

**FAKTOR-FAKTOR YANG MEMENGARUHI *AUDIT EXPECTATION GAP*
PADA ORGANISASI SEKTOR PUBLIK
(Studi Empiris pada Pemerintah Kota dan Kabupaten se-Daerah Istimewa
Yogyakarta)**

Rara de Fanthera

Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis

Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

Email : raradefanthera@gmail.com

ABSTRACT

This study aims to get empirical evidence about the influence of education, training and the users' experience of the Audit Expectation Gap in public sector organizational. The data obtained were by distributing 207 questionnaires to the users of audited financial statements and the auditors of Badan Pemeriksa Keuangan (Indonesian Supreme Audit Institution) the representative of Yogyakarta. There were only 148 questionnaires which were returned and the questionnaires that could be processed were 124 questionnaires. The samples of the present study were selected using purposive sampling method. The data in the study were tested using the software SPSS.22. The criteria of the respondents in this study were the users of the financial statements who once used the audited financial statements.

Based on the analysis that has been done, it shows that the users' education and experiences do not affect the Audit Expectation Gap, while the users' training has significant positive effect on Audit Expectation Gap.

Keywords: *Users' Education, Users' Training, Users' Experience, Audit Expectation Gap.*

1. PENDAHULUAN

Laporan keuangan merupakan hasil dari proses akuntansi yang berisi informasi keuangan (Mahsun, *et al.*, 2015). Informasi keuangan yang terkandung dalam laporan keuangan tersebut digunakan oleh pengguna dalam mengambil keputusan. Laporan keuangan organisasi sektor publik merupakan bagian penting dari akuntabilitas publik. Laporan keuangan yang mencerminkan kondisi keuangan tersebut harus bebas dari salah saji yang material sehingga tidak menyesatkan pengguna laporan keuangan. Untuk memastikan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, laporan keuangan harus diperiksa oleh pihak yang independen yaitu auditor. Pasal 23 E ayat 1 Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945 menyatakan bahwa “untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang bebas dan mandiri”. Dalam Al-Qur’an surat Al Hujurat ayat 6 yang berbunyi :

يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِن جَاءكُمْ فَاسِقٌ بِنَبَأٍ فَتَبَيَّنُوا أَن تُصِيبُوا قَوْمًا بِجَهَالَةٍ فَتُصْبِحُوا عَلَىٰ مَا فَعَلْتُمْ نَادِمِينَ

Artinya: Hai orang-orang yang beriman, jika datang kepadamu orang fasik membawa suatu berita, maka periksalah dengan teliti agar kamu tidak menimpakan suatu musibah kepada suatu kaum tanpa mengetahui keadaannya yang menyebabkan kamu menyesal atas perbuatanmu itu.

Ayat di atas merupakan ayat penjelasan adab islam dalam menerima kabar yaitu harus meneliti terlebih dahulu kebenarannya, agar informasi/ kabar yang diterima tersebut tidak membawa musibah bagi yang menerimanya, terkait dengan penelitian ini adalah auditor yang melakukan pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah harus meneliti dengan benar laporan keuangan dengan menggunakan keahlian profesionalnya sehingga bisa mencegah timbulnya asimetri informasi dengan begitu laporan keuangan memiliki kredibilitas yang

tinggi dan pihak pengguna laporan keuangan memiliki keyakinan yang memadai atas laporan keuangan yang telah diaudit tersebut untuk membantu mereka dalam mengambil keputusan. Tidak terkecuali untuk pengguna laporan keuangan, mereka harus meneliti arti atau maksud dari laporan hasil pemeriksaan.

Dalam tata kelola keuangan negara, BPK memiliki peran strategis untuk mewujudkan kesejahteraan rakyat, yakni dengan tiga peran pemeriksaan yang dimiliki. Namun, dalam perkembangannya telah terjadi pergeseran harapan publik atas kebermanfaatan dan keandalan laporan yang dihasilkan oleh auditor. Semakin banyaknya tuntutan masyarakat mengenai profesionalisme auditor menunjukkan besarnya *expectation gap*. Kebutuhan masyarakat menjadi hal yang harus dipenuhi oleh auditor. Untuk dapat memenuhi kebutuhan tersebut, auditor perlu memahami persepsi masyarakat mengenai peran dan tanggung jawab mereka serta memahami apa yang menjadi harapan masyarakat dari laporan yang dihasilkan oleh auditor.

BPK dalam siaran persnya menyebutkan bahwa Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) tidak menjamin bahwa suatu entitas bebas dari korupsi karena pemeriksaan laporan keuangan tidak ditujukan secara khusus untuk mendeteksi adanya korupsi. Persepsi pengguna laporan keuangan auditan mengenai peran auditor mungkin berbeda dengan peran auditor yang sesungguhnya. Perbedaan antara apa yang masyarakat atau pemakai laporan keuangan harapkan dari auditor dan apa yang sebenarnya dilakukan oleh auditor menimbulkan adanya *expectation gap*. *Audit expectation gap* pertama kali diungkapkan oleh Liggio yang menyatakan bahwa *expectation gap* muncul

karena adanya perbedaan persepsi antara akuntan independen dengan pemakai laporan keuangan mengenai tingkat kinerja yang diharapkan dari profesi akuntan (Indrijawati, 2013). Monroe dan Woodliff (1993) mendefinisikan *expectation gap* sebagai perbedaan antara keyakinan auditor dan masyarakat tentang tugas dan tanggung jawab yang ditanggung oleh auditor, dan pesan yang disampaikan oleh laporan audit.

Adanya *expectation gap* menimbulkan permasalahan dalam menilai kinerja pemerintah maupun auditor BPK. Publik yang menganggap bahwa auditor mempunyai tanggung jawab untuk menemukan kecurangan pada laporan keuangan akan membuat publik beranggapan bahwa auditor tidak menjalankan tanggungjawabnya dengan baik, padahal pemeriksaan laporan keuangan tidak ditujukan secara khusus untuk mendeteksi adanya kecurangan.

Penelitian mengenai *expectation gap* sudah pernah dilakukan dalam sektor publik di Indonesia. Penelitian yang dilakukan oleh Yeni (2000) dan Yuliati *et al.* (2007) membuktikan adanya *expectation gap* antara auditor dengan pemakai laporan keuangan mengenai peran dan tanggung jawab auditor. Penelitian yang dilakukan oleh Nugroho (2004) menunjukkan bahwa: (1) terdapat perbedaan persepsi antara auditor dengan pemakai laporan keuangan auditan pemerintah (anggota DPRD), (2) ada perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan sektor swasta dengan pemakai laporan keuangan pemerintah, dan (3) tidak ada perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan pemerintah di sektor pemerintahan daerah satu dengan pemakai laporan keuangan pemerintah daerah lain. Penelitian yang dilakukan oleh Rusliyawati dan Halim (2008) membuktikan

adanya perbedaan persepsi antara auditor BPK dengan pengguna laporan keuangan daerah yaitu anggota DPRD, pemda dan masyarakat dilihat dari sisi pelaporan, akuntabilitas, dan dari sisi konsep-konsep audit yaitu independensi, kompetensi, pendapat wajar dan audit kinerja.

Dalam penelitian ini akan berusaha membuktikan pengaruh faktor personal pengguna yang difokuskan pada kapasitas individu (Pendidikan, pelatihan dan pengalaman pengguna) dengan keberadaan *expectation gap*. Dalam penelitian ini, dimensi pertama *expectation gap* yang peneliti pilih adalah dimensi peran dan tanggung jawab auditor. Dimensi kedua *expectation gap* yang peneliti pilih adalah dimensi keandalan laporan hasil pemeriksaan.

Rumusan Masalah Penelitian

1. Apakah pendidikan pengguna berpengaruh terhadap *audit expectation gap*?
2. Apakah pelatihan pengguna berpengaruh terhadap *audit expectation gap*?
3. Apakah pengalaman pengguna berpengaruh terhadap *audit expectation gap*?

2. KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 KERANGKA TEORITIS

2.1.1 Kebutuhan akan Audit

Secara teknis, pelaksanaan audit pada sektor publik dan sektor swasta adalah sama. Menurut Jones & Bates (1990) yang membedakan pelaksanaan audit dua sektor tersebut adalah pada kebutuhan yang mendasari untuk melaporkan pengaruh politik negara yang bersangkutan dan kebijaksanaan pemerintahan.

2.1.2 Teori Persepsi

Persepsi merupakan suatu proses pemberian makna atau proses pemahaman diri di dalam diri seseorang terhadap suatu objek, baik itu yang berwujud ataupun tidak berwujud. Dalam hal ini persepsi sangat berkaitan dengan pengetahuan dan pengalaman.

2.1.3 Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah

Menurut Standar Akuntansi Pemerintahan, terdapat beberapa kelompok pengguna laporan keuangan, yaitu: (i) masyarakat; (ii) wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa; (iii) pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman; dan (iv) pemerintah.

2.1.4 Expectation Gap

Menurut Guy dan Sullivan (1988), *expectation gap* adalah perbedaan antara apa yang masyarakat dan pengguna laporan keuangan percaya sebagai tanggung jawab akuntan dan auditor dan apa yang akuntan dan auditor percayai sebagai tanggung jawabnya. *Expectation gap* menurut Ligio dalam Yandi (2013) adalah perbedaan pandangan mengenai tingkat kinerja yang diharapkan antara akuntan independen dengan pengguna laporan keuangan, seperti direktur keuangan, analis keuangan, analis investasi, dan jurnalis investasi. Berdasarkan definisi- definisi yang ada, maka penekanan dari *expectation gap* adalah harapan masyarakat atau pemakai laporan keuangan terhadap auditor tentang laporan keuangan secara nyata melebihi peran auditor dan opini auditnya.

2.1.5 Tingkat Pendidikan

Menurut Notoatmodjo dalam Afifah (2015), pendidikan adalah suatu proses pengembangan kemampuan ke arah yang diinginkan. Pendidikan disini adalah

pendidikan jangka panjang atau pendidikan formal yang telah didapat oleh pengguna laporan keuangan, sedangkan pendidikan jangka pendek disebut dengan pelatihan.

2.1.6 Pelatihan

Pelatihan merupakan bagian pendidikan yang menyangkut proses belajar untuk memperoleh dan meningkatkan keterampilan diluar sistem pendidikan yang berlaku dalam waktu relatif singkat dengan metode yang lebih mengutamakan pada praktek dari pada teori (Rivai dan Sagala, 2009).

2.1.7 Pengalaman Kerja

Berbagai macam pengalaman yang dimiliki individu akan mempengaruhi pelaksanaan suatu tugas. Seseorang yang berpengalaman memiliki cara berpikir yang lebih terperinci, lengkap dan canggih (*Sophisticated*) dibanding seseorang yang belum berpengalaman.

2.2 Penurunan Hipotesis

2.2.1 Pengaruh pendidikan pengguna terhadap *audit expectation gap*.

Salah satu penyebab *expectation gap* adalah perbedaan persepsi antara pihak yang satu dengan pihak yang lain. Dapat disimpulkan bahwa *expectation gap* terjadi karena adanya faktor-faktor yang mempengaruhi persepsi. Suharman dalam Ina (2012) menyatakan: “persepsi merupakan suatu proses menginterpretasikan atau menafsir informasi yang diperoleh melalui sistem alat indera manusia”. Pendidikan merupakan salah satu hal yang menciptakan persepsi manusia di mana dengan pendidikan yang diterima oleh seseorang akan mempengaruhi bagaimana seseorang tersebut memahami apa yang diterimanya.

Hasil penelitian Monroe dan Woodliff (1993); Saifullah (2003) menyatakan bahwa pendidikan bisa sebagai pendekatan yang efektif untuk mengurangi *audit expectation gap*. Pengetahuan audit dari pengguna laporan keuangan pemerintah daerah diyakini dapat mempengaruhi *expectation gap* antara auditor dan pengguna laporan keuangan pemerintah. Koh dan Woo (1998) menyatakan bahwa pengetahuan dari pengguna laporan keuangan mempengaruhi besarnya *expectation gap*. Dari logika berpikir di atas dan dari hasil penelitian terdahulu bisa disimpulkan bahwa semakin tinggi tingkat pendidikan yang dimiliki oleh pengguna laporan keuangan maka akan mengurangi *audit expectation gap*.

Berdasarkan teori- teori dan logika berpikir di atas maka bisa dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1 : Pendidikan berpengaruh negatif terhadap *audit expectation gap*.

2.2.2 Pengaruh pelatihan pengguna terhadap *audit expectation gap*.

Teori persepsi menyatakan bahwa pada dasarnya proses terbentuknya persepsi ini terjadi dalam diri seseorang, namun persepsi juga dipengaruhi oleh pengalaman, proses belajar dan pengetahuan. Perbedaan tersebut bisa dipengaruhi oleh banyak faktor, di antaranya adalah pengetahuan, pengalaman dan sudut pandangnya. Pengetahuan seorang individu salah satunya didapat dari pelatihan yang diikutinya. Pengetahuan audit dari pengguna laporan keuangan pemerintah daerah diyakini dapat mempengaruhi *expectation gap* antara auditor dan pengguna laporan keuangan pemerintah. Koh dan Woo (1998) menyatakan bahwa pengetahuan dari pengguna laporan keuangan mempengaruhi besarnya *expectation gap*.

Terkait *audit expectation gap* diduga semakin sering pengguna mendapat dan mengikuti pelatihan, akan menambah pengetahuan dan pemahaman pengguna sehingga dapat mengurangi *audit expectation gap*. Dapat disimpulkan bahwa persepsi pengguna laporan keuangan auditan akan berbeda tergantung dari pelatihan yang mereka ikuti yang akan menambah pengetahuan dari masing-masing individu tersebut. Pengetahuan yang berbeda yang dimiliki oleh masing-masing individu ini akan menimbulkan perbedaan persepsi yang nantinya akan menimbulkan *audit expectation gap*.

Berdasarkan teori- teori dan logika berpikir di atas maka bisa dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H2 : Pelatihan berpengaruh negatif terhadap *audit expectation gap*.

2.2.3 Pengaruh pengalaman pengguna terhadap *audit expectation gap*.

Teori persepsi menyatakan bahwa pada dasarnya proses terbentuknya persepsi ini juga dipengaruhi oleh pengalaman. Pengalaman pengguna laporan keuangan auditan diduga menjadi salah satu faktor yang menyebabkan terjadinya perbedaan persepsi sehingga menimbulkan *expectation gap*.

Menurut Lesgold *et al.*, dalam Saputra dan Yasa (2013) seorang ahli yang berpengalaman mampu menemukan hal penting dalam kasus khusus dan mengurangi informasi tidak relevan dalam pengambilan keputusannya. Pengguna yang berpengalaman mampu memahami informasi dari laporan hasil pemeriksaan dengan baik sehingga laporan tersebut bermanfaat dalam pengambilan keputusan.

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa pengalaman yang berbeda yang dimiliki oleh masing-masing individu akan menghasilkan persepsi yang berbeda sehingga menimbulkan *expectation gap*.

Berdasarkan teori-teori dan logika berpikir di atas maka bisa dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H3 : Pengalaman berpengaruh negatif terhadap *audit expectation gap*.

3. METODE PENELITIAN

3.1 Objek Penelitian

Objek dalam penelitian ini adalah *Audit Expectation gap* (kesenjangan harapan audit) antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan pemerintah dan faktor-faktor yang memengaruhi adanya *audit expectation gap* tersebut.

3.2 Populasi dan Sampel

- a. Populasi penelitian ini dikelompokkan sebagai berikut: Populasi Utama: Pengguna laporan keuangan auditan; populasi pembanding: auditor BPK-RI sebagai populasi pembanding.
- b. Sampel dalam penelitian ini : sampel utama : anggota DPRD di Kota Yogyakarta, Kabupaten Sleman, Kabupaten Bantul, Kabupaten Gunung Kidul dan Kabupaten Kulon Progo yang diwakili oleh badan anggaran dan komisi B bidang keuangan; Pegawai di Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah di Kabupaten Bantul, Kabupaten Kulon Progo dan Kabupaten Gunung Kidul yang diwakili oleh bidang akuntansi; Pegawai di Dinas Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah di Kabupaten Sleman yang diwakili oleh bidang

pembukuan dan pelaporan; Pegawai di Dinas Pajak Daerah dan Pengelolaan Keuangan di Kota Yogyakarta yang diwakili oleh bidang pelaporan.

2) Sampel pembanding: Dalam penelitian ini digunakan auditor independen pemerintah yaitu auditor BPK-RI perwakilan Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta sebagai sampel pembanding.

3.3 Jenis Data

Jenis data yang digunakan pada penelitian ini adalah data kuantitatif yaitu data primer.

3.4 Teknik pengambilan sampel

Pada penelitian ini, teknik pengambilan sampel menggunakan teknik *purposive sampling*.

3.5 Teknik pengumpulan data

Metode pengambilan data yang digunakan adalah *survey method*. Dalam survei, data dikumpulkan dari para responden dengan menggunakan kuesioner.

3.6 Definisi Operasional Variabel Penelitian

a. Variabel Dependen: *Audit Expectation Gap*.

Audit Expectation Gap adalah perbedaan persepsi antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan auditan. Variabel ini diukur secara kuantitatif untuk mengetahui persepsi pengguna tentang peran dan tanggung jawab auditor BPK serta keandalan laporan hasil pemeriksaan.

b. Pelatihan.

Pelatihan merupakan berbagai pendidikan non formal yang diperoleh responden. Pelatihan akan diukur dari frekuensi pelatihan yang pernah diikuti oleh responden dalam hal pelatihan keuangan. Variabel pelatihan juga diukur dengan menggunakan item pernyataan yang dikembangkan dari instrumen penelitian yang dilakukan oleh Zahara (2015) yang meneliti tentang Faktor-faktor yang memengaruhi tingkat implementasi standar akuntansi pemerintahan (SAP) berbasis akrual pada pemerintah daerah.

c. Pengalaman.

Pengalaman terkait dengan jumlah peran serta responden dalam penggunaan laporan keuangan auditan untuk pengambilan keputusan. Pengalaman diukur dengan masa kerja pengguna dan frekuensi keterlibatan responden pengguna dalam penggunaan laporan keuangan auditan untuk pengambilan keputusan.

3.7 Teknik Analisis

Penelitian ini menggunakan bantuan *software* statistik komputer SPSS versi 22.0 untuk melakukan pengolahan data.

4. ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

4.1 Gambaran Umum Obyek Penelitian

Penelitian ini dilakukan di Pemerintah Kabupaten dan Kota yang ada di Daerah Istimewa Yogyakarta dan di Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) Perwakilan Yogyakarta. Data penelitian dikumpulkan dengan mengirimkan kuesioner kepada responden.

Tabel 1. Jumlah Kuesioner

No	Nama Instansi	Kuesioner disebar	Kuesioner kembali
1	BPK RI Perwakilan Yogyakarta	35	30
2	DPPKAD Bantul	10	10
3	DPKAD Sleman	16	15
4	DPPKA Kulon Progo	10	10
5	DPPKAD Gunung Kidul	9	9
6	DPDPK Kota Yogyakarta	15	14
7	DPRD Bantul	26	4
8	DPRD Sleman	10	10
9	DPRD Kulon Progo	20	3
10	DPRD Gunung Kidul	25	25
11	DPRD Kota Yogyakarta	31	18
Total		207	148
Kuesioner yang bisa diolah			124
Tingkat Pengembalian			71,50%

Sumber : Data primer diolah, 2016

Dari tabel 1 bisa dilihat bahwa dari kuesioner yang disebar sebanyak 207 kuesioner kepada responden yang ada di Pemerintah Kabupaten dan Kota Yogyakarta yang kembali adalah sebanyak 148 kuesioner atau dengan tingkat pengembalian sebesar 71,50% dan kuesioner yang diisi lengkap dan bisa diolah adalah sebanyak 124 kuesioner.

4.2 Analisis Karakteristik Responden

Karakteristik responden yang diamati dalam penelitian ini meliputi usia, jenis kelamin, dan pangkat/ jabatan. Hasil distribusi frekuensi dari karakteristik responden disajikan sebagai berikut.

Tabel 2. Demografi Responden

No	Karakteristik Responden	Frekuensi	Persentase
1	Jenis Kelamin		
	- Laki-Laki	78	62,90%
	- Perempuan	46	37,10%
2	Usia		
	- <25 Tahun	2	1,61%
	- 26-30 Tahun	11	8,87%
	- 31-35 Tahun	21	16,94%
	- 36-40 Tahun	41	33,06%
	- >40 Tahun	49	39,52%
3	Pangkat/ Jabatan		
	- Auditor	29	23,39%
	- Badan Anggaran (Banggar)	39	31,45%
	- Komisi B	20	16,13%
	- Staf Akuntansi/ Kabid Akuntansi/ Kasubag	36	29,03%

Berdasarkan tabel responden diatas dapat disimpulkan bahwa mayoritas responden dalam penelitian ini adalah berjenis kelamin laki-laki dengan persentase 62,90% sedangkan perempuan hanya 37,10 %. Pada bagian deskriptif usia, umur responden mayoritas berkisar antara >40 tahun yaitu dengan persentase 39,52%. Pada bagian pangkat/jabatan mayoritas responden didominasi oleh responden yang diwakili oleh badan anggaran dengan persentase 31,45%.

4.3 Analisis Statistik Deskriptif

Tabel 3. Hasil Uji Statistik Deskriptif

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
AU EXP GAP	124	24	40	31,07	4,033
PENDIDIKAN	95	2	9	6,92	1,622
PELATIHAN	95	15	28	21,71	2,906
PENGALAMAN	95	2	10	5,74	2,064

Sumber : Data primer diolah, 2016

Statistik deskriptif dari variabel- variabel yang digunakan dalam penelitian ini dapat terlihat di tabel 3. Pada tabel di atas dapat dilihat bahwa variabel *Audit Expectation Gap* dengan jumlah data sebanyak 124 mempunyai nilai rata- rata

31,07 dengan nilai minimum *Audit Expectation Gap* dari 124 responden yaitu 24 dan nilai maksimum *Audit Expectation Gap* dari 124 responden yaitu 40 serta Std deviation 4,033. Variabel pendidikan dengan jumlah data sebanyak 95 mempunyai nilai rata-rata 6,92 dengan nilai minimum pendidikan dari 95 responden yaitu 2 dan nilai maksimum pendidikan dari 95 responden adalah 9 serta Std deviation 1,622. Begitupun untuk variabel pelatihan dan pengalaman, bisa dilihat dari Tabel di atas.

4.4 Uji Reliabilitas dan Validitas

Tabel 4. Hasil Uji Validitas

Variabel	Item	r-hitung	Signifikansi	Keterangan
Pendidikan (PEND)	PEND1	0,844	0,000	Valid
	PEND2	0,953	0,000	Valid
Pelatihan (PEL)	PEL1	0,783	0,000	Valid
	PEL2	0,782	0,000	Valid
	PEL3	0,729	0,000	Valid
	PEL4	0,786	0,000	Valid
	PEL5	0,749	0,000	Valid
	PEL6	0,499	0,000	Valid
Pengalaman (PENG)	PENG1	0,883	0,000	Valid
	PENG2	0,874	0,000	Valid
<i>Audit Expectation Gap (AEG)</i>	AEG1	0,741	0,000	Valid
	AEG2	0,604	0,000	Valid
	AEG3	0,604	0,000	Valid
	AEG4	0,561	0,000	Valid
	AEG5	0,571	0,000	Valid
	AEG6	0,742	0,000	Valid
	AEG7	0,716	0,000	Valid
	AEG8	0,413	0,000	Valid

Sumber : Data primer diolah, 2016

Berdasarkan tabel 4 mengenai pengujian validitas, menunjukkan bahwa semua instrumen pertanyaan pada tiap variabel memiliki nilai *Pearson Correlation* \geq 0,25, karena seluruh item memiliki skor total lebih besar dari 0,25, maka seluruh item dikatakan valid.

Tabel 5. Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	Keterangan
Pendidikan	0,709	Reliabel
Pelatihan	0,779	Reliabel
Pengalaman	0,704	Reliabel
<i>Audit Expectation Gap</i>	0,755	Reliabel

Sumber : Data primer diolah, 2016

Berdasarkan hasil pada tabel 5 di atas, nilai *Cronbach's Alpha* untuk semua variabel lebih besar dari 0,70 sehingga dapat disimpulkan bahwa semua variabel dalam penelitian ini adalah reliabel yang artinya item pernyataan/ pertanyaan dalam kuesioner adalah konsisten apabila dilakukan pada subyek yang sama.

4.5 Uji Asumsi Klasik

4.5.1 Uji Normalitas

Tabel 6. Hasil Uji Normalitas

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Statistic	df	Sig.
Unstandardized Residual	,089	88	,081

Sumber : Data primer diolah, 2016

Dari hasil pengujian normalitas sesudah menghilangkan *outlier* dengan uji *Kolmogorov-Smirnov* sebagaimana yang tersaji pada tabel 6, memperlihatkan besarnya signifikansi sebesar 0,081 berada di atas 0,05 atau 5%. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa data seluruh variabel menyebar normal dan dapat dilakukan analisis lebih lanjut dengan menggunakan statistika parametrik.

4.5.2 Uji Multikolinearitas

Tabel 7. Hasil Uji Multikolinearitas

Variabel	Tolerance	VIF	Keterangan
Pendidikan	0,964	1,037	Tidak terdapat multikolinearitas
Pelatihan	0,996	1,004	Tidak terdapat multikolinearitas
Pengalaman	0,961	1.041	Tidak terdapat multikolinearitas

Sumber : Data primer diolah, 2016

Dari hasil pengujian multikolinearitas dari tabel di atas dapat dilihat seluruh variabel memiliki nilai VIF < 10 dan nilai tolerance > 0,10 yang berarti tidak terdapat korelasi antar variabel bebasnya, sehingga dapat disimpulkan bahwa asumsi model tersebut tidak mengandung multikolinearitas.

4.5.3 Uji Heteroskedastisitas

Tabel 8. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Variabel	Sig.	Kesimpulan
Pendidikan	0,752	Homoskedastisitas
Pelatihan	0,118	Homoskedastisitas
Pengalaman	0,462	Homoskedastisitas

Sumber : Data primer diolah, 2016

Dari tabel di atas menunjukkan bahwa variabel- variabel yang diolah tidak mengandung heteroskedastisitas karena nilai sig dari masing-masing variabel >0,05.

4.5.4 Hasil Penelitian (Uji Hipotesis)

1. Uji Koefisien Determinasi (*Adjusted R²*)

Tabel 9. Hasil Uji Koefisien Determinasi

Model Summary ^b			
Model	R	R Square	Adjusted R Square
1	,442 ^a	,196	,167
a. Predictors: (Constant), PENGALAMAN, PELATIHAN, PENDIDIKAN			
b. Dependent Variable: AU_EXP_GAP			

Sumber : Data primer diolah, 2016

Dari tabel 9 di atas bisa dilihat bahwa nilai *Adjusted R²* sebesar 0,167 atau sebesar 16,70% yang artinya variabel independen pendidikan, pelatihan dan pengalaman mempengaruhi variabel dependen *Audit Expectation Gap* sebesar 16,70% dan sisanya yaitu sebesar 83,30% dijelaskan oleh variabel di luar model.

2. Uji Nilai F

Tabel 10. Hasil Uji Nilai F

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	138,979	3	46,326	6,810	,000 ^b
	Residual	571,466	84	6,803		
	Total	710,444	87			
a. Dependent Variable: AU EXP GAP						
b. Predictors: (Constant), PENGALAMAN, PELATIHAN, PENDIDIKAN						

Sumber : Data primer diolah, 2016

Dari tabel 10 di atas bisa dilihat bahwa nilai Sig sebesar $0,000 < 0,05$ yang artinya terdapat pengaruh secara bersama-sama variabel independen terhadap variabel dependen.

3. Uji Nilai t

Berdasarkan kriteria untuk uji hipotesis maka dapat disimpulkan sebagai berikut. Hasil uji hipotesis bisa dilihat pada tabel di bawah ini:

Tabel 11. Hasil Penelitian (Uji Nilai t)

Hipotesis	Sig	B	Kesimpulan
H1 : Pendidikan berpengaruh negatif terhadap <i>audit expectation gap</i> .	0,475	-0,123	Ditolak
H2 : Pelatihan berpengaruh negatif terhadap <i>audit expectation gap</i> .	0,000	0,412	Ditolak
H3 : Pengalaman berpengaruh negatif terhadap <i>audit expectation gap</i> .	0,359	0,125	Ditolak

Sumber : Data primer diolah, 2016

1. Pengaruh Pendidikan (PEND) terhadap *Audit Expectation Gap* (AEG)

Berdasarkan hasil uji hipotesis pertama menunjukkan bahwa variabel pendidikan tidak berpengaruh terhadap *audit expectation gap*. Hal ini berarti semakin tinggi tingkat pendidikan seseorang, tidak mempengaruhi cara individu tersebut untuk mempersepsikan sesuatu yang dalam hal ini adalah tanggung jawab auditor Badan Pemeriksa Keuangan dan keandalan dari laporan keuangan

auditan. Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Monroe dan Woodliff (1993) dan Saifullah (2003) yang menyatakan bahwa pendidikan memiliki dampak terhadap kepercayaan dari pesan yang disampaikan oleh laporan audit. Dalam studi tersebut menggunakan penelitian eksperimen terhadap kelompok mahasiswa akuntansi sebelum dan sesudah mendapatkan mata kuliah auditing pada awal dan akhir semester, yang kemudian ditemukan bahwa pendidikan auditing secara signifikan mempengaruhi kepercayaan mahasiswa dan itu merupakan sebuah *expectation gap*. Pendidikan auditing bisa menjadi alternatif untuk mengurangi *audit expectation gap*.

Pendidikan yang tidak berpengaruh terhadap *audit expectation gap* artinya, baik pengguna laporan keuangan itu memiliki latarbelakang pendidikan akuntansi maupun tidak memiliki latarbelakang pendidikan akuntansi tidak mempengaruhi cara mereka mempersepsikan tanggungjawab auditor pemerintah dan keandalan laporan keuangan auditan. Hal ini bisa disebabkan karena ruang lingkup pekerjaan mereka yang tidak jauh berbeda sehingga, pemahaman dan pengetahuan terhadap tanggungjawab auditor dan keandalan lapran keuangan audit pemerintah mereka peroleh dari ruang lingkup pekerjaan mereka bukan dari pendidikan mereka.

2. Pengaruh Pelatihan (PEL) terhadap *Audit Expectation Gap (AEG)*

Berdasarkan hasil uji hipotesis kedua menunjukkan bahwa variabel pelatihan berpengaruh positif signifikan terhadap *audit expectation gap*, yang artinya semakin banyak pelatihan yang didapat oleh pengguna mengenai keuangan maka,

akan meningkatkan *audit expectation gap* dari dimensi tanggungjawab dan keandalan laporan audit.

Hal ini tidak sesuai dengan hasil penelitian Koh dan Woo dalam Setyorini (2010) yang menyatakan bahwa pengetahuan dari pengguna laporan keuangan mempengaruhi besarnya *expectation gap*. Pengetahuan yang dimaksud dalam penelitian Koh dan Woo adalah pengetahuan audit.

Pengetahuan didapat dari pelatihan yang diikuti, dalam penelitian ini pelatihan yang diikuti oleh pengguna adalah pelatihan terkait keuangan. Sehingga dengan adanya pelatihan tersebut justru meningkatkan *audit expectation gap* karena pelatihan keuangan tidak ditujukan secara khusus untuk menjelaskan keandalan dari laporan audit ataupun tanggung jawab dari auditor BPK. Hal ini juga bisa disebabkan karena adanya perilaku meniru dari organisasi itu sendiri sebagai bentuk penyesuaian diri dengan organisasi lainnya, sehingga individu mungkin mengikuti pelatihan hanya untuk memenuhi tugas dari atasan tetapi tidak memahami maksud dari pelatihan yang diberikan. DiMaggio dan Powell (1983) menyatakan bahwa struktur dan proses organisasi cenderung menjadi seragam (*isomorphic*) dengan norma–norma yang diterima untuk jenis organisasi tertentu. Hal ini berakibat pada munculnya perilaku organisasi untuk melegitimasi cara–cara tertentu dalam hal pengorganisasian (Sofyani dan Akbar 2013).

DiMaggio dan Powell (1983) mengidentifikasi tiga mekanisme untuk perubahan *institutional isomorphic* (bagaimana organisasi menyesuaikan diri). Pertama, isomorfisma koersif (*coercive*), isomorfisma mimetik atau meniru-niru

(*mimetic*), dan isomorfisma normatif (*normative*) yang biasanya berhubungan dengan profesionalisasi. Berdasarkan mekanisme isomorfisma mimetik atau meniru-niru, pelatihan keuangan yang diberikan mungkin saja hanya untuk memenuhi rutinitas dan agenda tahunan atau hanya untuk alasan agar sama dengan organisasi lainnya yaitu memberikan pelatihan untuk karyawan sehingga pelatihan yang diberikan tidak memberikan tambahan pengetahuan karena karyawan hanya sebatas mengikuti pelatihan dan mungkin juga karena alasan tidak disesuaikan dengan kebutuhan pengguna di lapangan.

3. Pengaruh Pengalaman (PENG) terhadap *Audit Expectation Gap (AEG)*

Berdasarkan hasil uji hipotesis ketiga menunjukkan bahwa variabel pengalaman tidak berpengaruh terhadap *audit expectation gap*, yang artinya semakin berpengalaman dan semakin sering pengguna terlibat dalam menggunakan laporan keuangan auditan tidak mengurangi *audit expectation gap* dari dimensi tanggung jawab auditor dan keandalan laporan hasil pemeriksaan. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa persepsi pengguna terhadap tanggung jawab auditor BPK dan keandalan laporan hasil pemeriksaan tidak dipengaruhi oleh seberapa berpengalaman pengguna terlibat dalam penggunaan laporan hasil pemeriksaan. Hal ini tidak mendukung teori persepsi yang menyatakan bahwa salah satu faktor yang mempengaruhi persepsi adalah pengalaman.

Argumentasi yang bisa diajukan terkait pengalaman yang tidak berpengaruh terhadap *audit expectation gap* adalah karena berdasarkan teori persepsi pengalaman memberikan bentuk serta struktur terhadap apa yang dilihat. Dalam hal ini pengguna mungkin memahami bahwa tanggung jawab auditor dan

keandalan laporan keuangan auditan sebagaimana yang dipersepsikan oleh publik selama ini sehingga, hal tersebut justru tidak menurunkan kesenjangan sama sekali karena persepsi mereka sama saja baik untuk pengguna yang sudah berpengalaman maupun belum berpengalaman.

5. SIMPULAN, SARAN, DAN KETERBATASAN PENELITIAN

5.1 Simpulan

Hipotesis 1 yang menyatakan bahwa pendidikan berpengaruh negatif terhadap *audit expectation gap* ditolak. Hipotesis 2 yang menyatakan bahwa pelatihan berpengaruh negatif terhadap *audit expectation gap* ditolak. Hipotesis 3 yang menyatakan bahwa pengalaman berpengaruh negatif terhadap *audit expectation gap* ditolak.

5.2 Saran

Untuk penelitian selanjutnya diharapkan:

1. Menggunakan metode penelitian campuran (*Mixed Method Research*) yaitu dengan melakukan wawancara kepada praktisi dan akademisi.
2. Menambah jumlah pengguna laporan keuangan auditan sehingga hasil yang diperoleh bisa digeneralisasi.
3. Menggunakan variabel independen lain yang mempengaruhi persepsi seperti faktor situasional, faktor personal, faktor struktural, dan faktor-faktor lainnya yang diduga memengaruhi persepsi.
4. Memasukkan dimensi lain dari *audit expectation gap* yang sampai sekarang masih menimbulkan perbedaan antara pihak-pihak yang berkepentingan.

5. Dalam penelitian ini, pelatihan yang dimaksud tidak secara spesifik menggunakan pelatihan mengenai audit. Untuk penelitian selanjutnya agar bisa menggunakan pelatihan audit dalam instrumen penelitian.

5.3 Keterbatasan Penelitian

Dalam penelitian ini terdapat beberapa keterbatasan antara lain sebagai berikut :

1. Instrumen atau daftar pertanyaan dalam kuesioner masih terdapat kelemahan-kelemahan.
2. Sampel penelitian belum mencakup semua pengguna laporan keuangan.
3. Keterbatasan selanjutnya adalah melekat pada metode survey, yaitu jawaban dari responden tidak bisa dikontrol secara pasti apakah jawaban responden jujur atau tidak.
4. Dimensi *audit expectation gap* yang digunakan pada penelitian ini hanya dimensi tanggung jawab auditor Badan Pemeriksa Keuangan dan keandalan laporan hasil pemeriksaan sehingga hasilnya belum bisa digeneralisasi untuk *audit expectation gap* secara keseluruhan.
5. Variabel independen pelatihan dan pengalaman belum pernah digunakan sebelumnya untuk menduga penyebab terjadinya *audit expectation gap* sehingga dalam hal perumusan hipotesis maupun pembahasan masih belum optimal.

DAFTAR PUSTAKA

Afifah, Binti. 2015. "Pengaruh Pengalaman, Pelatihan Profesional dan Tindakan Supervisi Terhadap Profesionalisme Auditor Pemula (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Yogyakarta)." Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Yogyakarta. Yogyakarta.

Anonim 4. 2010. *Al-Qur'an Terjemah dan Tajwid Warna*. Jakarta: SAMAD.

- DiMaggio, P. J., dan W. W. Powell. 1983. *The Iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*. Dalam W. W. Powell dan P. J. DiMaggio (editor). *The New institutionalism in organizational analysis* (p/ 63-82). Chicago: The University of Chicago Press.
- Gramling, A. A., Schatzberg and W. Wallace. 1996. "The Role of Undergraduate Auditing Coursework in Reducing the Expectation Gap." *Issue in Accounting Education*, May. Vol.38. No. 11, pp. 131-161.
- Guy D.M, and J.D. Sullivan. 1988. "The Expectation Auditing Standards." *The Journal of Accountancy*. April. Vol. 38. No. 3, pp. 36-46.
- Ina, M. (2012). *Persepsi Siswa Terhadap Implementasi Sistem Manajemen Mutu ISO 9001: 2008 di SMK MUHAMMADIYAH 3 YOGYAKARTA* (Doctoral dissertation, Universitas Negeri Yogyakarta).
- Indrijawati, Aini. 2013. *Kesenjangan Harapan Audit Pada Sektor Publik (Studi Empiris di Provinsi Sulawesi Selatan)*. Disertasi Program Doktor Ilmu Ekonomi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin. Makassar.
- Jones & Bates, 1990, *Public Sector Auditing: Practical Techniques For An Integrated Approach*, Chapman and Hall, London.
- Koh, H.C., & E-Sah Woo. 1998. *The Expectation Gap in Auditing*. *Managerial Auditing Journal*, 13 (3), 147-154.
- Mahsun, Mohammad. Firma Sulistyowati, Heribertus Andre P. 2015. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: BPFE YOGYAKARTA.
- Monroe Gary S. and David R. Woodliff. 1993. "The Effect of Education on The Audit Expectation Gap." *The Journal of Accounting and Finance*. May. Vol. 13. No. 5, pp. 61-78.
- Nugroho, K.A. 2004. *Analisis atas Expectation Gap pada Profesi Pengauditan Pemerintahan*. Thesis program pasca sarjana tidak dipublikasikan, Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.
- Republik Indonesia, Undang- undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945.
- _____, (2006), Undang- Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
- _____, (2010), Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

- Rivai, Veithzal. & Sagala, E.J. 2009. *Manajemen Sumber Daya Manusia untuk Perusahaan*. Rajagrafindo Persada, Jakarta.
- Rusliyawati, Abdul H. 2008. *Penginvestigasian Audit Expectation Gap Pada Sektor Publik*, Simposium Nasional Akuntansi, Pontianak.
- Saifullah. 2003. "Dampak Pendidikan Auditing Terhadap *Audit Expectation Gap* (Penelitian Eksperimen pada Mahasiswa Akuntansi di FE Undip Semarang)." Tesis, Program Studi Magister Sains Akuntansi Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro. Semarang.
- Salehi. Mahdi. 2011. "Audit expectation gap: Concept, nature and trace." *African Journal of Business Management*. Vol. 5(21), pp. 8376-8392.
- Saputra, I Gede W dan Gerianta Wirawan Y. 2013. Pengaruh Independensi, Profesionalisme, Tingkat Pendidikan dan Pengalaman Kerja Pada Kinerja Auditor BPK RI Perwakilan Bali. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. Vol.2, No.2, Februari 2013.
- Setyorini, Diah Ananta. 2010. "Analisis *Audit Expectation Gap* Pada Pemerintah Daerah (Studi Empiris di Kabupaten Sragen)." Tesis, Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret. Surakarta.
- Sofyani, H., dan R. Akbar. 2013. Hubungan faktor internal institusi dan implementasi sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Sakip) di Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia* 10 (2): 184-205.
- Yandi, Dwi Febri. 2013. "Analisis Variabel- variabel *Audit Expectation Gap* atas Hasil Audit BPK (Studi Empiris Pada Pemerintahan Kota Jambi Tahun 2013)." *Jurnal Akuntansi & Keuangan Unja* 1.1 (2015).
- Yeni, Nini Syofri. 2000. "*Persepsi Mahasiswa, auditor dan Pemakai Laporan Keuangan terhadap Peran dan Tanggung Jawab Auditor*." Tesis Program Pasca sarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Gadjah Mada. Yogyakarta.
- Yuliati, Retno., Jaka Winarna & Doddy Setiawan. 2007. *Expectation Gap antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah*, Simposium Nasional Akuntansi X, Makassar.
- Zahara, Ervita Luluk. 2015. "Faktor-faktor yang Memengaruhi Tingkat Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis AkruaI pada Pemerintah Daerah (Kasus pada SKPD di Pemerintahan Kabupaten Banjarnegara)." Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Yogyakarta. Yogyakarta.