

**ANALISIS AUDIT EXPECTATION GAP  
PADA SEKTOR PUBLIK  
(Studi Empiris pada Pemerintah Provinsi Banten)**

Nasrullah

Badan Kepegawaian Daerah – Provinsi Banten  
raderaroel@gmail.com

Tubagus Ismail

Universitas Sultan Ageng Tirtayasa

Helmi Yazid

Universitas Sultan Ageng Tirtayasa

***Abstract***

*This study aims to determine the effect of accounting knowledge, qualifications and work experience of auditors on the audit expectation gap and audit expectation gap in the quality of the audit report. In addition, this study investigated the mediating role of audit expectation gap. Structured questionnaire was distributed randomly to 86 auditee of 43 Local Government Organizations in Banten Province. A total of 70 questionnaires of the completed and analyzed. The sample in this study were taken by using the data collection method called purposive sampling. The criteria of the sample in this study is the fourth echelon officials in charge of finance and reporting. The data obtained were analyzed by using PLS analysis technique (Partial Least Square) through the PLS software. Moreover, to test the hypothesis of the mediating, Sobel test was used to examine the relationship existing intervening variables in the hypothesis. The results showed that accounting knowledge no effect in reducing the gap expectations of the audit, and the audit expectation gap can not mediate accounting knowledge on the quality of the audit report. Auditor's qualifications and work experience effect in reducing the gap expectations of audit and audit expectation gap may mediate the effect of qualifications and work experience of the quality of the audit report. Review findings have implications for understanding change accounting knowledge auditee against the auditor in the audit process is very important and the importance of the recruitment of auditors who have the educational background of accounting.*

**Keywords** : Accounting knowledge, accounting qualification, worok experience, audit expectation gap and quality of audit report.

## PENDAHULUAN

Penelitian ini merupakan pengembangan atas penelitian yang telah dilakukan oleh Chowdury *et.al* (2005) untuk menguji keberadaan *audit expectation gap* atau kesenjangan harapan audit pada sektor publik dengan menggunakan kerangka pelaporan hasil pemeriksaan. Penelitian Chowdhury *et al.* (2005) mencoba untuk menemukan bukti adanya *audit expectation gap* pada sektor publik di Bangladesh.

Chowdhury membandingkan persepsi auditor dengan persepsi para pengguna laporan audit dalam hal kerangka pelaporan hasil pemeriksaan, akuntabilitas dan enam konsep audit untuk menilai keberadaan kesenjangan harapan audit pada sektor publik. Persepsi auditor dalam hal pelaporan hasil pemeriksaan telah memenuhi standar audit APIP, sedangkan para pengguna laporan audit mempersepsikan bahwa pelaporan audit yang dilakukan auditor internal tersebut belum sesuai dengan harapan.

Dalam upaya mempersempit kesenjangan harapan audit maka upaya yang dilakukan dalam mempersempit tingkat kesenjangan

tersebut merupakan pengembangan dari penelitian yang dilakukan Chowdury *et.al* (2005), dengan memasukkan variabel faktor individu dari penelitian yang dilakukan oleh Noghondari dan Foong (2013). Noghondari dan Foong (2013) meneliti *audit expectation gap* pada sektor privat perbankan di Malaysia, dengan hasil penelitiannya dalam mempersempit kesenjangan pada harapan audit membuktikan bahwa kualifikasi akuntansi, pengetahuan terkait akuntansi dan pengalaman kerja yang berhubungan dengan pekerjaan secara signifikan dapat mengurangi tingkat *audit expectation gap*.

Penelitian terhadap kesenjangan harapan audit telah terpusat pada sektor swasta dan umumnya mengabaikan sektor publik. Sebagai alasan adanya kesenjangan dari audit sama pada kedua sektor, penting untuk penelitian apakah ada atau tidak ada kesenjangan harapan audit pada sektor publik (Chowdhury *et.al*, (2005). Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah dalam pasal 48 menyatakan bahwa

pengawasan intern dilakukan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (SAIPI, 2013). Peran APIP yang efektif dapat terwujud jika didukung dengan Auditor yang profesional dan kompeten dengan hasil audit intern yang semakin berkualitas. Kualitas audit didefinisikan sebagai kemampuan auditor dalam mendeteksi kesalahan pada laporan keuangan dan melaporkannya pada pengguna laporan keuangan (De Angelo, 1981).

Kualitas penyelenggaraan audit sering mengacu pada standar-standar yang telah ditetapkan, yaitu standar umum, standar pelaksanaan dan standar pelaporan. Standar umum yang menyatakan bahwa semua organisasi pemeriksa bertanggung jawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan dilaksanakan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas tersebut. (SPKN, 2007). Pengetahuan sangat penting untuk dimiliki oleh semua auditor, terlebih pengetahuan di bidang akuntansi dan auditing.

Kedua pengetahuan tersebut merupakan dasar yang penting yang menjadi modal selama mereka bekerja sebagai seorang akuntan, terlebih pada saat melakukan pengauditan atas laporan keuangan. (Salsabila dan Prayudiawan, 2011). Perbedaan pengetahuan di antara auditor akan berpengaruh terhadap cara auditor menyelesaikan sebuah pekerjaan. Dalam mendeteksi sebuah kesalahan, seorang auditor harus didukung dengan pengetahuan tentang apa dan bagaimana kesalahan tersebut terjadi (Brown dan Stanner, 1983).

Dalam mencapai profesionalisme, auditor internal harus memenuhi spesifikasi dan kualitas yang menjadi tolak ukur dari profesi tersebut. Sertifikasi merupakan suatu pengakuan atas kemampuan yang dimilikinya, sehingga dapat menjalankan fungsinya dengan efisien dan efektif. Sertifikasi auditor internal dapat diperoleh setelah auditor internal melalui serangkaian pendidikan yang ditujukan untuk meningkatkan kemampuan dan profesionalisme auditor internal. Di Amerika auditor internal yang telah menjalani

pendidikan tersebut mendapatkan *Certified Internal Auditor* (CIA), sedangkan di Indonesia adalah *Qualified Internal Auditor* (QIA). (Alim dkk., 2007).

Sesuai dengan standar umum dalam Standar Profesional Akuntan Publik bahwa seorang auditor diharuskan agar memiliki pengalaman kerja yang cukup dalam profesi yang ditekuninya, dan dituntut agar memenuhi kualifikasi teknis dan berpengalaman untuk industri-industri yang mereka audit (Arens dkk., 2004). Pengalaman audit juga memberikan dampak untuk setiap keputusan yang akan diambil dalam melaksanakan audit sehingga diharapkan setiap keputusan yang akan diambil merupakan keputusan yang tepat. Jadi dapat dikatakan bahwa semakin lama masa kerja yang dimiliki auditor maka auditor akan semakin baik pula kualitas hasil penugasan audit (Sukriah dkk., 2009).

Auditor harus mengomunikasikan hasil penugasan audit intern dalam bentuk laporan hasil audit. Laporan akhir hasil penugasan audit intern harus berisi pendapat auditor dan atau

kesimpulan. Ketika dikeluarkan, pendapat dan/atau kesimpulan harus mempertimbangkan harapan auditi dan para pemangku kepentingan lainnya dan harus didukung oleh informasi yang cukup, kompeten, relevan, dan berguna (SAIPI, 2013). Penyampaian komunikasi oleh auditor melalui laporan audit atau laporan hasil pemeriksaan kepada pengguna laporan keuangan auditan sangat mungkin terjadi perbedaan persepsi dan harapan. Ini berarti pesan yang ingin disampaikan auditor disalahartikan oleh pengguna laporan keuangan auditan sehingga laporan audit menjadi tidak bermanfaat dan mungkin saja menimbulkan kesalahan dalam pengambilan keputusan. Hal tersebut menunjukkan adanya perbedaan antara apa yang diharapkan oleh pengguna laporan keuangan dengan apa yang sesungguhnya menjadi tanggungjawab auditor (*expectation gap*) (Halim, 2001).

Adanya *Expectation gap* pada hasil audit tidak lepas dari keterterkaitan pada profesi auditor itu sendiri. Fenomena yang terjadi pada profesi auditor diantaranya masih terdapat kritikan mengenai

profesi auditor khususnya pada sektor publik. Kritikan-kritikan tersebut terpusat pada beberapa hal terkait kinerja dan profesionalisme auditor sektor publik. (Bastian, 2014). Opini BPK atas hasil pemeriksaan LKPD Tahun Anggaran 2015 meunjukkan peningkatan dari opini tahun sebelumnya yaitu opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Hal-hal yang dikecualikan dalam opini BPK ini antara lain : tidak memungkinkannya penerapan prosedur pemeriksaan terhadap aset karena ketidakcukupan catatan akuntansi; dokumen dan catatan terkait penyusutan tidak memungkinkan untuk diterapkannya pemeriksaan yang memadai. Dari beberapa permasalahan tersebut lebih disebabkan pada sistem pengendalian internal yang kurang efektif serta kurangnya kepatuhan terhadap perundang-undangan (BPK Provinsi Banten, 2015).

*Expectation gap* terjadi dalam lingkungan audit sektor privat maupun sektor publik. Hal ini disebabkan karena baik sektor privat maupun sektor publik sama-sama menyusun laporan keuangan sebagai wujud pertanggungjawaban

keuangan kepada pihak-pihak yang membutuhkan. *Expectation gap* muncul karena adanya perbedaan persepsi antara akuntan independen dengan pemakai laporan keuangan mengenai tingkat kinerja yang diharapkan dari profesi akuntan, definisi tersebut pertama kali diungkapkan oleh Liggio (1974).

## **TINJAUAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### ***Audit Expectation Gap***

*Audit Expectation Gap* merupakan kesenjangan antara apa yang publik harapkan atau inginkan dengan apa yang auditor dapat dan harapkan layak diperoleh. Pendapat Cohen Commission tidak berbeda dengan pendapat Porter (1993) yang menyatakan bahwa *audit expectation gap* adalah kesenjangan antara harapan masyarakat pada auditor dan kinerja auditor yang dirasakan oleh masyarakat. Sedangkan Monroe dan Woodliff (1993) menyatakan bahwa pengertian *audit expectation gap* adalah : “perbedaan tingkat keyakinan antara auditor dan masyarakat tentang tugas dan

tanggung jawab auditor dan gambaran yang disampaikan dalam bentuk laporan hasil pemeriksaan”.

Meskipun terdapat beberapa perbedaan tentang pengertian *audit expectation gap* tetapi banyak peneliti telah mengadopsi gagasan bahwa kesenjangan harapan mengacu pada perbedaan antara apa yang masyarakat dan auditor pandang sebagai sesuatu hal yang berkaitan dengan tanggung jawab audit (Humphrey *et al.*, 1993; Monroe dan Woodliff, 1994; Best *et al.*, 2001; Chowdhury *et al.*, 2005; Dixon *et al.*, 2006;).

Setelah mengidentifikasi kesenjangan harapan audit, sejumlah peneliti menyarankan cara-cara untuk mengurangi kesenjangan (misalnya, Nohondhari dan Foong, 2013; Siddiqui, *et al.*, 2009; Porter dan Gowthorpe, 2004, dll). Langkah-langkah yang direkomendasikan meliputi peningkatan pemantauan terhadap kinerja auditor; meningkatkan kontrol organisasi dalam kualitas audit; meningkatkan pendidikan; membahas, menetapkan, dan mengungkapkan standar materialitas dalam laporan audit; memperbaiki bahasa dalam laporan

hasil audit; dan membentuk lembaga pengawasan audit independen (Siddiqui, *et al.*, 2009).

Porter dan Gowthorpe (2004) merekomendasikan bahwa peningkatan pendidikan bagi auditor mungkin cara yang baik untuk mengurangi kesenjangan kinerja. Disarankan bahwa pendidikan lebih lanjut harus diperlukan pada semua auditor untuk memastikan bahwa mereka memahami tanggung jawab mereka di bawah peraturan dan standar yang berlaku. Auditor juga harus dibuat sadar dalam memahami standar kinerja dalam pelaksanaan audit sesuai dengan yang diharapkan (Porter dan Gowthorpe, 2004). Efektivitas pendidikan sebagai sarana untuk mengurangi kesenjangan harapan audit telah ditekankan oleh sejumlah studi (misalnya, Sikka *et al.*, 1992;., Humphrey *et al.*, 1992, dll.)

Noghondary dan Foong (2013) membuktikan dengan penelitiannya bahwa pengetahuan, kualifikasi dan pengalaman dapat mempersempit kesenjangan harapan audit yang terjadi, sehingga menghasilkan pemahaman yang baik terhadap laporan hasil audit dan pada

akhirnya mempengaruhi kualitas keputusan yang diambil berdasarkan laporan audit tersebut.

**Pengetahuan Akuntansi,  
Kualifikasi Akuntansi,  
Pengalaman Kerja dan Kualitas  
Laporan Hasil Audit**

Kurangnya pengetahuan tentang ketentuan dan standar profesional yang berkaitan dengan tanggung jawab auditor dan peran audit dapat berkontribusi pada perbedaan antara harapan pengguna dengan yang didefinisikan dalam standar yang ada. Penelitian sebelumnya telah memberikan bukti empiris bahwa pengetahuan mengenai akuntansi dapat mengurangi tingkat *audit expectation gap* (Noghondari dan Foong, 2013). Pengetahuan audit mempengaruhi persepsi pengguna laporan dan mengurangi luasnya kesenjangan (Fadzly dan Ahmad, 2004). Noghondari dan Foong (2009) melaporkan adanya *audit expectation gap* antara petugas pinjaman bank Iran dan menemukan bahwa tingkat pengetahuan akuntansi dari petugas pinjaman bisa mengurangi tingkat kesenjangan harapan

Proses penilaian kompetensi, kinerja dan kemampuan profesi atas keahlian/keterampilan di bidang pengawasan intern pemerintah bagi auditor menurut disiplin keilmuan, keterampilan dan kefungisian akan diberikan sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor. Sertifikasi Auditor dimaksudkan untuk memberikan jaminan tertulis atas penguasaan kompetensi di bidang pengawasan intern pemerintah bagi auditor. Dalam penguasaan kompetensi bagi auditor dilaksanakan melalui pendidikan Fungsional Auditor dalam rangka memperoleh Sertifikat Auditor Pemerintah; dan pendidikan teknis auditor dalam rangka pengembangan profesional berkelanjutan (*continuing professional development*) (BPKP, 2010).

Menurut Tubbs (1992) menyatakan bahwa seorang karyawan yang memiliki pengalaman kerja yang tinggi akan memiliki keunggulan dalam beberapa hal diantaranya: mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan dan mencari penyebab munculnya kesalahan. Pengalaman menumbuhkan kemampuan auditor untuk mengolah

informasi, membuat perbandingan-perbandingan mental berbagai solusi alternatif dan mengambil tindakan-tindakan yang diperlukan. Auditor yang belum berpengalaman tidak memiliki kemampuan seperti itu. Dengan pengalaman audit mereka, auditor mengembangkan struktur memori yang luas dan kompleks yang membentuk kumpulan informasi yang dibutuhkan dalam membuat keputusan-keputusan (Libby, 1995).

Fazio & Zanna (1978) serta Regan & Fazio (1977) merumuskan bahwa auditor yang kurang berpengalaman memiliki tingkat kepercayaan diri lebih rendah dibandingkan dengan auditor yang sudah berpengalaman. Fazio & Zanna menyebutkan dua alasan mengapa pengalaman menghasilkan tingkat kepercayaan diri yang lebih tinggi.

Laporan hasil audit merupakan bentuk komunikasi tertulis yang berisi pesan agar pembaca laporan (auditee) dapat mengerti dan menindaklanjuti temuan (sesuai rekomendasi yang terdapat di dalam laporan tersebut). Laporan audit harus

dikomunikasikan dengan semua tingkat pada organisasi auditee supaya menghindari terjadinya salah tafsir atau salah pengertian antara auditor dan auditee, memudahkan implementasi tindak lanjut, dan memungkinkan hasil audit digunakan sebagai alat pengendalian sosial (Rai, 2010). Menurut Courtmanche (1997), bahwa setiap laporan hasil pemeriksaan memiliki dua aspek struktur yaitu makrostruktur dan mikrostruktur. Makrostruktur berkaitan dengan pengelompokan dan pembagian segenap temuan dalam laporan. Sedangkan mikrostruktur berkaitan dengan pengaturan dan penyajian setiap temuan dalam laporan.

### **Model Penelitian dan Hipotesis**

Pengetahuan dan pengalaman membentuk penilaian dan sikap manusia (Bolisani dan Scarso, 1999), dan berpengaruh dalam pengambilan keputusan (Collan dan Lainema, 2005; Epstein dan Geiger, 1994, Humphrey et al., 1992; Mansori, 2012). Maheswaran dan Pinder (2010) menyimpulkan bahwa pengalaman dan pendidikan adalah dua elemen penting yang secara

angung mempengaruhi kualitas kinerja. Auditor yang berpengalaman membuat penilaian yang lebih akurat dan dapat diandalkan karena mereka lebih mampu untuk menahan stres kognitif dan mengidentifikasi informasi yang relevan (Wu, 2011).

Beberapa langkah untuk mengurangi kesenjangan harapan antara auditor dan pengguna laporan audit terkait dengan pengetahuan auditor adalah dengan meningkatkan pendidikan audit praktis serta memperkenalkan standar audit dan akuntansi (Vinten, 2005). Kurangnya pengetahuan tentang ketentuan dalam aturan yang ada dan standar profesional yang berkaitan dengan tanggung jawab auditor dan peran audit juga dapat berkontribusi pada perbedaan antara harapan pengguna dengan yang diatur dalam hukum dan standar yang ada (Noghondari dan Foong, 2013).

Penelitian Monroe dan Woodliff (1994) menunjukkan bahwa kesenjangan harapan terjadi pada pengguna laporan audit yang kurang memahami tentang standar audit. Pendidikan merupakan salah satu pendekatan untuk meningkatkan pemahaman pada kelompok

pengguna dari laporan audit. Sejalan dengan penelitian tersebut, Noghondari dan Foong (2013) membuktikan bahwa tingkat pengetahuan akuntansi dari auditor dan pengguna laporan audit bisa mengurangi tingkat kesenjangan harapan audit. Berdasarkan uraian diatas, maka diajukan hipotesis satu sebagai berikut :

H1 : Pengetahuan akuntansi berpengaruh negatif terhadap *audit expectation gap*;

Semakin tinggi kemampuan profesional auditor maka akan semakin baik hasil audit yang dilakukan, maka akan berpengaruh dalam upaya untuk mempersempit kesenjangan harapan audit antara auditor dan auditi. Sehingga, dengan kata lain semakin berkualitas laporan audit internal yang dihasilkan. Proses penilaian kompetensi, kinerja dan kemampuan profesi atas keahlian/keterampilan di bidang pengawasan intern pemerintah bagi auditor menurut disiplin keilmuan, keterampilan dan kefungsi akan diberikan sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor (BPKP, 2010).

Penelitian Noghondari dan Foong (2013) menghasilkan bahwa tingkat kualifikasi akuntansi dari auditor bisa mengurangi tingkat kesenjangan harapan audit antara auditor dan pengguna laporan audit. Berdasarkan uraian diatas, maka diajukan hipotesis satu sebagai berikut :

H2 : Kualifikasi akuntansi berpengaruh negatif terhadap *audit expectation gap*;

Individu bergantung pada pengalaman mereka untuk menafsirkan pengaruh lingkungan yang mereka hadapi dalam proses pengambilan keputusan (Harding, 2010). Pengalaman mengurangi dampak informasi tidak relevan terhadap keputusan auditor dalam laporan hasil audit (Herliansyah, 2006). Hasil penelitian Noghondari dan Foong (2013) dan konsisten dengan studi sebelumnya yang berhubungan dengan pengalaman pada *Audit Expectation Gap* (Bailey et al, 1983; Monroe dan Woodliff, 1993; Fadzly dan Ahmad, 2004), menunjukkan bahwa pengalaman kerja secara signifikan dapat mengurangi tingkat *audit expectation*

*gap* atau kesenjangan harapan audit. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis ketiga yang diajukan adalah:

H3 : Pengalaman kerja berpengaruh negatif terhadap *audit expectation gap*;

Gay dan Schelluch (1996) menemukan bahwa kesenjangan harapan dalam studi penelitian sebelumnya berkurang pada bidang tanggung jawab auditor, setelah pengenalan laporan audit dalam bentuk yang lengkap. Penurunan ini ada hubungannya dengan bagian yang khusus dari pembahasan dalam sistematika dari laporan audit bentuk lengkap. Namun kemudian, penelitian mengungkapkan bahwa kesenjangan harapan tetap ada bahkan setelah pengenalan laporan audit bentuk lengkap, khususnya pada bidang keandalan laporan keuangan. Dengan demikian, dalam penelitiannya masih memunculkan temuan yang mencerminkan kesulitan yang dialami oleh pengguna dalam memahami laporan keuangan yang telah diaudit. Berdasarkan uraian tersebut, maka

hipotesis keempat yang diajukan adalah:

H4 : *Audit expectation gap* berpengaruh negatif terhadap kualitas laporan hasil pemeriksaan;

Hasil penelitian Noghondari dan Foong (2013) menunjukkan bahwa *audit expectation gap* atau kesenjangan harapan audit dapat memainkan peran mediasi dalam hubungan antara pengetahuan akuntansi terhadap keputusan yang dihasilkan dari laporan audit. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis ketiga yang diajukan adalah:

H5 : *Audit expectation gap* memediasi hubungan antara pengetahuan akuntansi auditor dan kualitas laporan hasil pemeriksaan;

Hasil penelitian Noghondari dan Foong (2013) menunjukkan bahwa *audit expectation gap* atau kesenjangan harapan audit dapat memainkan peran mediasi dalam hubungan antara kualifikasi

akuntansi terhadap keputusan yang dihasilkan dari laporan audit. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis ketiga yang diajukan adalah:

H6 : *Audit expectation gap* memediasi hubungan antara kualifikasi akuntansi auditor dan kualitas laporan hasil pemeriksaan;

Penemuan Libby dan Frederick (1990) menunjukkan bahwa pengalaman kerja dapat menambah dan mengakumulasi dasar pengetahuan auditor dalam menganalisis kesalahan pada laporan keuangan dan teknik mengaudit sehingga mempengaruhi kualitas laporan hasil pemeriksaannya. Dengan adanya kualitas auditor melalui pengalaman kerja akan memperkecil tingkat kesenjangan audit yang terjadi antara auditor dan auditi yang pada akhirnya akan berpengaruh terhadap kualitas dari laporan hasil audit. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis ketiga yang diajukan adalah:

H7 : *Audit expectation gap*

memediasi hubungan antara pengalaman kerja auditor dan kualitas laporan hasil pemeriksaan.

pada Organisasi Perangkat Daerah di Pemerintah Provinsi Banten. Sehingga jumlah sampel secara keseluruhan sebanyak 86 sampel.

## **METODE PENELITIAN**

### **Pengumpulan data dan desain sampel**

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini akan diperoleh melalui kuesioner. Data primer yang diperoleh melalui kuesioner langsung disebarkan kepada para pengelola keuangan yang ada di Pemerintah Provinsi Banten. Populasi dari penelitian ini adalah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Pemerintah Provinsi Banten. Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah metode sampel jenuh atau sensus, yang menggunakan seluruh populasi yang ada dengan jumlah Organisasi Perangkat Daerah sebanyak 43 (empat puluh tiga) OPD. Sampel yang digunakan adalah *purposive sampling method*. Sampel penelitian ini adalah Kepala Sub Bagian Keuangan dan Kepala Sub Bagian Perencanaan, Evaluasi dan Pelaporan

### **Pengukuran Variabel**

Penelitian ini menggunakan tiga variabel eksogen dan dua variabel endogen yang diukur dengan menggunakan skala likert. Dalam skala likert, variabel yang diukur dijabarkan menjadi indikator variabel. Teknik pengukuran yang digunakan untuk mengubah data kualitatif dari kuesioner menjadi suatu data kuantitatif adalah *Summated Rating Method: The Likert Scale*, yang merupakan suatu pengukuran skala ordinal. Instrumen yang digunakan adalah instrumen skala likert lima poin dengan 1 menunjukkan "tidak setuju" dan angka 5 menunjukkan "sangat setuju".

Tiga variabel eksogen yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Pengetahuan akuntansi ( $X_1$ )  
Pengetahuan akuntansi dalam penelitian ini diukur dengan variabel menggunakan indikator : pemerolehan pengetahuan

melalui pendidikan formal, kemampuan mengaudit yang baik dengan tingkat pendidikan yang tinggi, pendidikan yang lebih tinggi menunjang kualitas audit (Safitri dan Laksito, 2013).

2. Kualifikasi akuntansi ( $X_2$ )

Kualifikasi akuntansi dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan indikator : pentingnya pendidikan profesi, pengaruh pendidikan profesi pada hasil audit, perbandingan indikator yang berpendidikan profesi dan tidak (Safitri dan Laksito, 2013).

3. Pengalaman kerja ( $X_3$ )

Pengalaman kerja dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan indikator : mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan secara akurat, mencari penyebab kesalahan (Tubb, 1992).

Dua variabel endogen yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel endogen dependen dan variabel endogen intervening, yaitu :

1. Kualitas laporan hasil pemeriksaan ( $Y_1$ , variabel endogen)

Kualitas laporan hasil pemeriksaan dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan indikator : kelemahan pengendalian intern, penyimpangan dari peraturan perundang-undangan, kerahasiaan informasi, pendistribusian laporan hasil pemeriksaan, dan tindak lanjut dari rekomendasi (Fahdi, 2012 dan SPKN, 2007).

2. *Audit expectation gap* ( $Y_2$ , variabel endogen intervening)

Ada dua komponen kesenjangan (*expectation gap*) yang diteliti dalam penelitian ini. Komponen kesenjangan tanggung jawab auditor dan komponen kesenjangan laporan kehandalan auditor. Kedua komponen tersebut merupakan harapan yang wajar berkenaan dengan tanggung jawab auditor dan keandalan laporan auditor, yang diukur dengan menggunakan indikator yang diadaptasi dari penelitian sebelumnya (Noghondari dan Foong, 2013).

**Metode Analisis**

*Multivariate statistic analysis* digunakan untuk menjawab topik

utama di dalam penelitian yaitu Pengetahuan Akuntansi (X1), Kualifikasi Akuntansi (X2), Pengalaman Kerja (X3) terhadap Kualitas Laporan Hasil Audit (Y1) dengan *Audit Expectation Gap* sebagai variabel intervening (Y2) menggunakan *model partial least square (PLS)*. Arah panah antara indikator reflektif yang relatif sesuai untuk mengukur persepsi. Hubungan yang akan diteliti (hipotesis) dilambangkan dengan anak panah antara konstruk.

Dalam penelitian ini terdapat variabel intervening atau mediasi yaitu *audit expectation gap*. Variabel

dapat disebut variabel mediasi jika variabel tersebut ikut mempengaruhi hubungan antara variabel eksogen dan variabel endogen. Pengujian hipotesis intervening atau mediasi dapat dilakukan dengan prosedur yang dikembangkan oleh Sobel (1982) yang dikenal dengan uji Sobel (*Sobel Test*). Dengan demikian, dalam penelitian ini untuk menguji pengaruh Pengetahuan Akuntansi, Kualifikasi Akuntansi dan Pengalaman Kerja terhadap Kualitas Laporan Hasil Audit dengan *Audit Expectation Gap* sebagai variabel intervening atau mediasi menggunakan uji Sobel.

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Pengujian Validitas dan Realibilitas

Tabel 1  
*Composite Reliability*

Variabel	<i>Composite Reliability</i>	Keterangan
Pengetahuan Akuntansi (PAK)	0.943	Reliabel
Kualifikasi Akuntansi (KAK)	0.947	Reliabel
Pengalaman Kerja (PEK)	0.917	Reliabel
<i>Audit Expectation Gap (AEG)</i>	0.974	Reliabel
Kualitas Laporan Hasil Audit (KLA)	0.937	Reliabel
<i>Tanggungjawab</i>	0.972	Reliabel
<i>Kehandalan</i>	0.955	Reliabel

Data dianggap valid dan reliabel apabila memiliki *composite reliability* > 0,7. Berdasarkan data diatas dapat kita lihat bahwa sebagian besar data yang diuji telah memiliki *composite reliability* > 0,7 yang bisa diartika bahwa sebagian besar data yang telah di uji memiliki validitas dan reliabilitas yang baik.

Tabel 2  
Average Variance Extracted (AVE)

Variabel	AVE	$\sqrt{AVE}$	Keterangan
Pengetahuan Akuntansi (PAK)	0,893	0,945	Valid
Kualifikasi Akuntansi (KAK)	0,857	0,926	Valid
Pengalaman Kerja (PEK)	0,786	0,887	Valid
<i>Audit Expectation Gap (AEG)</i>	0,826	0,909	Valid
Kualitas Laporan Hasil Audit (KLA)	0,750	0,866	Valid
<i>Tanggungjawab</i>	0,897	0,947	Valid
<i>Kehandalan</i>	0,842	0,918	Valid

Data yang baik memiliki  $AVE > 0,5$  dan apabila kita lihat berdasarkan data komponen yang diuji memiliki  $AVE > 0,5$  yang artinya dapat kita simpulkan komponen yang diuji merupakan tabulasi data yang baik.

Tabel 3  
R-Square

	R-Square
Pengetahuan Akuntansi (PAK)	
Kualifikasi Akuntansi (KAK)	
Pengalaman Kerja (PEK)	
Audit Expectation Gap (AEG)	0.667
Kualitas Laporan Hasil Audit (KLA)	0.709
Tanggungjawab/ <i>Responsibility</i> (RES)	0.956
Kehandalan/ <i>Reliability</i> (REL)	0.944

Nilai R-square menjelaskan dimensi *Responsibility* dalam variabel AEG sebesar 0,956 yang berarti variabilitas konstruk AEG melalui dimensi *Responsibility* dapat dijelaskan oleh indikator-indikator konstruk AEG sebesar 95% sedangkan sisanya dijelaskan oleh faktor lain yang tidak dimasukkan dalam penelitian ini. Dimensi *Reliability* dalam variabel AEG sebesar 0,944 yang berarti

variabilitas konstruk AEG melalui dimensi *Reliability* dapat dijelaskan oleh indikator-indikator konstruk AEG sebesar 94% sedangkan sisanya dijelaskan oleh faktor lain yang tidak dimasukkan dalam penelitian ini.

Variabel Kualitas Laporan Hasil Audit (KLA) memiliki nilai R-square sebesar 0,709 yang berarti 70% dapat dijelaskan oleh variabel konstruk PAK, KAK dan PEK sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel-

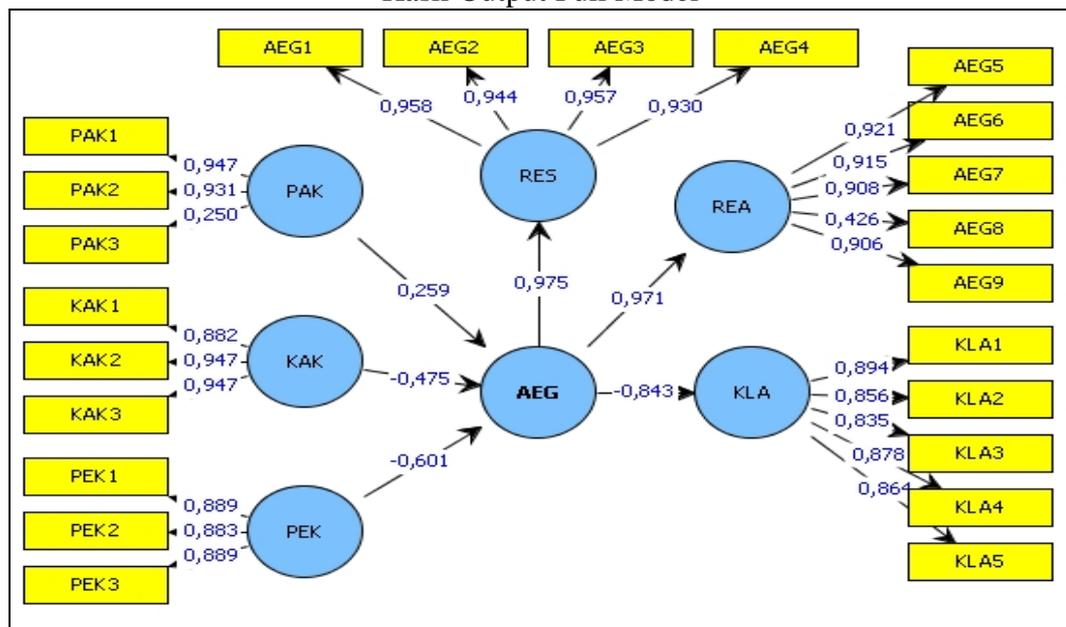
variabel lain diluar variabel yang diteliti dalam penelitian ini.

**Analisis Jalur Variabel Laten**

Analisis jalur dari konstruksi laten dalam tiga model struktural; mediasi model struktural (Model 1), model struktural tidak langsung (Model 2) dan model struktural langsung (Model 3). Pada Model 1, semua hubungan antar variabel yang diteliti. Hubungan antara faktor individu (variabel independen), komponen kesenjangan harapan audit (variabel mediasi) dan kualitas

laporan hasil audit (dependent variabel), serta hubungan antara kesenjangan harapan audit dan kualitas laporan hasil audit. Dalam Model 2, hubungan antara faktor individu dan kesenjangan harapan audit, serta hubungan antara kesenjangan harapan audit dan kualitas laporan hasil audit, sedangkan hubungan antara faktor Individu dan kualitas laporan hasil audit dikeluarkan. Akhirnya, Model 3 yang menilai hubungan antara faktor individu dan kualitas keputusan kredit dikeluarkan dari model.

Gambar 1  
Hasil Output Full Model



**Hipotesis Pengujian**

Tabel 4  
*Inner Model (Result for Inner Weight)*

	<i>Original Sample Estimate</i>	<i>Mean of Subsamples</i>	<i>Standard Deviation</i>	<i>T-Statistic</i>
PAK -> AEG	0.267	0.318	0.150	1.776
KAK -> AEG	-0.480	-0.493	0.155	3.108
PEK -> AEG	-0.605	-0.627	0.179	3.386
AEG -> RES	0.978	0.977	0.007	149.856
AEG -> REL	0.971	0.970	0.011	89.194
AEG -> KLA	-0.842	-0.837	0.050	16.793

Berdasarkan pengujian diatas dapat diperoleh hasil sebagai berikut :

1. Variabel pengetahuan akuntansi berpengaruh positif tidak signifikan terhadap variabel *audit expectation gap*. Hal ini dapat dilihat dari nilai t-statistik sebesar -1,617 lebih besar dari nilai t-tabel (-1,96). Dengan demikian, Hipotesis 1 dalam penelitian ini ditolak. Hal ini menunjukkan bahwa variabel pengetahuan akuntansi tidak berpengaruh negatif terhadap *audit expectation gap*. Pengetahuan akuntansi yang tidak berpengaruh negatif terhadap *audit expectation gap* artinya harapan atau ekspektasi dari auditi terhadap cara auditor internal melaksanakan kegiatan audit internal terkait tanggungjawab auditor (*Responsibility*) dan kehandalan (*Reliability*), tidak

berdasarkan pada latar belakang pendidikan akuntansi yang dimiliki olah auditor.

Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Monroe dan Woodliff (1993) yang menyatakan bahwa pendidikan memiliki dampak terhadap kepercayaan dari pesan yang disampaikan oleh laporan hasil audit. Dalam studi tersebut menggunakan penelitian eksperimen terhadap kelompok mahasiswa akuntansi sebelum dan sesudah mendapatkan mata kuliah akuntansi dan auditing pada awal dan akhir semester, yang kemudian ditemukan bahwa pendidikan akuntansi dan auditing secara signifikan mempengaruhi kepercayaan mahasiswa dan itu merupakan sebuah *expectation gap*. Pendidikan

menjadi alternatif untuk mengurangi *audit expectation gap*.

Argumentasi yang bisa diajukan terkait penolakan hipotesis ini diduga karena berkaitan dengan sifat kerja kegiatan audit internal yang dilaksanakan oleh auditor internal pada Inspektorat Pemerintah Provinsi Banten, berupa penjaminan kualitas tidak terbatas pada audit keuangan yang memberikan opini, tetapi juga terhadap aspek lain seperti audit kinerja, audit dengan tujuan tertentu, evaluasi, reviu dan pemantauan atau monitoring. Hal tersebut berdampak pada adanya anggapan bahwa auditor internal tidak harus lebih memahami pengetahuan dalam bidang akuntansi secara mendalam melalui pendidikan formal. Dengan kata lain, harapan dan ekspektasi auditi terkait dengan tanggungjawab auditor (*Responsibility*) dan kehandalan (*Reliability*) kualitas laporan hasil audit dapat diwujudkan melalui faktor lain seperti pemahaman dan pengetahuan yang diperoleh dari ruang lingkup pekerjaan auditor bukan dari pendidikan auditor.

2. Kualifikasi akuntansi (KAK) yang berhubungan negatif terhadap *audit expectation gap* atau kesenjangan harapan audit. Hasil pengolahan data dengan *SmartPLS* diketahui bahwa H2 memiliki *original sample estimate* sebesar  $-0,481$ , artinya kualifikasi akuntansi berhubungan negatif dengan *audit expectation gap*. H2 memiliki nilai t-statistik yaitu sebesar  $2,656$  lebih besar dari t-tabel  $1,96$ . Dengan demikian dapat dikatakan bahwa Hipotesis 2 dalam penelitian ini diterima, artinya ada hubungan negatif yang signifikan antara kualifikasi akuntansi dari auditor internal dengan *audit expectation gap* atau kesenjangan harapan audit.

Hasil observasi dilapangan membuktikan dengan adanya laporan hasil evaluasi terhadap penerapan hasil evaluasi terhadap penerapan jabatan fungsional auditor pada Inspektorat Provinsi Banten Nomor : LHE-512/PW30/6/2006, bahwa hasil evaluasi yang telah dilaksanakan oleh BPKP perwakilan Provinsi Banten memberikan salah satu rekomendasi terkait kualifikasi auditor internal, bahwa auditor pertama belum dapat diberikan kenaikan pangkat satu tingkat lebih

tinggi dikarenakan belum lulus sertifikasi, dan dibebaskan sementara dalam jabatannya apabila dua tahun tidak dapat memenuhi unsur pengembangan profesi.

Hal ini memperlihatkan bahwa harapan atau ekspektasi dari pengguna kinerja auditor mengharapkan bahwa auditor harus memiliki kualifikasi terkait dengan profesi dan jabatannya baik pada bidang akuntansi maupun aspek lain terkait dengan audit keuangan dan kinerja. Harapan atau ekspektasi dari audit pada auditor yang memiliki kualifikasi pendidikan profesi yang berkelanjutan akan mampu menunjukkan tanggungjawabnya (*Responsibility*) sebagai auditor dan kehandalan (*Reliability*) laporan hasil audit dapat dihasilkan dengan baik. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Fadzly dan Ahmad (2004), Monroe dan Woodliff (1993) bahwa kualifikasi akuntansi berpengaruh negatif terhadap *audit expectation gap*.

3. Pengalaman Kerja (PEK) yang berhubungan negatif terhadap *audit expectation gap* atau kesenjangan harapan audit. Hasil pengolahan data

dengan *SmartPLS* diketahui bahwa H3 memiliki *original sample estimate* sebesar  $-0,601$ , artinya pengalaman kerja berhubungan negatif dengan *audit expectation gap*. H3 memiliki nilai t-statistik yaitu sebesar 3,800 lebih besar dari t-tabel 1,96. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa Hipotesis 3 dalam penelitian ini diterima, artinya ada hubungan negatif yang signifikan antara pengalaman kerja dari auditor internal dengan *audit expectation gap* atau kesenjangan harapan audit.

Hal ini menunjukkan bahwa kemampuan auditor dalam mendeteksi, memahami kesalahan yang tidak sesuai dengan standar akuntansi dan standar audit serta memberikan rekomendasi terhadap penyebab kesalahan tersebut, merupakan faktor yang menentukan bahwa seorang auditor telah berpengalaman dalam proses audit. Dengan kata lain, auditor yang berpengalaman akan mampu untuk menemukan dan memberikan rekomendasi dalam bentuk pembinaan sehingga tanggungjawab (*Responsibility*) dan kehandalan (*Reliability*) laporan hasil audit dapat

dihasilkan dengan baik sesuai dengan harapan auditor dan auditi.

Harapan atau ekspektasi dari auditi terhadap auditor terkait objektivitas tidak hanya dalam mendeteksi dan memahami kesalahan yang dilakukan oleh auditi akan tetapi pemahaman dalam memberikan rekomendasi untuk memperkecil penyebab kesalahan tersebut. Beberapa pejabat Esselon IV pada Organisasi Perangkat Daerah di lingkungan Pemerintah Provinsi Banten sebagai salah satu unsur terkait objek yang diperiksa, beranggapan bahwa auditor yang mempunyai pengalaman dalam proses audit lebih mampu untuk memberikan pembinaan dan rekomendasi-rekomendasi yang sesuai dengan harapan auditi.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Noghondari dan Foong (2013) bahwa pengalaman kerja berpengaruh negatif terhadap *audit expectation gap*.

4. *Audit Expectation Gap* atau kesenjangan harapan audit yang berhubungan negatif terhadap kualitas laporan hasil audit. Hasil pengolahan data dengan *SmartPLS*

diketahui bahwa H4 memiliki *original sample estimate* sebesar  $-0,594$ , artinya *Audit Expectation Gap* berhubungan negatif dengan kualitas laporan hasil audit. H3 memiliki nilai t-statistik yaitu sebesar  $4,913$  lebih besar dari t-tabel  $1,96$ . Dengan demikian dapat dikatakan bahwa Hipotesis 4 dalam penelitian ini diterima, artinya ada hubungan negatif yang signifikan antara *audit expectation gap* atau kesenjangan harapan audit dengan kualitas laporan hasil audit.

Hal tersebut menunjukkan bahwa, harapan atau ekspektasi audit pada auditor internal terkait laporan hasil audit yang objektif, konstruktif, sesuai dengan kode etik, tepat waktu dan menghasilkan rekomendasi yang membangun akan terwujud ketika kesenjangan dari tanggungjawab (*Responsibility*) dan kehandalan (*Reliability*) pada auditor internal dapat diminimalisir.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Gay dan Schelluch (1996) bahwa kesenjangan harapan audit berpengaruh negatif terhadap laporan hasil audit. Pengenalan laporan audit dalam bentuk lengkap dapat mengurangi *audit expectation*

*gap* pada bidang tanggungjawab auditor.

5. *Audit expectation gap* dalam memediasi Pengetahuan Akuntansi (PAK) terhadap kualitas laporan hasil audit. Hasil pengolahan data dengan *SmartPLS* pengaruh mediasi antara variabel intervening dengan variabel dependen dilakukan dengan perhitungan rumus uji sobel. Hasil tersebut diketahui bahwa *Original Sample Estimate* PAK  $\rightarrow$  AEG (a) = 0,264, dan AEG  $\rightarrow$  KLA (b) = -0,594, dengan *Standar deviation* PAK  $\rightarrow$  AEG (Sa) = 0,151, dan AEG  $\rightarrow$  KLA (Sb) = 0,121. Pengujian dengan uji sobel terhadap signifikansi pengaruh tidak langsung dari variabel independen terhadap variabel dependen menghasilkan t-statistik sebesar -1,863 atau lebih kecil dari t-tabel -1,96 maka dengan demikian dapat dikatakan bahwa Hipotesis 5 dalam penelitian ini ditolak.

Harapan atau ekspektasi auditi mengasumsikan bahwa pengetahuan akuntansi yang dimiliki oleh auditor tidak berpengaruh dalam meminimalisir adanya *audit expectation gap* atau kesenjangan

harapan audit pada tanggungjawab (*Responsibility*) dan kehandalan (*Reliability*) auditor internal, sehingga tidak mampu memberikan kontribusi positif pada kualitas laporan hasil audit. Sehingga dapat disimpulkan bahwa *audit expectation gap* belum dapat dikatakan sebagai variabel pemediasi hubungan antara pengetahuan akuntansi terhadap kualitas laporan hasil audit.

Hal ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Noghondary dan Foong (2013) bahwa *audit expectation gap* dapat memediasi antara pengetahuan akuntansi terhadap kualitas keputusan dari hasil audit.

6. *Audit expectation gap* dalam memediasi Kualifikasi Akuntansi (KAK) terhadap kualitas laporan hasil audit. Hasil uji sobel diketahui bahwa *Original Sample Estimate* KAK  $\rightarrow$  AEG (a) = -0,481, dan AEG  $\rightarrow$  KLA (b) = -0,594, dengan *Standar deviation* KAK  $\rightarrow$  AEG (Sa) = 0,181, dan AEG  $\rightarrow$  KLA (Sb) = 0,121. Pengujian dengan uji sobel terhadap signifikansi pengaruh tidak langsung dari variabel independen terhadap variabel dependen menghasilkan t-statistik sebesar

2,848 atau lebih besar dari t-tabel 1,96 maka dengan demikian dapat dikatakan bahwa Hipotesis 6 dalam penelitian ini diterima.

Harapan atau ekspektasi auditi pada kualifikasi akuntansi dalam bentuk peningkatan kompetensi melalui pendidikan profesi pada jenjang yang berkelanjutan harus dimiliki oleh auditor untuk meminimalisir adanya *audit expectation gap* atau kesenjangan harapan audit pada tanggungjawab (*Responsibility*) dan kehandalan (*Reliability*) auditor internal. Dengan kata lain, diminimalisirnya kesenjangan harapan audit dapat memberikan kontribusi positif terhadap kualitas laporan hasil audit.

Hal ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Noghondary dan Foong (2013) bahwa *audit expectation gap* dapat memediasi antara kualifikasi akuntansi terhadap kualitas keputusan dari hasil audit.

7. *Audit expectation gap* dalam memediasi Pengalaman Kerja (PEK) terhadap kualitas laporan hasil audit. Hasil uji sobel diketahui bahwa

*Original Sample Estimate* PEK  $\rightarrow$  AEG (a) = - 0,601, dan AEG  $\rightarrow$  KLA (b) = -0,594, dengan *Standar deviation* PEK  $\rightarrow$  AEG (Sa) = 0,158, dan AEG  $\rightarrow$  KLA (Sb) = 0,121. Pengujian dengan uji sobel terhadap signifikansi pengaruh tidak langsung dari variabel independen terhadap variabel dependen menghasilkan t-statistik sebesar 2,960 atau lebih besar dari t-tabel 1,96 maka dengan demikian dapat dikatakan bahwa Hipotesis 7 dalam penelitian ini diterima.

Harapan atau ekspektasi auditi pada auditor yang mampu mendeteksi dan memahami kesalahan serta memberikan rekomendasi yang membangun merupakan wujud dari pengalaman auditor untuk meminimalisir adanya *audit expectation gap* atau kesenjangan harapan audit pada tanggungjawab (*Responsibility*) dan kehandalan (*Reliability*) auditor internal. Pengalaman kerja auditor akan mendorong tingkat kesenjangan harapan audit pada level lebih rendah. Jika tingkat kesenjangan harapan audit yang terjadi dalam proses audit kecil, maka diharapkan dapat memberikan kontribusi positif

terhadap kualitas laporan hasil audit yang objektif, konstruktif dan sesuai dengan peraturan serta standar yang berlaku.

Hal ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Noghondary dan Foong (2013) bahwa *audit expectation gap* dapat memediasi antara pengalaman kerja terhadap kualitas keputusan dari hasil audit.

#### **SIMPULAN DAN SARAN**

Penelitian ini meneliti tentang analisis *audit expectation gap* pada sektor publik, studi empiris pada Organisasi Perangkat Daerah di Pemerintah Provinsi Banten. Berdasarkan hasil penelitian, maka kesimpulan dari penelitian ini dapat diuraikan sebagai berikut :

a. Adanya anggapan bahwa auditor internal tidak harus lebih memahami pengetahuan dalam bidang akuntansi secara mendalam melalui pendidikan formal menunjukkan perbedaan pandangan dengan teori yang ada. Hal ini mengindikasikan adanya informasi yang belum tersampaikan baik pada auditor maupun auditi terkait dengan pentingnya pemahaman dibidang

akuntansi dalam proses audit. Hal ini dapat dibuktikan dengan banyaknya jumlah auditor yang diangkat dalam jabatannya bukan berlatarbelakang pendidikan akuntansi. Pendidikan formal tingkat lanjut dalam bidang akuntansi diperlukan bagi auditor serta pendidikan dan pelatihan akuntansi bagi auditi adalah sesuatu yang dapat dilaksanakan sebagai upaya menghilangkan perbedaan anggapan tersebut.

b. Untuk menghasilkan kualitas laporan hasil audit yang lebih baik pada Inspektorat Pemerintah Provinsi Banten, maka laporan yang dihasilkan harus memuat temuan-temuan dan simpulan yang objektif, rekomendasi yang konstruktif, sesuai dengan kode etik dan standar, tepat waktu dan sesuai dengan peraturan yang berlaku serta menjaga kerahasiaan informasi. Oleh karena itu, kualifikasi akuntansi auditor harus dibentuk melalui pendidikan dan pelatihan profesi auditor dengan penjenjangan dan berkelanjutan sebagai *updating* akan pengetahuan dalam proses audit. Sehingga faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas laporan hasil audit menjadi lebih baik dapat dipenuhi.

c. Temuan dari kesalahan harus dilakukan pemantauan dan revidi serta memberikan rekomendasi yang dapat mengetahui penyebab munculnya kesalahan sehingga memperkecil penyebab kesalahan tersebut pada masa yang akan datang. Selain itu, proses pembinaan terhadap auditi dalam memahami kesalahan perlu dilakukan, sebagai upaya dalam menyesuaikan persepsi dan harapan sehingga kesenjangan yang terjadi dapat dimimalisir. Hal ini perlu diperhatikan sebagai salah satu tahapan terhadap pengalaman auditor dalam proses pemeriksaan.

d. Pemahaman akan tanggungjawab dan kehandalan auditor dalam melaksanakan proses pemeriksaan harus dapat dimiliki baik oleh auditor maupun auditi sebagai upaya dalam mengurangi tingkat kesenjangan harapan audit. Sangat sulit untuk mengupayakan seluruh pengguna laporan audit baik auditi atau stakeholder untuk mengambil pendidikan atau pelatihan terkait dengan akuntansi dan audit dalam upaya memahami ruang lingkup audit serta memperkecil kesenjangan harapan audit. Oleh karena itu, upaya auditor untuk

memberikan informasi dan bimbingan terkait dengan ruang lingkup pemeriksaan pada penggunaannya sangatlah penting dilakukan.

### Daftar Pustaka

- Adams, M. B. 1994. "Agency Theory and The Internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, 9 (8), 8-12;
- Alim, M. Nizarul, Trisni Hapsari dan Lilik Purwanti, 2007. "Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi". SNA X. Makassar;
- Amrizal. 2014. "Pencegahan dan Pendeteksian kecurangan oleh Internal Auditor". Jakarta. BPKP;
- Arrens, A.A dan Loebbecke, J.K. 2001. "Auditing an Integrated Approach". Printice Hall Inc. New Jersey;
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2007.

- “Standar Pemeriksaan Keuangan Negara”*. Jakarta;
- Bailey, K.E, Bylinski, J.H and Shield, M.D. 1983. *“Effect of Audit Report Wording Changes On The Perceived Message”*. Journal of Accountiung Research, Autumn, pp. 355-370;
- Bastian, Indra. 2014. *“Audit Sektor Publik Pemeriksaan Pertanggungjawaban Pemerintahan”*. Edisi 3. Jakarta : Salemba Empat;
- Best, Peter J.,Buckby, Sherrena, & Tan, Clarice. 2001. *“Evidence of Expectation Gap in Singapore”*. Managerial Auditing Journal, 134-144;
- Bolisani, E. and Scarso, E. 1999. *“Information Technology management : a knowledge-based perspective”*. Technovation Vol. 19 No. 4, pp. 209-217;
- Chowdhury, Riazur R., John Innes, & Reza Kouhy., 2005, *The Public Sector Audit Expectations Gap in Bangladesh*, Managerial Auditing Journal, Vol. 20, No. 8, pp. 893-908;
- Cohen Commission (1978). *“Report of the Commission on Auditors’ Responsibilities; Conclusions and Recommendations”*. New York : American Institute of Certified Public Accountants;
- De Angelo, L.E. 1981. *“Auditor Independence, “Low Balling”, and Disclosure Regulation”*. Journal of Accounting and Economics 3. Page 113-127;
- Efferin, Sujoko, dkk. 2012. *“Metode Penelitian Akuntansi mengungkap Fenomena dengan Pendekatan Kuantitatif dan Kaulitatif”*. Edisi Pertama. Yogyakarta : Graha Ilmu;
- Fadzly M. N., Ahmad Z. 2004. *“Audit Expectation Gap: The Case of Malaysia”*. Managerial Auditing Journal. Vol. 19 Iss 7 pp : 897-915;
- Fahdi, Muhammad. 2012. *“Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi,*

- Objektivitas, Integritas, Kompetensi dan Motivasi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan*". Jurnal Penelitian Pascasarjana Universitas Riau;
- Guy, D. M., & J. D. Sullivan. 1988. *"The Expectation Gap Auditing Standards"*. The journal of accountanc. Pp. 36-46;
- Halim, Abdul. 2003. *"Auditing (Dasar-Dasar Audit Laporan Keuangan)*. Jilid 1. Edisi Ketiga. UPP AMP YKPN. Yogyakarta.
- Hojkskov Leif, 1998. *"The Expectation Gap Between Users' and Auditors' Materiality Judgements in Denmark"*. Accounting, Auditing and Accountability Journal, Japan;
- Humphrey, C., & S. Turley. 1993. *"The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation"*. Accounting Business Research, Vol 23, p 395-411;
- Kusharyanti. 2003. *"Temuan Penelitian mengenai Kualitas Audit dan Kemungkinan Topik Penelitian di Masa Datang"*. Jurnal Akuntansi dan Manajemen Hal. 25-60;
- Liggio C. D. 1974. *"The Expectation Gap : The Accountant's Waterloo"*. Journal Contemporary Business. Vol. 3 No. 3, pp : 27-44;
- Mardiasmo. 2005. *" Akuntansi Sektor Publik"*. Penerbit Andi. Yogyakarta;
- Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara. 2008. Peraturan Menteri Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 tentang *"Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah"*. Jakarta;
- Monroe, G.S., Woodliff, D. 1993. *"The Effect of Education on The Audit Expectation Gap"* Accounting and Finance. pp. 61-78;
- Monroe GS, Woodliff D. 1994. *"An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap : Australian Evidence"*. Accounting and Finance. pp. 47-74;

- Murwanto, dkk. 2010. *“Audit Sektor Publik suatu Pengantar bagi Pembangunan Akuntabilitas Instansi Pemerintah”*. Lembaga Pengkajian Keuangan Publik dan Akuntansi Pemerintah. Departemen Keuangan RI;
- Noghondari, Amirhossein Taebi, Soon Yau Foong. 2013. *“Antecedent and Consequences of Audit Expectation Gap”*. *Managerial Auditing Journal* 28 : 5, 384-406;
- Ojo, Marianne. 2006 *“Eliminating the Audit Expectations Gap : Myth or Reality?”*. MPRA Paper. No. 32;
- Onumah, J. M., Simpson, S. N. Y. dan Babonyire, A. 2009. *“The Audit Expectation Gap Concept : Examining Views on Auditors’ Reports from Ghana”*. *Research in Accounting in Emerging Economie*. Vol. 9. Pp. 321-343;
- Pemerintah Republik Indonesia. 2006. *“Undang-Undang No. 15 Tahun 2006 tentang BPK”*. Jakarta;
- Pemerintah Republik Indonesia. 2006. *“Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara”*. Jakarta.
- Pemerintah Republik Indonesia. 2008. PP. No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Jakarta;
- Pemerintah Republik Indonesia. 2010. PP. No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Jakarta;
- Peurseem, K.V and Pumphrey, L.D. 2005. *“Internal Auditors and Independence : An Agency Lens on Corporate Practice”*. *Financial Reporting, Regulation and Governance*, Vol. 4 Iss. 2. Pp. 1-33;
- Preacher, K.J. and Hayes, A.F. 2004 *“SPSS and SAS Procedures for Estimating Indirect Effect in Simple Mediation Models”*. *Behavior Research Methods*. Vol. 36 No. 4. Pp 717-731;

- Dixon R, Woodhead A, Sohliman M. 2006. "An Investigation of the Expectation Gap in Egypt". *Managerial Auditing Journal*". Vol. 21 Iss. 3. Pp. : 293-302;
- Rai, I Gusti Agung. 2010. "Audit Kinerja pada Sektor Publik., Salemba Empat : Jakarta;
- Salsabila, Ainia dan Hepi Prayudiawan. 2011. "Pengaruh Akuntabilitas, Pengetahuan Audit dan Gender terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor Internal (Studi Empiris pada Inspektorat Wilayah Provinsi DKI Jakarta). Jurnal Telaah dan Riset Akuntansi. Vol. 4 No. 1 Hal. 155-175;
- Sawyer's. 2005. "Internal Auditing". Jakarta. Salemba Empat;
- Setianingrum, Dyah. 2012. "Analisis Faktor-faktor yang mempengaruhi Kualitas Audit". Jurnal Akuntansi. Universitas Indonesia;
- Sidani, Yusuf Munir. 2007. "The Audit Expectation Gap: Evidence From Lebanon". *Managerial Auditing Journal*. Vol. 22 No. 3, pp. 288-302;
- Sikka PN, Puxty T, Willmott H, Cooper C. 1992. "Eliminating the Expectations Gap?". ACCA-Research Report. No. 28. London;
- Sukriah, Ika, dkk. 2009. "Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektifitas, Integritas dan Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan". Simposium Nasional Akuntansi XII. Palembang;
- Sukrisno, Agoes. 2012. "Auditing Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik". Jakarta. Salemba Empat;
- Tan, Hun Tong and Alison Kao. 1999. "Accountability Effect on Auditor's Performance : The Influence of Knowledge, Problem Solving Ability and Task Complexity". *Journal of Accounting Research* 2, 209-223;
- Tubbs, R.M. 1992. "The Effect of Experience on The Auditors

- Organization and Amount of Knowledge*". The accounting Review, 67. 4, 783-801;
- Tugiman, Hiro. 2006. "*Standar Profesional Audit Internal*". Bandung : Kanisius;
- Yuliati, Retno., Jaka Winarna dan Doddy Setiawan. 2007 "*Expectation Gap antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah*". Simposium Nasional Akuntansi. Makasar.