawas Intern (SPI) di lingkungan lembaga Negara dan BUMN/ BUMD, Inspektorat Wilayah Provinsi (ITWILPROV), Inspektorat Wilayah Kabupaten/ Kota (ITWILKAB/ ITWILKOT), serta Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Yuliati, dkk (2007). Menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 4 Tahun 2008 menimbang bahwa Pasal 33 ayat (3) Peraturan Pemerintah (PP) Republik Indonesia (RI) No. 8 Tahun 2006 menyatakan aparat pengawasan intern

pemerintah pada pemerintah daerah melakukan revidi atas laporan keuangan dan kinerja dalam rangka meyakinkan keandalan informasi yang disajikan sebelum disampaikan oleh gubernur/ bupati/ walikota kepada Badan Pemeriksa Keuangan.

Auditor eksternal pemerintah adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang merupakan lembaga tinggi negara yang independen dan memiliki tugas untuk melakukan audit atau pemeriksaan atas pertanggungjawaban keuangan Presiden Republik Indonesia dan aparat dibawahnya kepada dewan Perwakilan Rakyat (DPR), Mulyadi (2002).

Sesuai dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN), maka dalam pelaksanaan program-program kerja pemerintah harus terdapat pihak yang independen yaitu komisi pemeriksa untuk memeriksa kekayaan penyelenggaraan Negara dan mantan Penyelenggara Negara untuk mencegah praktek korupsi, kolusi dan nepotisme. Oleh karena itu, perlu adanya auditor pemerintah guna memastikan sejauh mana tingkat kesesuaian pelaksanaan APBN maupun APBD oleh pemerintah. Hal ini dimaksudkan agar terwujudnya *good governance* yang ditandai dengan pengembangan dan penerapan sistem pertanggungjawaban yang tepat, jelas dan nyata.

Sebagaimana profesi dibidang lainnya, untuk menjadi seorang auditor pemerintah diperlukan beberap syarat, yaitu:

- a. Seorang auditor harus telah diakui dapat melakukan pemeriksaan:

- 1) Mempunyai pemahaman tentang akun-akun yang ada, sesuai dengan peraturan yang berlaku serta mentaati undang-undang yang ada
 - 2) Auditor telah diakui kemampuannya dalam melakukan praktik audit
 - 3) Auditor harus dapat memahami apakah klien telah memanfaatkan sumber daya yang dimiliki secara ekonomis, efisiensi, dan efektif
- b. Seorang auditor harus memenuhi kode etik yang berlaku, dan
 - c. Seorang auditor harus dapat melakukan audit dengan bertanggung jawab, karena terdorong oleh kesadaran bahwa audit yang akan dilakukan pada instansi atau organisasi pemerintah madalah untuk memenuhi kepentingan rakyat.

5. Pelaporan

Berdasarkan PP RI No. 8 Tahun 2006 Tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah bahwa dalam rangka mempertanggungjawabkan pelaksanaan APBN/ APBD, setiap Entitas Pelaporan wajib menyusun dan menyajikan Laporan Keuangan dan Laporan Kinerja. Laporan Keuangan pemerintah pusat/ daerah setidaknya terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Menurut UU No. 17 Tahun 2003, ditetapkan bahwa Laporan Keuangan pemerintah pada gilirannya harus diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebelum disampaikan kepada pihak legislatif sesuai dengan kewenangannya. Proses pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor tentunya memiliki tujuan yaitu untuk menemukan dan mengevaluasi bukti-bukti mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi di suatu bisnis maupun instansi dalam rangka pemberian pendapat sebagaimana diamanatkan oleh UU No 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Tujuan dilakukan revidi atas Laporan Keuangan pemerintah daerah juga dinyatakan dalam PP RI No. 8 Tahun 2006 yaitu untuk memberikan keyakinan terbatas bahwa Laporan Keuangan pemerintah daerah disusun berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.

Laporan hasil pemeriksaan pemerintahan menjadi layak dan andal apabila sebelumnya ada suatu Standar Akuntansi Pemerintahan (Sektor Publik) yang mampu menjabarkan aset, kewajiban, dan ekuitas yang dimiliki oleh negara beserta penjabaran *income* negara dengan selengkapnya. Setelah melakukan pemeriksaan, maka auditor membuat laporan hasil pemeriksaan yang harus memenuhi standar pelaporan, antara lain:

- 1) Laporan harus berisi pernyataan apakah Laporan Keuangan sudah memenuhi kriteria Prinsip Akuntansi Berterima Umum (PABU) atau belum

- 2) Laporan harus menunjukkan (apabila ada) ketidakkonsistenan dalam penyusunan Laporan Keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut pada periode sebelumnya
- 3) Laporan yang berisi pengungkapan normatif pada Laporan Keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan dalam laporan auditor
- 4) Laporan harus memuat pernyataan pendapat auditor mengenai Laporan Keuangan secara keseluruhan.

Berdasarkan Undang-undang No. 15 Tahun 2004 bahwa laporan hasil pemeriksaan atas Laporan Keuangan pemerintah pusat maupun daerah disampaikan oleh auditor pemerintah selambat-lambatnya 2 (dua) bulan setelah menerima Laporan Keuangan dari pemerintah pusat maupun daerah. Laporan hasil pemeriksaan tersebut disampaikan kepada lembaga perwakilan masyarakat (DPR/ DPD/ DPRD) yang dinyatakan terbuka untuk umum dan selanjutnya disampaikan kepada Presiden/ Gubernur/ Bupati/ Walikota sesuai dengan kewenangannya. Ketepatan penyampaian laporan hasil pemeriksaan menjadi tolok ukur bagi auditor pemerintah dalam menilai kinerjanya.

6. Akuntabilitas

Menurut Stanbury (2003) dalam Mardiasmo (2006) akuntabilitas merupakan suatu bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan maupun kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan

sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya, melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik. Pertanggungjawaban tersebut berupa Laporan Keuangan yang dibuat sebagai tanggung jawab pemerintah baik pemerintah pusat maupun daerah untuk memenuhi hak-hak publik, yaitu hak untuk tahu, hak untuk diberi informasi, dan hak untuk didengar aspirasinya (Mardiasmo, 2006). Laporan Keuangan yang dilaporkan oleh pemerintah kepada masyarakat menginformasikan tentang penggunaan dana yang bersumber dari masyarakat langsung maupun tak langsung dalam penyediaan dan pemenuhan layanan publik.

Menurut UU No. 17 Tahun 2003 bahwa pada rancangan UU atau Peraturan Daerah tentang Laporan Keuangan pemerintah pusat/ daerah disertakan atau dilampirkan informasi tambahan mengenai kinerja instansi pemerintah, yaitu prestasi yang berhasil dicapai oleh pengguna anggaran sehubungan dengan anggaran yang telah digunakan. Pengungkapan informasi kinerja tersebut harus relevan dengan mengidentifikasi secara jelas keluaran (*outputs*) dari setiap kegiatan dan hasil (*outcomes*) dari setiap program. Dalam rangka pengungkapan kinerja tersebut maka diperlukannya suatu sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang terintegrasi dengan sistem perencanaan strategis, sistem penganggaran, dan Sistem Akuntansi Pemerintahan.

Berdasarkan penjelasan PP RI No. 8 Tahun 2006 yaitu dalam rangka memperkuat akuntabilitas pengelolaan anggaran dan perbendaharaan, setiap pejabat menyajikan Laporan Keuangan diharuskan memberi pernyataan

tanggung jawab atas Laporan Keuangan yang bersangkutan. Menteri/ pimpinan lembaga/ Gubernur/ Bupati/ Walikota/ Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah harus secara jelas menyatakan bahwa Laporan Keuangan telah disusun berdasarkan Sistem Pengendalian Intern yang memadai dan informasi yang termuat pada Laporan Keuangan telah disajikan sesuai SAP.

B. Hasil Penelitian Terdahulu dan Penurunan Hipotesis Penelitian

1. Pelaporan dan Akuntabilitas

Dalam pembuatan Laporan Keuangan diharuskan memenuhi karakteristik kualitatif pelaporan keuangan, seperti dapat dipahami, relevan, andal dan dapat diperbandingkan (Bastian, 2001 dalam Yuliari, 2004). Penyusunan Laporan Keuangan setidaknya memperhatikan juga jenis informasi apa sajakah yang dianggap penting bagi masyarakat atau publik (Susilo, 2006).

Hal ini didukung oleh penelitian Yuliarsi (2003) dalam Susilo (2006) yang dalam penelitiannya memberikan saran bagi pemerintah pusat untuk memperbaiki Laporan Keuangan agar dapat memenuhi kebutuhan publik akan informasi keuangan pemerintah secara keseluruhan, baik dari pengelolaan maupun pelaporannya. Laporan Keuangan pemerintah yang buruk dapat menimbulkan implikasi negatif, antara lain:

- a. Menurunkan kepercayaan masyarakat kepada pengelola dana publik (pemerintah)

- b. Investor akan takut menanamkan modalnya karena Laporan Keuangan tidak dapat diprediksi yang berakibat meningkatnya risiko investasi
 - c. Pemberi donor akan mengurangi atau menghentikan bantuannya
 - d. Kualitas keputusan menjadi buruk
 - e. Laporan Keuangan tidak dapat mencerminkan kinerja aktual.
- (Mardiasmo, 2002).

Berkaitan dengan penyajian Laporan Keuangan yang dilaporkan oleh pemerintah, maka perlu dilakukannya pemeriksaan oleh pihak yang independen yaitu auditor pemerintah. Hal ini ditujukan untuk memastikan bahwa apa yang dilakukan oleh pemerintah baik pusat maupun daerah benar-benar bisa dipertanggungjawabkan, sehingga dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat kepada kinerja pemerintah. Laporan hasil pemeriksaan yang disajikan oleh auditor setelah melakukan pemeriksaan digunakan sebagai media komunikasi bagi auditor pemerintah dengan masyarakat (publik) dalam penyampaian posisi maupun nilai kekayaan negara, serta arus anggaran penerimaan maupun pengeluaran negara/ daerah (APBN/ APBD) dalam periode tertentu. Dalam proses penyampaian laporan hasil pemeriksaan tersebut terkadang timbul ketidak seimbangan terhadap apa yang diharapkan dan dimaksudkan oleh auditor pemerintah dengan apa yang diharapkan dan dimaksudkan oleh pengguna Laporan Keuangan daerah dan masyarakat (publik) atau dapat dikatakan adanya *expectation gap*.

Hal ini didukung oleh penelitian Nugroho (2004) dalam Rusliyawati dan Halim (2008) yang membuktikan bahwa terdapat perbedaan persepsi

antara auditor pemerintah dengan pengguna Laporan Keuangan auditan pemerintah, antara pengguna Laporan Keuangan auditan sektor privat dengan pengguna Laporan Keuangan sektor publik, dan tidak adanya perbedaan persepsi antara pengguna Laporan Keuangan pemerintah daerah yang satu dengan daerah yang lain. Tidak adanya *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan pemerintah daerah satu dengan yang lain disebabkan oleh samanya tingkat pendidikan anggota DPRD.

Pelaporan yang dibuat oleh auditor berhubungan erat dengan akuntabilitas yang menjadi suatu tuntutan atas lembaga-lembaga di lingkungan sektor publik. Gray *et.al* (1988, 1991), Patton (1992) dalam Harahap (1997) mengungkapkan bahwa akuntabilitas bukan hanya dapat mempertanggungjawabkan secara finansial dan formal, namun lebih luas dari itu yaitu mampu meningkatkan tanggung jawab kepada masyarakat, pemerintah, dan kepatuhan pada peraturan. Akuntabilitas yang diterapkan pada sektor publik perlu adanya pengendalian dari auditor pemerintah yaitu dengan pemfokusan enam konsep audit, yaitu independensi auditor, kompetensi auditor, materialitas audit, bukti audit, pendapat wajar dan audit kinerja (Chowdhury *et al.*, 2005).

Penyajian akuntabilitas di sektor publik tersebut harus juga didukung oleh sumber daya manusia yang bisa menyajikan Laporan Keuangan pemerintah pusat maupun daerah secara tepat dan sesuai dengan standar akuntansi di sektor publik agar tercipta pemerintah yang akuntabel dan transparan. Penelitian Ria dan Fidelis (2004) dalam Rusliyawati dan Halim

(2008) membuktikan masih lemahnya atau kurangnya kemampuan sumber daya manusia di sektor publik pada sub bagian akuntansi, serta masih lemah dan kurangnya pelatihan-pelatihan konsep akuntansi sehingga menimbulkan *lack of knowledge* yang semakin besar. Dilain pihak kemampuan dan pengetahuan dari auditor pemerintah jauh lebih tinggi dan luas mengenai konsep akuntansi. Hal itulah yang dapat memicu adanya perbedaan persepsi (*expectaion gap*) antara pengguna Laporan Keuangan pemerintah dengan auditor pemerintah.

Berdasarkan penjelasan diatas maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi pelaporan.

H₂: Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi akuntabilitas.

2. Konsep-konsep Audit

a. Independensi Auditor

Independensi merupakan sikap netral dengan tidak memihak dalam mengambil sebuah keputusan. Independensi berkaitan erat dengan integritas dan obyektivitas. Menurut Erlinda (2009) Integritas berhubungan dengan ketulusan intelektual akuntan dan obyektivitas secara konsisten berhubungan dengan kemampuan bersifat netral dalam pelaksanaan penugasan audit. Independensi dan obyektivitas dapat dikatakan sebagai sikap tidak memihak dalam

mengambil keputusan dari sebuah fakta, tanpa memperdulikan kepentingan pribadi yang melekat pada fakta yang dihadapinya.

Menurut Mulyadi dan Puradireja (1989) dalam Irya (2005), independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain dan tidak tergantung kepada orang lain. Auditor dituntut untuk memiliki sikap yang independen agar kejujuran dalam mempertimbangkan sebuah fakta dan obyektivitas yang tidak memihak dalam mengeluarkan pendapat dapat terwujud dengan baik.

Auditor haruslah memelihara sikap independensinya dan tidak boleh rusak independensinya ketika melakukan perencanaan audit, pemeriksaan, maupun pelaporan. Auditor harus bebas dari pengaruh pihak lain, baik pusat maupun daerah. Meskipun auditor dalam kinerjanya dituntut sikap independensi yang tinggi, namun tidak berarti seorang auditor memutuskan hubungan kerjasama dengan pihak manapun.

Menurut Halim (2003) dalam Puji (2005) ada tiga aspek independensi yaitu terdiri dari:

- 1) Independensi senyatanya (*independence in fact*)
- 2) Independensi dalam penampilan (*independence in appearance*)
- 3) Independensi dari sudut keahliannya atau kompetisinya (*independence in competence*).

Independensi pada diri seorang auditor baik di sektor privat maupun publik adalah sama, yang membedakan hanyalah pada audit kinerjanya

(*performance audit*), Rusliyawati dan Halim (2008). Berdasarkan penjelasan diatas maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H_{3a}: Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi independensi auditor.

b. Kompetensi Auditor

Menurut Kamus Kompetensi LOMA (1998) dalam Lasmahadi (2002) dalam Alim (2007) kompetensi didefinisikan sebagai aspek-aspek pribadi dari seorang pekerja yang memungkinkan dia untuk mencapai kinerja superior. Aspek-aspek tersebut mencakup sifat, motif, sistem nilai, sikap, pengetahuan dan ketrampilan dimana kompetensi akan mengarahkan tingkah laku, sedangkan tingkah laku akan menghasilkan kinerja.

Kompetensi merupakan karakteristik yang dimiliki oleh setiap individu dalam pencapaian kinerja, begitu juga dengan auditor, sehingga diperlukan adanya sikap dan tindakan untuk meningkatkan kompetensi agar pencapaian kinerja dapat sesuai dengan target yang sudah ditentukan. Peningkatan kompetensi tersebut dipengaruhi dua faktor penting yaitu pengetahuan spesifik dan pengalaman bekerja (Ashton, 1991 dalam Alim, 2007), namun pada kenyataannya pelaksanaan kinerja tidak hanya pengalaman bekerja yang menjadi faktor penting dalam meningkatkan kompetensi. Kompleksitas tugas yang diberikan atau menjadi tanggung jawab dari seorang auditor juga berpengaruh. Hal ini didukung dengan hasil penelitian dari Schmidt *et al.*, (1998) dalam Alim (2007) yang membuktikan bahwa terdapat hubungan antara

pengalaman bekerja dengan kinerja dimoderasi dengan lama pengalaman dan kompleksitas tugas.

Pengalaman yang dimiliki auditor akan memberikan dampak dari pengambilan keputusan. Semakin lama pengalaman seorang auditor maka akan jauh lebih banyak menemukan item-item temuan serta cara dan metode dalam pengambilan keputusan akan berbeda daripada auditor yang kurang memiliki pengalaman. Adanya kompetensi yang cukup tinggi pada pribadi seorang auditor akan berpengaruh pada hasil dari laporan audit, dalam hal ini juga akan mempengaruhi opini audit dari pemeriksaan oleh auditor.

Auditor disektor privat sama halnya dengan auditor di sektor publik. Kedua auditor tersebut tentulah harus memiliki kompetensi yang cukup tinggi agar masyarakat percaya dan yakin akan kualitas hasil audit yang diberikan. Tetapi, kompetensi auditor di sektor publik lebih tinggi karena dituntut pada audit kinerjanya (*performance audit*), Rusliyawati dan Halim (2008).

Berdasarkan penjelasan diatas maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H_{3b}: Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi kompetensi auditor.

c. Materialitas

Pengertian materialitas secara harfiah dapat berarti signifikan. Namun, jika dilihat dari sudut pandang akuntansi, materialitas merupakan besarnya informasi akuntansi yang apabila terjadi penghilangan atau salah saji, dilihat dari keadaan yang melingkupinnya, dapat mengubah atau mempengaruhi

pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan terhadap informasi tersebut (Standar Profesionalisme Akuntan Publik SA Seksi 312).

Materialitas merupakan salah satu dari konsep audit maupun akuntansi yang penting dan mendasar. Dalam akuntansi materialitas digunakan sebagai ukuran dari ketepatan manajemen dalam mencatat dan menyajikan aktivitas pada Laporan Keuangan, sedangkan pada lingkup audit materialitas sebagai ukuran atau gambaran dari jumlah maksimum kemungkinan terdapat kekeliruan dalam Laporan Keuangan yang disajikan pihak manajemen.

Menurut Berstein, L dalam Bernawati, 1994: 19 dalam Fridati, 2005 bahwa terdapat dua alasan mengapa materialitas termasuk konsep penting dan mendasar dalam audit, antara lain:

- 1) Sebagian pengguna Laporan Keuangan tidak dapat memahami informasi akuntansi yang disajikan dengan mudah, oleh karena itu pengungkapan data penting harus dipisahkan dengan data yang kurang penting
- 2) Proses dari pemeriksaan akuntansi dimaksudkan untuk mendapatkan tingkat jaminan (*guarantee*) yang layak mengenai kewajiban penyajian Laporan Keuangan pada suatu waktu tertentu.

Pada saat pelaksanaan audit, auditor perlu menentukan tingkat materialitas dalam perencanaan audit dan evaluasi keseluruhan tentang kewajaran Laporan Keuangan. Untuk perencanaan audit penentuan tingkat materialitas perlu mempertimbangkan beberapa hal, antara lain: pertimbangan pada tingkat Laporan Keuangan serta pertimbangan pada tingkat saldo akun.

Pada tingkat Laporan Keuangan materialitas dihitung sebagai keseluruhan salah saji minimum yang dianggap penting atau material atas salah satu Laporan Keuangan, sedangkan pada tingkat saldo akun, materialitas merupakan salah saji terkecil yang mungkin terdapat dalam saldo akun yang dipandang material (Fridati, 2005).

Pertimbangan materialitas pada saat pelaksanaan perencanaan jelas berbeda bila dibandingkan pada saat pengambilan keputusan dan dalam evaluasi Laporan Keuangan, karena (1) keadaan yang melingkupi berubah, (2) adanya informasi tambahan selama proses audit (Mulyadi 2002: 159). Menurut Jones dan Bates (1990) dalam Rusliyawati dan Halim (2008) materialitas dalam audit berhubungan dengan kebutuhan audit untuk mempertimbangkan tingkat jaminan yang disyaratkan oleh kelompok pengguna yang diaudit dan reaksi yang diharapkan dari pembaca laporan audit.

Pertimbangan materialitas bukanlah pertimbangan yang dibuat auditor tanpa dasar. Pertimbangan tersebut merupakan profesionalisme auditor dengan pengaruh persepsi auditor atas kebutuhan orang yang memiliki pengetahuan memadai dan yang akan meletakkan kepercayaan terhadap Laporan Keuangan (Standar Profesionalisme Akuntan Publik SA Seksi 312: 10).

Berdasarkan penjelasan diatas maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H_{3c}: Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi materialitas.

d. Bukti Audit

Pada dasarnya tujuan umum dari proses audit atau pemeriksaan adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran, semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, seta arus kas yang dimiliki sebuah bisnis maupun instansi sesuai dengan Prinsip Akuntansi Berterima Umum (PABU). Dalam pencapaian tujuan audit tersebut, seorang audit perlu adanya bukti yang kompeten.

Standar Profesionalisme Akuntan Publik, 2001 menjelaskan bahwa bukti audit yang kompeten harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas Laporan Keuangan auditan. Bukti audit merupakan segala informasi berupa angka-angka maupun informasi lain yang tersaji dalam Laporan Keuangan, yang dapat digunakan oleh auditor sebagai dasar untuk menyatakan pendapat. Bukti audit terdiri dari data akuntansi (catatan akuntansi) dan informasi penguat, Mulyadi 2002.

Jika auditor hanya mengandalkan bukti berupa data atau catatan akuntansi, maka bukti tersebut tidaklah cukup sebagai dasar dalam mengambil keputusan untuk menyatakan sebuah pendapat, sehingga diperlukan bukti penguat. Bukti tersebut berupa (a) bukti analitis (*analytical evidence*), (b) bukti dokumenter (*documentary evidence*), (c) konfirmasi (*confirmation*), (d) pernyataan tertulis (*written representation*), (e) bukti perhitungan (*mathematical evidence*), (f) bukti lisan (*oral evidence*), (g) bukti fisik (*physical evidence*), dan (h) bukti elektronik (*electronic evidence*). Disisi lain,

data (catatan) akuntansi memiliki peran yang penting karena apabila tanpa dilandasi kewajaran dan kecermatan data akuntansi yang mendukung Laporan Keuangan, maka pendapat auditor atas Laporan Keuangan tersebut tidak akan terjamin, Mulyadi 2002.

Cukup atau tidaknya bukti audit menyangkut dengan kuantitas bukti yang harus diperoleh auditor dalam auditnya, sedangkan kompetensi bukti audit menyangkut kualitas atau keandalan bukti dipengaruhi oleh tiga faktor, yaitu sumber bukti, pengendalian intern, dan cara untuk memperoleh bukti. Disamping itu pilihan auditor akan sebuah bukti juga dipengaruhi oleh:

- 1) Pemahaman auditor terhadap bisnis atau industri klien
- 2) Perbandingan antara harapan auditor dengan Laporan Keuangan dengan catatan klien
- 3) Keputusan tentang asersi yang material bagi Laporan Keuangan
- 4) Keputusan tentang resiko, baik bawaan maupun resiko pengendalian.

Prosedur audit yang dapat dilakukan oleh auditor dalam mengumpulkan bukti audit yang kompeten dan dipercaya, yaitu antara lain:

- | | |
|---------------|---------------------|
| a) Inspeksi | e) Perbandingan |
| b) Observasi | f) Pengkajian ulang |
| c) Konfirmasi | g) Penilaian |
| d) Wawancara | h) Verifikasi |

- | | |
|-----------------------------------|---------------------------------|
| i) Penelusuran | m) Rekonsiliasi |
| j) Pembuktian (<i>vouching</i>) | n) Perhitungan (<i>count</i>) |
| k) Kalkulasi kembali | o) Pengujian |
| l) Analisis | p) <i>Scanning</i> |

Proses pengumpulan bukti yang panjang dan kompleks akan mempengaruhi waktu serta biaya yang dikeluarkan oleh auditor dalam melakukan pemeriksaan atau audit. Sama dengan yang dikemukakan oleh Rusliyawati dan Halim (2008) bahwa waktu dan biaya proses audit, serta lingkup audit dan kebutuhan informasi pengguna akan mempengaruhi jalannya proses audit.

Berdasarkan penjelasan diatas maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H_{3d}: Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi bukti audit.

e. Pendapat Wajar

Opini merupakan pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam Laporan Keuangan (UU No. 15 Tahun 2004). Opini yang dikeluarkan oleh auditor yang dijelaskan dalam laporan hasil pemeriksaan tergantung dari Laporan Keuangan yang dibuat oleh pemerintah pusat maupun daerah.

Jenis-jenis opini yang lazim dan dikeluarkan oleh auditor antara lain:

- 1) Opini wajar tanpa pengecualian (*Unqualified Opinion*)

- 2) Opini wajar dengan pengecualian (*Qualified Opinion*)
- 3) Opini tidak wajar (*Adversed Opinion*)
- 4) Pernyataan menolak memberikan pendapat (*Disclaimer of Opinion*).

Untuk masing-masing opini yang akan dikeluarkan oleh auditor tergantung dari bukti-bukti dan kriteria tertentu yang ditemukan oleh auditor selama proses audit berlangsung.

Sebenarnya terdapat satu opini lagi yang dikeluarkan oleh auditor sebagai modifikasi dari pendapat wajar tanpa pengecualian yaitu pendapat wajar tanpa pengencualian dengan bahasa penjas (*Unqualified Opinion With Explanatory*). Opini tersebut akan dikeluarkan auditor dalam keadaan tertentu dan mengharuskan untuk memberikan penjelasan-penjelasan meskipun tidak mempengaruhi opini wajar tanpa pengecualian yang dikeluarkan oleh auditor.

Menurut Usmansyah (2009) pendapat auditor yang dituangkan di dalam laporan hasil pemeriksaan paling umum adalah laporan hasil pemeriksaan yang *unqualified* yang bisa juga disebut dengan laporan standar bentuk pendek. Sama halnya di sektor publik, auditor pemerintah juga lebih sering mengeluarkan opini *unqualified*. Hal ini membuktikan bahwa dalam proses audit auditor lebih banyak menemukan kesesuaian dan kebenaran dari bukti-bukti audit yang dikumpulkan serta Laporan Keuangan pemerintahan yang dibuat pemerintah pusat maupun daerah telah sesuai dan bebas dari kesalahan-kesalahan yang material.

Auditor pemerintah akan memberikan pendapat wajar apabila pernyataan (asersi) atas Laporan Keuangan pemerintah telah memenuhi kriteria antara lain:

- 1) Keberadaan dan keterjadian (*existence and occurrence*)
- 2) Kelengkapan (*completeness*)
- 3) Hak dan kewajiban (*rights and obligation*)
- 4) Penilaian dan alokasi
- 5) Pengungkapan dan pelaporan (*disclosure*).

Berdasarkan penjelasan diatas maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H_{3e}: Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi pendapat wajar.

f. Audit Kinerja

Pertanggungjawaban yang dilakukan oleh lembaga-lembaga pemerintah perlu dijamin dan dilakukan perluasan sistem pemeriksaan, yaitu tidak hanya melakukan *conventional audit* tetapi perlu juga dilakukan *value for money audit* (*VPM audit*). *Conventional audit* hanya sebatas pada audit keuangan dan audit kepatuhan (*financial and compliance audit*). Selain audit keuangan dan audit kepatuhan juga diperlukan audit kinerja (*performance audit*). Istilah lain untuk *performance audit* tersebut adalah *VPM audit* atau disingkat *3E's audit* (*economy, efficiency, and effectiveness audit*). salah satu yang membedakan antara *conventional audit* dengan *VPM audit* adalah dalam hal laporan auditnya.

Menurut Undang-undang No 15 Tahun 2004 audit kinerja merupakan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas. Pemeriksaan kinerja hanya dikenal pada sektor publik, dimana pemeriksaan kinerja menitik beratkan pada tingkat efisiensi dan efektivitas dari kinerja (operasional) pemerintah serta keefektifan dari hasil yang dicapai.

Audit kinerja pada dasarnya merupakan perluasan dari audit keuangan dalam hal tujuan dan prosedurnya. Struktur audit kinerja terdiri atas:

- a. Tahap pengenalan dan perencanaan (*familiarization and planning phase*)
- b. Tahap pengauditan (*audit phase*)
- c. Tahap pelaporan (*reporting phase*)
- d. Tahap penindaklanjutan (*follow-up phase*), Mardiasmo 2002.

Tujuan dari pemeriksaan kinerja adalah mengidentifikasi hal-hal yang perlu diperhatikan pihak lembaga perwakilan serta memastikan apakah keuangan negara atau daerah dipergunakan secara efektif dan efisien. Pemeriksaan kinerja ini akan menghasilkan temuan-temuan, kesimpulan, dan rekomendasi yang akan disampaikan setelah proses pemeriksaan selesai. Kinerja dari suatu instansi atau organisasi pemerintah dinilai baik jika instansi atau organisasi tersebut mampu melaksanakan aktivitas-aktivitas dalam rangka mencapai tujuan pada standar tinggi dengan biaya rendah.

Pada proses audit kinerja terkadang muncul adanya perbedaan persepsi mengenai tujuan pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor. Auditor sering

disebut sebagai pihak yang berperan penting dan utama dalam pelaksanaan audit kinerja karena auditor mampu mengakses informasi keuangan dan manajemen dari instansi atau organisasi pemerintah serta mampu bersikap independen. Pada kenyataannya, sikap independen tersebut cukup sulit untuk dilaksanakan secara mutlak. Hal ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Chowdhury *et al.*, (2005) dimana penelitian yang dilakukan di Bangladesh tersebut menggunakan instrumen konsep-konsep audit yang salah satunya adalah audit kinerja karena merupakan salah satu instrumen penting untuk mengetahui kinerja instansi atau organisasi pemerintah dalam hal ini *auditee* dan kinerja auditor dalam pelaksanaan auditnya..

Berdasarkan penjelasan diatas maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H_{3f}: Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi audit kinerja.

3. Peran dan Tanggung Jawab Auditor

Seorang auditor memiliki peran dan tanggung jawab yang sangat besar. Auditor berkewajiban untuk memberikan opini dari hasil pemeriksaan yang telah dilakukannya. Opini tersebut akan dijadikan suatu tolok ukur dalam pembuatan dan pengambilan keputusan bagi para pengguna Laporan Keuangan pemerintah. Pada sektor publik kini perlahan mengalami perkembangan, hal ini pun mempengaruhi peran serta tanggung jawab auditor yang semakin besar dan luas. Auditor harus mampu menjadi mediator bagi perbedaan-perbedaan kepentingan di masyarakat (publik) dan pengguna Laporan Keuangan daerah.

Menurut Guy dan Sulvivan (1988) dalam Yuliati, dkk (2007) masyarakat dan para pengguna Laporan Keuangan pemerintah berkeyakinan bahwa auditor pasti akan bersikap:

- 1) Lebih bertanggung jawab dalam mendeteksi dan melaporkan kecurangan (*fraud*) dan tindakan-tindakan ilegal (*illegal act*).
- 2) Meningkatkan efektivitas audit yaitu meningkatkan deteksi terhadap kekeliruan yang material.
- 3) Mengkomunikasikan informasi yang lebih bermanfaat tentang sifat dan hasil dari suatu proses pemeriksaan.
- 4) Berkomunikasi secara jelas dengan komite audit atau pihak-pihak lainnya yang berkepentingan atau bertanggungjawab terhadap reliabilitas dari Laporan Keuangan.

Pada saat proses pemeriksaan berlangsung auditor berkewajiban untuk mendeteksi semua kecurangan maupun kesalahan yang terdapat di suatu organisasi dan harus dilaporkan dengan sebenar-benarnya. Laporan tersebut juga disertai rekomendasi-rekomendasi dari auditor untuk perbaikan yang selanjutnya oleh pihak lembaga perwakilan akan ditindaklanjuti dengan melakukan pembahasan sesuai dengan kewenangannya.

Penelitian Noviningtyas (2002) dalam Yuliati, dkk (2007) menemukan bahwa terdapat perbedaan persepsi antara auditor dan pengguna Laporan Keuangan terhadap peran dan tanggung jawab auditor. Sama halnya dengan penelitian yang dilakukan oleh Pritiasari (2004) dalam Yuliati, dkk (2007) menemukan bahwa terdapat perbedaan persepsi yang signifikan antara

perusahaan pengguna jasa Kantor Akuntan Publik dengan auditor mengenai tanggung jawab auditor pada faktor mendeteksi kecurangangan, mempertahankan independensi, dan mengkomunikasikan hasil audit.

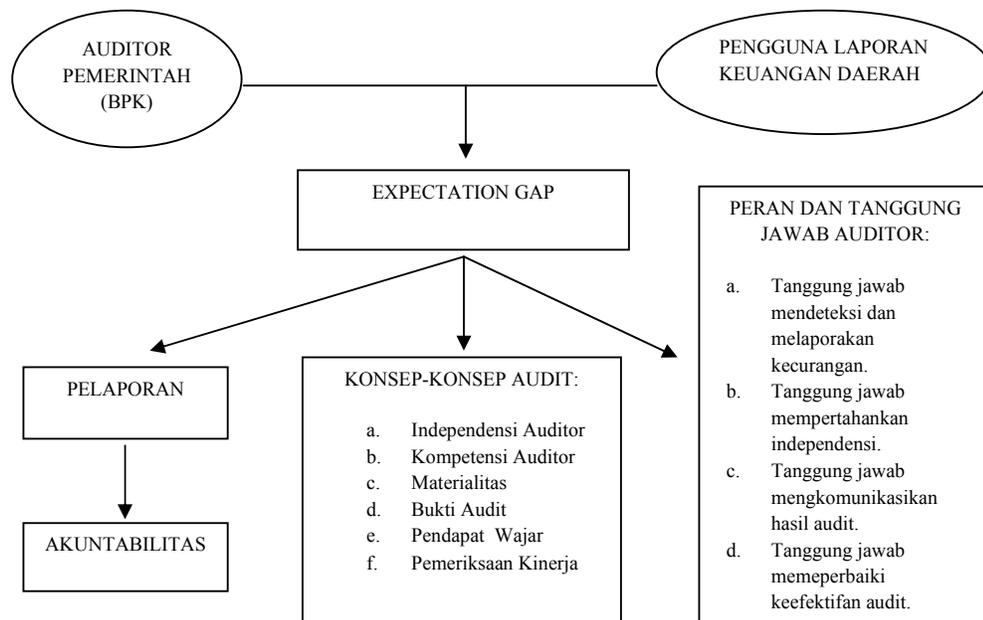
Hasil penelitian yang dilakukan oleh Yeni (2000) dalam Winarna (2004) juga membuktikan bahwa dari lima isu yang diadopsi dan dikembangkan seperti pada penelitian yang dilakukan oleh Guy dan Sullivan (1988) terdapat perbedaan persepsi yang signifikan diantara masing-masing kelompok hanya empat isu. Isu-isu tersebut antara lain tanggung jawab terhadap *fraud*, mempertahankan independensi, tanggung jawab *illegal act* klien, dan memperbaiki keefektivan audit.

Berdasarkan penjelasan diatas maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

- H_{4a}:** Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab auditor mendeteksi dan melaporkan kecurangan.
- H_{4b}:** Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab auditor mempertahankan sikap independensi.
- H_{4c}:** Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab auditor mengkomunikasikan hasil audit.
- H_{4d}:** Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab auditor memperbaiki keefektivan audit.

C. Model Penelitian

Gambar dibawah ini menunjukkan model penelitian sebagai panduan sekaligus alur berpikir tentang *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah.



Gambar 2.1.
Model Penelitian

BAB III

METODE PENELITIAN

A. Obyek/ Subyek Penelitian

Obyek dalam penelitian ini adalah persepsi atau harapan dari responden mengenai laporan audit yang diukur dari sisi pelaporan, akuntabilitas, konsep-konsep audit (independensi auditor, kompetensi auditor, materialitas, bukti audit, pendapat wajar, dan audit kinerja) serta peran dan tanggung jawab auditor (tanggung jawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan, mempertahankan independensi, mengkomunikasikan hasil audit, serta memperbaiki keefektifan audit). Penelitian ini dilaksanakan terhadap responden yang berada di wilayah Propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY).

Subyek penelitian pada penelitian ini adalah para pengguna Laporan Keuangan daerah dan auditor pemerintah. Adapun pengguna Laporan Keuangan daerah antara lain: para anggota DPRD di Propinsi DIY, Pemerintah Daerah di Propinsi DIY, masyarakat di Propinsi DIY yang diwakili oleh para akademisi dan Kantor Auditor Publik (KAP). Sedangkan untuk subyek penelitian auditor pemerintah adalah auditor yang ada pada kantor perwakilan BPK-RI di Propinsi DIY.

B. Jenis Data

Jenis data yang digunakan pada penelitian ini adalah data kuantitatif yaitu data primer. Data primer dalam penelitian ini merupakan harapan responden yang dikumpulkan melalui penyebaran kuesioner. Kuesioner yang disebar pada responden berisi tentang variabel-variabel yang terkait dengan pelaporan, akuntabilitas, konsep-konsep audit serta peran dan tanggung jawab auditor.

C. Teknik Pengambilan Sampel

Pada penelitian ini, teknik pengambilan sampel menggunakan teknik *purposive sampling*. Metode *purposive sampling* merupakan metode pemilihan sampel berdasarkan tujuan atas kriteria tertentu. Kriteria yang digunakan dalam pengambilan sampel pada penelitian ini antara lain:

- a. Pengguna Laporan Keuangan Daerah beserta Laporan Hasil Pemeriksaan.
 - 1) Anggota DPRD, meliputi anggota DPRD Propinsi DIY antara lain DPRD Kab. Yogyakarta, Kab. Sleman, Kab. Bantul, Kab. Kulon Progo dan Kab. Gunung Kidul serta DPRD Propinsi Yogyakarta. Anggota DPRD tersebut termasuk dalam Anggota Badan Anggaran.
 - 2) Pemerintah Daerah DIY, dikhususkan pada pegawai Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Aset (DPPKA) yang merupakan unsur dari pelaksana pengelolaan keuangan maupun kekayaan daerah, meliputi Dinas Pajak Daerah dan Pengelolaan Keuangan (DPDPK) Kab. Yogyakarta, Dinas Pengelolaan Keuangan dan Kekayaan Daerah (DPKKD) Kab. Sleman, Dinas Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (DPKAD) Kab. Bantul, Dinas Pendapatan

Pengelolaan Keuangan dan Aset (DPPKA) Kab. Kulon Progo, Dinas Pendapatan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah (DPPKAD) Kab. Gunung Kidul serta Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Aset (DPPKA) Propinsi Yogyakarta.

- 3) Masyarakat, diwakili oleh para akademisi dan Kantor Akuntan Publik (KAP). Akademisi disini adalah dosen (pengampu mata kuliah akuntansi sektor publik) dan mahasiswa (telah mengambil mata kuliah sektor publik).
- b. Auditor Pemerintah, yaitu auditor eksternal pemerintah perwakilan III Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Daerah Istimewa Yogyakarta. Auditor yang digunakan sebagai sampel merupakan auditor yang telah bekerja minimal satu tahun.

D. Teknik Pengumpulan Data

Data dalam penelitian ini diperoleh melalui metode *survey* yaitu dengan penyebaran kuesioner secara langsung maupun tak langsung kepada responden. Item pernyataan dalam kuesioner merupakan pengembangan item pernyataan dari penelitian Rusliyawati dan Halim (2008) dan penelitian Yuliati, dkk (2007). Pernyataan-pernyataan yang digunakan dalam penelitian ini mengalami perombakan yang signifikan dengan pernyataan yang digunakan pada penelitian sebelumnya. Skala likert yang digunakan adalah 5 skala likert.

E. Definisi Operasional Variabel Penelitian

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari dua belas variabel, antara lain:

1. Variabel *expectation gap* terhadap pelaporan, meliputi tiga dimensi antara lain: (a) ketepatan waktu dan penyampaian laporan, diukur menggunakan tiga pernyataan, (b) format laporan, diukur menggunakan dua pernyataan, (c) isi laporan, diukur menggunakan tiga pernyataan.
2. Variabel *expectation gap* terhadap akuntabilitas, meliputi satu dimensi yaitu pertanggungjawaban, diukur menggunakan dua pernyataan.
3. Variabel *expectation gap* terhadap independensi auditor, meliputi satu dimensi yaitu sikap kepada klien, diukur menggunakan empat pertanyaan.
4. Variabel *expectation gap* terhadap kompetensi auditor, meliputi satu dimensi yaitu profesionalitas auditor, diukur menggunakan empat pernyataan.
5. Variabel *expectation gap* terhadap materialitas, meliputi satu dimensi yaitu ketepatan penyajian, diukur menggunakan dua pernyataan.
6. Variabel *expectation gap* terhadap bukti audit, meliputi satu dimensi yaitu bukti yang diperoleh, diukur menggunakan dua pernyataan.
7. Variabel *expectation gap* terhadap pendapat wajar, meliputi satu dimensi yaitu opini wajar tanpa pengecualian, diukur menggunakan tiga pernyataan.
8. Variabel *expectation gap* terhadap audit kinerja, meliputi satu dimensi yaitu lingkup audit (pemeriksaan) kinerja, diukur menggunakan tiga pernyataan.

9. Variabel *expectation gap* terhadap peran dan tanggung jawab auditor mendeteksi dan melaporkan kecurangan, meliputi satu dimensi yaitu pendeteksian kecurangan, diukur menggunakan tiga pernyataan.
10. Variabel *expectation gap* terhadap peran dan tanggung jawab auditor mempertahankan sikap independensi, meliputi satu dimensi yaitu etika auditor, diukur menggunakan empat pernyataan.
11. Variabel *expectation gap* terhadap peran dan tanggung jawab auditor mengkomunikasikan hasil audit, meliputi satu dimensi yaitu tanggung jawab penyampaian laporan, diukur menggunakan tiga pernyataan.
12. Variabel *expectation gap* terhadap peran dan tanggung jawab auditor memperbaiki keefektifan audit, meliputi dua dimensi, antara lain: (a) proses pemeriksaan, diukur menggunakan empat pernyataan, (b) manfaat pemeriksaan, diukur menggunakan lima pernyataan.

Kuesioner yang digunakan akan mencakup dimensi-dimensi dengan pertanyaan-pertanyaan yang dijelaskan pada tabel dibawah ini:

TABEL 3.1.
Operasionalisasi Variabel

Variabel	Dimensi	Pernyataan
1. <i>Expectation gap</i> dilihat dari sisi pelaporan.	a. <i>Expectation gap</i> pada ketepatan waktu dan penyampaian laporan.	1.a.1. 1.a.2. 1.a.3.
	b. <i>Expectation gap</i> pada format laporan.	1.b.1.
	c. <i>Expectation gap</i> pada isi laporan.	1.c.1. 1.c.2. 1.c.3.
2. <i>Expectation gap</i> dilihat dari sisi akuntabilitas.	a. <i>Expectation gap</i> pada pertanggungjawaban	2.a.1. 2.a.2.

Lanjutan Tabel 3.1.

Variabel	Dimensi	Pertanyaan
3. <i>Expectation gap</i> dilihat dari sisi independensi auditor.	a. <i>Expectation gap</i> pada sikap auditor dengan klien.	3.a.1. 3.a.2. 3.a.3. 3.a.4.
4. <i>Expectation gap</i> dilihat dari sisi kompetensi auditor.	a. <i>Expectation gap</i> pada keahlian auditor	4.a.1. 4.a.2. 4.a.3. 4.a.4.
5. <i>Expectation gap</i> dilihat dari sisi materialitas.	a. <i>Expectation gap</i> pada ketepatan penyajian.	5.a.1. 5.a.2.
6. <i>Expectation gap</i> dilihat dari sisi bukti audit.	a. <i>Expectation gap</i> pada bukti yang diperoleh.	6.a.1. 6.a.2.
7. <i>Expectation gap</i> dilihat dari sisi pendapat wajar.	a. <i>Expectation gap</i> pada opini wajar tanpa pengecualian.	7.a.1. 7.a.2. 7.a.3.
8. <i>Expectation gap</i> dilihat dari sisi audit kinerja.	a. <i>Expectation gap</i> pada lingkup audit (pemeriksaan) kinerja.	8.a.1. 8.a.2. 8.a.3.
9. <i>Expectation gap</i> dilihat dari peran dan tanggung jawab auditor mendeteksi dan melaporkan kecurangan.	a. <i>Expectation gap</i> pada pendeteksian kecurangan.	9.a.1. 9.a.2. 9.a.3.
10. <i>Expectation gap</i> dilihat dari peran dan tanggung jawab auditor mempertahankan sikap independensi.	a. <i>Expectation gap</i> pada profesionalitas.	10.a.1. 10.a.2. 10.a.3. 10.a.4.
11. <i>Expectation gap</i> dilihat dari peran dan tanggung jawab auditor mengkomunikasikan hasil audit.	a. <i>Expectation gap</i> pada tanggung jawab penyampaian laporan.	11.a.1. 11.a.2. 11.a.3.
12. <i>Expectation gap</i> dilihat dari peran dan tanggung jawab auditor memperbaiki keefektifan audit.	a. <i>Expectation gap</i> terhadap proses pemeriksaan.	12.a.1. 12.a.2. 12.a.3. 12.a.4.
	b. <i>Expectation gap</i> terhadap manfaat pemeriksaan.	12.b.1. 12.b.2. 12.b.3. 12.b.4. 12.b.5.

F. Uji Kualitas Data

Data pada penelitian ini diuji dengan menggunakan uji validitas, reliabilitas, dan normalitas. Metode yang digunakan dalam uji validitas yaitu metode analisis faktor. Alat uji yang digunakan dalam analisis faktor ini adalah *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy* (KMO-MSA). Nilai KMO bervariasi dari 0 (nol) sampai dengan 1 (satu). Analisis faktor dapat dilakukan apabila nilai $KMO > 0,50$ (Ghozali, 2005: 49)

Uji Reliabilitas yang digunakan pada penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apakah kuesioner yang digunakan pada penelitian telah bisa dikatakan reliabel atau handal. Kuesioner dapat dikatakan reliabel apabila jawaban yang responden jawab terhadap pertanyaan kuesioner adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Alat uji reliabilitas menggunakan metode *internal consistency* dengan uji statistik *cronbach alpha* (α). Suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel apabila nilai *cronbach alpha* $> 0,60$ (Nunnally, 1969 dalam Ghozali, 2005: 41).

Uji normalitas digunakan pada penelitian ini dimaksudkan untuk mengetahui apakah variabel yang digunakan berdistribusi normal atau tidak. Apabila variabel tidak berdistribusi normal maka hasil uji statistik akan terdegradasi. Normalitas variabel secara umum dideteksi melalui grafik atau uji statistik. Uji statistik yang digunakan dalam uji normalitas adalah uji *Kolmogorov-Smirnov*. Data dapat dikatakan berdistribusi normal jika nilai dari *Asymp. Sig 2 (tailed)* $> 0,05$.

G. Uji Hipotesis dan Analisis Data

Hipotesis yang ada pada penelitian ini semuanya diuji menggunakan alat analisis uji-t (*independent sample t-test*). Sebelum dilakukan pengujian hipotesis menggunakan metode tersebut, terlebih dahulu dipastikan apakah variabel yang digunakan telah berdistribusi normal dan berasal dari varians data boleh sama atau tidak. Tujuan dari uji beda t-test adalah membandingkan rata-rata grup yang tidak berhubungan satu dengan yang lain (Ghozali, 2005: 56).

Dalam pengujian menggunakan uji-t terlebih dahulu dilakukan uji *Levene's Test* signifikan pada 0,05. Apabila nilai sig pada *Levene's Test* > alpha (0,05) maka untuk uji hipotesis menggunakan nilai sig pada *equal variance assumed*. Semua teknik analisis yang digunakan pada penelitian ini dilakukan dengan menggunakan program komputer SPSS *version 12 for windows*.

BAB IV
HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data dari hasil penyebaran kuesioner kepada 117 responden di Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY). Kuesioner yang berhasil dikumpulkan sebanyak 90 kuesioner, sisanya sebanyak 27 kuesioner tidak dikembalikan. Karena 14 kuesioner tidak diisi dengan lengkap dan atau tidak sesuai kriteria yang telah ditetapkan, maka jumlah kuesioner yang dapat diolah hanya sebanyak 76 kuesioner.

TABEL 4.1.
Analisis Pengembalian Kuesioner

Kelompok Responden	Anggota DPRD	DPPKA	Masyarakat	BPK
Kuesioner yang disebar	36	36	10	35
Kuesioner yang kembali	23	33	10	24
Kuesioner yang diisi lengkap dan dapat diolah	14	31	10	21
Respon Rate	38,89%	86,11%	100%	60%

Sumber: Hasil Analisis Data Primer, 2010.

Dalam pelaksanaan penyebaran kuesioner terdapat responden yang tidak memenuhi kriteria yang telah ditetapkan, yaitu responden anggota DPRD di wilayah Kab. Yogyakarta. Hal ini diakibatkan karena disposisi surat yang turun dari Setwan DPRD Yogyakarta adalah di Bagian Keuangan, sehingga dalam

penelitian ini tidak terdapat perwakilan responden anggota DPRD dari wilayah Kab. Yogyakarta. Lain halnya dengan anggota DPRD Kab. Sleman, peneliti tidak dapat memperoleh data dari anggota DPRD Kab. Sleman dikarenakan memang seluruh kuesioner yang telah disebarakan pada responden di wilayah Kab. Sleman tersebut tidak dikembalikan dengan alasan lamanya disposisi surat yang turun dari Setwan DPRD Kab. Sleman, sulitnya bertatap muka dengan anggota dewan, kesibukan kerja anggota dewan dan lain sebagainya, sehingga tidak terdapat responden anggota DPRD dari perwakilan wilayah Kab. Sleman.

Kuesioner yang disebarakan sebanyak 35 pada auditor di BPK RI Cabang DIY hanya kembali sebanyak 24 kuesioner. Hal ini dikarenakan jumlah responden atau auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI Cabang DIY sesungguhnya hanya berjumlah 28 auditor. Pembagian auditor pada masing-masing kabupaten dan tingkat provinsi di DIY sebanyak 4 auditor dan sisanya sebanyak 4 auditor sebagai cadangan jika salah satu atau beberapa auditor berhalangan atau sedang mengambil cuti, sehingga respon rate dari jumlah auditor yang ada dengan total kuesioner yang dikembalikan dan dapat diolah adalah sebesar 75%.

Pada akhirnya responden pada penelitian ini terdiri dari auditor BPK RI Cabang DIY, pengguna Laporan Keuangan daerah di lima kabupaten dan tingkat provinsi yang ada di wilayah DIY, antara lain DPDPK Kab. Yogyakarta, DPKKD Kab. Sleman, Anggota Banggar DPRD dan DPKAD Kab. Bantul, Anggota Banggar DPRD dan DPPKA Kab. Kulon Progo, Anggota Banggar DPRD dan DPPKAD Kab. Gunung Kidul, Anggota Banggar DPRD dan DPPKA Provinsi DIY serta masyarakat yang diwakili oleh para akademisi (dosen dan mahasiswa),

serta Kantor Akuntan Publik di Yogyakarta. Waktu penyebaran kuesioner dimulai pada tanggal 16 Februari 2010 dan berakhir pada tanggal 23 Maret 2010. Pengisian kuesioner yang dibutuhkan pada tiap instansi berbeda-beda antara 7 sampai 14 hari. Kuesioner dikirim dengan mendatangi baik secara langsung maupun tidak langsung kepada responden-responden yang dituju dengan tujuan agar lebih efektif dan memperbesar tingkat pengembalian kuesioner.

A. Deskripsi Responden

Deskripsi responden pada penelitian ini menyajikan profil responden yang meliputi: jenis kelamin, pendidikan terakhir, latar belakang pendidikan, usia, dan lama bekerja. Profil responden disajikan pada Tabel 4.2. sebagai berikut:

TABEL 4.2.
Deskripsi Responden

Dasar Klasifikasi	Pengguna Laporan Keuangan Daerah			Auditor Pemerintah
	Anggota Banggar DPRD	DPPKA	Masyarakat	BPK
Jenis Kelamin:				
Pria	13	13	4	4
Wanita	-	17	4	15
Tidak dijawab	1	1	2	2
Total	14	31	10	21
Pendidikan Terakhir:				
D3	1	2	-	7
S1	10	19	2	10
S2	1	7	1	-
S3	-	-	1	1
Lainnya	1	-	4	1
Tidak dijawab	1	3	2	2
Total	14	31	10	21

Lanjutan Tabel 4.2.

Dasar Klasifikasi	Pengguna Laporan Keuangan Daerah			Auditor Pemerintah
	Anggota Banggar DPRD	DPPKA	Masyarakat	BPK
Latar Belakang Pendidikan:				
Akuntansi	-	11	8	16
Ekonomi	1	13	-	1
Non Akuntansi	11	6	-	1
Tidak dijawab	2	1	2	3
Total	14	31	10	21
Usia:				
20-35 tahun	2	6	6	8
36-50 tahun	9	18	2	6
51-65 tahun	2	6	-	4
Tidak dijawab	1	1	2	3
Total	14	31	10	21
Lama Bekerja:				
1-3 tahun	-	-	-	3
1-5 tahun	5	3	2	-
4-6 tahun	-	-	-	12
6-10 tahun	5	6	-	2
11-15 tahun	2	20	2	-
Tidak dijawab	2	2	6	4
Total	14	31	10	21

Sumber: Hasil Analisis Data Primer, 2010.

Tabel 4.2. menunjukkan bahwa jenis kelamin dari responden pria maupun wanita hampir seimbang yaitu untuk responden pria sebanyak 34 dan responden wanita sebanyak 36, sisanya sebanyak 6 responden tidak menjawab. Dilihat dari pendidikan terakhir, sebagian besar responden berpendidikan terakhir S1 yaitu sebanyak 41 responden. Latar belakang pendidikan akuntansi mendominasi setengah dari total responden yaitu sebanyak 35 responden, namun untuk

responden anggota banggar DPRD tidak ada satu pun yang berlatar belakang akuntansi. Untuk klasifikasi responden berdasarkan usia tersebar di semua kategori, kecuali perwakilan dari masyarakat tidak ada yang berumur antara 51-65 tahun. Lamanya bekerja untuk responden auditor pemerintah paling banyak terpusat pada kategori 4-6 tahun. Sedangkan responden pengguna Laporan Keuangan daerah yang diwakili oleh DPPKA paling banyak telah memiliki pengalaman bekerja selama 11-15 tahun.

B. Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif pada penelitian ini menunjukkan nilai rata-rata (*mean*), dan *standar deviation* pada variabel pelaporan, akuntabilitas, independensi auditor, kompetensi auditor, materialitas, bukti audit, pendapat wajar, audit kinerja, tanggung jawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan, mempertahankan independensi, mengkomunikasikan hasil audit, serta memperbaiki keefektifan audit.

TABEL 4.3.
Statistik Deskriptif

Variabel	N	Teoritis	Sesungguhnya		
		Kisaran	Kisaran	Mean	Std. Deviation
Pelaporan	76	7-35	23-35	30,32	3,038
Akuntabilitas	76	2-10	5-10	8,14	1,186
Independensi Auditor	76	4-20	11-20	18,14	2,195
Kompetensi Auditor	76	4-20	14-20	17,70	1,728
Materialitas	76	2-10	2-10	7,78	1,546
Bukti Audit	76	2-10	7-10	8,83	0,929
Pendapat Wajar	76	3-15	7-15	12,39	1,533

Audit Kinerja	76	3-15	7-15	12,14	1,710
---------------	----	------	------	-------	-------

Lanjutan Tabel 4.3.

Variabel	N	Teoritis	Sesungguhnya		
		Kisaran	Kisaran	Mean	Std. Deviation
Mendeteksi dan melaporkan kecurangan	76	3-15	4-15	10,01	2,527
Mempertahankan sikap independensi	76	4-20	11-20	16,33	1,879
Mengkomunikasikan hasil audit	76	3-15	8-15	12,08	1,606
Memperbaiki keefektifan audit	76	9-45	21-45	34,34	4,022

Sumber: Hasil Analisis Data Primer, 2010.

Hasil perhitungan statistik deskriptif pada Tabel 4.3. memperlihatkan bahwa nilai rata-rata (*mean*) dari variabel-variabel tersebut cukup tinggi, meskipun terdapat beberapa variabel yang nilai rata-rata (*mean*) rendah. Rata-rata responden memberikan penilaian yang cukup baik atau tinggi terhadap masing-masing instrumen variabel penelitian. Variabel materialitas memiliki nilai rata-rata (*mean*) yang paling rendah, yaitu sebesar 7,78 dengan *standar deviation* 1,546, kisaran teoritis 2-10 dan kisaran sesungguhnya sebesar 2-10. Dengan nilai rata-rata yang paling kecil disimpulkan bahwa untuk instrumen yang ada pada variabel materialitas dianggap kurang penting, namun tetap perlu dijadikan perhatian bagi pengguna Laporan Keuangan daerah maupun auditor pemerintah.

Variabel yang memiliki nilai atau bobot yang paling tinggi adalah peran dan tanggung jawab memperbaiki keefektifan audit yaitu dengan nilai rata-rata (*mean*) sebesar 34,34; *standar deviation* 4,002 dan kisaran sesungguhnya 24-45 yang berbeda jauh dengan kisaran teoritis yaitu 9-45. Instrumen yang ada pada

variabel peran dan tanggung jawab memperbaiki keefektifan audit dianggap penting dan sangat diperhatikan oleh pengguna Laporan Keuangan daerah maupun auditor pemerintah.

Variabel pelaporan juga memiliki nilai rata-rata (*mean*) yang cukup tinggi yaitu sebesar 30,32. Untuk kisaran teoritis dari variabel pelaporan yaitu 7-35, sedangkan pada kisaran sesungguhnya yaitu 23-35 dengan standar deviation sebesar 3,038. Instrumen yang ada pada variabel pelaporan dianggap penting dan juga sangat diperhatikan oleh pengguna Laporan Keuangan daerah maupun auditor pemerintah. Variabel-variabel lainnya memiliki kisaran sesungguhnya diatas kisaran teoritis, sehingga dapat disimpulkan sebagian besar instrumen yang ada pada masing-masing variabel dianggap penting dan perlu diperhatikan baik oleh pengguna Laporan Keuangan daerah maupun auditor pemerintah.

C. Uji Kualitas Data

1. Uji Validitas

Salah satu uji kualitas data yang dilakukan dalam penelitian ini adalah uji validitas. Untuk mengukur tingkat interkolerasi antar variabel dalam penelitian ini digunakan analisis faktor yaitu *Keyser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy* (KMO MSA). Syarat variabel dikatakan valid jika nilai $KMO > 0,50$. Hasil dari uji validitas KMO MSA disajikan pada tabel 4.4 berikut:

TABEL 4.4.
Hasil Uji Validitas

Variabel	Nilai KMO MSA	Item	Faktor Loading	Keterangan
Pelaporan	0,847	1.a.1	0,696	Valid
		1.a.2	0,685	Valid
		1.a.3	0,439	Valid
		1.b.1	0,687	Valid
		1.c.1	0,721	Valid
		1.c.2	0,830	Valid
		1.c.3	0,765	Valid
Akuntabilitas	0,500	2.a.1	0,768	Valid
		2.a.2	0,768	Valid
Independensi Auditor	0,747	3.a.1	0,919	Valid
		3.a.2	0,906	Valid
		3.a.3	0,908	Valid
		3.a.4	0,880	Valid
Kompetensi Auditor	0,658	4.a.1	0,845	Valid
		4.a.2	0,901	Valid
		4.a.3	0,293	Tidak Valid
		4.a.4	0,806	Valid
Materialitas	0,500	5.a.1	0,767	Valid
		5.a.2	0,767	Valid
Bukti Audit	0,500	6.a.1	0,869	Valid
		6.a.2	0,869	Valid
Pendapat Wajar	0,558	7.a.1	0,793	Valid
		7.a.2	0,788	Valid
		7.a.3	0,517	Valid
Audit Kinerja	0,679	8.a.1	0,792	Valid
		8.a.2	0,889	Valid
		8.a.3	0,853	Valid
Mendeteksi dan melaporkan kecurangan	0,647	9.a.1	0,828	Valid
		9.a.2	0,808	Valid
		9.a.3	0,720	Valid
Mempertahankan sikap independensi	0,623	10.a.1	0,025	Tidak Valid
		10.a.2	0,821	Valid
		10.a.3	0,890	Valid
		10.a.4	0,814	Valid
Mengkomunikasikan hasil audit	0,527	11.a.1	0,712	Valid
		11.a.2	0,788	Valid
		11.a.3	0,491	Valid

Lanjutan Tabel 4.4.

Variabel	Nilai KMO MSA	Item	Faktor Loading	Keterangan
Memperbaiki keefektifan audit	0,729	12.a.1	0,704	Valid
		12.a.2	0,598	Valid
		12.a.3	0,392	Tidak Valid
		12.a.4	-0,001	Tidak Valid
		12.b.1	0,656	Valid
		12.b.2	0,655	Valid
		12.b.3	0,772	Valid
		12.b.4	0,709	Valid
		12.b.5	0,814	Valid

Sumber: Hasil Analisis Data Primer, 2010.

Hasil uji validitas yang disajikan pada Tabel 4.4. menjelaskan bahwa kedua belas variabel dalam penelitian ini secara keseluruhan valid, karena nilai dari KMO MSA $> 0,50$. Pada tiap-tiap item pernyataan juga harus memiliki faktor *loading* yang dilihat pada *component matrix* atau *rotated component matrix* memiliki nilai $> 0,40$. Namun dari hasil output uji validitas terdapat 4 item pernyataan yang memiliki faktor loading $< 0,40$. Sehingga untuk variabel kompetensi auditor item 4.a.3, variabel peran dan tanggung jawab auditor mempertahankan independensi item 10.a.1, serta variabel peran dan tanggung jawab auditor memperbaiki keefektifan audit item 12.a.3 dan 12.a.4 tidak digunakan atau di *delete*.

2. Uji Reliabilitas

Uji kualitas data berikutnya adalah uji reliabilitas. Uji reliabilitas dilakukan dengan menggunakan data dari hasil uji validitas yang telah dilakukan sebelumnya (data setelah item pernyataan yang tidak valid di *delete*). Maka untuk hasil dari uji reliabilitas disajikan pada Tabel 4.5. berikut:

TABEL 4.5.
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Cronbach's Alpha	Keterangan
Pelaporan	0,818	Reliabel
Akuntabilitas	0,303	Tidak Reliabel
Independensi Auditor	0,924	Reliabel
Kompetensi Auditor	0,820	Reliabel
Materialitas	0,299	Tidak Reliabel
Bukti Audit	0,677	Reliabel
Pendapat Wajar	0,498	Tidak Reliabel
Audit Kinerja	0,799	Reliabel
Mendeteksi dan melaporkan kecurangan	0,690	Reliabel
Mempertahankan sikap independensi	0,759	Reliabel
Mengkomunikasikan hasil audit	0,390	Tidak Reliabel
Memperbaiki keefektifan audit	0,841	Reliabel

Sumber: Hasil Analisis Data Primer, 2010.

Berdasarkan hasil uji reliabilitas yang terlihat pada Tabel 4.5. dapat dikatakan bahwa delapan variabel dari dua belas variabel dalam penelitian ini reliabel, karena variabel-variabel tersebut telah memenuhi syarat yaitu nilai dari *cronbach's alpha* pada tiap variabel $> 0,60$. Sedangkan untuk empat variabel lainnya dikatakan tidak reliabel, karena nilai dari *cronbach's alpha* $< 0,60$. Hal ini juga ditunjukkan pada hasil uji validitas yang dilakukan sebelumnya bahwa keempat variabel tersebut memiliki nilai KMO MSA mendekati atau sama dengan 0,50. Sehingga untuk empat variabel tersebut yaitu variabel akuntabilitas, variabel materialitas, variabel pendapat wajar, serta variabel peran dan tanggung jawab auditor dalam mengkomunikasikan hasil audit tidak diikutkan dalam pengujian selanjutnya.

3. Uji Normalitas

Uji kualitas data terakhir yang dilakukan dalam penelitian ini adalah uji normalitas. Hasil dari uji normalitas pada Tabel 4.6 merupakan hasil dari pengujian data tanpa variabel yang tidak reliabel.

TABEL 4.6.
Hasil Uji Normalitas
One Sample Kolmogorov- Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		76
Normal Parameters(a,b)	Mean	,0000000
	Std. Deviation	2,07049862
Most Extreme Differences	Absolute	,060
	Positive	,060
	Negative	-,055
Kolmogorov-Smirnov Z		,521
Asymp. Sig. (2-tailed)		,949

Sumber: Hasil Analisis Data Primer, 2010.

Hasil uji normalitas yang terlihat pada Tabel 4.6. menunjukkan bahwa nilai dari *Asymp. Sig (2 tailed)* diperoleh sebesar 0,949 yang berarti bahwa > dari *alpha* ($\alpha = 0,05$). Maka dapat disimpulkan bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini berdistribusi normal.

D. Pengujian Hipotesis

Berdasarkan hasil dari verifikasi data yang diperoleh, maka jumlah hipotesis yang diuji dalam penelitian ini hanya sebanyak delapan hipotesis. Semua hipotesis tersebut diuji menggunakan alat analisis uji beda t-test (*Independent Sample T-Test*), karena dalam penelitian ini menguji perbedaan harapan antara dua kelompok yang tidak berpasangan atau *independent*.

1. Pengujian Hipotesis 1

Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi pelaporan.

TABEL 4.7.
Hasil Uji Hipotesis 1
Independent Samples Test

Variabel	Group	Levene's Test		t-test	
		F	sig	t	Sig (2-tailed)
PELAPORAN	<i>Equal variances assumed</i>	2,971	0,089	3,3085	0,003
	<i>Equal variances not assumed</i>			3,297	0,002

Sumber: Hasil Analisis Data Primer, 2010.

Hasil pengujian pada Tabel 4.7. menunjukkan bahwa F hitung pada *levene's test* sebesar 2,971 dengan probabilitas 0,089. Karena nilai probabilitas $> 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa variance sama. Dengan demikian analisis uji beda t-test menggunakan *equal variance assumed* yang terlihat bahwa nilai *equal variance assumed* adalah 3,3085 dengan probabilitas signifikansi 0,003 (*sig 2-tailed*) $< \alpha$ ($\alpha = 0,05$). Sehingga dapat disimpulkan bahwa H_1 diterima, artinya terdapat *expectaion gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi pelaporan.

2. Pengujian Hipotesis 2

Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi akuntabilitas.

Berdasarkan hasil dari uji kualitas data yaitu uji reliabilitas, untuk variabel akuntabilitas memiliki nilai *cronbach's alpha* $< 0,60$. Sehingga

disimpulkan bahwa untuk hipotesis 2 tidak dapat diuji, karena variabel akuntabilitas tidak reliabel.

3. Pengujian Hipotesis 3

a. Hipotesis 3a

Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi independensi auditor.

TABEL 4.8.
Hasil Uji Hipotesis 3a
Independent Samples Test

Variabel	Group	Levene's Test		t-test	
		<i>F</i>	<i>sig</i>	<i>t</i>	<i>Sig (2-tailed)</i>
INDEPENDENSI AUDITOR	<i>Equal variances assumed</i>	2,603	0,111	2,679	0,009
	<i>Equal variances not assumed</i>			2,445	0,020

Sumber: Hasil Analisis Data Primer, 2010.

Nilai *F* hitung pada *levене's test* untuk hipotesis 3a sebesar 2,603 dengan probabilitas 0,111. Karena nilai probabilitas $> 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa variance untuk hipotesis 3a adalah sama. Dengan demikian analisis uji beda t-test menggunakan *equal variance assumed*. Pada tabel 4.8. nilai *equal variance assumed* adalah 2,679 dengan probabilitas signifikansi 0,009 (*sig 2-tailed*) $< \alpha$ ($\alpha = 0,05$). Sehingga dapat disimpulkan bahwa H_{3a} diterima, artinya terdapat *expectaion gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi independensi auditor.

b. Hipotesis 3b

Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi kompetensi auditor.

TABEL 4.9.
Hasil Uji Hipotesis 3b
Independent Samples Test

Variabel	Group	Levene's Test		t-test	
		F	sig	t	Sig (2-tailed)
KOMPETENSI AUDITOR	<i>Equal variances assumed</i>	1,622	0,207	1,413	0,162
	<i>Equal variances not assumed</i>			1,312	0,199

Sumber: Hasil Analisis Data Primer, 2010.

Pengujian untuk hipotesis 3b menghasilkan nilai F hitung pada *levene's test* sebesar 1,622 dengan probabilitas 0,207. Karena nilai probabilitas $> 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa variance untuk hipotesis 3b adalah sama. Dengan demikian analisis uji beda t-test menggunakan *equal variance assumed*. Pada tabel 4.9. nilai *equal variance assumed* adalah 1,413 dengan probabilitas signifikansi 0,162 (*sig 2-tailed*) $>$ alpha ($\alpha = 0,05$). Sehingga dapat disimpulkan bahwa H_{3b} ditolak, artinya tidak terdapat *expectaion gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi kompetensi auditor.

c. Hipotesis 3c

Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi materialitas.

Berdasarkan hasil dari uji kualitas data yaitu uji reliabilitas, untuk variabel materialitas memiliki nilai *cronbach's alpha* $< 0,60$. Sehingga disimpulkan bahwa untuk hipotesis 3c tidak dapat diuji, karena variabel materialitas tidak reliabel.

d. Hipotesis 3d

Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi bukti audit.

TABEL 4.10.
Hasil Uji Hipotesis 3d
Independent Samples Test

Variabel	Group	Levene's Test		t-test	
		<i>F</i>	<i>sig</i>	<i>t</i>	<i>Sig (2-tailed)</i>
BUKTI AUDIT	<i>Equal variances assumed</i>	4,378	0,040	0,386	0,700
	<i>Equal variances not assumed</i>			0,414	0,681

Sumber: Hasil Analisis Data Primer, 2010.

Hasil pengujian pada Tabel 4.10. menunjukkan bahwa nilai *F* hitung pada *levene's test* sebesar 4,378 dengan probabilitas 0,040. Karena nilai probabilitas $< 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa variance tidak sama. Oleh karena itu analisis uji beda t-test menggunakan *equal variance not assumed*. Untuk nilai *equal variance not assumed* adalah 0,414 dengan probabilitas signifikansi 0,681 (*sig 2-tailed*) $>$ alpha ($\alpha = 0,05$). Sehingga dapat disimpulkan bahwa H_{3d} ditolak, artinya tidak terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi bukti audit.

e. Hipotesis 3e

Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi pendapat wajar.

Berdasarkan hasil dari uji kualitas data yaitu uji reliabilitas, untuk variabel pendapat wajar memiliki nilai *cronbach's alpha* $<$ 0,60. Sehingga

disimpulkan bahwa untuk hipotesis 3e tidak dapat diuji, karena variabel pendapat wajar tidak reliabel.

f. Hipotesis 3f

Terdapat *audit expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi audit kinerja.

TABEL 4.11.
Hasil Uji Hipotesis 3f
Independent Samples Test

Variabel	Group	Levene's Test		t-test	
		<i>F</i>	<i>sig</i>	<i>t</i>	<i>Sig (2-tailed)</i>
AUDIT KINERJA	<i>Equal variances assumed</i>	1,969	0,165	1,363	0,177
	<i>Equal variances not assumed</i>			1,457	0,153

Sumber: Hasil Analisis Data Primer, 2010.

Pengujian untuk hipotesis 3f menghasilkan nilai *F* hitung pada *levене's test* sebesar 1,696 dengan probabilitas 0,165. Karena nilai probabilitas $> 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa variance untuk hipotesis 3f adalah sama. Dengan demikian analisis uji beda t-test menggunakan *equal variance assumed*. Pada tabel 4.11. nilai *equal variance assumed* adalah 1,363 dengan probabilitas signifikansi 0,177 (*sig 2-tailed*) $>$ alpha ($\alpha = 0,05$). Sehingga dapat disimpulkan bahwa H_{3f} ditolak, artinya tidak terdapat *expectaion gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi audit kinerja.

4. Pengujian Hipotesis 4

a. Hipotesis 4a

Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab auditor mendeteksi dan melaporkan kecurangan.

TABEL 4.12.
Hasil Uji Hipotesis 4a
Independent Samples Test

Variabel	Group	Levene's Test		t-test	
		F	sig	t	Sig (2-tailed)
MENDETEKSI DAN MELAPORKAN KECURANGAN	<i>Equal variances assumed</i>	3,162	0,079	-0,174	0,862
	<i>Equal variances not assumed</i>			-0,207	0,837

Sumber: Hasil Analisis Data Primer, 2010.

Nilai F hitung pada *levене's test* untuk hipotesis 4a sebesar 3,162 dengan probabilitas 0,079. Karena nilai probabilitas $> 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa variance untuk hipotesis 4a adalah sama. Dengan demikian analisis uji beda t-test menggunakan *equal variance assumed*. Pada tabel 4.12. nilai *equal variance assumed* adalah -0,174 dengan probabilitas signifikansi 0,862 (*sig 2-tailed*) $>$ alpha ($\alpha = 0,05$). Sehingga dapat disimpulkan bahwa H_{4a} ditolak, artinya tidak terdapat *expectaion gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari peran dan tanggung jawab auditor mendeteksi dan melaporkan kecurangan.

b. Hipotesis 4b

Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab auditor mempertahankan sikap independensi.

TABEL 4.13.
Hasil Uji Hipotesis 4b
Independent Samples Test

Variabel	Group	Levene's Test		t-test	
		F	sig	t	Sig (2-tailed)
MEMPERTAHAN KAN INDEPENDENSI	<i>Equal variances assumed</i>	0,195	0,660	3,609	0,001
	<i>Equal variances not assumed</i>			3,416	0,002

Sumber: Hasil Analisis Data Primer, 2010.

Hasil pengujian pada Tabel 4.13. menunjukkan bahwa nilai F hitung pada *levene's test* sebesar 0,195 dengan probabilitas 0,660. Karena nilai probabilitas $> 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa variance sama. Oleh karena itu analisis uji beda t-test menggunakan *equal variance assumed*. Untuk nilai *equal variance assumed* adalah 0,3609 dengan probabilitas signifikansi 0,001 (*sig 2-tailed*) $< \alpha$ ($\alpha = 0,05$). Sehingga dapat disimpulkan bahwa H_{4b} diterima, artinya terdapat *expectaion gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab auditor mempertahankan independensi.

c. Hipotesis 4c

Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab mengkomunikasikan hasil audit.

Berdasarkan hasil dari uji kualitas data yaitu uji reliabilitas, untuk variabel mengkomunikasikan hasil audit memiliki nilai *cronbach's alpha* $< 0,60$. Sehingga disimpulkan bahwa untuk hipotesis 4c tidak dapat diuji, karena variabel mengkomunikasikan hasil audit tidak reliabel.

d. Hipotesis 4d

Terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab memperbaiki keefektifan audit.

TABEL 4.14.
Hasil Uji Hipotesis 4d
Independent Samples Test

Variabel	Group	Levene's Test		t-test	
		F	sig	t	Sig (2-tailed)
MEMPERBAIKI KEEFEKTIFAN AUDIT	<i>Equal variances assumed</i>	1,012	0,318	3,528	0,001
	<i>Equal variances not assumed</i>			3,477	0,001

Sumber: Hasil Analisis Data Primer, 2010.

Nilai F hitung pada *levene's test* untuk hipotesis 4d sebesar 1,012 dengan probabilitas 0,318. Karena nilai probabilitas $> 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa variance untuk hipotesis 4d adalah sama. Dengan demikian analisis uji beda t-test menggunakan *equal variance assumed*. Pada tabel 4.14. nilai *equal variance assumed* adalah 3,528 dengan probabilitas signifikansi 0,001 (*sig 2-tailed*) $< \alpha$ ($\alpha = 0,05$). Sehingga dapat disimpulkan bahwa H_{4d} diterima, artinya terdapat *expectaion gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari peran dan tanggung jawab auditor memperbaiki keefektifan audit.

E. Pembahasan

TABEL 4.15.
Group Statistics

	Group	Mean	Mean Difference
Pelaporan	Pengguna Lap. Keu. Daerah	30,95	2,279
	Auditor Pemerintah (BPK)	28,67	
Independensi Auditor	Pengguna Lap. Keu. Daerah	18,55	1,450
	Auditor Pemerintah (BPK)	17,10	
Kompetensi Auditor	Pengguna Lap. Keu. Daerah	13,73	0,489
	Auditor Pemerintah (BPK)	13,24	
Bukti Audit	Pengguna Lap. Keu. Daerah	8,85	0,093
	Auditor Pemerintah (BPK)	8,76	
Audit Kinerja	Pengguna Lap. Keu. Daerah	12,31	0,595
	Auditor Pemerintah (BPK)	11,71	
Mendeteksi dan Melaporkan Kecurangan	Pengguna Lap. Keu. Daerah	9,98	-0,113
	Auditor Pemerintah (BPK)	10,10	
Mempertahankan Sikap Independensi	Pengguna Lap. Keu. Daerah	13,44	1,341
	Auditor Pemerintah (BPK)	12,10	
Memperbaiki Keefektifan Audit	Pengguna Lap. Keu. Daerah	29,18	2, ,706
	Auditor Pemerintah (BPK)	26,48	

Sumber: Hasil Analisis Data Primer, 2010.

Hasil pengujian t-tes (*Independent Sample T-Tes*) untuk Hipotesis 1 menunjukkan bahwa terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi pelaporan. Hal ini mengindikasikan bahwa harapan dari pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah tidak sama. Jika dilihat dari nilai rata-rata pada *groups* statistik (lihat tabel 4.15.) para pengguna Laporan Keuangan daerah memiliki harapan yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor pemerintah. Harapan dari pengguna Laporan Keuangan daerah pada dimensi ketepatan waktu penyampaian laporan, format laporan dan isi laporan lebih tinggi karena pemahaman dari

pengguna Laporan Keuangan daerah yang masih kurang mengenai aturan pelaporan sebagaimana mestinya.

Perbedaan ini terjadi karena jumlah perbandingan responden dari kelompok pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah yaitu berbanding 2:1. Latar belakang pendidikan pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah juga menjadi penyebab dari munculnya *expectation gap* tersebut. Latar belakang pendidikan auditor pemerintah hampir seluruhnya berlatar belakang akuntansi. Sedangkan untuk pengguna Laporan Keuangan daerah dari 55 responden hanya 19 responden yang berlatar belakang pendidikan akuntansi.

Hal ini didukung dari hasil penelitian Nugroho (2004) dalam Rusliyawati dan Halim (2008) yang membuktikan bahwa terdapat perbedaan persepsi antara auditor pemerintah dengan pengguna Laporan Keuangan auditan pemerintah, antara pengguna Laporan Keuangan auditan sektor privat dengan pengguna Laporan Keuangan sektor publik, dan tidak adanya perbedaan persepsi antara pengguna Laporan Keuangan pemerintah daerah yang satu dengan yang lain. Tidak adanya perbedaan tersebut dikarenakan latar belakang pendidikan para pengguna Laporan Keuangan daerah relatif sama. Hasil penelitian ini juga didukung oleh hasil dari penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Rusliyawati dan Halim (2008) yang membuktikan bahwa terdapat audit *expectation gap* antara auditor BPK dengan pengguna Laporan Keuangan daerah yang diwakili oleh anggota DPRD, pemda dan masyarakat berkaitan dengan pelaporan hasil audit.

Hasil pengujian *Independent Sample T-Tes* untuk Hipotesis 3a menunjukkan bahwa terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi independensi auditor sama halnya dengan hasil dari pengujian hipotesis 1, pada hipotesis 3a nilai rata-rata (*mean*) untuk pengguna Laporan Keuangan daerah lebih tinggi dibandingkan dengan auditor pemerintah (lihat tabel 4.15.). Menariknya disini adalah untuk dimensi sikap auditor kepada klien harapan dari para pengguna Laporan Keuangan daerah memiliki harapan yang lebih tinggi dari pada auditor pemerintah.

Hal ini mengindikasikan bahwa para pengguna Laporan Keuangan daerah lebih banyak menuntut agar sikap dari auditor pemerintah dalam melakukan pemeriksaan harus lebih independen lagi baik terhadap eksekutif, pegawai negeri sipil maupun legislatif. Hasil penelitian ini juga didukung oleh hasil dari penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Rusliyawati dan Halim (2008) yang membuktikan bahwa terdapat *audit expectation gap* antara auditor BPK dengan pengguna Laporan Keuangan daerah yang diwakili oleh anggota DPRD, pemda dan masyarakat berkaitan dengan independensi auditor.

Hasil pengujian *Independent Sample T-Tes* untuk Hipotesis 3b menunjukkan bahwa tidak terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi kompetensi auditor. Jika dilihat dari nilai rata-rata (*mean*) kedua kelompok tersebut yaitu pengguna Laporan Keuangan daerah dan auditor pemerintah memiliki nilai yang hampir sama atau relatif kecil perbedaanya (lihat tabel 4.15.). Sehingga harapan dari para

pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah untuk kualifikasi profesionalitas, kolaborasi dari tim audit dan program-program pelatihan yang harus dimiliki oleh seorang auditor adalah sama. Hasil dari hipotesis 3b ini tidak mendukung atau bertolak belakang dengan hasil penelitian yang dilakukan sebelumnya. Rusliyawati dan Halim (2008) membuktikan bahwa terdapat *expectation gap* antara auditor BPK dan pengguna Laporan Keuangan daerah yaitu anggota DPRD, pemda, dan masyarakat berkaitan dengan dimensi auditor kinerja, perbedaan harapan terbesar adalah antara auditor BPK dengan masyarakat.

Hasil pengujian *Independent Sample T-Tes* untuk Hipotesis 3d menunjukkan bahwa tidak terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi bukti audit. Dilihat dari tabel 4.15. nilai rata-rata (*mean*) pengguna Laporan Keuangan daerah dan auditor pemerintah memiliki nilai yang hampir sama (hanya berbeda 0,001). Hal ini mengindikasikan bahwa harapan dalam hal kecukupan dan pemerolehan bukti audit antara dua kelompok tersebut sama. Pada proses pelaksanaan pemeriksaan auditor memang harus mencari dan menemukan bukti yang cukup, relevan dan *reliable* serta tidak hanya mengandalkan informasi-informasi yang berasal dari BAWASDA (Badan Pengawasan Daerah) untuk mendukung pemberian pendapat atau kesimpulan rasional yang akan diberikan dalam laporan hasil pemeriksaan (LHP). Hal tersebut juga didukung dengan pengalaman kerja para pegawai DPPKA yang sebagian besar telah memiliki pengalaman kerja antara 11-15 tahun sehingga mereka memiliki pemahaman atau pengetahuan yang memadai atas

bukti-bukti atau dokumen-dokumen apa sajakah yang dibutuhkan oleh auditor dalam pelaksanaan pemeriksaan.

Hasil pengujian t-tes (*Independent Sample T-Tes*) untuk Hipotesis 3f menunjukkan bahwa tidak terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi audit kinerja. Apabila dilihat dari tabel 4.15. nilai rata-rata (*mean*) pengguna Laporan Keuangan daerah dan auditor pemerintah memiliki nilai yang hampir sama atau relatif kecil perbedaannya (selisih 0,6). Para pengguna Laporan Keuangan daerah yang diwakili oleh pegawai di DPPKA sebagian besar telah memiliki pengalaman bekerja antara 11-15 tahun. Sehingga pemahaman atas tujuan dari audit kinerja yang dilakukan oleh auditor pemerintah sudah cukup memadai.

Pengguna Laporan Keuangan daerah paham bahwa pemeriksaan kinerja yang dilakukan oleh auditor adalah pengelolaan yang terutama didasarkan pada tiga elemen utama yaitu ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. Hasil dari hipotesis 3f ini tidak mendukung atau bertolak belakang dengan hasil penelitian yang dilakukan sebelumnya. Rusliyawati dan Halim (2008) membuktikan bahwa terdapat *expectation gap* antara auditor BPK dan pengguna Laporan Keuangan daerah yaitu anggota DPRD, pemda, dan masyarakat berkaitan dengan dimensi auditor kinerja, perbedaan harapan terbesar adalah antara auditor BPK dengan masyarakat.

Hasil pengujian t-tes (*Independent Sample T-Tes*) untuk Hipotesis 4a menunjukkan bahwa tidak terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung

jawab auditor mendeteksi dan melaporkan kecurangan. Nilai rata-rata (*mean*) yang dilihat pada tabel 4.15. pengguna Laporan Keuangan daerah dan auditor pemerintah memiliki nilai yang hampir sama atau relatif kecil perbedaannya. Hal ini mengindikasikan bahwa adanya harapan yang sama dalam hal peran dan tanggung jawab dalam mendeteksi dan melaporkan kecurangan tetapi mengingat bahwa dalam pelaksanaan pemeriksaan di sektor publik auditor juga dituntut untuk melakukan *value for money audit* (VFM audit). Hasil dari pengujian hipotesis 4a ini didukung oleh hasil penelitian yang dilakukan oleh Yuliati, dkk (2007) yang membuktikan bahwa tidak terdapat *expectation gap* antara pemakai Laporan Keuangan pemerintah dan auditor pemerintah terhadap peran dan tanggung jawab dalam mendeteksi dan melaporkan kecurangan.

Hasil pengujian t-tes (*Independent Sample T-Tes*) untuk Hipotesis 4b menunjukkan bahwa terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab auditor mempertahankan independensi. *Expectation gap* lebih banyak muncul pada para pengguna Laporan Keuangan daerah, seperti halnya hipotesis 3a dilihat dari sisi independensi auditor. Hal ini mengindikasikan bahwa auditor pemerintah kurang kuat dalam bersikap untuk mempertahankan independensinya terutama dalam pelaksanaan persyaratan hukum dengan benar. Hasil dari pengujian hipotesis 4b berlawanan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Yuliati, dkk (2007) yang membuktikan bahwa tidak terdapat *expectation gap* antara pemakai Laporan Keuangan pemerintah dan auditor pemerintah terhadap peran dan tanggung jawab dalam mempertahankan sikap independensi.

Hasil pengujian t-tes (*Independent Sample T-Tes*) untuk Hipotesis 4d menunjukkan bahwa terdapat *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab auditor memperbaiki keefektifan audit. Nilai rata-rata (*mean*) yang dilihat pada tabel 4.15. pengguna Laporan Keuangan daerah memiliki nilai yang lebih tinggi dari pada auditor pemerintah. Hal ini mengindikasikan bahwa adanya harapan dan tuntutan yang lebih tinggi pada pengguna Laporan Keuangan daerah untuk para auditor pemerintah dalam memperbaiki keefektifan audit. Harapan tersebut lebih muncul dari sisi pemberian manfaat proses pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor pemerintah yang masih kurang.

Hasil dari pengujian hipotesis 4d ini didukung oleh hasil penelitian yang dilakukan oleh Yuliati, dkk (2007) yang membuktikan bahwa terdapat *expectation gap* antara pemakai Laporan Keuangan pemerintah dan auditor pemerintah terhadap peran dan tanggung jawab dalam memperbaiki keefektifan audit. Namun, dalam penelitian Yuliati, dkk (2007) tersebut *expectation gap* lebih banyak muncul pada auditor pemerintah.

Hasil pengujian untuk seluruh hipotesis pada penelitian ini menunjukkan bahwa dalam hal pelaporan para pengguna Laporan Keuangan menilai penjelasan yang ada pada laporan hasil pemeriksaan belum memadai. Ketika auditor pemerintah memberi kesimpulan terhadap hasil pemeriksaan dan setiap kasus yang formal, maka laporan hasil pemeriksaan tersebut harus dipublikasikan. Pengguna Laporan Keuangan daerah maupun auditor pemerintah telah memaksimalkan tugas atau peran masing-masing, yaitu pengguna Laporan

Keuangan daerah dengan lebih memperhatikan penggunaan anggaran atau dana publik, sedangkan auditor pemerintah mencoba untuk memberikan informasi yang lebih lengkap kepada pihak pengguna Laporan Keuangan daerah berkaitan dengan penggunaan anggaran tersebut (Soediby, 2002 dalam Susilo, 2006).

Kepercayaan pengguna Laporan Keuangan daerah semakin kecil terhadap laporan hasil pemeriksaan yang dipublikasikan oleh auditor pemerintah. Hal ini dikarenakan harapan yang cukup tinggi dari pengguna Laporan Keuangan daerah untuk mengetahui secara jelas apakah tugas pemerintah dalam melaksanakan aktivitas-aktivitas pengelolaan keuangan negara sudah berjalan dengan baik dan benar ternyata belum diungkapkan dengan jelas dan optimal oleh auditor pemerintah. Auditor pemerintah yang menyajikan laporan hasil pemeriksaan sangat mungkin telah menyimpulkan bahwa Laporan Keuangan wajar tanpa pengecualian, tetapi masih saja terdapat ketidakberesan atau tindak pidana korupsi. Padahal, pengguna Laporan Keuangan tahu bahwa aktivitas-aktivitas pengelolaan keuangan negara tersebut belum efisien, ekonomis, dan efektif serta penuh dengan muatan politis (Susilo, 2006). Perbedaan harapan tersebutlah yang menandakan bahwa *expectation gap* diantara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah cukup tinggi.

Menurut UU No 17 tahun 2003 auditor telah diberi kewenangan dan kepercayaan untuk melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan keuangan negara dan menjadi bagian penting guna terciptanya akuntabilitas publik yang baik. Tetapi, dalam pelaksanaan kewenangan serta tugas tersebut auditor pemerintah belum benar-benar independen dalam menjalin hubungan dengan

kilennya (pemerintah), sehingga dimata pengguna Laporan Keuangan daerah sikap independensi auditor pemerintah masih dirasa kurang. Apabila melihat dari sudut audit kinerja, saat ini telah banyak mengalami perubahan dan peningkatan kinerja di sektor publik yaitu semakin efisien dan efektif (Leeuw, 1996 dalam Susilo, 2006). Auditor pemerintah merasa bahwa audit kinerja berpotensi untuk meningkatkan akuntabilitas, namun pihak legislatif belum memahami dengan baik apa yang dimaksud audit kinerja.

Auditor pemerintah sebaiknya melakukan pemisahan pengungkapan dalam laporan hasil pemeriksaan untuk masing-masing pendapat, baik mengenai Laporan Keuangan, pengendalian intern, kepatuhan terhadap peraturan, konsistensi dengan informasi lainnya, tanggung jawab manajemen dan tanggung jawab auditor (Susilo, 2006). Pemerintah juga sebaiknya terus melakukan perbaikan terhadap SAP dan aturan-aturan yang berkaitan dengan audit di sektor pemerintah agar lebih jelas batasan dan wewenang yang dimiliki oleh masing masing pihak, yaitu pengguna Laporan Keuangan dan auditor pemerintah.

Sosialisasi kepada masyarakat (publik) juga harus dilakukan dengan baik, agar masyarakat (publik) tidak beranggapan bahwa laporan hasil pemeriksaan hanya diperuntukkan bagi orang-orang yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi atau ekonomi. Hal ini diharapkan dapat mengurangi *expectation gap* yang terjadi antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah, mengingat bahwa antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah harus tercapai kesepahaman sehingga laporan hasil pemeriksaan dapat digunakan sebagaimana mestinya.

BAB V

SIMPULAN, KETERBATASAN PENELITIAN DAN SARAN

A. Simpulan

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Rusliyawati dan Halim (2008), dimana dalam penelitian ini berusaha untuk menguji apakah terdapat audit *expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah. Penelitian ini menggunakan bantuan *software* statistik *SPSS Version 12 for Windows*, data yang diperoleh melalui penyebaran kuesioner dengan total responden 76 yang terdiri dari 55 responden pengguna Laporan Keuangan daerah (DPDPK Kab. Yogyakarta; DPKAD Kab. Sleman; Anggota Banggar DPRD dan DPKAD Kab. Bantul; Anggota Banggar DPRD dan DPPPKA Kab. Kulon Progo; Anggota Banggar DPRD dan DPPKAD Kab. Gunung Kidul; Anggota Banggar DPRD dan DPPKA Provinsi DIY dan masyarakat yang diwakilileh para akademisi dan KAP) dan 21 responden auditor pemerintah (Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Cabang DIY). Adapun kesimpulan dari hasil penelitian ini antara lain:

1. Dari hasil pengujian hipotesis 1 disimpulkan bahwa terdapat *audit expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi pelaporan.
2. Dari hasil pengujian hipotesis 3a disimpulkan bahwa terdapat *audit expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi independensi auditor.

3. Dari hasil pengujian hipotesis 3b disimpulkan bahwa tidak terdapat *audit expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi kompetensi auditor.
4. Dari hasil pengujian hipotesis 3d disimpulkan bahwa tidak terdapat *audit expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi bukti audit.
5. Dari hasil pengujian hipotesis 3f disimpulkan bahwa tidak terdapat *audit expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi audit kinerja.
6. Dari hasil pengujian hipotesis 4a disimpulkan bahwa tidak terdapat *audit expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab auditor dalam mendeteksi dan melaporkan kecurangan.
7. Dari hasil pengujian hipotesis 4b disimpulkan bahwa terdapat *audit expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab auditor dalam mempertahankan sikap independensi.
8. Dari hasil pengujian hipotesis 4f disimpulkan bahwa terdapat *audit expectation gap* antara pengguna Laporan Keuangan daerah dengan auditor pemerintah dilihat dari sisi peran dan tanggung jawab auditor memperbaiki keefektifan audit.

B. Keterbatasan Penelitian

1. Penelitian ini dilakukan di Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta sehingga tidak bisa digeneralisir untuk seluruh Indonesia.
2. Instrumen dan daftar pernyataan yang digunakan merupakan hasil dari pengembangan yang dilakukan oleh peneliti sebelumnya, dimana penelitian sebelumnya menerjemahkan instrument pernyataan yang dilakukan oleh peneliti Chowdhury *et al.*, (2005) di luar negeri yaitu Bangladesh.
3. Penelitian ini menerapkan metode survey yang dilaksanakan dengan pernyataan tertulis tanpa dilengkapi dengan wawancara atau pertanyaan lisan sehingga menimbulkan persepsi berbeda dari responden dengan keadaan sesungguhnya. Sehingga peneliti tidak bisa mengontrol jawaban responden, karena bisa saja responden tidak jujur dalam menjawab pernyataan yang diajukan.

C. Saran

1. Perluasan jumlah sampel pada provinsi-provinsi lainnya agar hasil pengujian yang diperoleh memiliki daya generalisasi yang cukup tinggi
2. Menggunakan instrumen akuntabilitas, materialitas, pendapat wajar serta peran dan tanggung jawab auditor mengkomunikasikan hasil audit, karena dalam penelitian ini empat dimensi tersebut tidak memenuhi syarat pengujian kualitas data yaitu uji reliabilitas. Peneliti berikutnya disarankan untuk menggunakan instrumen tersebut.

3. Instrumen penelitian untuk mengukur *expectation gap* dalam sektor publik bisa dikembangkan dan ditambahkan lagi sehingga benar-benar bisa mengukur ada atau tidaknya *expectation gap* yang terjadi di sektor publik dengan tepat.
4. Mempertimbangkan alternatif untuk menurunkan *expectaion gap* di sektor publik antara lain dengan meningkatkan pemahaman atas pengauditan terhadap pengguna Laporan Keuangan daerah.
5. Pemerintah perlu meningkatkan sumber daya manusia di sektor pemerintah daerah masing-masing yaitu dengan memberikan pelatihan atau fasilitas untuk meningkatkan mutu dan kualitas dari stafnya seperti dengan memberikan beasiswa untuk melanjutkan sekolah ke jenjang pendidikan yang lebih tinggi dan mengadakan pelatihan-pelatihan di bidang audit.
6. Perlu disosialisasikan pentingnya transparansi Laporan Keuangan daerah kepada para pengguna Laporan Keuangan daerah agar mampu mengerti dan membaca Laporan Keuangan daerah auditan sehingga tidak terjadi perbedaan persepsi maupun harapan.
7. Penyempurnaan standar audit di sektor pemerintah dengan melakukan perbaikan-perbaikan Standar Audit Pemerintah (SAP) dan disosialisasikan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) kepada para pengguna Laporan Keuangan daerah.