

KESENJANGAN HARAPAN AUDIT BERDASARKAN PERSEPSI AUDITOR INSPEKTORAT DAN PEMAKAI LAPORANNYA (Studi pada Pemerintah Kota Denpasar, Pemerintah Kabupaten Gianyar)

Jeremy A.S. Hutabarat, Etna Nur Afri Yuyetta¹

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

ABSTRACT

The purpose of this study is to explore the existence of audit expectation gap based on perception, between internal auditors and the users of performance audit report, in accountability and audit concept, including auditor independence, auditor competence, materiality, audit evidence, performance audit, and audit report, in the regional government of The City of Denpasar and The Regency of Gianyar.

The population in this study are the internal auditors and the heads of agencies as the user of audit report, of both regional governments. The samples used are 38 respondents of internal auditors and 42 respondents of heads of agencies. This study uses primary data obtained by questionnaire distributed directly to the respondents. The hypothesis tested with Mann – Whitney U test.

The results of this study are :

- 1. There is an audit expectation gap in materiality, between internal auditors and the heads of agencies as the users of performance audit reports in The City of Denpasar and The Regency of Gianyar.*
- 2. There is no audit expectation gap in accountability, auditor independence, and performance audit, between internal auditors and the heads of agencies as the users of performance audit reports in The City of Denpasar and The Regency of Gianyar.*

Keywords : audit expectation gap, audit reporting, accountability, audit concept.

PENDAHULUAN

Laporan audit kinerja merupakan laporan yang dibuat oleh auditor Inspektorat kabupaten / kota. Laporan audit kinerja memuat rekomendasi yang seharusnya dilakukan oleh pemerintah daerah yang diaudit untuk memperbaiki kinerjanya. Dalam pembuatan Laporan Audit Kinerja sering terjadi perbedaan harapan antara pemerintah (dinas atau badan yang diaudit) dengan auditor Inspektorat. Hal ini dikarenakan pemerintah (organisasi, dinas atau badan yang diaudit) berharap agar auditor dapat bekerjasama dengan pemerintah dalam membuat laporan audit kinerja yang memuat rekomendasi perbaikan yang sedikit, maka akan menunjukkan bahwa kinerja pemerintah (dinas-dinas/badan-badan yang diaudit) baik, namun auditor Inspektorat bekerja sesuai dengan tugas kewajiban yang telah ditetapkan. Pada umumnya, masyarakat, pemangku kepentingan (*stake holder*) atau pemerintah berharap bahwa auditor dapat menemukan kecurangan / *fraud* sekecil apa pun, namun auditor tidak melakukannya, karena keterbatasan sumber daya yang dimilikinya. Perbedaan harapan tersebut akan menimbulkan kesenjangan harapan audit. Harapan para pemakai laporan audit kinerja terhadap laporan audit kinerja terkadang melebihi peran dan tanggung jawab auditor.

Pada tahun 2010, lembaga survei *Transparency International* Indonesia melakukan survei terhadap 50 kota dan provinsi yang ada di Indonesia, yang hasilnya dikelompokkan menjadi dua kelompok, yaitu lima provinsi dan kota dengan skor IPK tertinggi, serta lima provinsi dan kota dengan skor IPK terendah. Lima provinsi dan kota dengan skor IPK tertinggi sebagai berikut :

¹ Penulis penanggung jawab

peringkat pertama diduduki oleh Denpasar dengan IPK 6,71; peringkat kedua diduduki oleh Tegal dengan IPK 6,26; peringkat ketiga diduduki oleh Solo dengan IPK 6,00; sedangkan peringkat keempat diduduki oleh dua provinsi, yaitu Jogjakarta dan Manokwari dengan IPK 5,81.

Denpasar dipilih sebagai tempat penelitian karena Denpasar merupakan kota yang memiliki skor IPK tertinggi di Indonesia untuk tahun 2010, dan sejauh ini belum ada penelitian sejenis yang dilakukan terhadap Kota Denpasar. Kabupaten Gianyar dipilih sebagai tempat menyebarkan kuesioner karena Kabupaten Gianyar merupakan pilot proyek Bank Dunia Implementasi Penerapan SPIP (Sistem Pengawasan Internal Pemerintah), diharapkan penelitian ini dapat memberikan perbandingan antara saat penerapan SPIP dan setelah penerapan SPIP. Dengan keunggulan tersebut maka dapat dilakukan penelitian di Kota Denpasar dan Kabupaten Gianyar.

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti empiris tentang ada tidaknya audit kesenjangan harapan audit atau *audit expectation gap* antara auditor di Inspektorat dengan pemakai laporan audit (Kepala Dinas atau Kepala Badan) dari sisi akuntabilitas, dan dari sisi sisi konsep-konsep audit, yang meliputi independensi auditor, kompetensi auditor, materialitas audit, bukti audit, audit kinerja, dan pelaporan di Denpasar dan Kabupaten Gianyar.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Kesenjangan harapan audit tidak terlepas dari teori akuntabilitas dan teori persepsi. Dalam teori akuntabilitas digunakan untuk menjelaskan kepentingan untuk mempertanggungjawabkan pelaksanaan tugas dan fungsi menurut ketentuan yang berlaku. Audit dalam instansi pemerintah merupakan pengawasan yang berfungsi meningkatkan akuntabilitas pelaksanaan tugas instansi pemerintah. Dalam teori persepsi, digunakan untuk menjelaskan kemungkinan perbedaan pandangan masing-masing pihak terhadap pelaksanaan dan laporan audit, karena perbedaan faktor-faktor yang mempengaruhi persepsi pada masing-masing pihak. Kesenjangan harapan sebagai topik penelitian diuraikan untuk menunjukkan bahwa dalam hubungan antara auditor dan pengguna laporan audit dapat terjadi pandangan yang berbeda di antara kedua pihak terhadap pelaksanaan dan pelaporan audit. Perbedaan pandangan tersebut adalah bahwa auditor tidak memenuhi harapan pengguna laporan audit.

Akuntabilitas SKPD (Satuan Kerja Perangkat Daerah)

Menurut Gray et al. (1996) (Chowdury, 2005) kerangka akuntabilitas bermanfaat dalam menganalisis transmisi informasi akuntansi pada umumnya. Argumen ini cocok dengan skenario audit sektor publik, dimana masyarakat pada umumnya dapat dianggap sebagai kelompok kepentingan potensial. Parker dan Guthrie (1993) (Chowdury, 2005) menyatakan bahwa arah akuntabilitas sektor publik ditentukan oleh harapan publik. Persepsi auditor terhadap mutu audit yang dilakukannya, akan dipengaruhi oleh usaha peningkatan mutu yang telah dilakukan dan tekanan dari atasannya untuk meningkatkan mutu audit.

Jika auditor mempunyai persepsi yang tinggi terhadap laporan audit kinerja yang telah dilakukannya sebagai alat untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja SKPD, sedangkan persepsi dari para kepala SKPD adalah sebaliknya, maka telah terjadi kesenjangan harapan di antara kedua pihak dari sisi akuntabilitas.

H1: Terdapat Kesenjangan Harapan Audit atau *Audit Expectation Gap* antara Auditor Inspektorat dan Kepala SKPD / Kepala Dinas di Kota Denpasar serta Pemerintah Kabupaten Gianyar dari Sisi Akuntabilitas.

Independensi Auditor

Di sektor publik, bagaimanapun, kemandirian auditor berhubungan dengan kelompok yang lebih luas dimana integritas auditor sektor publik harus dilindungi terhadap kelompok-kelompok tidak hanya diwakili oleh manajemen tetapi juga pegawai negeri dan politisi (Chowdury et al., 2005).

Persepsi auditor Inspektorat mengenai independensinya akan dipengaruhi oleh kewajiban untuk memenuhi standar independensi sesuai Standar Audit dan Kode Etik APIP (Aparat Pengawasan Intern Pemerintah). Jika auditor mempersepsikan dirinya independen, sedangkan para kepala SKPD mempersepsikan para auditor tersebut kurang independen, maka telah terjadi kesenjangan harapan audit antara kedua pihak tersebut.

H2a : Terdapat Kesenjangan Harapan Audit Auditor Inspektorat dan Kepala SKPD / Kepala Dinas di Kota Denpasar serta Pemerintah Kabupaten Gianyar dari Sisi Independensi Auditor.

Kompetensi Auditor

Auditor pemerintah diharuskan mempunyai kompetensi yang cukup untuk melaksanakan audit sektor publik. Berdasarkan teori persepsi, pengakuan dan pengalaman kerja demikian merupakan faktor yang dapat mempengaruhi persepsi para auditor inspektorat, sehingga mempersepsikan dirinya sebagai auditor yang kompeten. Kesulitan pelaksanaan rekomendasi dan penilaian negatif tersebut, merupakan pengalaman dan sikap yang dapat mempengaruhi persepsi para kepala SKPD. Hal ini akan menyebabkan para kepala SKPD mempersepsikan bahwa kompetensi auditor Inspektorat belum sesuai harapan. Jika para auditor Inspektorat mempersepsikan dirinya cukup kompeten, sedangkan para kepala SKPD mempersepsikan bahwa para auditor Inspektorat belum cukup kompeten, maka telah terjadi kesenjangan harapan audit di antara kedua pihak, sehingga dapat dihipotesiskan:

H2b. Terdapat Kesenjangan Harapan Audit antara Auditor Inspektorat dan Kepala SKPD / Kepala Dinas di Kota Denpasar serta Pemerintah Kabupaten Gianyar dari Sisi Kompetensi Auditor.

Materialitas

Auditor APIP harus menggunakan pertimbangan profesional untuk menentukan materialitas dari suatu penyimpangan dalam temuan audit. Di sisi lain, keterbatasan sumberdaya audit mengharuskan auditor merencanakan auditnya untuk mengarah kepada hal-hal yang material, sehingga tidak dapat diharapkan untuk menemukan setiap permasalahan sekecil apapun. Para kepala SKPD mengharapkan audit Inspektorat dapat menemukan setiap permasalahan dan memberi rekomendasi perbaikan, sehingga dapat diperbaiki sebelum ditemukan oleh para penyidik sebagai kasus korupsi. Publikasi media massa mengenai kasus korupsi pada instansi pemerintah, yang tidak ditemukan atau tidak diungkap oleh auditor APIP setempat, akan mempengaruhi persepsi para kepala SKPD terhadap kemampuan para auditor Inspektorat dalam mengidentifikasi dan mengungkap permasalahan, sehingga persepsinya terhadap audit Inspektorat dari sisi pengungkapan setiap permasalahan belum memenuhi harapan. Dengan demikian dapat dihipotesiskan dapat dihipotesiskan :

H2c. Terdapat Kesenjangan Harapan Audit antara Auditor Inspektorat dan Kepala SKPD / Kepala Dinas di Kota Denpasar serta Pemerintah Kabupaten Gianyar dari Sisi Materialitas Audit.

Bukti Audit

Auditor APIP harus mengumpulkan bukti yang cukup dalam melaksanakan audit, sehingga setiap simpulan dalam laporan audit APIP harus didukung dengan bukti yang cukup kuat. Keterbatasan sumber daya harus diatasi agar tidak mempengaruhi kecukupan bukti, antara lain dengan merencanakan dan mengarahkan audit terhadap hal-hal yang materialitas sesuai dengan sumber daya yang dimiliki oleh auditor.

Praktik permintaan bukti dari auditor dan pihak yang diaudit memberikan bukti yang diminta oleh auditor, akan dipandang oleh para kepala SKPD bahwa auditor tidak mencari sendiri bukti yang diperlukan, dan hanya mengandalkan bukti yang disediakan oleh para kepala SKPD. Dengan demikian dapat dihipotesiskan:

H2d. Terdapat Kesenjangan Harapan Audit antara Auditor Inspektorat dan Kepala SKPD / Kepala Dinas di Kota Denpasar serta Pemerintah Kabupaten Gianyar dari Sisi Bukti Audit.

Audit Kinerja

Audit kinerja yang dilakukan oleh APIP meliputi keekonomisan, efisiensi, dan efektifitas penggunaan uang negara, kepatuhan instansi pemerintah terhadap peraturan perundang-undangan, serta efektifitas pelaksanaan program atau kegiatan instansi pemerintah yang diaudit. Usaha yang dilakukan oleh auditor dalam menjalankan audit kinerja adalah dengan memberi perhatian terhadap

kemungkinan penyalahgunaan atau terjadinya pemborosan, ketidakefisienan, serta ketidakefektifan penggunaan uang negara dalam pelaksanaan kegiatan instansi pemerintah yang diaudit. Berdasarkan teori persepsi, usaha-usaha yang dilakukan oleh auditor tersebut merupakan faktor motivasi yang mendorong persepsinya bahwa audit kinerja yang dilakukannya telah meliputi keekonomisan, efisiensi, dan efektifitas penggunaan uang negara, serta efektifitas pelaksanaan program dan kegiatan SKPD yang diaudit.

Harapan para kepala SKPD agar audit kinerja yang dilakukan oleh auditor Inspektorat, diarahkan pada keekonomisan, efisiensi dan efektifitas penggunaan uang negara serta efektifitas pelaksanaan program dan kegiatan SKPD, namun SKPD merasa bahwa audit kinerja yang dilakukan oleh auditor inspektorat tidak memenuhi harapannya. Dengan demikian dapat dihipotesiskan :

H2e. Terdapat Kesenjangan Harapan Audit antara Auditor Inspektorat dan Kepala SKPD / Kepala Dinas di Kota Denpasar serta Pemerintah Kabupaten Gianyar dari sisi audit kinerja.

Pelaporan Audit

Kesenjangan harapan audit merupakan perbedaan keyakinan antara auditor dan pengguna laporan audit tentang tugas dan tanggung jawab auditor dalam penyajian laporan audit (Monroe dan Woodliff, 1993). Auditor APIP Kota Denpasar dan Kabupaten Gianyar dalam penyusunan sampai dengan pendistribusian laporan audit dituntut untuk memenuhi Standar Audit APIP, yaitu Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 23 Tahun 2007 Tentang Pedoman Tata Cara Pengawasan Atas Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah.. Kesamaan bentuk dan isi laporan untuk semua SKPD yang diaudit dapat mengakibatkan laporan tidak sesuai dengan kebutuhan sebagian SKPD, karena sifat kegiatan antar SKPD adalah berbeda, dapat mengakibatkan tidak terpenuhinya kebutuhan informasi dari sebagian kepala SKPD selaku pengguna laporan audit. Kondisi tersebut dapat menimbulkan persepsi bagi para kepala SKPD bahwa laporan audit Inspektorat tidak memenuhi harapan. Berdasarkan teori persepsi, adanya pedoman pelaporan yang harus diikuti, dan pengakuan pemerintah kabupaten/kota bagi para auditor merupakan faktor-faktor kondisi kerja yang mendorong auditor inspektorat untuk mempersepsikan bahwa pelaporan auditnya telah memenuhi standar pelaporan.

Jika auditor mempersepsikan bahwa pelaporan audit telah memenuhi standar audit APIP, sedangkan pihak kepala SKPD mempersepsikan bahwa pelaporan audit Inspektorat belum sesuai dengan harapan, maka telah terjadi atau terdapat kesenjangan harapan audit antar kedua pihak. Hal ini sejalan dengan hasil riset-riset sebelumnya, antara lain Chowdhury, *et al.* (2005) yang menunjukkan adanya kesenjangan harapan audit dari sisi pelaporan di antara auditor CAG (*Comptroller and Auditor General's/* auditor sektor publik) dan anggota PAC (*Public accounts Committee/* Komite Akuntan Publik) Dengan demikian dapat dihipotesiskan

H2f. Terdapat Kesenjangan Harapan Audit antara Auditor Inspektorat dan Kepala SKPD / Kepala Dinas di Kota Denpasar serta Pemerintah Kabupaten Gianyar dari sisi pelaporan audit.

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Variabel kesenjangan harapan audit diukur dengan menggunakan tujuh skala Likert, dengan format skala 1 sampai dengan skala 7. Skala 1 “berarti sangat setuju”, skala 2 berarti “Setuju”, skala 3 berarti “agak setuju”, skala 4 berarti “ragu-ragu”, skala 5 berarti “agak tidak setuju”, skala 6 berarti “tidak setuju”, dan 7 berarti “sangat tidak setuju” (Chowdhury *et al.*, 2005). Jadi, semakin kecil jawaban yang diberikan oleh responden, maka semakin baik, kesenjangan harapan audit rendah.

Penentuan Sampel

Pemilihan sampel penelitian ini di dasarkan pada metode *purposive sampling* dimana sampel yang dipilih berdasarkan kriteria tertentu. Kriteria pemilihan sampel untuk pemerintah, adalah pejabat eselon 2 atau setara dengan kepala dinas atau kepala badan.

Metode Analisis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan analisis dengan non multivariate dengan menggunakan *Mann – Whitney U-test*. Pada dasarnya uji ini sama dengan uji beda uji t, namun, karena data tidak berdistribusi normal maka uji ini digunakan.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Tabel 1
Deskriptif Penelitian

Variabel	Teoritis		Sesungguhnya		SD
	Kisaran	Mean	Kisaran	Mean	
Akuntabilitas SKPD	7 - 14	Auditor : 4 SKPD : 4	Auditor : 2-12 SKPD : 2-10	Auditor : 4.58 SKPD : 4.31	Auditor : 2.03 SKPD : 1.40
Independensi auditor	7 - 28	Auditor : 4 SKPD : 4	Auditor : 4-14 SKPD : 4-13	Auditor : 9.34 SKPD : 9.38	Auditor : 4.07 SKPD : 3.44
Kompetensi auditor	7 - 28	Auditor : 4 SKPD : 4	Auditor : 4-6 SKPD : 4-7	Auditor : 8.63 SKPD : 8.26	Auditor : 3.04 SKPD : 2.47
Materialitas audit	7 - 14	Auditor : 4 SKPD : 4	Auditor : 2-7 SKPD : 2-11	Auditor : 4.50 SKPD : 6.11	Auditor : 1.22 SKPD : 2.39
Bukti audit	7 - 14	Auditor : 4 SKPD : 4	Auditor : 2-14 SKPD : 2-15	Auditor : 6.97 SKPD : 6.66	Auditor : 1.63 SKPD : 1.86
Audit kinerja	7 - 21	Auditor : 4 SKPD : 4	Auditor : 3-6 SKPD : 3-6	Auditor : 6.81 SKPD : 7.35	Auditor : 2.14 SKPD : 2.62
Pelaporan	7 - 49	Auditor : 4 SKPD : 4	Auditor : 7-12 SKPD : 7-13	Auditor : 15.60 SKPD : 13.64	Auditor : 3.36 SKPD : 3.46

Sumber : Data primer diolah tahun 2012.

Berdasarkan tabel 1 di atas dapat disajikan hasil statistik deskriptif tentang variabel-variabel penelitian sebagai berikut :

1. Akuntabilitas SKPD

Jawaban yang diberikan oleh responden mempunyai kisaran teoritis bobot jawaban antara 7-14 dengan rata-rata teoritis sebesar 4, sedangkan kisaran aktual bobot jawaban responden adalah antara auditor : 2-12, SKPD : 2-10 dengan rata-rata jawaban adalah Auditor : 4.5, SKPD : 4.31, dengan standar deviasi Auditor : 2.03, SKPD : 1.40. Nilai rata-rata empiris yang lebih besar dari mean teoritis menunjukkan bahwa persepsi kepala SKPD lebih tinggi dibandingkan dengan auditor dari sisi akuntabilitas.

2. Independensi Auditor

Jawaban yang diberikan oleh responden mempunyai kisaran teoritis bobot jawaban antara 7 - 28 dengan rata-rata teoritis sebesar 4, sedangkan kisaran aktual bobot jawaban responden adalah antara Auditor : 4-14 dan SKPD : 4-13, dengan rata-rata jawaban adalah Auditor: 9.34, SKPD : 9.38, dengan standar deviasi Auditor: 4.07, SKPD : 3.44. Nilai rata-rata empiris yang lebih besar dari mean teoritis menunjukkan bahwa persepsi kepala SKPD lebih rendah dibandingkan dengan auditor dari sisi independensi auditor. Hal ini menunjukkan bahwa kepala SKPD mempersepsikan bahwa auditor kurang independen.

3. Kompetensi Auditor

Jawaban yang diberikan oleh responden mempunyai kisaran teoritis bobot jawaban antara 7-28 dengan rata-rata teoritis sebesar 4, sedangkan kisaran aktual bobot jawaban responden adalah antara auditor 4-6 dan SKPD adalah 4-7, dengan rata-rata jawaban adalah Auditor:8.63 ,SKPD : 8.26, dengan standar deviasi Auditor: 3.04, SKPD : 2.47. Nilai rata-rata empiris yang lebih besar dari mean teoritis menunjukkan bahwa persepsi SKPD lebih tinggi dibandingkan dengan

auditor dari sisi kompetensi auditor. Hal ini menunjukkan bahwa auditor kurang kompeten dalam menjalankan audit berdasarkan persepsi kepala SKPD.

4. Materialitas

Jawaban yang diberikan oleh responden mempunyai kisaran teoritis bobot jawaban antara 7-14 dengan rata-rata teoritis sebesar 4, sedangkan kisaran aktual bobot jawaban responden adalah auditor : 2-7 dan SKPD : 2-11, dengan rata-rata jawaban adalah Auditor: 4.50, SKPD : 6.11, dengan standar deviasi Auditor: 1.22, SKPD : 2.39. Nilai rata-rata empiris yang lebih besar dari mean teoritis menunjukkan bahwa persepsi SKPD lebih rendah dibandingkan dengan auditor dari sisi materialitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa SKPD merasa auditor tidak dapat menemukan hal-hal yang material menurut keinginan kepala SKPD.

5. Bukti Audit

Jawaban yang diberikan oleh responden mempunyai kisaran teoritis bobot jawaban antara 7-14 dengan rata-rata teoritis sebesar 4, sedangkan kisaran aktual bobot jawaban responden adalah antara auditor : 2-14 dan SKPD : 2-15, dengan rata-rata jawaban adalah Auditor: 6.97, SKPD : 6.66, dengan standar deviasi Auditor: 1.63, SKPD : 1.86. Nilai rata-rata empiris yang lebih besar dari mean teoritis menunjukkan bahwa persepsi kepala SKPD lebih baik dibandingkan dengan auditor dari sisi bukti audit.

6. Audit Kinerja

Jawaban yang diberikan oleh responden mempunyai kisaran teoritis bobot jawaban antara 7-21 dengan rata-rata teoritis sebesar 4, sedangkan kisaran aktual bobot jawaban responden adalah antara auditor 3-6 dan SKPD : 3-6, dengan rata-rata jawaban adalah Auditor: 6.81, SKPD : 7.35, dengan standar deviasi Auditor: 2.14, SKPD : 2.62. Nilai rata-rata empiris yang lebih besar dari mean teoritis menunjukkan bahwa persepsi. Persepsi kepala SKPD lebih rendah daripada auditor dari sisi audit kinerja.

7. Pelaporan

Jawaban yang diberikan oleh responden mempunyai kisaran teoritis bobot jawaban antara 7-49 dengan rata-rata teoritis sebesar 4, sedangkan kisaran aktual bobot jawaban responden adalah antara auditor 7-12, dan SKPD : 7-13, dengan rata-rata jawaban adalah Auditor: 15.60, SKPD : 13.64, dengan standar deviasi Auditor: 3.36, SKPD : 3.46. Nilai rata-rata empiris yang lebih besar dari mean teoritis menunjukkan bahwa persepsi auditor lebih tinggi dibandingkan auditor dari sisi pelaporan.

Pembahasan Hasil Penelitian

Tabel 2
Tabel Hasil Uji Hipotesis, Mann Whiney U-test

Variabel	Nilai Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
Akuntabilitas SKPD	-.213	.831
Independensi Auditor	-1.110	.267
Kompetensi Auditor	-2.332	.020
Materialitas Audit	-3.728	.000
Bukti Audit	-.370	.711
Audit Kinerja	-.609	.543
Pelaporan	-3.199	.001

Sumber : Data primer yang diolah, 2012

Pengujian hipotesis satu menunjukkan nilai Z sebesar -0,213 dengan signifikansi 0,831. Nilai signifikansi 0.831 tersebut lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti tidak terdapat perbedaan persepsi yang signifikan antara para auditor Inspektorat dan para kepala SKPD / kepala dinas dari sisi manfaat akuntabilitas dari audit yang dilakukan oleh auditor Inspektorat. Hal ini menunjukkan bahwa tidak terdapat kesenjangan harapan audit antara auditor Inspektorat dan kepala SKPD / Kepala Dinas Inspektorat dari sisi akuntabilitas.

Pengujian hipotesis dua a menunjukkan nilai Z sebesar -1,110 dengan signifikansi 0,267. Nilai signifikansi tersebut lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti tidak ada perbedaan

persepsi yang signifikan antara para auditor Inspektorat dan para kepala SKPD atas independensi auditor. Hal ini menunjukkan bahwa Tidak terdapat kesenjangan harapan audit atau *audit expectation gap* antara para auditor inspektorat dan para kepala SKPD / kepala dinas dari sisi independensi auditor.

Pengujian hipotesis dua b menunjukkan nilai Z sebesar -2.332 dengan signifikansi sebesar 0,020. Nilai signifikansi tersebut lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti ada perbedaan persepsi yang signifikan antara para auditor Inspektorat dan para kepala SKPD / kepala dinas atas kompetensi auditor oleh para auditor inspektorat dengan persepsi oleh para kepala SKPD / kepala dinas. Kesenjangan harapan audit dari sisi kompetensi audit terjadi jika persepsi para auditor Inspektorat terhadap kualitas pelaporan auditnya lebih baik daripada persepsi para kepala SKPD. Dalam hasil penelitian ini angka mean respon dari para kepala SKPD lebih kecil dari mean respon para auditor Inspektorat, yang berarti persepsi para kepala SKPD terhadap kualitas kompetensi audit Inspektorat lebih baik daripada persepsi para auditor Inspektorat sendiri. Jika persepsi para kepala SKPD terhadap kualitas kompetensi audit lebih baik daripada persepsi para auditor Inspektorat, maka tidak terjadi kesenjangan harapan di antara kedua pihak dari sisi kompetensi audit. Dengan demikian Terdapat kesenjangan harapan audit atau *audit expectation gap* antara auditor inspektorat dan kepala SKPD / kepala dinas dari sisi kompetensi auditor.

Pengujian hipotesis dua c menunjukkan nilai nilai Z sebesar -3.728 dengan signifikansi sebesar 0,00. Nilai signifikansi tersebut lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti ada perbedaan yang signifikan dari persepsi atas materialitas oleh Para auditor inspektorat dengan persepsi oleh kepala SKPD/ kepala dinas. Hal ini berarti terdapat kesenjangan harapan audit atau *audit expectation gap* antara auditor inspektorat dan kepala SKPD / kepala dinas dari sisi materialitas audit.

Pengujian hipotesis dua d menunjukkan nilai nilai Z sebesar -0.370, dengan signifikansi sebesar 0,711. Nilai signifikansi tersebut lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti tidak ada perbedaan yang signifikan dari persepsi atas bukti audit oleh Para auditor inspektorat dengan persepsi oleh SKPD. Hal ini menunjukkan tidak terdapat kesenjangan harapan audit atau *audit expectation gap* antara Para auditor inspektorat dan para kepala SKPD dilihat dari sisi bukti audit.

Pengujian hipotesis dua e menunjukkan nilai diperoleh nilai Z sebesar -0.609 dengan signifikansi sebesar 0.543. Nilai signifikansi tersebut lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti tidak ada perbedaan yang signifikan dari persepsi atas audit kinerja oleh para auditor inspektorat dengan persepsi oleh para kepala SKPD. Hal ini menunjukkan bahwa terdapat kesenjangan harapan audi atau *audit expectation gap* antara auditor inspektorat dan kepala SKPD dari sisi audit kinerja.

Pengujian hipotesis dua f menunjukkan nilai nilai Z sebesar -3,199 dengan signifikansi 0,001. Nilai signifikansi tersebut lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti ada perbedaan yang signifikan dari persepsi atas pelaporan audit oleh Inspektorat dengan persepsi para kepala SKPD.

Kesenjangan harapan audit dari sisi pelaporan audit terjadi jika persepsi para auditor Inspektorat terhadap kualitas pelaporan auditnya lebih baik daripada persepsi para kepala SKPD. Dalam hasil penelitian ini angka mean respon dari para kepala SKPD lebih kecil dari mean respon para auditor Inspektorat, yang berarti persepsi para kepala SKPD terhadap kualitas pelaporan audit Inspektorat lebih baik daripada persepsi para auditor Inspektorat sendiri. Jika persepsi para kepala SKPD terhadap kualitas pelaporan audit lebih baik daripada persepsi para auditor Inspektorat, maka tidak terjadi kesenjangan harapan di antara kedua pihak dari sisi pelaporan audit. Dengan demikian tidak terdapat kesenjangan audit atau *audit expectation gap* antara auditor Inspektorat dan kepala SKPD / kepala dinas dari sisi pelaporan.

KESIMPULAN

1. Terdapat kesenjangan harapan audit antara para auditor Inspektorat sebagai auditor dan para kepala SKPD sebagai pemakai laporan audit di Kota Denpasar dan Kabupaten Gianyar dari sisi materialitas audit.
2. Tidak terdapat kesenjangan harapan audit antara para auditor Inspektorat sebagai pemeriksa dan para kepala SKPD sebagai pemakai laporan audit di Kota Denpasar dan Kabupaten Gianyar dari sisi akuntabilitas, independensi, bukti audit dan audit kinerja
3. Persepsi pemakai laporan audit dari sisi kompetensi dan sisi kualitas pelaporan audit berbeda dengan hasil-hasil penelitian sebelumnya. Dalam penelitian ini persepsi para pemakai laporan audit lebih baik dari persepsi para auditor sendiri. Perbedaan hasil penelitian tersebut kemungkinan terjadi disebabkan perbedaan kedudukan auditor antara auditor eksternal dan auditor internal. Auditor dalam penelitian ini merupakan auditor internal, sedangkan dalam penelitian terdahulu masing-masing auditor merupakan auditor eksternal.

Keterbatasan Penelitian

Berdasarkan hasil penelitian dan metode yang digunakan dalam penelitian ini, maka keterbatasan dalam penelitian ini adalah :

1. Penelitian ini dilakukan pada Pemerintah Kota Denpasar dan Pemerintah Kota Gianyar sehingga tidak dapat digeneralisir untuk seluruh Indonesia.
2. Instrumen dan daftar pertanyaan yang digunakan, dikembangkan dengan cara mengadopsi instrumen penelitian sebelumnya oleh Rusliyawati (2008) yang juga dikembangkan dan diterjemahkan dari penelitian yang dilakukan oleh Chowdhury di Bangladesh. Instrumen pertanyaan disesuaikan dengan laporan audit kinerja yang dihasilkan oleh auditor inspektorat. Sekalipun peneliti telah berusaha berusaha menyesuaikan dengan keadaan di Indonesia kemungkinan besar masih memiliki kelemahan-kelemahan, terutama dari sisi penerapannya dalam penelitian terhadap auditor internal.

REFERENSI

- Aristania, Vanni. 2011. "Penginvestigasian Terhadap *Expectation Gap* atas Laporan Audit pada Sektor Audit". *Skripsi Tidak Dipublikasikan, Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jakarta.*
- Chowdhury, Riazur R., John Innes, and Reza Kouhy. 2005. "The Public Sector Audit Expectation Gap in Bangladesh." *Managerial Auditing Journal Vol.20 No.8, 2005, pp 893-908.*
- Dewi. Rayu Rhosyana. 2011. "Expectation Gap antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah : Studi Kasus di Pemerintah Propinsi Jawa Tengah." *Skripsi tidak dipublikasikan, Universitas Diponegoro.*
- Frank,K. Kimberly, D. Jordan Lowe, James K. Smith. 2001. "The Expectation Gap : perceptual Differences Between Auditors, Jurors, and Student.." *Managerial Auditing Journal, pp 145-149.*
- Ghozali, Imam. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS.* Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

- Hutami, Gartiria. 2010. "Pengaruh Konflik Peran dan Ambiguitas Peran Terhadap Komitmen Independensi Auditor Internal Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Inspektorat Kota Semarang)." *Skripsi tidak dipublikasikan, Universitas Diponegoro.*
- Jamil, Nasurrallah. 2009. "Persepsi Auditor dan Pemakai Jasa General Audit yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta tentang Tanggung Jawab Auditor, Keandalan, dan Kegunaan Laporan Keuangan Auditan." *Tesis tidak dipublikasikan, Universitas Diponegoro.*
- Mulyadi. 2009. *Auditing Buku I*. Edisi 6. Jakarta : PT. Salemba Empat.
- Nurharyanto, Ak., dkk. 2009. "Dasar-Dasar Auditing". Bogor : Pusdiklatwas BPKP
- Performance Audit Manual, European Court of Auditors. 2002. Audit Development and Reports (ADAR) Division. adar.contact@eca.europa.eu*
- Rusliyawati dan Abdul Halim. 2008. "Peningestigaasian *Audit Expectation Gap* pada Sektor Publik." *Tesis dipublikasikan. Universitas Tanjungpura dan Universitas Gadjah Mada. Yogyakarta.*
- Salehi. Mahdi. 2011. "Audit expectation gap: Concept, nature and trace." *African Journal of Business Management. Vol. 5(21), pp. 8376-8392.*
- Sekaran, Uma. 2009. *Research Method for Business*. Jakarta : Salemba Empat.
- Tim Penyusun Modul Program Pendidikan Non Gelar Auditor Sektor Publik Sekolah Tinggi Akuntansi Negara. 2007. "Manajemen Fungsi Audit Internal Sektor Publik. Tangerang: Sekolah Tinggi Akuntansi Negara.
- Transparency International Indonesia. 2010. "Indeks Persepsi korupsi Indonesia." www.ipkindonesia.org.*
- Wakhyudi, Linda Ellen Theresia, Titik Oktiarti. 2007. "Akuntabilitas Instansi Pemerintah". Jakarta : Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.
- Widya Astuti, Ratih. 2011. "Persepsi terhadap Pengembangan Sistem Pengukuran Akuntabilitas, dan Penggunaan Informasi Kinerja di Instansi Pemerintah (Studi pada Pemerintah kabupaten Semarang)." *Skripsi tidak dipublikasikan, Universitas Diponegoro.*
- Wijaya, Tony. 2009. *Analisis Data Penelitian Menggunakan SPSS*. Yogyakarta : Universitas Atma Jaya Yogyakarta.
- Wisudaningtyas, Yoghini. 2011. "Kesenjangan Harapan Audit (*Audit Expectation Gap*) antara Auditor Pemerintah dan Pemeritah Daerah (Studi pada Pemerintah kota Semarang)." *Skripsi tidak dipublikasikan, Universitas Diponegoro.*
- Yuliati, Retno, Jaka Winarna, Doddy Setiawan. 2007. "Expectation Gap antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah." *Simposium Nasional Akuntansi X. Makassar.*