



**PERSEPSI AUDITOR BPK RI DAN PENGGUNA LAPORAN KEUANGAN MENGENAI
TANGGUNGJAWAB AUDITOR, KEANDALAN AUDIT DAN KEGUNAAN LAPORAN
KEUANGAN AUDITAN**

Angga Anugrawan, Basuki Hadi Prajitno¹

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis
Jl. Prof. Soedharto, S.H. Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

ABSTRACT

This study aims to identify the factors that are causing perception between auditors and users of financial statements, and empirically examine the factors that is responsible auditor, audit reliability and usefulness of audited financial statements.

*This research was conducted by questionnaire to auditors and users of financial statements using a Likert scale in government agencies Semarang and analyzed with different test *t* independent tests are aimed at determining whether two samples of unrelated had an average of different and compare the average two groups that do not relate to each other. Are these two groups have an average value that is equal or not significantly.*

*The results showed that of the three factors that is the responsibility of the auditor, the audit reliability and usefulness of the audited financial statements there were no differences of perception significantly after hypothesis test using different test independent *t* tests, but after a thorough test by testing hypotheses pernyataan- statements that represent each of these factors there is a difference in one statement of responsibility factor auditor to express an auditor does not have the responsibility to prepare financial statements auditee.*

Keywords: perception, the auditor's responsibilities, the reliability of the audit, the usefulness of the audited financial statements

PENDAHULUAN

Skandal Akuntansi yang menghantam sebagian besar perusahaan publik seperti skandal Enron, World Con, Xerox dan lainnya di Wall Street Amerika Serikat, dan juga kasus- kasus yang terjadi di Indonesia beberapa tahun berkalangan ini seperti Bank Bali, Bank Lippo, Telkom dan sebagainya mengakibatkan terjadinya krisis kredibilitas terhadap profesi akuntan yang melakukan pelanggaran etika yang melibatkan sikap independensi yaitu sikap obyektivitas, kejujuran dan integritasnya. Akibatnya masyarakat sekarang ini menganggap akuntan kurang berhasil melindungi kepentingan publik (Lubis,2010). Sejak mencuatnya skandal Enron dan WorldCom yang melibatkan auditor eksternal mereka, Arthur Andersen, di Amerika Serikat, telah banyak kritikan dan tuntutan hukum yang dialamatkan kepada auditor eksternal sehingga auditor eksternal dianggap gagal dalam memenuhi tugasnya kepada masyarakat (Porter dan Gowthorpe, 2004).

Pengguna laporan keuangan menuntut laporan keuangan yang dapat dipercaya dan menyediakan informasi yang lengkap dan benar sehingga dapat dijadikan dasar untuk mengambil keputusan. Adapun Pengguna laporan keuangan pemerintah yaitu: 1) Masyarakat, 2) Para wakil rakyat, lembaga pengawas dan lembaga pemeriksa, 3) Pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman; 4) Pemerintah. Oleh karena itu, kebutuhan pemerintah menjadi hal yang harus dipenuhi oleh auditor. Untuk dapat memenuhi kebutuhan tersebut, maka auditor perlu memahami persepsi pengguna laporan keuangan mengenai tanggung jawab mereka. Tentu saja kadang persepsi pengguna laporan keuangan tidak masuk akal (*unreasonable*) atau tidak sesuai dengan kerangka kerja auditor. Namun begitu, auditor perlu menjelaskan alasan mengapa persepsi tersebut tidak dapat dipenuhi (Porter dan

¹ *Corresponding author*

Gowthorpe, 2004). persepsi yang diteliti dalam penelitian ini meliputi tiga faktor, yaitu: faktor tanggung jawab auditor, keandalan laporan hasil pemeriksaan, dan kegunaan laporan keuangan Audit.

Salah satu fenomena yang terjadi pada pengguna laporan keuangan yang memicu peneliti mengangkat Dinas Pendidikan dalam penelitian ini yaitu Kasus yang terjadi pada Dinas Pendidikan DKI Jakarta atas penyaluran dana bantuan operasional sekolah (BOS) dan dana pendidikan lainnya (DPL) tahun anggaran (TA) 2007 dan 2008. Pernyataan resmi dari BPK yang menjelaskan dari 24 sekolah yang dinyatakan penyaluran dana BOS-nya bermasalah oleh BPK, hanya tiga kasus yang berpotensi merugikan keuangan negara. “Ketiga kasus tersebut kelebihan dana BOS-nya, sudah dikembalikan ke kas negara dan kas daerah. Umumnya masalah, tidak menyerahkan pajak ke kas negara dan melaporkan siswa yang lebih banya dari yang sebenarnya (www.BPK.go.id 1 juni 2009). Sedangkan 21 kasus lainnya, disebutkan hanya kasus kesalahan administrasi. Selain itu menurut pendapat Kepala Dinas Pendidikan Prof. Dr. Wahyudin zarkasyi, C.P.A. adanya aturan pencairan dana APBD yang dianggapnya berbelit dan melalui proses panjang, juga turut menyumbang seretnya penyerapan anggaran. ia menyontohkan untuk menyalurkan dana biaya operasional sekolah (BOS) saja, harus terlebih dahulu menyusun peraturan gubernur (Pergu) untuk setiap kegiatan. “ saat kita membuat pergu, perlu dikonsultasikan dulu ke Biro Keuangan dan Biro Hukum, kemudian ke Bagian Program. Kalau semua sudah beres, kemudia minta paraf ke Asisten Sekda (Asda), Selanjutnya ke Sekda, Wagub, dan mengurus izin pencairan dana.”. Untuk mengatasi kendala tersebut, Wahyudin mengharapkan adanya keseragaman persepsi dari semua pihak, terutama dari aparat penegak hukum, dalam menyiahi permasalahan yang ada dalam setiap pelaksanaan kegiatan di lingkungan Dinas Pendidikan. Untuk menyamakan persepsi, menurut Wahyudin, sebelum kegiatan dilaksanakan perlu dilakukan pertemuan antara pihak pelaksana kegiatan dengan aparat penegak hukum, dan aparat pengawasan, seperti Kepolisian, Kejaksaan, BPK RI dan BPKP sehingga tidak terjadi perbedaan persepsi.

Salah satu fenomena yang terjadi pada pengguna laporan keuangan yang memicu peneliti mengangkat Dinas Perindustrian dan Perdagangan dalam penelitian ini yaitu kasus pasar murah pemerintah pekanbaru yang jadi temuan BPK sehingga dibatalkan pelaksanaannya. Pelaksanaan pasar murah pada tahun 2015 tidak dilaksanakan menurut Kepala Dinas Perindustrian Pekanbaru Azwan. Hal itu disebabkan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI dalam opininya meminta agar pasar murah dilelang, sedangkan selama ini pemerintah kota melaksanakannya sesuai dengan kebutuhan saja, sehingga pasar murah tidak dilaksanakan serentak. Sebelumnya walikota pekanbaru, Firdaus MT aan membicarakan terkait pasar murah kepada BPK , untuk menyamakan persepsi, karena sebelumnya auditor menilai Pemerintah Kota Pekanbaru terkesan memecah-mecah (paket pasar murah) untuk menghindari lelang. Sebenarnya bukan begitu, tetapi dipecah sesuai dengan kebutuhan. Selain itu Firdaus MT menyebutkan pengadaan pasar murah 20 paket tersebut tidak dilaksanakan sekaligus. Dilakukan untuk mengendalikan inflasi jika sewaktu-waktu terjadi kenaikan harga. “sebenarnya substansi pasar murah untuk pengendalian inflasi. Menurut Firdaus “ kalau harga dipasar cenderung naik, inilah alasan kita buat pasar murah”. Firdaus MT yakin pihak auditor BPK akan memahami hal tersebut. Saat ini pihaknya masih berkomunikasi agar pasar murah tetap bisa dilakukan pada tahun 2016 agar tidak terjadi perbedaan persepsi lagi dengan auditor BPK (www.rri.co.id, 29 Juni 2015).

Penelitian ini bertujuan untuk mengidentifikasi faktor – faktor yang merupakan penyebab perbedaan persepsi antara auditor BPK RI dan Pengguna Laporan Keuangan terkait faktor tanggung jawab auditor, keandalan laporan hasil pemeriksaan, dan kegunaan laporan hasil pemeriksaan dan untuk menguji secara empiris perbedaan persepsi antara auditor BPK RI dengan pengguna laporan keuangan tentang faktor tanggungjawab, keandalan audit, dan kegunaan laporan keuangan audit.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

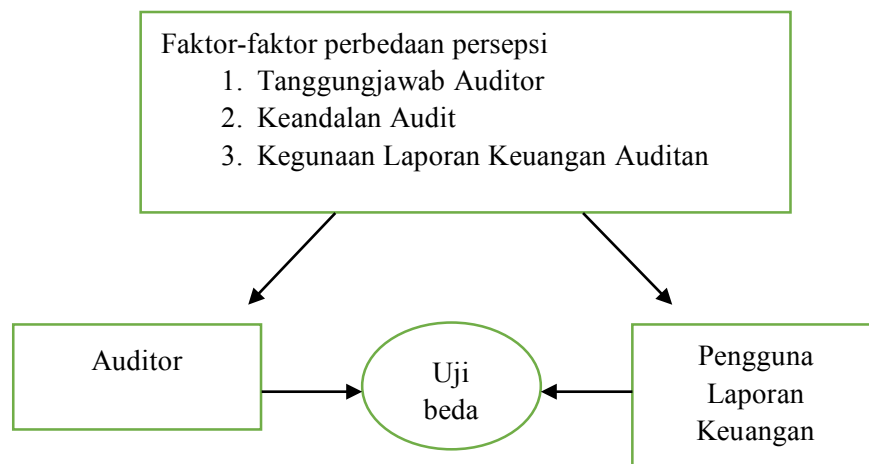
Teori yang menjadi dasar penelitian ini adalah teori persepi merupakan salah satu aspek kognitif manusia yang sangat penting. Hal ini memungkinkan manusia untuk mengetahui dan memahami dunia sekelilingnya. Persepsi diawali melalui sebuah penginderaan dan stimulus yang diterima seseorang, stimulus tersebut dilanjutkan sebagai sebuah proses yang dinamakan interpretasi. Dengan persepsi,

manusia dapat menangkap dan memaknai berbagai fenomena, informasi atau data yang senantiasa mengitarinya. Riset mengenai persepsi menunjukkan bahwa individu yang berbeda dapat melihat hal yang sama namun memahaminya secara berbeda. Individu menginterpretasikan apa yang dilihat dan menyebutnya sebagai realitas.

Selain teori entitas, peneliti juga menggunakan teori agensi (*agency theory*) sebagai landasan teori dalam penelitian ini. Teori keagenan yang dikembangkan oleh Jensen dan Meckling (1983) mencoba menjelaskan adanya konflik kepentingan antara manajemen selaku agen dan pemilik serta entitas lain dalam kontrak (misal kreditur) selaku prinsipal. Prinsipal ingin mengetahui segala informasi termasuk aktifitas manajemen, yang terkait dengan investasi atau dananya dalam perusahaan. Hal ini dilakukan dengan meminta laporan pertanggungjawaban dari agen (manajemen). Berdasarkan laporan tersebut, prinsipal dapat menilai kinerja manajemen.

Namun yang seringkali terjadi adalah kecenderungan manajemen untuk melakukan tindakan yang membuat laporannya kelihatan baik, sehingga kinerjanya dianggap baik. Untuk mengurangi atau meminimalkan kecurangan yang dilakukan oleh manajemen dan membuat laporan keuangan yang dibuat manajemen lebih dapat dipercaya, maka diperlukan pengujian dan dalam hal itu pengujian tersebut hanya dapat dilakukan oleh pihak ketiga yaitu auditor independen.

Gambar 1
Kerangka Pemikiran



Faktor Tanggungjawab Auditor

Format laporan hasil pemeriksaan yang lazim dipakai baik dalam sektor publik maupun sektor privat di Indonesia dan di negara-negara lain menyebutkan dalam paragraf pembuka, Laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen perusahaan. Tanggung jawab kami adalah pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit kami. Penggalan paragraf pembuka dari laporan audit tersebut menyatakan dengan jelas mengenai Auditor bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan.

Dalam melaksanakan audit, auditor mendesain prosedur untuk memperoleh pernyataan tanggung jawab manajemen entitas yang diperiksa sebagai wujud penyampaian kepada pengguna laporan mengenai tanggung jawab auditor. Pernyataan tanggung jawab entitas biasanya dinyatakan dalam *management letter* dan *representation letter*.

Management letter merupakan suatu surat yang dibuat oleh auditor, ditujukan kepada manajemen entitas yang diperiksa laporan keuangannya, yang isinya memberitahukan kelemahan dari pengendalian internal yang ditemukan selama pelaksanaan pemeriksaan, disertai dengan saran-saran perbaikan dari

auditor. *Management letter* merupakan suatu laporan tambahan dari auditor disamping laporan hasil pemeriksaan. Agus (2013) mendefinisikan *management letter* sebagai laporan kepada manajemen yang berisi rekomendasi untuk memperbaiki kelemahan-kelemahan yang diungkapkan auditor setelah mempelajari dan mengevaluasi pengendalian internal entitas. Disamping untuk menyampaikan informasi-informasi yang bermanfaat kepada manajemen, *management letter* juga membantu membatasi tanggung jawab auditor seandainya dikemudian hari kelemahan dalam pengendalian internal mengakibatkan kerugian bagi entitas.

SPKN menyebutkan bahwa manajemen entitas yang diperiksa bertanggung jawab untuk:

- a) Mengelola keuangan negara secara tertib, ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- b) Menyusun dan menyelenggarakan pengendalian internal yang efektif guna menjamin (1) pencapaian tujuan sebagaimana mestinya, (2) keselamatan/ keamanan kekayaan yang dikelola, (3) kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, dan (4) perolehan dan pemeliharaan data/informasi yang handal, dan pengungkapan data/informasi secara wajar.
- c) Menyusun dan menyampaikan laporan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara secara tepat waktu.
- d) Menindaklanjuti rekomendasi BPK, serta menciptakan dan memelihara suatu proses untuk memantau status tindak lanjut atas rekomendasi dimaksud.

H1: Terdapat perbedaan persepsi antara auditor BPK RI dan pengguna laporan keuangan mengenai faktor tanggung jawab auditor.

Faktor Keandalan Audit

Keandalan penyajian laporan keuangan diperlukan agar laporan keuangan bermanfaat bagi pengguna. Keandalan informasi dalam laporan keuangan diartikan bahwa informasi yang tertera dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Keandalan merupakan bagian dari karakteristik kualitatif laporan keuangan. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Informasi yang andal memenuhi karakteristik penyajian jujur, dapat diverifikasi (*verifiability*) dan netralitas. Adeyemi (2011) menyebutkan bahwa laporan auditor eksternal menambah kredibilitas pelaporan keuangan dengan memastikan bahwa laporan akuntansi mengikuti pedoman yang berlaku umum dan akurat, tetapi ketika kinerja auditor di bawah ekspektasi publik maka opini yang dinyatakan dalam laporan hasil audit tidak lagi berguna bagi pengambil keputusan.

Pemeriksaan keuangan bertujuan untuk memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan pemerintah. Penjelasan Pasal 16 UU No 15 tahun 2004 menyebutkan bahwa opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria: (1) kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, (2) kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*), (3) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan (4) efektivitas sistem pengendalian internal. Pernyataan standar pelaporan tambahan kedua adalah Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan harus mengungkapkan bahwa pemeriksa telah melakukan pengujian atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan.

Adeyemi dkk. (2011) berpendapat bahwa opini WTP salah dilihat sebagai sertifikasi atas solvabilitas dan likuiditas perusahaan. Kurangnya pemahaman masyarakat mengenai opini WTP menyulitkan mereka untuk mengetahui siapa yang bertanggung jawab atas penyusunan laporan keuangan dan kelangsungan hidup perusahaan.

Di Indonesia, pemahaman yang kurang dari makna opini WTP akan membuat beberapa pihak rancu dalam memahami akuntabilitas. Fenomena “demam” WTP menunjukkan adanya kesalahan dalam memaknai opini WTP atas laporan keuangan pemerintah, dan hal ini bisa menjauhkan esensi

tuntutan pelaksanaan akuntabilitas sektor publik itu sendiri, dimana masyarakat secara kritis mulai mempertanyakan mengenai esensi opini WTP (Milal, 2013).

H2: Terdapat perbedaan persepsi antara auditor BPK RI dan pengguna laporan keuangan mengenai faktor keandalan audit.

Faktor Kegunaan Laporan Keuangan Audit

Laporan keuangan merupakan salah satu instrumen penilaian kinerja entitas. Untuk menjamin informasi yang tersaji pada laporan keuangan tersebut adalah wajar, maka diperlukan fungsi audit, sehingga laporan hasil pemeriksaan merupakan salah satu pemberi keyakinan bagi para pengguna mengenai kinerja dari entitas yang akan berdampak terhadap keputusan bisnis atau keputusan strategis lainnya yang akan di buat oleh pengguna laporan keuangan terhadap entitas. Sebagai contoh, nilai dari *return on investment* (ROI) yang tersaji dalam laporan keuangan mungkin akan dijadikan pertimbangan bagi pengguna laporan untuk melakukan investasi di perusahaan. Contoh lainnya, nilai realisasi belanja modal dari suatu entitas sektor publik mungkin akan dijadikan pertimbangan dalam melakukan penganggaran belanja modal untuk tahun anggaran berikutnya.

Pelaporan keuangan harus dapat memberikan informasi yang relevan untuk pembuatan keputusan dan akuntabilitas yang dibutuhkan pengguna laporan. Oleh karena itu, laporan keuangan harus diaudit untuk memastikan bahwa laporan keuangan telah disusun sesuai standar dan bebas dari salah saji yang dapat menyesatkan dalam pembuatan keputusan. Terdapat tiga kelompok pengguna laporan keuangan terkait konsep *decision-usefulness*, yaitu kelompok masyarakat, kelompok legislatif, dan kelompok dewan pengawas (Wulandari, 2009).

Salah satu faktor *decision-usefulness* dari laporan keuangan ataupun laporan hasil pemeriksaan dalam sektor publik adalah kegunaannya dalam proses penganggaran, yaitu memberikan proyeksi perkiraan pendanaan yang akan datang berdasarkan operasional saat ini. Pihak eksekutif dan legislatif yang membuat keputusan penganggaran memerlukan tingkat keyakinan tertentu bahwa penilaian yang mereka proyeksikan didasarkan pada pertimbangan yang matang dan basis yang kuat. Sayangnya, pemerintah tidak memiliki catatan sangat baik dalam hal ini (Bowsher, 1993). Oleh karena itu, peneliti berpendapat bahwa laporan hasil pemeriksaan sepatutnya dapat dijadikan sebagai basis yang kuat dalam melakukan proyeksi anggaran. Penelitian yang dilakukan Best dkk. (2001) dan Fadzly dkk. (2004) menunjukkan bahwa terdapat *gap* antara pengguna laporan dan auditor mengenai kegunaan laporan hasil pemeriksaan untuk menilai kinerja entitas. Namun, belum banyak penelitian yang melihat kegunaan laporan hasil pemeriksaan dalam proses penganggaran APBD di pemerintah daerah.

H3: Terdapat perbedaan persepsi antara auditor BPK RI dan pengguna laporan keuangan mengenai faktor kegunaan laporan keuangan audit.

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Bentuk hubungan antar variabel dalam penelitian ini adalah hubungan simetris. Hubungan simetris adalah suatu bentuk hubungan karena munculnya secara bersama-sama. Variabel dikatakan mempunyai hubungan simetris apabila variabel yang satu tidak disebabkan atau dipengaruhi variabel yang lainnya.

a. Variabel Tanggung jawab auditor

Variabel ini adalah tanggung jawab auditor untuk mendeteksi segala kecurangan, mencegah kecurangan, memelihara catatan akuntansi, pelindung terjadinya kecurangan, mengawasi sistem pengendalian intern, dan melindungi asset yang dimiliki klien. Untuk mengukur variabel ini, peneliti menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Best et al (2001), fadzly dan ahmed (2004) dan Anila dan Shila (2014). Instrumen tersebut digunakan dalam penelitian-penelitian sebelumnya, setiap responden diminta untuk menjawab 7 pernyataan untuk mengukur tanggung jawab auditor, dan diminta untuk memilih skala likert 1 poin sampai 5 poin. Dimana skala 1 sebagai skala rendah sampai skalah 5

sebagai skala tinggi. Arti skala tersebut adalah skala 1 (rendah) menunjukkan bahwa auditor tidak bertanggung jawab, dan skala 5 (tinggi) menunjukkan auditor mempunyai tanggung jawab.

b. Variabel Keandalan Audit

Variabel ini adalah keyakinan yang absolut tentang bahwa laporan keuangan yang telah diaudit telah bebas dari salah saji, keyakinan penggunaan metode akuntansi yang digunakan manajemen dalam menyusun laporan keuangan, pemerintah telah bebas dari kecurangan, keakuratan laporan keuangan auditan, dan berarti laporan keuangan entitas telah dikelola secara benar. Untuk mengukur variabel ini, peneliti menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Best dkk (2001), fadzly dan ahmed (2004) dan Anila dan Shila (2014). Instrumen tersebut digunakan dalam penelitian-penelitian sebelumnya, setiap responden diminta untuk menjawab 6 pernyataan untuk mengukur keandalan audit, dan diminta untuk memilih skala likert 1 poin sampai 5 poin. Dimana skala 1 sebagai skala rendah sampai skalah 5 sebagai skala tinggi. Arti skala tersebut adalah skala 1 (rendah) menunjukkan bahwa laporan keuangan auditan tidak handal, dan skala 5 (tinggi) menunjukkan laporan keuangan auditan sudah handal.

c. Variabel Kegunaan Laporan Keuangan Auditan

Variabel ini adalah laporan keuangan auditan berguna dalam proses memonitor kinerja entitas pemerintah, laporan keuangan auditan berguna dalam proses pengambilan keputusan, laporan keuangan auditan dapat memberikan sudut pandang yang benar dan wajar bagi pemakainya. Untuk mengukur variabel ini, peneliti menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Best dkk (2001), fadzly dan ahmed (2004) dan Anila dan Shila (2014). Instrumen tersebut digunakan dalam penelitian-penelitian sebelumnya, setiap responden diminta untuk menjawab 3 pernyataan untuk mengukur kegunaan laporan auditan, dan diminta untuk memilih skala likert 1 poin sampai 5 poin. Dimana skala 1 sebagai skala rendah sampai skalah 5 sebagai skala tinggi. Arti skala tersebut adalah skala 1 (rendah) menunjukkan bahwa laporan keuangan auditan tidak berguna, dan skala 5 (tinggi) menunjukkan laporan keuangan auditan berguna.

Populasi dan Sampel

Penelitian ini dilakukan dengan mengambil objek pada auditor BPK RI Perwakilan Provinsi Jawa Tengah dan Pengguna laporan keuangan pemerintah yaitu Dinas Pendidikan Kota Semarang dan Dinas Perindustrian dan Perdagangan Kota Semarang.

BPK RI Perwakilan Provinsi Jawa Tengah yang memiliki auditor-auditor terampil dan pengguna laporan keuangan yaitu Dinas Pemerintah Kota Semarang dijadikan objek penelitian untuk mengetahui persepsi auditor BPK RI dan pengguna laporan keuangan mengenai tanggungjawab auditor, keandalan audit, dan kegunaan laporan keuangan auditan dapat diketahui pengaruh dari hal ini untuk dijadikan saran bagi para auditor BPK RI terutama di BPK RI Perwakilan Provinsi Jawa Tengah terhadap tanggungjawab auditor, keandalan audit, dan kegunaan laporan keuangan auditan bagi auditor.

Salah satu keterbatasan dalam setiap penelitian adalah keterbatasan waktu dan biaya sehingga tidak memungkinkan peneliti untuk melakukan survei, sehingga peneliti membatasi penelitian dilakukan di daerah Provinsi Jawa Tengah untuk responden.

Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan adalah data primer hasil survei. Data primer merupakan data yang didapat dari sumber pertama, baik dari individu maupun perseorangan seperti hasil wawancara atau hasil pengisian kuisioner dengan tujuan tertentu sesuai dengan kebutuhan (Sekaran,2011). Penelitian ini dirancang untuk menilai persepsi antar kelompok untuk melihat ada tidaknya perbedaan persepsi (*gap*) yang terjadi. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data ordinal, yaitu data yang hanya mengkategorikan perbedaan kualitatif dalam variabel penelitian, namun memungkinkan untuk dilakukan pengurutan *ranking* kategori secara berarti (Sekaran,2011).

Metode Analisis

Dalam penelitian ini analisis data menggunakan Independent Sample T Tes. Uji Beda T Tes Independen bertujuan untuk menentukan apakah dua sampel yang tidak berhubungan memiliki rata-rata yang berbeda dan membandingkan rata-rata dua kelompok yang tidak berhubungan satu dengan yang lainnya. Apakah kedua kelompok tersebut mempunyai nilai rata-rata yang sama atautkah tidak secara signifikan. Uji beda T Tes Independen dilakukan dengan cara membandingkan perbedaan antara dua nilai rata-rata dengan standar error dari perbedaan rata-rata dua sampel. Semua teknik analisis data dalam penelitian ini dilakukan dengan bantuan program komputer *SPSS version 17 for windows*.

HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh melalui penyebaran kuesioner yang dilakukan secara langsung kepada para responden sejak 16 mei 2016 sampai dengan 25 mei 2016. Dari 120 kuesioner yang tersebar, terdapat 94 kuesioner yang kembali. Tabel 4.1 menyajikan persebaran kuesioner dan tingkat keterkembaliannya dengan rincian: (1) enam puluh satu kuesioner dari auditor BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah, (2) tiga puluh kuesioner dari pegawai Dinas Pendidikan Kota Semarang (3) tiga kuesioner dari pegawai Dinas Perindustrian dan Perdagangan Kota Semarang.

Tabel 1
Tingkat Keterkembalian Kuesioner

Kelompok	Kuesioner Tersebar	Respon yang diterima	
		n	%
Auditor BPK Prov.Jateng	71	61	85.91%
Pengguna Laporan Keuangan	49	33	67.34%

Sumber: Data yang diolah, 2016

Dari 94 kuesioner yang kembali, tidak terdapat kuesioner yang rusak sehingga seluruh kuesioner yang kembali dapat digunakan untuk analisis data. Analisis deskriptif memberikan gambaran umum mengenai data dan penyebaran data yang digunakan dalam penelitian. Penggambaran data yang dimaksud meliputi nilai rata-rata (*mean*). Gambaran mengenai variabel-variabel atau faktor penelitian tanggung jawab auditor, keandalan audit, kegunaan laporan keuangan auditan disajikan dalam tabel statistik pada Tabel 2 sebagai berikut:

Tabel 2
Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Teoritis		Auditor BPK Prov. Jateng		Pengguna Laporan Keuangan	
	Kisaran	Mean	Kisaran	Mean	Kisaran	Mean
Tanggungjawab Auditor	7 s/d 35	21	12 s/d 35	25,20	7 s/d 35	25,30
Keandalan Audit	6 s/d 30	18	9 s/d 30	21,95	8 s/d 30	21,64
Kegunaan Laporan Keuangan Auditan	3 s/d 15	9	4 s/d 15	11,82	3 s/d 15	12,18

Sumber: Data yang diolah, 2016

Apabila dilihat dari nilai rata-rata (*mean*) jawaban, pada variabel tanggung jawab auditor untuk responden auditor BPK adalah sebesar 25.20, sedangkan untuk responden pengguna laporan keuangan adalah sebesar 25,30. Secara absolut jelas bahwa rata-rata pada variabel tanggung jawab auditor tidak jauh berbeda antara responden auditor BPK dengan responden pengguna laporan keuangan.

Untuk variabel keandalan audit, untuk responden auditor BPK adalah sebesar 21.95, sedangkan untuk responden pengguna laporan keuangan adalah sebesar 21.64. Secara absolut jelas bahwa rata-rata pada variabel keandalan audit tidak jauh berbeda antara responden auditor BPK dengan responden pengguna laporan keuangan.

Untuk variabel kegunaan laporan keuangan auditan, untuk responden auditor BPK adalah sebesar 11.90, sedangkan untuk responden pengguna laporan keuangan adalah sebesar 11.48. Secara absolut jelas bahwa rata-rata pada variabel kegunaan laporan keuangan auditan tidak jauh berbeda antara responden auditor BPK dengan responden pengguna laporan keuangan.

Selain statistik deskripsi atas data, memahami demografis responden turut berperan serta dalam membantu memahami responden yang juga dapat digunakan dalam menganalisis data.

Tabel 3

Demografi Usia Responden

Kelompok	Kuesioner Tersebar	Usia							
		20-30		31-40		41-50		>50	
		n	%	n	%	n	%	n	%
Auditor BPK Prov. Jateng	61	8	13,11	38	62,30	7	11,48	8	13,11
Pengguna Laporan Keuangan	33	9	27,28	11	33,33	8	24,24	5	15,15

Sumber: Data yang diolah, 2016

Tabel 3 menyajikan demografis usia responden dari masing-masing kelompok responden. Dari tabel tersebut, dapat diketahui bahwa responden dari kelompok Auditor BPK memiliki rata-rata usia termuda dengan lebih dari tujuh puluh persen responden memiliki usia di rentang dua puluh sampai dengan empat puluh tahun. Kelompok responden pengguna laporan keuangan memiliki rata-rata usia yang berimbang dengan lima puluh persen dari responden kedua kelompok berada di rentang usia dua puluh sampai dengan empat puluh tahun.

Tabel 4

Demografi Masa Kerja Dan Latar Belakang Pendidikan Responden

Kelompok	N	Lama Bekerja								Latar Belakang Akuntan			
		0-5		6-10		11-15		>15		Ya		Tidak	
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Auditor BPK Prov. Jateng	61	6	9,84	31	50,82	9	14,75	15	24,59	21	34,43	40	65,57
Pengguna Laporan Keuangan	33	11	33,33	5	15,15	5	15,15	12	36,37	3	9,09	30	90,91

Sumber: Data yang diolah, 2016

Tabel 4 menyajikan deskripsi mengenai demografi masa kerja dan latar belakang pendidikan responden. Dari tabel tersebut dapat diketahui bahwa responden dari kelompok Auditor BPK Provinsi Jawa Tengah memiliki rata-rata masa kerja yang didominasi oleh enam sampai dengan sepuluh tahun sejumlah 50,82%, sedangkan kelompok responden Pengguna laporan keuangan memiliki rata-rata

masa kerja yang seimbang. Berdasarkan latar belakang pendidikannya, kelompok Auditor BPK memiliki jumlah responden dengan latar belakang akuntan terbanyak (34,43%) sedangkan kelompok anggota pengguna laporan keuangan memiliki jumlah responden dengan latar belakang pendidikan akuntan paling sedikit (9,09%).

Tabel 5
Demografi Latar Belakang Pendidikan Dan Jenis Kelamin

Kelompok	N	Latar Belakang Pendidikan								Jenis Kelamin			
		SLTA		DIII		S1		S2		Laki-Laki		Perempuan	
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Auditor BPK Prov. Jateng	61	1	0,02	1	0,02	43	0,70	16	0,26	28	0,46	33	0,54
Pengguna Laporan Keuangan	33	0	0	8	0,24	20	0,61	5	0,15	15	0,45	18	0,55

Sumber: Data yang diolah, 2016

Tabel 5 menyajikan deskripsi mengenai demografi latar belakang pendidikan dan jenis kelamin responden. Dari tabel tersebut dapat diketahui bahwa responden dari kelompok Auditor BPK Provinsi Jawa Tengah didominasi oleh latar belakang pendidikan sarjana (S1), sedangkan responden dari pengguna laporan keuangan juga didominasi oleh sarjana (S1). Dari tabel tersebut dapat diketahui juga bahwa dilihat dari jenis kelamin diketahui bahwa responden dari kelompok Auditor BPK Provinsi Jawa Tengah memiliki komposisi perbandingan jumlah laki-laki dan perempuan yang seimbang, sedangkan untuk responden dari kelompok pengguna laporan keuangan memiliki komposisi perbandingan jumlah laki-laki dan perempuan yang juga seimbang.

Uji Hipotesis

Uji hipotesis yang dilakukan pada penelitian ini menggunakan uji independent sample t-test dengan hasil sebagai berikut:

a. Faktor Tanggungjawab Auditor

Dari Tabel 6, terlihat bahwa rata-rata jawaban pada faktor tanggung jawab auditor untuk responden Auditor BPK Provinsi Jawa Tengah adalah 25,20, sedangkan untuk responden Pengguna laporan keuangan adalah 25,30. Secara absolut jelas bahwa rata-rata pada faktor tanggung jawab auditor tidak berbeda secara signifikan antara responden Auditor BPK Provinsi Jawa Tengah dengan responden Pengguna laporan keuangan. Nilai T test sebesar -0,85 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,933 (*two tail*). Jadi untuk faktor tanggung jawab auditor, oleh karena probabilitasnya sebesar $0,933 > 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa secara statistik kedua rata-rata (mean) tidak berbeda signifikan antara responden auditor BPK Provinsi Jawa Tengah dengan responden pengguna laporan keuangan.

Tabel 6
Uji Hipotesis Auditor BPK Dengan Pengguna Laporan Keuangan Mengenai Variabel Tanggungjawab Auditor

H	Variabel	Responden	n	Mean	Asumsi	t-test		Penerimaan Hipotesis
						t	Sig (2-tailed)	
H1	Tanggungjawab Auditor	Auditor BPK Prov. Jateng	61	25,20		-0,85	0,933	Ditolak

		Pengguna Laporan Keuangan	33	25,30	Equal variance assumed			
--	--	---------------------------	----	-------	------------------------	--	--	--

Sumber: Data yang diolah, 2016

Dari hasil pengujian tersebut maka dapat disimpulkan bahwa persepsi pada variabel tanggungjawab auditor tidak berbeda, sehingga H1 ditolak. Pada pernyataan 1 sampai dengan pernyataan 7 hanya pernyataan 4 saja yang menunjukkan adanya perbedaan persepsi, sedangkan pernyataan yang lain mencerminkan tidak adanya perbedaan persepsi yang terjadi terhadap responden Auditor BPK dengan pengguna laporan keuangan mengenai faktor tanggungjawab auditor.

b. Faktor Keandalan Audit

Dari Tabel 7, terlihat bahwa rata-rata jawaban pada faktor keandalan audit untuk responden Auditor BPK Provinsi Jawa Tengah adalah 21,95, sedangkan untuk responden Pengguna laporan keuangan adalah 21,64. Secara absolut jelas bahwa rata-rata pada keandalan audit tidak berbeda secara signifikan antara responden Auditor BPK Provinsi Jawa Tengah dengan responden Pengguna laporan keuangan. Nilai T test sebesar 0,305 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,92 (*two tail*). Jadi untuk keandalan audit, oleh karena probabilitasnya sebesar $0,92 > 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa secara statistik kedua rata-rata (mean) tidak berbeda signifikan antara responden auditor BPK Provinsi Jawa Tengah dengan responden pengguna laporan keuangan.

Tabel 7

Uji Hipotesis Auditor BPK Dengan Pengguna Laporan Keuangan Mengenai Variabel Keandalan Audit

H	Variabel	Responden	n	Mean	Asumsi	t-test		Penerimaan Hipotesis
						t	Sig (2-tailed)	
H1	Keandalan Audit	Auditor BPK Prov. Jateng	61	21,95	Equal variance assumed	0,305	0,92	Ditolak
		Pengguna Laporan Keuangan	33	21,64				

Sumber: Data yang diolah, 2016

Dari hasil pengujian tersebut maka dapat disimpulkan bahwa persepsi pada variabel Keandalan Audit tidak berbeda, sehingga H2 ditolak. Pada pernyataan 8 sampai dengan pernyataan 13 mencerminkan tidak adanya perbedaan persepsi yang terjadi terhadap responden Auditor BPK dengan pengguna laporan keuangan mengenai faktor keandalan audit.

c. Faktor Kegunaan Laporan Keuangan Auditan

Dari Tabel 8, terlihat bahwa rata-rata jawaban pada faktor kegunaan laporan keuangan auditan untuk responden Auditor BPK Provinsi Jawa Tengah adalah 11,82, sedangkan untuk responden Pengguna laporan keuangan adalah 12,18. Secara absolut jelas bahwa rata-rata pada kegunaan laporan keuangan auditan tidak berbeda secara signifikan antara responden Auditor BPK Provinsi Jawa Tengah dengan responden Pengguna laporan keuangan. Nilai T test sebesar -768 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,444 (*two tail*). Jadi untuk kegunaan laporan keuangan auditan, oleh karena probabilitasnya sebesar $0,444 > 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa secara statistik kedua rata-rata (mean) tidak berbeda signifikan antara responden auditor BPK Provinsi Jawa Tengah dengan responden pengguna laporan keuangan.

Tabel 8

Uji Hipotesis Auditor BPK Dengan Pengguna Laporan Keuangan Mengenai Variabel Kegunaan Laporan Keuangan Auditan

H	Variabel	Responden	n	Mean	Asumsi	t-test		Penerimaan Hipotesis
						t	Sig (2-tailed)	
H1	Keandalan Audit	Auditor BPK Prov. Jateng	61	21,95	Equal variance assumed	0,305	0,92	Ditolak
		Pengguna Laporan Keuangan	33	21,64				

Sumber: Data yang diolah, 2016

Dari hasil pengujian tersebut maka dapat disimpulkan bahwa persepsi pada variabel Kegunaan Laporan Keuangan Auditan tidak berbeda, sehingga H3 ditolak. Pada pernyataan 14 sampai dengan pernyataan 16 mencerminkan tidak adanya perbedaan persepsi yang terjadi terhadap responden Auditor BPK dengan pengguna laporan keuangan mengenai faktor kegunaan laporan keuangan auditan.

Interpretasi Hasil

Dari Uji hipotesis yang telah dilakukan, mengindikasikan bahwa tidak terdapat perbedaan persepsi yang signifikan antara kelompok responden auditor BPK Provinsi Jawa Tengah dengan responden pengguna laporan keuangan tentang faktor tanggungjawab auditor, keandalan audit, dan kegunaan laporan keuangan auditan yang merupakan faktor penyebab persepsi. Pada pernyataan 1 sampai dengan pernyataan 7 hanya pernyataan 4 saja yang menunjukkan adanya perbedaan persepsi, sedangkan pernyataan yang lain mencerminkan tidak adanya perbedaan persepsi yang terjadi terhadap responden Auditor BPK dengan pengguna laporan keuangan mengenai faktor tanggungjawab auditor. Pada pernyataan 8 sampai dengan pernyataan 13 mencerminkan tidak adanya perbedaan persepsi yang terjadi terhadap responden Auditor BPK dengan pengguna laporan keuangan mengenai faktor keandalan audit. Pada pernyataan 14 sampai dengan pernyataan 16 mencerminkan tidak adanya perbedaan persepsi yang terjadi terhadap responden Auditor BPK dengan pengguna laporan keuangan mengenai faktor kegunaan laporan keuangan auditan.

Hasil uji hipotesis ini berbeda dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Best, dkk (2001) di Singapura, Fadzly dan Ahmad (2004) di Malaysia dan Anila dan Shila (2014) di Pakistan. Menurut mereka terdapat perbedaan yang signifikan mengenai persepsi antara auditor dengan pengguna laporan keuangan.

KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis yang telah dilakukan sebelumnya, maka dapat diambil kesimpulan bahwa tidak terjadi perbedaan persepsi antara Auditor BPK Provinsi Jawa Tengah dengan pengguna laporan keuangan. Hal ini dibuktikan dengan penolakan hipotesis 1, hipotesis 2, dan hipotesis 3, yang menyatakan ada perbedaan persepsi antara auditor BPK Provinsi Jawa Tengah dengan pengguna laporan keuangan tentang faktor tanggung jawab auditor, keandalan audit, dan kegunaan laporan keuangan auditan. Pada pernyataan 1 sampai dengan pernyataan 7 hanya pernyataan 4 saja yang menunjukkan adanya perbedaan persepsi, sedangkan pernyataan yang lain mencerminkan tidak adanya perbedaan persepsi yang terjadi terhadap responden Auditor BPK dengan pengguna laporan keuangan mengenai faktor tanggungjawab auditor. Pada pernyataan 8 sampai dengan pernyataan 13 mencerminkan tidak adanya perbedaan persepsi yang terjadi terhadap responden Auditor BPK dengan pengguna laporan keuangan mengenai faktor keandalan audit. Pada pernyataan 14 sampai dengan pernyataan 16 mencerminkan tidak adanya perbedaan persepsi yang terjadi terhadap responden Auditor BPK dengan pengguna laporan keuangan mengenai faktor kegunaan laporan keuangan auditan.

Keterbatasan

Sebagai sebuah penelitian survey, penelitian ini juga mempunyai keterbatasan. Keterbatasan tersebut antara lain:

- a. Keakuratan jawaban pengisian kuesioner. Karena mungkin saja responden tidak menjawab sejujurnya butir pernyataan dalam kuesioner tersebut.
- b. Latar belakang responden dengan kualifikasi non akuntansi, akan dapat memberikan pengurangan pemahaman tentang tanggung jawab auditor dan keandalan audit.
- c. Jumlah responden yang terlalu sedikit dari kelompok responden Dinas Perindustrian dan Perdagangan Kota Semarang karena arahan dari Kepala Sub Bag Umum dan Kepegawaian yang hanya mengizinkan responden dari keuangan saja .

Saran

Atas dasar kesimpulan dan keterbatasan di atas, maka dapat dikemukakan saran-saran sebagai berikut:

- a. untuk meningkatkan keakuratan pengisian kuesioner, sebaiknya penelitian ditambah dengan melakukan wawancara secara lebih mendalam untuk memperoleh data yang lebih baik.
- b. berdasarkan hasil pengujian hipotesis, dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi kesenjangan harapan audit secara menyeluruh. Oleh karena itu perlu dipertahankan secara konsisten persamaan persepsi antara auditor dengan pengguna laporan keuangan agar dapat meminimalisasi kesenjangan harapan audit yang akan terjadi. Namun terdapat perbedaan pada faktor tanggungjawab mengenai auditor tidak memiliki tanggungjawab membuat laporan keuangan auditee, Adapun bentuk peningkatan agar perbedaan persepsi tersebut dapat dijumpai dapat dilakukan dengan cara melakukan pelatihan ataupun seminar-seminar tentang peran dan tanggungjawab auditor sehingga tidak terjadi perbedaan persepsi.
- c. Untuk mendapatkan hasil empirik yang lebih kuat, penelitian ini perlu dikembangkan lebih jauh lagi dengan menambahkan variabel faktor penyebab kesenjangan audit yang lain untuk diuji.
- d. Selain itu, penelitian ini perlu diuji lagi dengan responden yang berbeda dan memperbesar jumlah objek penelitian. Seperti responden pemerintah yang perlu ditambah lagi objek penelitiannya.
- e. Pada penelitian ini responden yang digunakan tidak dibedakan antara yang memiliki kualifikasi akuntan maupun tidak. Oleh karena itu perlu dikembangkan dengan membedakan persepsi antara yang responden yang memiliki kualifikasi akuntan maupun tidak memiliki.

REFERENSI

- Adeyemi, S. B., dan J. K. Olowookere. 2011. Stakeholder's perception of audit performance gap in Nigeria. *International Journal of Accounting and Financial Reporting* 1 (1): 152-172.
- Agus, S. 2013. *Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik* 2 (4). Salemba Empat. Jakarta.
- Alex, Sobur. 2009. *Analisis Teks Media*. Bandung: RemajaRosdakarya.
- Best, P.J., S. Buckby, dan C. Tan. 2001. Evidence of audit expectation gap in Singapore. *Managerial Auditing Journal* 6 (3): 134-144.
- Bowsher, C. A. 1993. Budgeting and accountability in large countries: problems and opportunities. *The Government Accountants Journal* 42 (1): 7-20.
- Devi A. dan Devi S. 2014. *Audit Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements*, Vol.6, No.14.

- Djamil Nasrullah. 2007. Persepsi Auditor Dan Pemakai Jasa *General Audit* Yang Terdaftar Di Bursa Efek Jakarta Tentang Tanggung Jawab Auditor, Keandalan, dan Kegunaan Laporan Keuangan Auditan . Skripsi, Universitas Sebelas Maret.
- Eisenhardt, M. K. 1989. Agency theory: assessment and review. *Academy of Management Review* 14 (1): 57-74.
- Fadzly, M. N., Z. Ahmad. 2004. Audit expectation gap: the case of Malaysia. *Managerial Auditing Journal* 19 (7): 897-915.
- Ghozali, I. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Edisi Ketiga. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Hair et al. 2010. *Multivariate Data Analysis*, Seventh Edition. *Pearson Prentice Hall*.
- Halim, A. dan S. Kusufi. 2012. *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah*. Salemba Empat (4). Jakarta.
- Ivan Aris Setiawan dan Imam Ghozali. 2006. *Akuntansi Keprilakuan: Konsep dan Kajian Empiris Perilaku Akuntan*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Jensen, M. dan R. Roebeck. 1983. Theory of the firm: managerial behavior, agency cost, and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3 (4): 305-360.
- Kung, F. H., K. James, dan C. S. Hsu. 2013. An investigation of auditor's responsibility for fraud detection in Taiwan. *Asian Journal of Finance and Accounting* 5 (1): 30-47.
- Lubis, T. A. (2010). *Persepsi Auditor dan User Tentang Independensi Akuntan dan Pengaruhnya Terhadap Opini Audit*, Vol. 13, No.2.
- Mahsun M. 2006. *Pengukuran Kinerja Sektor Publik*. Penerbit BPFE. Yogyakarta
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Milal, A. Z. 2013. *Makna Opini WTP Bagi Kementerian/Lembaga (Studi Kasus pada Kementerian Sosial)*. Prosiding. Universitas Brawijaya.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 27 Tahun 2013 tentang Pedoman Penyusunan APBD Tahun Anggaran 2014.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Porter, B. dan C. Gowthorpe. 2004. *Audit Expectation Performance Gap in the United Kingdom in 1999 and Comparison With The Gap in New Zealand in 1989 and in 1999*. The Institute of Chartered Accountants of Scotland. Edinburgh.
- Rachman Aulia. 2014. *Expectation Gap Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah Kota Surakarta dan Kabupaten Sukoharjo*. Skripsi, Universitas Sebelas Maret.
- Ramadhani, R. R. 2011. *Persepsi Stakeholders Internal Terhadap Akuntabilitas dan Transparansi Laporan Keuangan Universitas Sebelas Maret Pasca Ditetapkan Sebagai Badan Layanan Umum (Studi Kasus pada Laporan Keuangan Tahun 2009)*. Skripsi, Universitas Sebelas Maret.
- Retno, dkk. 2007. *Expetation Gap Antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah*. Skripsi, Universitas Sebelas Maret.
- Sekaran, U. 2011. *Research Methods for Business*. Wiley. New Jersey.
- Salehi, M., A. Mansoury, Z. Azary. 2009. Audit independence and expectation gap: empirical evidences from Iran. *International Journal of Economics and Finance* 1 (1): 165-174.



- Salehi, M. 2011. Audit expectation gap: concept, nature, and trace. *African Journal of Business Management* 5 (21): 8376-8392.
- Santoso, S. 2014. *Statistik Nonparametrik: Konsep dan Aplikasi dengan SPSS*. Elex Media Komputindo. Jakarta.
- Suliyanto. 2011. *Perbedaan Pandangan Skala Likert Sebagai Skala Ordinal atau Skala Interval*. Prosiding. Universitas Diponegoro.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
- Walgito, Bimo.2010. *Pengantar Psikologi Umum*. Yogyakarta: Andi Offsrt
- Wulandari, S. 2009. *Persepsi Users atas Akuntabilitas Laporan Pertanggungjawaban Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus di Pemerintah Kota Surakarta)*.