

**PERSEPSI PEMAKAI LAPORAN KEUANGAN, AUDITOR,  
DAN MAHASISWA AKUNTANSI TERHADAP  
*EXPECTATION GAP* DALAM ISU PERAN AUDITOR DAN  
ATURAN SERTA LARANGAN PADA KANTOR AKUNTAN  
PUBLIK**



Skripsi

Diajukan untuk Melengkapi Tugas-tugas dan Memenuhi  
Syarat-syarat untuk Mencapai Gelar Sarjana Ekonomi  
Universitas Sebelas Maret  
Surakarta

Oleh :

**YUDHIT SUATMAJA**

NIM. F 0300087

**FAKULTAS EKONOMI  
UNIVERSITAS NEGERI SEBELAS MARET  
SURAKARTA  
2004**

## **ABSTRAKSI**

### **PERSEPSI PEMAKAI LAPORAN KEUANGAN, AUDITOR, DAN MAHASISWA AKUNTANSI TERHADAP *EXPECTATION GAP* DALAM ISU PERAN AUDITOR DAN ATURAN SERTA LARANGAN PADA KANTOR AKUNTAN PUBLIK.**

**Yudhit Suatmaja**

F 0300087

Penelitian ini akan membahas mengenai masalah *expectation gap* atau perbedaan harapan, yang meliputi perbedaan harapan akan peran seorang auditor yang sebenarnya, serta Aturan dan larangan yang seharusnya diterapkan pada Kantor Akuntan Publik inilah yang akan diteliti di dalam penelitian ini.

Penelitian ini bertujuan untuk meneliti apakah ada perbedaan harapan yang terjadi antara pemakai laporan keuangan, auditor, dan mahasiswa Akuntansi mengenai isu peran auditor dan aturan serta larangan pada Kantor Akuntan publik. Sejalan dengan tujuan tersebut hipotesis yang dirumuskan adalah bahwa ada perbedaan persepsi mengenai *expectation gap* di dalam isu peran auditor dan isu aturan serta larangan pada Kantor Akuntan Publik (KAP). Metode yang digunakan adalah dengan menyebarkan kuisioner kepada responden pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi.

Penelitian ini mendapatkan hasil bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa Akuntansi mengenai peran auditor yang sebenarnya dan aturan serta larangan pada Kantor Akuntan Publik. Berdasarkan hasil tersebut maka diajukan saran-saran agar lingkup penelitian diperluas seperti area, sampel dan masalah *expectation gap* yang lain seperti independensi, standar akuntansi, atau audit elektronik.

**PERSEPSI PEMAKAI LAPORAN KEUANGAN, AUDITOR,  
DAN MAHASISWA AKUNTANSI TERHADAP  
EXPECTATION GAP DALAM ISU PERAN  
AUDITOR DAN ATURAN SERTA  
LARANGAN PADA KANTOR  
AKUNTAN PUBLIK**

**Yudhit Suatmaja**  
F 0300087

**ABSTRACT**

*This is an explanatory research done in a survey method to examine whether or not there's a significant difference in the perception of financial report user, auditors and the accounting students regarding the expectation gap on the appropriate role for auditors, and the prohibitions and regulations that should be place on a audit firm. The questionnaire used in this research to collect data is a the modification model from the Gramlin et al's (1996) research questionnaire. Using the ANOVA method, the results indicate that there is no significant difference in the perception of financial report user, auditors and the accounting students regarding the expectation gap on the appropriate role for auditors, and the prohibitions and regulations that should be place on a audit firm.*

**Keyword:** *expectation gap, perception, auditor's role, prohibitions and regulations that should be place on a audit firm.*

## **BAB I**

### **PENDAHULUAN**

#### **A. Latar Belakang Masalah.**

Di saat ini, kebutuhan informasi keuangan mulai dirasakan semakin meningkat, dan seiring dengan peningkatan penggunaan informasi keuangan tersebut, maka peran dari seorang akuntan akan semakin dibutuhkan. Menurut penelitian Alvin Han (2004), laporan keuangan yang telah diaudit masih merupakan sumber informasi utama di dalam penilaian baik atau buruknya kinerja dari suatu organisasi, demikian juga di dalam pembuatan keputusan. Oleh sebab itu, kebutuhan akan dibuatnya peraturan-peraturan yang mendukung peran dan tanggung jawab seorang akuntan adalah sesuatu yang sangat mendesak. Di Indonesia sendiri telah memiliki peraturan-peraturan yang mengatur tentang penyusunan dan penyajian laporan keuangan, seperti UU Pasar Modal, UU Perseroan Terbatas, UU BUMN, UU parpol, dan undang-undang lainnya. Selain aturan-aturan yang telah disebutkan di atas, IAI atau Ikatan Akuntan Indonesia melalui Kongres VII IAI yang dilaksanakan di Bandung tahun 1994 telah merumuskan beberapa substansi kode etik dan aturan yang berkaitan dengan perilaku yang diharapkan dari para akuntan publik. Berdasarkan peraturan-peraturan tersebut maka laporan keuangan harus disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK), dan wajib diperiksa oleh Akuntan Publik.

Seiring dengan peningkatan kebutuhan akan profesi akuntan, tantangan-tantangan baru juga mulai bermunculan. Tantangan-tantangan ini muncul sebagai reaksi atas peran akuntan publik sebagai auditor, terutama di dalam penilaian kewajaran atas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen suatu organisasi atau perusahaan dimana audit dilaksanakan. Menurut Hartley dan Ross (1972), penyediaan informasi keuangan merupakan salah satu pertanggungjawaban keuangan manajemen terhadap masyarakat, yang di dalam prakteknya terdapat kemungkinan adanya pengaruh kepentingan pribadi manajemen terhadap penyajian informasi keuangan tersebut.

Di dalam pelaksanaan peran dan tanggung jawabnya, auditor seringkali harus menghadapi berbagai macam tekanan dari pihak manajemen ataupun dari pihak pemakai informasi keuangan lainnya, yang dapat mempengaruhi kualitas opini auditor (Knapp, 1985; Carcello & Neal, 2000). Walaupun demikian, tekanan-tekanan terhadap auditor tersebut bukan muncul tanpa sebab, salah satu sebab yang paling dominan adalah adanya perbedaan antara apa yang dipercaya oleh masyarakat dan pemakai laporan keuangan, dengan auditor mengenai peran dan tanggung jawabnya. Fenomena inilah yang sering disebut dengan "*expectation gap*".

Fenomena *expectation gap* sebenarnya sudah lama ada, hanya saja istilah ini mulai digunakan setelah AICPA (*American Institute of Certified Public Accountant's*) membentuk suatu komisi – Cohen Commission – untuk menyelidiki apakah ada perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan dengan akuntan publik mengenai peran dan tanggung jawab auditor. Laporan

akhir dari Cohen Commission menyebutkan bahwa *expectation gap* memang terjadi di Amerika. Oleh karena itu, untuk menanggapi dan mengurangi *expectation gap*, *Auditing Standards Board* (ASB) menyusun *Statement on Auditing Standard* (SAS) nomor 53 sampai dengan SAS nomor 61.

Sekarang ini, permasalahan yang terjadi mengenai peran auditor selalu menjadi perhatian utama di dalam dunia bisnis. Meningkatnya kasus-kasus hukum yang melibatkan akuntan publik, terutama mengenai penyelesaian tanggung jawabnya, membuat lembaga-lembaga penyusun standar akuntansi harus mulai berpikir keras untuk menyusun peraturan-peraturan yang memuat tugas dan tanggung jawab seorang auditor. Penelitian yang dilakukan oleh auditor-auditor di Australia yang dicantumkan di dalam *Auditor-General's Report to Parliament* tahun 2001, menyebutkan bahwa harapan publik terhadap peran auditor lebih luas dari pada yang selama ini dipahami oleh auditor. Kasus yang sering terjadi hingga saat ini adalah adanya tuntutan-tuntutan hukum akibat pemakai laporan keuangan yang diaudit oleh auditor tersebut merasa bahwa auditor tidak melakukan tugasnya dengan baik sesuai dengan harapan, padahal auditor tersebut telah melakukan semua kewajibannya sesuai standar yang berlaku. Kasus yang terbaru adalah adanya tuntutan hukum terhadap Kantor Akuntan Publik Arthur – Andersen, karena dianggap lalai oleh para pemakai laporan keuangan audit (investor) di dalam melakukan tugas dan tanggung jawabnya, dan membuat opini yang menyesatkan. Kasus ini sangat mengejutkan dunia bisnis, karena KAP yang dituntut adalah salah satu KAP terbesar di dunia, yang memiliki cabang atau partner diberbagai negara dan telah dikenal publik

sebagai KAP yang memiliki kompetensi yang tinggi. Sebab yang lain adalah karena kasus ini bukan hanya melibatkan pihak dalam negeri tempat KAP tersebut berada, atau di Amerika Serikat melainkan juga pihak internasional, sebagai investor yang merasa dirugikan akibat opini yang dikeluarkan oleh KAP tersebut.

Selain peran auditor, masalah yang masih menjadi perdebatan adalah mengenai aturan serta larangan yang harus diterapkan di dalam Kantor Akuntan Publik. Gramling, Schatzberg & Wallace (1996) menyebutkan bahwa permasalahan mengenai aturan di dalam Kantor Akuntan Publik meliputi kepemilikan saham klien audit oleh auditor, jasa-jasa manajemen, *audit fee* dan *profit oriented*, jangka waktu audit, metode audit, serta kewajiban seorang auditor. Permasalahan mengenai aturan serta larangan yang harus diterapkan pada sebuah Kantor Akuntan Publik (KAP) memang menjadi otonomi dari Kantor Akuntan Publik tersebut, akan tetapi sudah seharusnya aturan-aturan dan larangan tersebut dirumuskan secara sah dalam suatu undang-undang atau standar yang berlaku. Sekarang ini untuk negara Indonesia, undang-undang menyangkut Akuntansi sudah mulai dirumuskan, walaupun demikian pelaksanaan dari undang-undang tersebut masih dibayang-bayangi adanya *expectation gap*.

Penelitian *expectation gap* mengenai peran auditor dan aturan serta larangan dalam Kantor Akuntan Publik, bukanlah merupakan hal yang baru. Hanya saja, penelitian mengenai masalah ini kebanyakan dilakukan di luar negeri. Penelitian yang dilakukan oleh Humphrey et al (1993) di dalam Gramlin et

al (1996) menemukan bahwa fenomena *expectation gap* telah terjadi di Inggris (UK), dan penelitian ini diperkuat oleh Higson (2002), yang lebih mengeksplorasi mengenai *financial reporting expectation gap* yang terjadi di Inggris. Sedangkan untuk di Amerika Serikat, penelitian yang dilakukan oleh Gramlin (1996) yang menunjukkan bahwa di Amerika juga terjadi *expectation gap*, dimana salah satu kasusnya adalah perbedaan harapan tentang peran auditor dan aturan serta larangan di dalam Kantor Akuntan Publik. Penelitian yang dilakukan oleh Parker (2003) menyatakan bahwa di Australia juga terjadi fenomena *expectation gap* antara regulator, auditor dan publik mengenai pelaksanaan tanggung jawab auditor dan *audit compliance*. Alvin Han (2004) juga mengangkat masalah *expectation gap* di dalam penelitiannya, dan menyimpulkan bahwa di Malaysia juga terjadi fenomena *expectation gap* di dalam masalah tanggung jawab auditor dan pelaporan keuangan audit. Untuk di Indonesia, penelitian mengenai fenomena *expectation gap* masih sangat jarang. Walaupun demikian, bukan berarti fenomena *expectation gap* tidak pernah terjadi di Indonesia, malah sebaliknya, menurut Yeni (2000) dan Hartadi (2000) di dalam Winarna dan Suparno (2003) fenomena *expectation gap* juga terjadi di Indonesia, dan bahkan menjadi masalah utama terjadinya kasus-kasus hukum yang melibatkan auditor.

Gramling, Schatzberg & Wallace memberikan enam isu mengenai adanya *expectation gap* yaitu: (1) auditor dan proses audit, (2) peran auditor terhadap klien audit dan laporan keuangan, (3) kepada siapa auditor harus bertanggung



jawab, (4) aturan dan larangan yang harus diterapkan di Kantor Akuntan Publik (KAP), (5) atribut kinerja auditing, (6) kasus-kasus khusus atau *illegall act*.

Dengan berdasarkan hasil penelitian Gramling, Schatzberg & Wallace, dan penelitian-penelitian terdahulu lainnya, maka penulis tertarik untuk menguji kembali persepsi pemakai laporan keuangan, auditor, dan mahasiswa akuntansi mengenai *expectation gap*. Akan tetapi berbeda dengan penelitian terdahulu, penelitian ini hanya akan difokuskan pada masalah persepsi mengenai peran auditor dan aturan serta larangan yang harus diterapkan Kantor Akuntan Publik (KAP).

Untuk penelitian ini, peneliti juga memperluas sampel survei untuk responden mahasiswa akuntansi, Auditor yang bekerja di KAP (Kantor Akuntan Publik), dan pemakai laporan keuangan yang meliputi investor bursa efek, kalangan perbankan dan institusi pajak pemerintah dengan area survei meliputi pulau Jawa. Dengan memperdalam dan penambahan sampel serta area penelitian yang mencakup pulau Jawa diharapkan dapat melengkapi penelitian sebelumnya dan dapat diketahui apakah ada perbedaan persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi terhadap *expectation gap* di dalam isu peran auditor dan aturan serta larangan yang harus diterapkan pada kantor akuntan publik di Indonesia.

Penelitian ini akan dilakukan untuk mencari tahu dan membandingkan persepsi antara pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai perbedaan harapan terhadap peran auditor dan aturan serta larangan dalam Kantor Akuntan Publik (KAP). Oleh sebab itu, peneliti memilih judul

**“Persepsi Pemakai Laporan Keuangan, Auditor, Dan Mahasiswa Akuntansi Terhadap *Expectation Gap* Dalam Isu Peran Auditor dan Aturan serta Larangan pada Kantor Akuntan Publik”.**

**B. Rumusan Masalah.**

Di dalam penelitian ini, masalah yang akan diteliti adalah:

1. Bagaimanakah persepsi pemakai laporan keuangan, auditor, dan mahasiswa akuntansi mengenai *expectation gap* dalam isu peran auditor, dan aturan serta larangan yang harus diterapkan di Kantor Akuntan Publik (KAP)?
2. Apakah terdapat perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai *expectation gap* dalam isu peran auditor, aturan serta larangan yang harus diterapkan di kantor akuntan publik?

**C. Tujuan Penelitian.**

Tujuan diadakannya penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui persepsi pemakai laporan keuangan, auditor, dan mahasiswa akuntansi mengenai *expectation gap* dalam isu peran auditor, aturan serta larangan yang harus diterapkan di Kantor Akuntan Publik (KAP).
2. Untuk mengetahui apakah ada perbedaan persepsi pemakai laporan keuangan, auditor, dan mahasiswa akuntansi mengenai *expectation gap*

dalam isu peran auditor, aturan serta larangan yang harus diterapkan di Kantor Akuntan Publik (KAP).

#### **D. Manfaat Penelitian.**

Manfaat penelitian ini adalah:

1. Bagi dunia akademis, penelitian ini bermanfaat untuk mengevaluasi efektivitas pengajaran auditing. Sehingga diharapkan pihak akademisi dan perguruan tinggi dapat memperbaiki muatan dan metode pengajaran di dalam bidang auditing. Selain itu, penelitian ini juga bertujuan untuk memperdalam dan memperbanyak studi mengenai isu-isu yang terkait dengan fenomena *expectation gap*.
2. Bagi profesi akuntan publik, Kantor Akuntan Publik (KAP), Ikatan Akuntan Indonesia, dan Pemerintah, penelitian ini diharapkan dapat digunakan dalam merumuskan standar ataupun regulasi mengenai peran dan tanggung jawab auditor di masa datang, dengan pertimbangan adanya *expectation gap* yang terjadi di antara pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa mengenai peran auditor dan aturan serta larangan pada Kantor Akuntan Publik (KAP).
3. Bagi dunia bisnis, penelitian ini diharapkan dapat membantu para praktisi bisnis memahami masalah *expectation gap* dan mengerti peran auditor di dalam dunia bisnis sesuai dengan standar yang ada, sehingga para pelaku bisnis mengerti masalah yang timbul akibat *expectation gap*, dan mulai

melakukan langkah-langkah untuk mengurangi atau mencari pemecahan permasalahan tersebut.

## **E. Sistematika Penulisan**

Sistematika dalam penulisan laporan hasil penelitian ini adalah:

### **Bab I : Pendahuluan**

Bab ini membahas mengenai latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan.

### **Bab II : Tinjauan Pustaka**

Bab ini membahas mengenai pengertian dasar teori yang relevan dengan penelitian dan review penelitian terdahulu yang dilakukan sebagai landasan penulisan skripsi serta hipotesis yang diajukan dalam penelitian.

### **Bab III : Metode Penelitian**

Bab ini membahas mengenai area penelitian, populasi, sampel, teknik pengambilan sampel, pengukuran variabel, instrumen penelitian, teknik pengumpulan data dan teknik analisis data.

### **Bab IV : Analisis Hasil Penelitian**

Bab ini akan menguraikan lebih dalam tentang objek penelitian dan analisis serta pengolahan data yang telah diperoleh dan menginterpretasikan hasil pengolahan data tersebut.

## Bab V : Kesimpulan, Keterbatasan dan Saran

Bab ini merupakan bagian akhir dari penulisan hasil laporan hasil penelitian yang berisi kesimpulan dari hasil penelitian yang dilakukan dan keterbatasan serta saran-sarannya.

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **A. Pengertian Persepsi.**

Persepsi menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) adalah tanggapan (penerimaan) langsung dari sesuatu atau merupakan proses seseorang mengetahui beberapa hal yang dialami oleh setiap orang di dalam memahami setiap informasi tentang lingkungannya melalui panca indera.

Persepsi merupakan suatu hal yang bersifat subjektif yang melibatkan tafsiran pribadi sehingga perlu diketahui faktor-faktor apa saja yang berasal dari dalam diri sendiri atau individu yang secara psikologis mempengaruhi. Faktor-faktor tersebut antara lain:

- Ingatan.

Kemampuan individu untuk mengingat hal-hal yang pernah dipelajari atau dipahami oleh individu tersebut.

- Motivasi.

Adanya suatu tujuan tertentu terhadap suatu objek tertentu akan menghasilkan suatu perhatian terhadap objek tersebut. Semakin besar tujuan tersebut, akan semakin besar pula perhatian yang diberikan.

- Perasaan.

Setiap individu merasakan hal yang berbeda untuk objek yang berbeda, dan apabila perasaan yang dimiliki oleh individu terhadap suatu objek

kuat, maka perhatian individu terhadap objek tersebut juga akan meningkat.

- Berpikir.

Menurut Walgito (1997:57 – 152), berpikir berkaitan dengan persepsi, yaitu dalam memahami objek tertentu, individu biasanya akan melibatkan ketepatan untuk menghubungkan dengan pengertian yang diperoleh terhadap objek tersebut.

## **B. *Expectation Gap* di dalam Auditing.**

### **1. Auditing.**

Auditing adalah proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan oleh seseorang yang kompeten dan independen untuk menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi yang dimaksud dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan (Arens, 1996: 1). Sedangkan yang dimaksud dengan orang yang kompeten dan independen adalah para auditor. Menurut Arens (1996: 1), terdapat empat macam auditor, yaitu:

- a. Auditor Eksternal, yaitu Kantor Akuntan Publik (KAP) yang ditunjuk oleh suatu organisasi untuk melakukan audit.
- b. Auditor Pemerintah, yaitu badan-badan atau lembaga pemerintah yang bertugas untuk mengawasi dan memeriksa keuangan negara.
- c. Auditor Pajak, yaitu auditor-auditor khusus Direktorat Jenderal Pajak, yang berada di bawah Departemen Keuangan. Tugas Auditor Pajak

adalah melakukan audit terhadap wajib pajak untuk menilai apakah wajib pajak tersebut telah mematuhi perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

- d. Auditor Internal, yaitu auditor internal perusahaan yang bertugas untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen perusahaan.

Tujuan utama dari dilakukannya auditing adalah untuk menambahkan keandalan atau kredibilitas laporan keuangan yang disiapkan oleh suatu organisasi. Arens (1996) membagi dua jenis tujuan audit, yaitu tujuan audit berkait transaksi dan tujuan audit berkait saldo. Tujuan umum audit berkait transaksi antara lain:

- Eksistensi atau transaksi yang tercatat benar-benar ada.
- Kelengkapan pencatatan transaksi-transaksi yang ada
- Akurasi, setiap transaksi dicatat dengan nilai yang benar.
- Klasifikasi, dimana setiap transaksi dalam jurnal telah diklasifikasikan dengan tepat.
- Saat pencatatan, dimana transaksi dicatat dengan benar.
- Posting pengikhtisaran.

Tujuan audit berkait saldo antara lain:

- Eksistensi, dimana angka-angka yang dicantumkan memang ada.
- Kelengkapan, dimana semua angka-angka telah dimasukkan seluruhnya.
- Akurasi, atau jumlah yang ada telah disajikan dengan benar.



- Klasifikasi, atau angka-angka yang dimasukkan klien telah diklasifikasikan dengan tepat.
- Pisah batas, dimana transaksi yang dekat dengan tanggal neraca dicatat di dalam periode yang tepat.
- Kecocokan rincian, dimana rincian dalam saldo akun sesuai dengan angka-angka di dalam buku besar tambahan, dijumlah ke bawah benar dan sesuai dengan jumlah dalam buku besar.
- Nilai realisasi, aktiva dinyatakan di dalam jumlah estimasi yang dapat direalisasi.
- Hak dan kewajiban.
- Penyajian dan pengungkapan, saldo akun dan persyaratan pengungkapan telah disajikan dengan selengkap atau pantas.

Di dalam melakukan audit ada beberapa tahap-tahap yang harus dilakukan guna memenuhi tujuan dilakukannya auditing, tahap-tahap tersebut antara lain:

- Merencanakan dan merancang pendekatan audit.
- Melakukan pengujian pengendalian dan transaksi.
- Melaksanakan Prosedur analitis dan pengujian terinci atas saldo.
- Menyelesaikan audit dan menerbitkan laporan audit.

Jadi, dapat dikatakan bahwa tanggung jawab dari seorang auditor adalah melakukan audit sesuai dengan prosedur audit dan standar auditing yang berlaku guna tercapai tujuan utama auditing.

## 2. *Expectation Gap*.

*Expectation gap* di dalam auditing adalah suatu fenomena yang terjadi karena adanya perbedaan persepsi tentang apa yang dipercaya oleh auditor menjadi tanggung jawabnya dengan apa yang dipercaya pemakai laporan keuangan mengenai tanggung jawab auditor yang seharusnya (Guy & Sullivan, 1988; Gramling, Schatzberg & Wallace, 1996). Sedangkan McEnroe & Martens (2001) mendeskripsikan *expectation gap* di dalam auditing adalah perbedaan yang terjadi antara (1) apa yang publik atau masyarakat umum dan pengguna informasi keuangan lainnya mengenai tanggung jawab auditor dan (2) apa yang auditor percayai sebagai tanggung jawab profesi mereka.

Istilah *expectation gap*, mulai digunakan sejak tahun 1974, di Amerika Serikat menyusul banyaknya kritikan masyarakat terhadap kinerja dari auditor pada saat itu. Kritikan inilah yang membuat AICPA membentuk suatu komisi khusus tanggung jawab auditor atau yang disebut *Cohen Commission*. Konflik yang terjadi adalah adanya perbedaan antara harapan masyarakat pemakai laporan keuangan (yang mengharapkan laporan audit dapat mengatasi kerugian bisnis yang terjadi) dan dengan auditor, padahal auditor telah memenuhi tanggung jawabnya dengan melakukan audit sesuai dengan standar yang berlaku.

Menurut Smith (2004) *expectation gap* secara umum terdiri atas:

- *Reporting Gap*, yaitu adanya terdapat perbedaan persepsi antara auditor dan publik mengenai apa yang harus dilaporkan auditor.

- *Performance Gap*, dimana auditor melakukan tugasnya dengan kinerja di bawah standar atau tidak sesuai dengan standar yang berlaku.
- *Liability Gap*, dimana terjadi perbedaan persepsi antara auditor dan publik mengenai kepada siapa seorang auditor harus bertanggung jawab.

Sedangkan Higson (2002) mengemukakan bahwa *expectation gap* terdiri atas (1) perbedaan persepsi yang berhubungan dengan pelaporan keuangan, dan (2) perbedaan persepsi yang berhubungan dengan audit.

Porter (1997:50) di dalam Higson (2002) mengemukakan bahwa *expectation gap* yang terjadi terdiri atas dua komponen utama, yaitu:

- *Reasonableness gap*, perbedaan yang timbul karena pemahaman publik terhadap apa yang diinginkan oleh publik kepada auditor untuk lakukan, dan apa yang seharusnya auditor mampu lakukan.
- *Performance gap*, perbedaan yang timbul akibat persepsi terhadap auditor dan hasil kerja auditor, yang terdiri atas:
  - ❖ *Deficient standard gap*, dimana standar auditing yang ada tidak mencukupi atau tidak mencakup semua aspek auditing.
  - ❖ *Deficient performance gap*, dimana kinerja auditor tidak sesuai dengan harapan publik.

Menurut *Auditor-General's Report to Parliament* tahun 2001 di Australia, *expectation gap* terjadi akibat adanya pemahaman para

pemakai laporan keuangan (klien) merasa bahwa peran dan tanggung jawab seorang auditor lebih luas dari yang seharusnya. Di dalam laporan tersebut juga menyatakan bahwa ada hal-hal yang seharusnya menjadi tanggung jawab manajemen, tetapi oleh para pemakai laporan keuangan dianggap sebagai tanggung jawab auditor. Tanggung jawab manajemen yang bukan merupakan tanggung jawab auditor adalah:

- Penyiapan laporan keuangan yang mencukupi.
- Pemeliharaan sistem pengendalian internal organisasi untuk menghindari kecurangan atau ketidakwajaran.

Sedangkan untuk peran auditor, kesenjangan harapan terjadi karena adanya pemahaman para pemakai laporan keuangan yang berbeda dengan auditor mengenai :

- Pelaksanaan audit.

Selama ini para pemakai laporan keuangan memiliki pemahaman bahwa audit dilaksanakan dengan memeriksa keseluruhan transaksi dari suatu perusahaan, padahal audit dilakukan dengan memeriksa sistem dan sampel-sampel transaksi dari laporan keuangan perusahaan tersebut yang dikategorikan sebagai material atau beresiko tinggi, yang bilamana terdapat adanya kesalahan saji akan mempengaruhi keputusan ekonomi yang diambil.

- Kualitas Opini Auditor.

Opini auditor tidak menjamin bahwa penyajian laporan keuangan suatu perusahaan bebas dari salah saji yang material secara mutlak.

Opini auditor hanya bisa memberikan suatu gambaran umum mengenai penyajian laporan keuangan yang bebas dari adanya salah saji yang material, sehingga dapat menambah keyakinan pemakai laporan keuangan tersebut terhadap keandalan laporan keuangan tersebut.

- Opini Auditor terhadap pengendalian internal organisasi dan kelangsungan hidup organisasi.

Opini yang dikeluarkan auditor tidak bisa dianggap sebagai ukuran cukup atau tidaknya efektifitas dan efisiensi dari sistem pengendalian internal perusahaan, serta tidak bisa dianggap sebagai ukuran bahwa perusahaan tersebut akan berlangsung beroperasi terus-menerus.

Pada tahun 2003, *Fraud Detection Expectation Gap Task Force Of The North Carolina Association Of Cpas* juga mengeluarkan laporan mengenai adanya *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan dan auditor mengenai item-item yang bersifat perkiraan dan subjektif di dalam laporan keuangan, seperti pendapatan dan *allowances*.

### **C. Peran Auditor.**

Peran auditor di dalam dunia bisnis adalah sangat penting, karena dengan meningkatnya kebutuhan akan laporan keuangan maka semakin banyak pula kebutuhan auditor yang berperan sebagai penilai atas keandalan pertanggungjawaban keuangan manajemen yang disajikan di dalam laporan keuangan manajemen (Carcello & Neal, 2000; Hardi & Marzilli, 2002; Higson,

2002; Roberts, 2004; Han, 2004). Opini atas laporan keuangan manajemen inilah yang akan dipakai oleh para pemakai laporan keuangan di dalam membuat keputusan ekonomi.

Peran dan posisi akuntan menjadi sasaran kritik masyarakat pada umumnya dan dunia usaha pada khususnya. Pada masa lalu, yang menjadi sasaran utama adalah profesi akuntan publik berhubungan dengan keterlibatannya dalam mekanisme pengendalian sosial yang sarat dengan konflik-konflik kepentingan ekonomi dan politik. Kritik-kritik tersebut tampaknya tak terhindarkan karena adanya anggapan bahwa kesenjangan harapan (*expectation gap*) masyarakat hampir mustahil untuk ditutup (Smith, 2003).

Untuk mengatasi konflik-konflik yang terjadi, maka ASB atau *Auditing Standard Boards* menyusun *Statement on Auditing Standards* (Guy & Sullivan, 1988). Sedangkan di Indonesia, IAI sendiri sebagai Badan penyusun standar akuntansi di Indonesia juga telah menyusun Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP).

Standar auditing seperti SAS, atau SPAP disusun untuk mempertegas peran auditor sebagai pendeteksi adanya kesalahan saji, atau *fraud* yang dapat mempengaruhi hasil laporan keuangan suatu lembaga atau organisasi, kecuali telah diungkapkan (*disclosed*) selayaknya (Smith, 2004). Menurut Smith, konflik sering terjadi karena adanya kekurangpahaman terhadap klien peran auditor, dimana untuk memenuhi tanggung jawabnya auditor masih sangat tergantung terhadap organisasi atau individu pemberi informasi. Jadi menurut Smith (2004),

apabila seorang auditor karena sesuatu hal memberikan opini yang salah akibat sumber informasi yaitu organisasi atau individu yang menjadi klien auditor tersebut memberikan informasi yang salah, maka tidak bisa disebut bahwa auditor tidak melakukan tugas dan tanggung jawabnya. Hal yang dikemukakan Smtih (2004) selaras dengan SPAP seksi 110, yang menyatakan tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen secara umum adalah menyatakan kewajaran dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan Prinsip Akuntansi Berterima Umum (PABU), dan SPAP seksi 341, menyatakan bahwa auditor tidak bertanggungjawab memprediksi kondisi peristiwa yang akan datang. Apabila terdapat kesangsian besar yang tidak dicantumkan di dalam laporan auditnya maka tidak boleh dianggap sebagai jaminan *going concen*.

#### **D. Aturan dan Larangan Pada Kantor Akuntan Publik.**

Di dalam pelaksanaan profesi akuntan publik, di Indonesia telah memiliki standar etika profesi akuntan, terutama di dalam hubungannya sebagai auditor yang ditetapkan oleh IAI atau Ikatan Akuntan Indonesia. Selain menetapkan standar etika profesi auditing, pada umumnya ada empat bidang utama dimana IAI berwenang menetapkan standar dan membuat aturan, yaitu:

- Standar Auditing.

Standar ini disusun oleh komite Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) yang bertugas menyusun semua standar auditing. Di Amerika

Serikat pernyataan standar Auditing ini disebut sebagai *Statement on Auditing Standards (SAS)*.

- Standar Kompilasi dan penelaahan laporan keuangan.

Komite SPAP-IAI dan *Compilation and Review Standard* bertanggungjawab mengenai pertanggungjawaban akuntan publik sehubungan dengan laporan keuangan suatu perusahaan yang tidak diaudit.

- Standar Atestasi lainnya.

IAI mengeluarkan beberapa pernyataan standar atestasi yang memiliki fungsi ganda, yaitu:

- a. Sebagai kerangka yang harus diikuti oleh badan penetapan standar yang ada di dalam IAI untuk mengembangkan standar terinci mengenai jenis jasa atestasi yang spesifik.
- b. Sebagai kerangka pedoman bagi praktisi bila tidak terdapat atau belum terdapat standar spesifik seperti itu.

- Kode etik Profesi.

Komite Kode Etik IAI, seperti halnya dengan *Committe on Professionel Ethics* di Amerika Serikat, bertanggungjawab untuk menetapkan ketentuan perilaku yang harus dipenuhi seorang akuntan publik

Walaupun demikian, di dalam pelaksanaan tugas dan tanggung jawabnya sebagai auditor, akuntan publik juga harus mematuhi standar yang dikeluarkan oleh



*International Federation of Accountant*, dan badan-badan regulator yang lain seperti Bappepam, serta undang-undang yang berlaku.

Substansi kode etik Indonesia menurut Yani (2002), mencakup berbagai aturan yang berkaitan dengan perilaku yang diharapkan dari para akuntan. Secara garis besar aturan tersebut meliputi hal-hal yang berkaitan dengan :

- Kepribadian
- Kecakapan profesional
- Tanggung jawab
- Ketentuan Khusus

Mengenai Pernyataan Etika Profesi, yang sudah disusun adalah :

- Integritas, obyektivitas dan independensi
- Kecakapan profesional
- Pengungkapan informasi rahasia klien
- Iklan bagi Kantor Akuntan Publik
- Perpindahan staf atau partner dari satu kantor akuntan ke kantor akuntan lain.

Di dalam pelaksanaan kode etik profesi di suatu Kantor Akuntan Publik, terdapat 4 organisasi yang mengawasi pelaksanaan tersebut. Dua di antaranya adalah instansi pemerintah, yaitu: Direktorat Pembinaan dan Jasa Penilai pada Direktorat Jenderal Lembaga-lembaga Keuangan Departemen Keuangan dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Sedangkan yang dua lainnya Dewan Pertimbangan Profesi IAI dan Badan Pengawas Profesi di Kompartemen IAI, keduanya bernaung dibawah IAI. Oleh karena itu, merupakan

hal yang sangat penting bagi tenaga ahli yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) untuk memiliki independensi dan kompetensi yang tinggi. Karena dengan independensi yang tinggi, para akuntan harus dapat menarik kesimpulan yang tidak memihak mengenai laporan keuangan. Sedangkan dengan kompetensi yang tinggi, para akuntan dapat melaksanakan audit dengan efektif dan efisien.

Dalam meningkatkan independensi dan kompetensi dari profesi akuntan maka IAI menerbitkan sembilan elemen pengendalian mutu, yang harus diterapkan di dalam sebuah Kantor Akuntan Publik (KAP). Kesembilan elemen pengendalian mutu tersebut antara lain:

1. Independensi.

Semua anggota yang harus memenuhi persyaratan independen, misalnya apakah ada anggota yang memiliki saham di perusahaan klien.

2. Penugasan auditor.

Semua anggota harus memiliki tingkat kemampuan dan pelatihan teknik yang memadai.

3. Konsultasi.

Pada saat staff atau partner mengalami problem teknis, harus ada prosedur untuk mendapatkan petunjuk dari orang yang ahli.

4. Supervisi.

Kebijakan untuk menjamin supervisi pekerjaan yang memadai untuk seluruh tingkatan harus dilakukan untuk setiap penugasan.

5. Pengangkatan auditor.

Seluruh staff dan karyawan baru harus mampu melaksanakan tugasnya secara kompeten.

6. Pengembangan profesional.

Setiap karyawan harus memperoleh pengembangan profesional; yang mencukupi untuk mendukung pelaksanaan kerja secara kompeten.

7. Promosi.

Kebijakan promosi harus jelas, untuk menjamin promosi karyawan berlangsung sesuai antara kualifikasi dan tanggung jawabnya.

8. Penerimaan dan pemeliharaan hubungan dengan klien.

Seluruh klien dan calon klien harus dievaluasi terlebih dahulu untuk meminimalisasi kemungkinan keterbatasan integritas manajemen.

9. Inspeksi.

Kebijakan dan prosedur harus jelas guna menunjang terpenuhinya kedelapan elemen pengendalian mutu secara konsisten.

Pedoman IAI di dalam menetapkan kesembilan pedoman pengendalian mutu tersebut adalah agar dapat menjadi pertimbangan Kantor Akuntan Publik (KAP) di dalam mengembangkan kebijaksanaan dan prosedur masing-masing.

### **E. Review Penelitian Terdahulu.**

Penelitian mengenai *expectation* gap, kebanyakan dilakukan di negara-negara yang telah memiliki sistem akuntansi yang maju seperti Amerika, Inggris,

dan negara-negara Eropa lainnya, sedangkan untuk di Indonesia, masih sedikit penelitian yang mengangkat fenomena *expectation gap* ini.

Menurut penelitian Gramling, Schatzberg & Wallace (1996) fenomena *expectation gap* bukanlah suatu hal yang baru, karena fenomena ini telah ada sejak adanya praktek auditing.. Menurut Humprey et al (1993) di dalam Gramling, Schatzberg & Wallace (1996), fenomena *expectation gap* telah terjadi di Inggris (UK) Sedangkan menurut Gramling, Schatzberg & Wallace (1996), fenomena *expectation gap* juga terjadi di Amerika Serikat. Sedangkan di Indonesia fenomena *xpectation gap* ini juga terjadi (Winarna & Suparno; 2003).

Menurut Humprey et al (1993) di dalam Gramling, Schatzberg & Wallace (1996), melakukan penelitian di Inggris dan menemukan bahwa terdapat ketidakpastian mengenai peran audit, dan adanya kritik mengenai tanggung jawab auditor di dalam masalah *fraud, going concern* dan aktivitas bisnis secara umum. Penelitian tersebut diperkuat oleh Higson (2002), yang lebih mengeksplorasi mengenai *financial reporting expectation gap* yang terjadi di Inggris. Di dalam penelitiannya Higson (2002) menemukan bahwa standar pelaporan keuangan dan kegunaan laporan keuangan di dalam pembuatan keputusan adalah masalah utama yang juga mengakibatkan terjadinya fenomena *expectation gap* antara regulator, auditor dan publik.

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Gramling, Schatzberg & Wallace (1996), fenomena *expectation gap* dapat dikurangi dengan mengutamakan segi pendidikan terutama pendidikan pengauditan. Hal tersebut ditunjukkan dengan

membandingkan pendapat mahasiswa yang belum menerima pengajaran auditing dengan mahasiswa yang telah menempuh pengajaran auditing.

Sedangkan penelitian yang dilakukan McEnroe dan Martens (2001) mengenai *expectation gap* terhadap auditor dan investor menemukan bahwa terjadi perbedaan persepsi antara auditor dan investor mengenai apa yang harus dilakukan auditor dan penilaian auditor sebelum auditor mengeluarkan *unqualified opinion*, walaupun demikian antara investor dan auditor tidak terjadi perbedaan persepsi mengenai arti dan pentingnya istilah-istilah yang digunakan di dalam suatu *unqualified opinion*.

Penelitian yang dilakukan oleh Gay (2002) terhadap auditor dan mahasiswa *undergraduate* yang belum menempuh mata kuliah auditing dengan mahasiswa *undergraduate* yang telah menempuh mata kuliah auditing di Australia. Penelitian Gay menunjukkan bahwa ada perbedaan persepsi yang cukup signifikan antara auditor dengan mahasiswa yang belum mengambil mata kuliah auditing mengenai peran dan tugas auditor, akan tetapi untuk mahasiswa yang telah menempuh mata kuliah auditing, Gay (2002) menemukan bahwa perbedaan persepsi tersebut mulai berkurang secara drastis, terutama mengenai kewajiban auditor terhadap adanya kecurangan dan *internal control* suatu perusahaan.. Penelitian Parker (2003) terhadap auditor dan ACCC serta ASIC sebagai badan regulator bisnis pemerintah dan swasta di Australia menemukan bahwa di Australia juga terjadi fenomena *expectation gap* antara regulator, auditor dan publik mengenai pelaksanaan audit dan *audit compliance*.

Sedangkan di kawasan Asia sendiri, Alvin Han (2004) melakukan penelitian di Malaysia dan menemukan bahwa terdapat terdapat fenomena *expectation gap* di Malaysia, terutama mengenai persepsi pemakai keuangan terhadap standar auditing dan penggunaan laporan keuangan audit serta efektivitas laporan auditor sebagai media komunikasi auditor dengan pemakai laporan keuangan tersebut.

Penelitian Hudaib dan Hanifa (2003) menunjukkan bahwa di Arab Saudi juga terjadi *expectation gap* antara auditor dengan pemakai laporan keuangan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penyebab *expectation gap* bukan hanya karena adanya perbedaan persepsi mengenai peran dan tanggung jawab auditor antara auditor dan pemakai laporan keuangan, melainkan juga karena adanya faktor-faktor yang lain seperti faktor Ideologi dan sistem Legal yang dianut di kerajaan Arab Saudi.

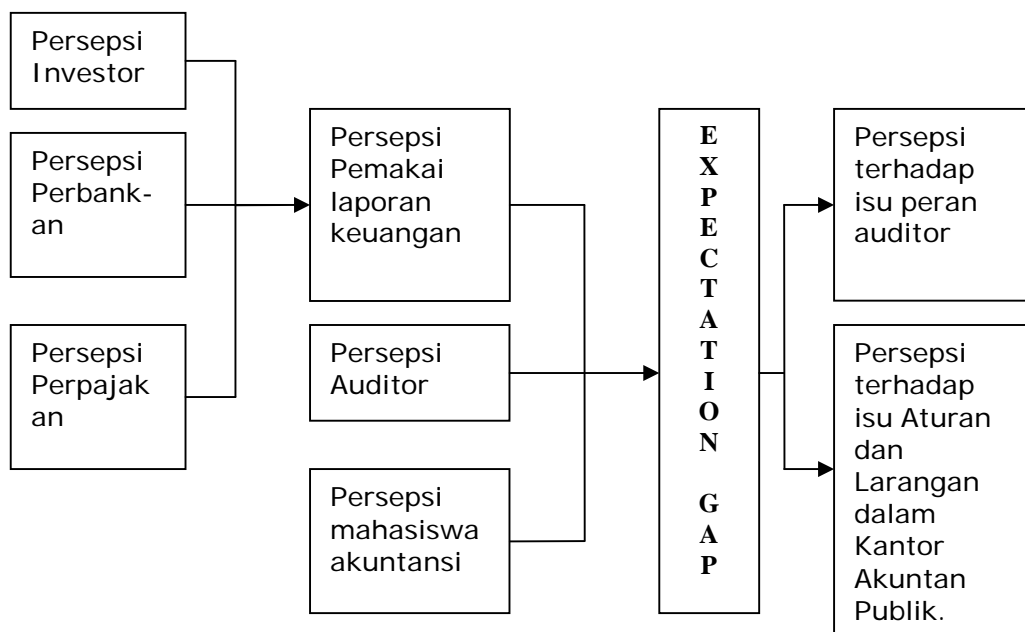
Di Indonesia penelitian mengenai *expectation gap* masih sangat terbatas. Menurut Yeni (2000) di dalam Winarna & Suparno (2003), dengan menggunakan isu yang dikembangkan Guy & Sullivan (1988), menyimpulkan bahwa adanya perbedaan persepsi yang cukup signifikan antara pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai peran dan tanggung jawab auditor, dalam isu tanggung jawab auditor terhadap *fraud*, independensi, tanggung jawab *illegall act* klien, dan perbaikan keefektifan audit. Sedangkan mengenai komunikasi hasil audit tidak terjadi perbedaan persepsi yang cukup signifikan.

## F. Hipotesis.

Berdasarkan penelitian terdahulu di atas, maka hipotesis yang diajukan adalah:

H<sub>1</sub> : Ada perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai peran auditor.

H<sub>2</sub> : Ada perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai aturan serta larangan pada Kantor Akuntan Publik.



Gambar 2.1. Skema Kerangka Pemikiran.

### **BAB III**

#### **METODE PENELITIAN**

##### **A. Desain dan Area Penelitian.**

Dalam melakukan penelitian ini, metode yang digunakan adalah metode survei, yang dilakukan untuk mengetahui status suatu gejala, dan menentukan adanya kesamaan status gejala tersebut dengan membandingkannya dengan suatu standar yang telah dipilih, serta untuk membuktikan kebenaran dari suatu hipotesis, dengan individu sebagai alat analisis.

Di dalam desain penelitian ini, pendekatan yang dipilih adalah pendekatan *cross-sectional model*, dimana pengumpulan data dilakukan satu kali pada waktu yang telah ditentukan, sehingga data dapat diperoleh dengan cepat, sekaligus menggambarkan adanya perubahan atau perkembangan (sikap, pandangan, opini) individu pada saat dilakukannya penelitian, karena subjek diambil dari berbagai tingkat usia (Arikunto, 1992: 74).

Penelitian ini akan dilakukan dengan mengambil area penelitian di wilayah pulau Jawa, dengan pemilihan responden diutamakan responden yang berada di kota DKI Jakarta, Bandung, Semarang, Solo dan Sekitarnya, DIY, Surabaya, dan Malang. Hal ini dilakukan karena kota-kota tersebut adalah kota-kota yang memiliki pusat pendidikan dan bisnis yang cukup lengkap, dan memiliki populasi penduduk yang cukup besar.



## **B. Populasi, sampel dan Teknik Sampling.**

Populasi adalah sekelompok orang, kejadian atau segala sesuatu yang mempunyai karakteristik tertentu (Indrianto & Supomo, 1999). Populasi yang dipilih di dalam penelitian ini adalah pemakai laporan keuangan, auditor yang berpraktek akuntan publik, dan mahasiswa akuntansi yang berdomisili di Jawa.

Sampel adalah sebagian atau wakil populasi yang akan diteliti (Arikunto, 1992), atau bagian dari populasi sehingga dengan mempelajari sampel diharapkan dapat mengambil kesimpulan yang dapat digeneralisasikan kepada keseluruhan populasi yang menjadi pusat penelitian (Sekaran, 2000:267). Untuk penelitian ini peneliti mengambil sampel sebagai berikut:

- a. Untuk responden pemakai laporan keuangan, antara lain: investor bursa efek yang berbentuk institusi atau badan, golongan perbankan, dan institusi pemerintah, yang di dalam hal ini adalah Kantor Pelayanan Pajak (KPP).
- b. Responden Auditor, adalah Akuntan Publik yang telah berpraktik sebagai Akuntan Publik selama 2 tahun.
- c. Responden mahasiswa akuntansi, adalah mahasiswa jurusan akuntansi yang pernah mengambil mata kuliah auditing pada perguruan tinggi negeri maupun swasta di Jawa.

Desain pengambilan sampel adalah representasi, dimana untuk responden auditor, peneliti menggunakan *convenience sampling* dengan memilih 75 KAP yang berlokasi di pulau Jawa dari direktori Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik, dengan 3-5 orang auditornya sebagai responden.

Untuk responden mahasiswa akuntansi, peneliti menggunakan *convenience sampling* dengan memilih beberapa perguruan tinggi baik negeri maupun perguruan tinggi swasta yang berada di Jawa dengan masing-masing 10-20 kuisisioner. Sedangkan untuk responden pemakai laporan keuangan, peneliti menggunakan *convenience sampling* dengan memilih dan mengirimkan kuisisioner kepada:

- a. Investor yang terdaftar pada Direktori Institusional di Bursa efek Jakarta dan Surabaya sebanyak 100 perusahaan.
- b. Institusi Perbankan yang terdaftar pada Direktori Bank Indonesia sebanyak 100 bank.
- c. Kantor Pelayanan Pajak di Indonesia sebanyak 100 Kantor Pajak.

Metode pemilihan sampel *convenience sampling* dipilih karena ada beberapa alasan. Alasan yang pertama adalah metode *convenience sampling* lebih mudah dilakukan dan tidak memakan waktu banyak apabila dibandingkan metode lainnya. Alasan kedua adalah adanya keterbatasan secara fisik maupun non fisik dari peneliti sendiri.

### **C. Teknik Pengumpulan Data.**

Untuk pengumpulan data, digunakan dua buah data, yaitu data primer dan data sekunder. Data primer yang digunakan adalah instrumen kuisisioner yang dikirimkan kepada masing-masing responden di dalam masing-masing sampel. Ada dua teknik penyebaran kuisisioner yang dilakukan yaitu:

1. *Mail Questionnaire*, yaitu penyebaran kuisisioner dilakukan dengan mengirimkan kepada masing-masing responden melalui surat pos dengan menyertakan surat balasan. Alasan digunakannya teknik ini adalah karena jangkauan area geografis yang luas serta untuk menghemat waktu dan tenaga yang dibutuhkan (Sekaran, 2000:234). Karena keterbatasan waktu, maka peneliti memberikan batas waktu bagi responden supaya mengirimkan kembali kuisisioner yang telah diisi, selambat-lambatnya satu bulan setelah tanggal penerimaan surat.
2. *Personally Administered Questionnaire*. Walaupun penggunaan pengiriman melalui pos dapat menghemat waktu dan tenaga, pengiriman kuisisioner lewat pos juga memiliki beberapa kelemahan, antara lain:
  - a. Tidak adanya kepastian bahwa responden menjawab dengan sungguh-sungguh.
  - b. Tidak adanya kepastian bahwa kuisisioner akan kembali kepada peneliti sebagai pengirim.
  - c. Tidak adanya kepastian bahwa yang menjawab adalah target responden yang diharapkan.
  - d. Membutuhkan waktu lama.

Dikarenakan kelemahan-kelemahan teknik *Mail Questionnaire* maka untuk meningkatkan *rate of return* dari responden, maka peneliti juga menyebarkan kuisisioner secara langsung kepada responden yang dipilih. Kriteria pemilihan responden yang diberi kuisisioner secara langsung adalah responden yang berdomisili di dekat dengan domisili peneliti, di

dalam hal ini adalah kota Solo, Salatiga, Klaten, Yogyakarta dan Semarang. Peneliti sedikitnya membutuhkan dua kali pertemuan dengan responden. Pertemuan pertama adalah untuk menyerahkan kuesioner, dan pertemuan kedua adalah untuk mengambil kuesioner yang telah diisi oleh responden. Waktu yang dibutuhkan antara waktu penyerahan kuesioner dengan pengambilan diperkirakan satu hingga dua minggu.

Untuk KAP, maka tujuan pengiriman adalah pimpinan masing-masing KAP, dan meminta untuk menyebarkan kepada auditor bawahannya. Sedangkan untuk responden mahasiswa akuntansi, tujuan pengiriman adalah ketua jurusan akuntansi masing-masing dan meminta untuk mendistribusikan kepada responden di institusinya masing-masing. Untuk pemakai laporan keuangan, tujuan pengiriman adalah perusahaan, bank dan kantor pajak yang terpilih sebagai responden.

Di dalam penelitian ini, peneliti juga menggunakan literatur-literatur yang relevan dengan tema yang diangkat di dalam penelitian ini, sebagai data sekunder guna mendukung data primer yang dipakai sehingga hasil yang diharapkan dapat tercapai.

#### **D. Instrumen Penelitian dan Pengukuran Variabel.**

Pengukuran atas persepsi mengenai masalah *expectation gap* dengan menggunakan pertanyaan dan pernyataan melalui kuisisioner. Instrumen yang digunakan adalah kuisisioner yang dikembangkan oleh Gramling, Schatzberg & Wallace (1996). Total pertanyaan adalah 18 pertanyaan mengenai isu peran dan

larangan pada kantor akutan Publik, dengan menggunakan skala likert rentang nilai 1 (sangat tidak setuju) sampai nilai 7 (sangat setuju).

Kuisisioner yang dipakai di dalam penelitian ini terdiri atas 3 bagian. Bagian pertama berisi mengenai isu peran auditor yang diwakili oleh 10 buah pernyataan yang berhubungan dengan pandangan responden terhadap peran auditor yang seharusnya.

Bagian kedua berisi pernyataan-pernyataan mengenai isu aturan dan larangan di dalam Kantor Akuntan Publik (KAP) yang diwakili oleh 8 buah pernyataan mengenai pandangan responden terhadap aturan dan larangan yang dapat diterapkan di dalam Kantor Akuntan Publik (KAP).

Bagian ketiga berisi identitas responden yang meliputi usia responden, jenis kelamin, pendidikan terakhir, latar belakang pendidikan, tempat bekerja, lama bekerja dan jabatan (untuk responden yang telah bekerja), serta angkatan (untuk responden mahasiswa).

#### **E. Teknik Analisis.**

Dalam memilih alat uji, minimal ada 3 pertanyaan yang harus dikemukakan:

- a. Apakah pengujian meliputi satu sampel, dua sampel, atau n-sampel?
- b. Jika ada dua sampel atau n-sampel, apakah kasus-kasus individual, independen atau berkorelasi?
- c. Apakah skala pengukuran nominal, ordinal, interval, atau rasio? (Emory & Copper, 1999)

Adapun penelitian ini menggunakan 3 sampel, yaitu pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi yang telah mengambil kuliah auditing.

Skala yang digunakan adalah skala likert yang digolongkan sebagai skala interval, sehingga untuk menguji  $H_1$  dan  $H_2$  maka untuk pengujian data dilakukan uji validitas, reabilitas, dan normalitas. Untuk melakukan pengujian validitas, reabilitas, normalitas, dan hipotesis penulis menggunakan program SPSS versi 11.0.

### **1. Pengujian Data.**

Di dalam analisis data yang terkumpul, untuk mengetahui kualitas data, maka digunakan pengujian-pengujian dengan metode statistik. Di dalam penelitian ini, pengujian data yang dilakukan adalah:

- Uji validitas.

Uji ini dilakukan untuk mengetahui apakah alat ukur yang digunakan telah mengukur apa yang ingin diukur. Di dalam penelitian ini menggunakan pendekatan *construct validity*, yaitu pengukuran validitas dengan cara menguji apakah suatu instrumen mengukur *construct* sesuai dengan yang diharapkan. Untuk penelitian ini uji validitas yang digunakan adalah *Pearson Product-moment*. Dalam menentukan valid atau tidak, ditentukan oleh kekuatan korelasi nilai hasil uji setiap pernyataan dengan nilai total setiap variabel yang telah ditentukan. Tingkat signifikansi yang ditentukan untuk penelitian ini adalah 5%. Suatu pernyataan dikatakan valid apabila nilai signifikansi hasil uji lebih besar daripada nilai signifikansi tabel untuk tingkat 5%,

atau nilai  $r_{hitung} > r_{tabel}$ . Pengujian menggunakan *Pearson Product-moment* dipilih karena lebih stabil dan memiliki tingkat kesalahan yang kecil (Arikunto, 1992: 216).

- Uji reliabilitas.

Uji ini digunakan untuk menguji sejauh mana hasil pengukuran tetap konsisten, jika dilakukan dua kali atau lebih. Untuk penelitian ini uji reliabilitas yang digunakan adalah metode *cronbach-alpha* (rumus alpha). Penggunaan uji reliabilitas dengan rumus alpha dipilih karena di dalam penelitian ini menggunakan instrumen kuisisioner yang skornya bukan 1 atau 0, tetapi menggunakan skala likert 7 angka. Menurut Arikunto (1992), tingkat keandalan suatu alat ukur ditentukan apabila nilai signifikansi alpha:

0,800 – 1,000	: tingkat reliabilitas sangat tinggi.
0,600 – 0,800	: tingkat reliabilitas tinggi.
0,400 – 0,600	: tingkat reliabilitas agak tinggi.
0,200 – 0,400	: tingkat reliabilitas rendah.
0,000 – 0,200	: tingkat reliabilitas sangat rendah.

Pada dasarnya nilai reliabilitas suatu alat ukur tidak akan melebihi angka 1 dan semakin mendekati angka 1 maka tingkat keandalan dari alat ukur tersebut akan semakin tinggi, demikian juga sebaliknya, apabila menjauhi angka 1 berarti tingkat keandalannya semakin rendah.

- Uji normalitas.

Uji ini digunakan untuk mengetahui apakah populasi terdistribusi secara normal atau tidak. Apabila data yang dikumpulkan berdistribusi normal maka metode statistik yang digunakan adalah statistik parametrik, sedangkan apabila didapatkan distribusi yang tidak normal maka digunakan statistik non-parametrik (Djarwanto, 1996:3) di dalam penelitian ini untuk uji normalitas menggunakan metode *Kolmogorov-Smirnov*. Apabila di dalam pengujian normalitas ternyata didapati bahwa:

- Nilai signifikansi  $\leq 0,05$  maka  $H_0$  ditolak, yang berarti bahwa data tidak berdistribusi normal.
- Nilai signifikansi  $> 0,05$  maka  $H_0$  diterima, yang berarti bahwa data berdistribusi normal.

## **2. Pengujian Hipotesis.**

Untuk pengujian hipotesis penelitian ini menggunakan dua macam metode statistik. Tujuan pengujian hipotesis ini adalah untuk mengukur persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan persepsi mahasiswa akuntansi mengenai *expectation gap* di dalam isu peran auditor dan aturan serta larangan di dalam Kantor Akuntan Publik (KAP). Di dalam pemilihan metode statistik didasarkan pada distribusi sampel yang kembali. Ada dua kemungkinan yang terjadi terhadap distribusi sampel, yaitu berdistribusi normal atau berdistribusi tidak normal. Untuk



pengujian hipotesis ini peneliti menggunakan software SPSS 11.0 sebagai alat bantu statistik.

a) *Metode A: Apabila data berdistribusi normal.*

Apabila ternyata data yang dikumpulkan memiliki distribusi normal, maka metode statistik yang dipilih adalah metode analisis varians (*one-way anova*). Uji ini dilakukan untuk melihat apakah ada perbedaan yang signifikan antara dua mean untuk dua kelompok yang berbeda dalam variabel yang diinginkan. Di dalam pengujian ini *level of signifikan* yang dipilih adalah 5% atau  $\alpha = 0,05$ .

Sehingga apabila:

- Nilai *p-value* lebih besar atau sama dengan dari 0,05 maka  $H_0$  diterima.
- Nilai *p-value* lebih kecil dari 0,05 maka  $H_0$  ditolak.

b) *Metode B: Apabila data tidak berdistribusi normal.*

Apabila data yang dikumpulkan ternyata memiliki distribusi data tidak normal maka metode statistik yang digunakan adalah uji *Kruskal - Wallis*. Seperti halnya dengan metode A, *level of signifikan* yang dipilih adalah 5% atau  $\alpha = 0,05$ . Sehingga apabila:

- Nilai *p-value* lebih besar atau sama dengan dari 0,05 maka  $H_0$  diterima.
- Nilai *p-value* lebih kecil dari 0,05 maka  $H_0$  ditolak.

## **BAB IV**

### **ANALISIS HASIL PENELITIAN**

#### **A. Pelaksanaan Penelitian.**

Di dalam penelitian ini, dipilih 3 responden yang semuanya berdomisili di pulau Jawa. Walaupun demikian, pemilihan responden diutamakan responden yang berada di kota-kota besar di Jawa, antara lain: Jakarta, Bandung, Semarang, Solo, Yogyakarta, Surabaya, dan Malang, dengan alasan bahwa kota-kota tersebut memiliki sarana dan prasarana yang lengkap, memiliki pusat bisnis dan pusat pendidikan yang lengkap serta mayoritas dari responden yang dipilih di dalam penelitian ini berlokasi di kota-kota tersebut.

Responden di dalam penelitian ini terdiri dari 3 responden, responden pertama adalah pemakai laporan keuangan – antara lain: perusahaan investor, Kantor Pelayanan Pajak, dan bank. Responden kedua adalah auditor yang telah memiliki pengalaman 2 tahun. Responden ketiga adalah mahasiswa akuntansi yang telah mengambil mata kuliah auditing.

#### **1. Pengumpulan Data.**

Langkah pertama guna mendapatkan data, peneliti membuat rancangan kuisisioner. Kuisisioner yang digunakan adalah kuisisioner yang digunakan oleh penelitian Gramling, Schatzberg & Wallace (1996) dengan beberapa modifikasi.

Langkah kedua yang dilakukan adalah penyebaran kuisisioner kepada responden. Pengambilan data yang dilakukan dengan

menyebarkan kuisisioner yang dimulai pada awal bulan Mei 2004. Metode penyebaran kuisisioner dilakukan dengan dua cara, yaitu:

1. Penyebaran Kuisisioner lewat pos, dilakukan pada tanggal 1 Mei 2004.
2. Penyebaran kuisisioner secara langsung, dilakukan pada pertengahan bulan Mei 2004.

Pada awal bulan Mei, penyebaran lewat pos mulai dilakukan untuk menjangkau responden yang terletak jauh dari lokasi penelitian, terutama responden yang terletak di Propinsi DKI Jakarta, Jawa Barat, dan Jawa Timur. Sedangkan untuk responden dari Jawa Tengah - untuk responden di Semarang, Salatiga, Solo dan sekitarnya, serta di Yogyakarta dan Sekitarnya - dilakukan penyebaran kuisisioner secara langsung, dengan mendatangi lokasi responden tersebut.

Untuk memberi waktu bagi responden untuk mengisi kuisisioner yang disebarkan melalui pos, peneliti memberikan batas waktu penerimaan kembali kuisisioner lewat pos satu setengah bulan terhitung sejak disebarkannya kuisisioner. Sehingga pada tanggal 15 Juni 2004, diharapkan data sudah dapat diolah untuk dianalisis.

Untuk penyebaran kuisisioner secara langsung, dilakukan terutama untuk responden yang berlokasi di kota Semarang, Salatiga, Solo, dan Yogyakarta dilakukan pada minggu kedua bulan Mei 2004, dan kuisisioner tersebut ditinggal di tempat responden untuk diisi oleh responden. Batas waktu yang diberikan untuk responden yang didatangi secara langsung untuk mengisi kuisisioner adalah 2 minggu. Setelah itu pengambilan

kuisisioner secara langsung dilakukan pada awal Juni hingga Pertengahan Juni. Sebelum mengambil kuisisioner, peneliti menelepon responden untuk mengetahui apakah pengisian kuisisioner oleh responden telah selesai atau belum, apabila telah selesai pengambilan segera dilakukan dengan terlebih dahulu membuat janji.

Pada tanggal 15 Juni 2004, penerimaan kuisisioner lewat pos ditutup dan kemudian data yang didapat diolah dengan menggunakan metode analisis statistik. Untuk lebih jelas mengenai jumlah kuisisioner yang disebar, jumlah yang kembali, yang dapat diolah ataupun yang tidak dapat dilihat pada tabel berikut:

**Tabel 4.1**  
**Tabel Penyebaran Kuisisioner**

Responden	Kuisisioner yang Dikirim	Kuisisioner Kembali	Kuisisioner yang tidak bisa diolah.	<i>Kuisisioner yang bisa diolah</i>
Pemakai Laporan Keuangan:				
- <i>Investor</i>	92	18	4	14
- <i>Perbankan</i>	100	18	3	15
- <i>KPP</i>	100	17	4	13
Jumlah	292	53	11	42 (19,09%)
Auditor	320	72	18	54 (24,55%)
Mahasiswa	315	139	15	124 (56,36%)
Jumlah	927	264	44	220 (100 %)

Sumber : data diolah.

Kuisisioner yang disebar seluruhnya berjumlah 927 eksemplar.

Kuisisioner yang kembali berjumlah total 264 eksemplar. Dari semua kuisisioner yang kembali, jumlah yang dapat diolah sebanyak 220

eksemplar, yang terdiri atas kuisisioner dari pemakai laporan keuangan sebanyak 42 eksemplar atau 19,09%, kuisisioner dari auditor sebanyak 54 eksemplar atau 24,55%, dan dari responden mahasiswa sebanyak 124 eksemplar atau 56,36% dari total kuisisioner yang dapat diolah. Sedangkan sisanya 44 eksemplar yang kembali tidak dapat diolah dikarenakan tidak diisi atau diisi tetapi tidak lengkap (terdapat lebih dari 4 pernyataan yang kosong).

Tingkat pengembalian yang sangat rendah untuk responden pemakai laporan keuangan terjadi akibat faktor (1) lokasi responden yang hampir keseluruhannya jauh dari lokasi peneliti, sehingga pemberian kuisisioner dilakukan dengan menggunakan sarana pos, (2) untuk responden perusahaan investor, terdapat beberapa perusahaan yang sudah pindah atau menolak untuk mengisi, (3) kendala persyaratan, atau dibutuhkannya ijin-ijin khusus yang oleh peneliti sulit dipenuhi.

## **2. Data Responden.**

Data-data dari para responden dapat dianalisis secara kualitatif berdasarkan usia, jenis kelamin, latar belakang pendidikan, dan lama bekerja, serta angkatan (untuk mahasiswa). Data responden secara lebih jelas dapat dilihat pada tabel berikut ini:

**Tabel 4.2**  
**Analisis Kualitatif Data Responden**

Berdasarkan Usia	Auditor	Mahasiswa	Pemakai Laporan Keuangan			Total
			Investor	Bank	KPP	
< 20 th	-	29	-	-	-	29
20 th – 25 th	15	93	1	-	2	111
26 th – 30 th	19	-	2	1	5	27
31 th – 35 th	6	-	5	8	2	21
35 th <	5	-	4	6	4	19
Tidak dijawab	9	2	2	-	-	13
Total	54	124	14	15	13	220

Berdasar Pendidikan						
Akuntansi	54	124	8	3	8	197
Ekonomi Non Akuntansi	-	-	3	6	3	12
Lain-lain	-	-	1	6	2	9
Tidak dijawab	-	-	2	-	-	2
Total	54	124	14	15	13	220

Berdasar Lama Bekerja						
1 th – 5 th	48	-	7	7	4	66
6 th – 10 th	4	-	3	8	6	21
11 th <	2	-	4	-	1	7
Tidak dijawab	-	124	-	-	2	126
Total	54	124	14	15	13	220

Berdasar Jenis Kelamin						
Pria	32	51	9	11	10	113
Wanita	15	65	3	2	1	86
Tidak dijawab	7	8	2	2	2	21
Total	54	124	14	15	13	220

Berdasar Angkatan	Auditor	Mahasiswa	Pemakai Laporan Keuangan			Total
			Investor	Bank	KPP	
< 2000	-	10	-	-	-	10
2000	-	33	-	-	-	33
2001	-	69	-	-	-	69
2002	-	12	-	-	-	12
Tidak dijawab	54		14	15	13	96
Total	54	124	14	15	13	220

Sumber : data diolah.

Bila dilihat pada tabel diatas dapat diketahui bahwa berdasarkan usia, responden paling banyak berusia 20 hingga 25 tahun, yaitu berjumlah 111 responden. Berdasarkan latar belakang pendidikan, mayoritas responden berlatarbelakang pendidikan akuntansi, yaitu sekitar 197 responden. Berdasarkan lama bekerja, responden yang menjawab paling banyak adalah responden yang telah bekerja di dalam instansi tersebut selama 1 hingga 5 tahun, yaitu 66 responden. Adapun responden yang tidak menjawab berjumlah 126 responden. Hal ini dapat terjadi karena 124 responden dari responden yang tidak menjawab adalah mahasiswa yang belum bekerja, sedangkan 2 responden lainnya memang tidak mengisi lama bekerja. Berdasarkan jenis kelamin, responden paling banyak menjawab pria, yaitu 113 responden. Sedangkan responden yang tidak menjawab berjumlah 21 responden. Berdasarkan angkatan, responden yang mengisi adalah hanya responden dari mahasiswa saja, dan paling banyak responden mengisi angkatan 2001, yaitu 69 responden.

## **B. Pengujian Kualitas data.**

### **1. Uji Validitas (*Validity Test*).**

Validitas adalah suatu ukuran yang menunjukkan tingkat-tingkat kevalidan atau kesahihan sesuatu instrumen. Tinggi rendahnya validitas instrumen menunjukkan sejauh mana data yang terkumpul tidak menyimpang dari gambaran variabel yang dimaksud. Suatu instrumen dikatakan valid atau sah apabila memiliki validitas yang tinggi (Arikunto, 1992: 136).

Validitas data yang diperoleh dan diolah dinyatakan oleh koefisien validitas atau  $r$ . Koefisien validitas dari setiap item pernyataan kuisioner dinyatakan signifikan atau valid apabila nilai  $r_{hitung} > r_{tabel}$  dengan tingkat signifikansi 5% atau 0,05.

Adapun hasil dari uji validitas SPSS 11.0 terhadap item pernyataan untuk persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai expectation gap dalam isu peran auditor dengan menggunakan *pearson product-moment* dapat dilihat pada tabel 4.3, dimana keseluruhan pernyataan dalam isu peran auditor ini adalah valid.



**Tabel 4.3**  
**Validitas Pernyataan Isu Peran Auditor**

Pernyataan	r <sub>hitung</sub>	r <sub>tabel</sub>	Keterangan
No. 1 (X1)	0,580**	0,138	Valid
No. 2 (X2)	0,495**	0,138	Valid
No. 3 (X3)	0,704**	0,138	Valid
No. 4 (X4)	0,557**	0,138	Valid
No. 5 (X1)	0,654**	0,138	Valid
No. 6 (X2)	0,741**	0,138	Valid
No. 7 (X3)	0,662**	0,138	Valid
No. 8 (X4)	0,731**	0,138	Valid
No. 9 (X5)	0,694**	0,138	Valid
No. 10(X6)	0,689**	0,138	Valid

Keterangan : tanda \*\* berarti valid untuk nilai signifikansi 0.01.

Sumber : data diolah.

Pengujian validitas yang kedua adalah untuk item pernyataan persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai isu expectation gap dalam isu aturan serta larangan pada kantor akuntan publik. Hasil dari pengujian validitas dengan menggunakan *pearson product-moment* ditunjukkan pada tabel 4.4.

**Tabel 4.4**  
**Validitas Pernyataan Isu Aturan serta Larangan pada Kantor Akuntan Publik**

Pernyataan	r <sub>hitung</sub>	r <sub>tabel</sub>	Keterangan
No. 11 (X7)	0,586**	0,138	Valid
No. 12 (X8)	0,534**	0,138	Valid
No. 13 (X9)	0,584**	0,138	Valid
No. 14 (X10)	0,518**	0,138	Valid
No. 15 (X11)	0,625**	0,138	Valid
No. 16 (X12)	0,466**	0,138	Valid
No. 17 (X13)	0,507**	0,138	Valid
No. 18 (X14)	0,532**	0,138	Valid

Keterangan : tanda \*\* berarti valid untuk nilai signifikansi 0.01.

Sumber : data diolah.

## 2. Uji Reliabilitas (*Reliability Test*).

Uji reliabilitas atau *Reliability Test* dilakukan setelah uji validitas selesai dilakukan dan hanya pada item pernyataan yang valid saja yang diuji reliabilitasnya. Untuk pengujian reliabilitas dilakukan dengan menggunakan SPSS 11.0 dengan metode *cronbach-alpha*.

Keseluruhan item pernyataan yang valid telah diuji dengan uji konsistensi internal untuk mengetahui sejauh mana pengukuran yang telah dilakukan di dalam penelitian ini dapat diandalkan atau reliabel.

Secara empiris, tinggi rendahnya keandalan atau reliabilitas ditunjukkan oleh suatu angka yang disebut koefisien reliabilitas. Secara teoritis, nilai koefisien reliabilitas tersebut berkisar antara 0 sampai dengan 1. Apabila nilai koefisien reliabilitas tersebut mendekati 1 berarti semakin andal atau reliabel dan apabila nilai koefisien reliabilitas tersebut mendekati 0 berarti semakin rendah nilai reliabelnya atau tidak reliabel.

Nilai koefisien reliabilitas dari item-item pernyataan di dalam kuesioner dapat dilihat didalam tabel 4.5.

**Tabel 4.5**  
**Reliabilitas Pernyataan**

No	Variabel	Alpha ( $\alpha$ )	keterangan
1.	Peran Auditor	0,8453	Reliabilitas sangat tinggi
2.	Isu Aturan serta Larangan pada Kantor Akuntan Publik	0,6544	Reliabilitas tinggi

Sumber : data diolah.

Dari nilai yang tercantum pada tabel di atas, dapat dilihat bahwa nilai reliabilitas dari pernyataan persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai *expectation gap* dalam isu peran auditor adalah 0,8453 maka dinyatakan andal atau reliabel. Sedangkan nilai reliabilitas pernyataan persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai dalam isu aturan serta larangan pada Kantor Akuntan Publik adalah 0,6544 maka dinyatakan andal atau reliabel.

### **3. Uji Normalitas Data.**

Uji normalitas digunakan untuk mengetahui apakah populasi terdistribusi secara normal atau tidak. Selain itu, karena penelitian ini menggunakan lebih dari 2 buah sampel, yaitu sampel pemakai laporan keuangan, sampel auditor dan sampel mahasiswa akuntansi, maka uji normalitas dilakukan juga untuk menentukan metode pengujian hipotesa.

Pengujian dilakukan berdasarkan variabel atau isu yang diteliti di dalam penelitian ini. Uji normalitas menggunakan metode *Kolmogorov-Smirnov* dengan bantuan SPSS 11.0. Hasil uji normalitas dapat dilihat pada tabel 4.8.

**Tabel 4.6.**  
**Hasil Uji Normalitas**

Variabel	Nilai signifikansi	Keterangan
Pernyataan persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai <i>expectation gap</i> dalam isu peran auditor	0,102	normal
Pernyataan persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai <i>expectation gap</i> dalam isu aturan serta larangan pada Kantor Akuntan Publik	0,115	normal

Sumber : data diolah.

Dari tabel diatas dapat dilihat bahwa nilai signifikansi atau *asympt. sig (2-tailed)* untuk pernyataan persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai *expectation gap* dalam isu peran auditor adalah 0,102, yang berarti lebih dari 0,05, dan dinyatakan normal.

Sedangkan nilai signifikansi atau *asympt. sig (2-tailed)* pernyataan persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai *expectation gap* dalam isu aturan serta larangan pada Kantor Akuntan Publik adalah 0,115, yang berarti lebih dari 0,05 dan dinyatakan normal.

### **C. Pengujian Hipotesis.**

Setelah pengujian data secara kualitatif menunjukkan bahwa semua data yang terkumpul adalah reliabel, valid dan berdistribusi normal, serta karena di

dalam penelitian ini menggunakan 3 sampel, maka dalam pengujian hipotesis ini menggunakan ANOVA dengan bantuan program SPSS 11.0.

**1. Hasil Uji Persepsi Pemakai Laporan Keuangan, Auditor, Dan Mahasiswa Akuntansi Mengenai *Expectation gap* Dalam Isu Peran Auditor.**

**Tabel 4.7**  
**Tabel Mean Dan Nilai Signifikansi Pernyataan Isu Peran Auditor**

Item Pernyataan	Responden			Sig.
	Pemakai Laporan Keuangan	Auditor	Mahasiswa Akuntansi	
No. 1 (X1)	5,8095	6,4074	6,3952	0,016
No. 2 (X2)	4,8095	6,2037	6,1129	0,000
No. 3 (X3)	6,2619	6,3519	6,9355	0,083
No. 4 (X4)	5,7619	6,2963	5,1129	0,000
No. 5 (X5)	5,8095	5,8148	5,4919	0,305
No. 6 (X6)	5,7143	5,3889	5,1935	0,153
No. 7 (X7)	5,0952	4,8889	4,9032	0,781
No. 8 (X8)	5,0952	5,1111	5,0484	0,966
No. 9(X9)	5,4048	5,8704	5,3065	0,046
No.10 (X10)	6,0238	5,9444	5,3871	0,009

Sumber : data diolah.

Di dalam tabel 4.7 terlihat bahwa masing-masing responden yaitu pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi cenderung setuju terhadap pernyataan mengenai peran auditor, bahwa:

- a. Seorang auditor harus menjamin bahwa laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi keuangan (pernyataan no. 1).
- b. Seorang auditor harus menjamin laporan keuangan konsisten dengan praktek akuntansi yang berlaku (pernyataan no. 2).

- c. Seorang auditor harus menjamin laporan keuangan tidak ada penyimpangan yang disengaja yang material (pernyataan no.3).
- d. Seorang auditor harus menjamin bahwa laporan keuangan tidak ada kesalahan tak disengaja yang material (pernyataan no.4)
- e. Seorang auditor harus menjamin bahwa semua kecurangan yang material telah terdeteksi (pernyataan no. 5).
- f. Seorang auditor harus menjamin bahwa sistem pengendalian internal perusahaan yang diaudit berjalan dengan memuaskan (pernyataan no. 6).
- g. Seorang auditor harus menjamin kelangsungan hidup perusahaan di masa yang akan datang tidak diragukan (pernyataan no. 7).
- h. Seorang auditor harus menjamin bahwa perusahaan berjalan dengan efisien (pernyataan no. 8).
- i. Seorang auditor harus menjamin bahwa semua tindakan yang salah telah dikonfirmasi secara signifikan (cukup berarti) kepada lembaga yang berwenang (pernyataan no. 9).
- j. Seorang auditor harus menjamin bahwa neraca menunjukkan penilaian yang wajar tentang keadaan perusahaan (pernyataan no.10).

Pernyataan persetujuan responden terlihat dari nilai mean pada tabel di atas yang lebih besar dari angka 4. Tabel di atas juga menunjukkan tingkat persetujuan tertinggi dan terendah masing-masing responden terhadap setiap item pernyataan.

Untuk responden pemakai laporan keuangan, persetujuan tertinggi terlihat pada pernyataan nomor 1 (*mean* = 6,4074), mengenai penyimpangan material yang disengaja. Tingkat persetujuan terendah terlihat pada pernyataan nomor 2 mengenai konsistensi laporan keuangan (*mean* = 4,8095).

Untuk responden auditor, persetujuan tertinggi terlihat pada pernyataan nomor 1 (*mean* = 5,4919), mengenai kesesuaian laporan keuangan dengan standar. Tingkat persetujuan terendah terlihat pada pernyataan nomor 7 mengenai kepastian kelangsungan hidup perusahaan (*mean* = 4,8889).

Untuk responden mahasiswa Akuntansi, persetujuan tertinggi terlihat pada pernyataan nomor 3 (*mean* = 6,9355) mengenai penyimpangan material disengaja.. Tingkat persetujuan terendah terlihat pada pernyataan 7, mengenai efisiensi perusahaan (*mean* = 4,9032).

Selain tingkat persetujuan responden, tabel 4.7 juga menunjukkan perbedaan jawaban responden terhadap pernyataan mengenai peran auditor. Perbedaan pendapat tersebut terlihat pada pernyataan nomor 1, tentang kesesuaian laporan keuangan dengan standar (*sig.* = 0,016), pernyataan nomor 2 tentang konsistensi (*sig.* = 0,000), pernyataan nomor 4 tentang adanya kesalahan yang material (*sig.* = 0,000), pernyataan nomor 9 tentang konfirmasi (*sig.* = 0,046) dan pernyataan nomor 10 penilaian kewajaran (*sig.* = 0,009). Adanya perbedaan pendapat tersebut ditunjukkan oleh nilai signifikansi yang lebih rendah daripada 0,05.

Setelah diketahui pendapat responden terhadap pernyataan isu peran auditor, maka selanjutnya dilakukan pengujian hipotesis. Pengujian hipotesis dilakukan untuk menguji apakah ada perbedaan yang signifikan persepsi pemakai laporan keuangan, auditor, dan mahasiswa akuntansi mengenai *expectation gap* dalam isu peran auditor. Hasil dari uji ANOVA dapat dilihat dari nilai *p-value* di dalam tabel 4.8.

**Tabel 4.8**  
**Tabel Hasil Uji ANOVA Hipotesis Isu Peran Auditor**

Variabel	<i>Sig.</i> <i>p-value</i>	Keterangan
Pernyataan persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai <i>expectation gap</i> dalam isu peran auditor	0,096	$p > 0,05$ maka $H_0$ diterima dan $H_1$ ditolak.

Sumber : data diolah.

Berdasarkan tabel hasil perhitungan ANOVA di atas, dapat diketahui bahwa nilai *p-value* = 0,096 atau nilai *p-value* > 0.05 maka  $H_1$  ditolak dan  $H_0$  diterima. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa tidak ada perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan, auditor, dan mahasiswa akuntansi mengenai *expectation gap* di dalam isu peran auditor.



**2. Hasil Uji Persepsi Pemakai Laporan Keuangan, Auditor, Dan Mahasiswa Akuntansi Mengenai *Expectation gap* Dalam Isu Aturan Serta Larangan Dalam Kantor Akuntan Publik (KAP).**

**Tabel 4.9**  
**Tabel Mean dan Nilai Signifikansi Pernyataan Isu Aturan serta Larangan dalam Kantor Akuntan Publik**

Item Pernyataan	Responden			Sig.
	Pemakai Laporan Keuangan	Auditor	Mahasiswa Akuntansi	
No. 11(X11)	5,9762	5,1667	4,9194	0,007
No. 12 (X12)	4,4286	4,1111	3,7016	0,065
No. 13 (X13)	4,2381	4,2593	4,2258	0,993
No. 14 (X14)	4,6190	4,6296	4,5403	0,914
No. 15 (X15)	5,9048	5,4444	5,5000	0,186
No. 16 (X16)	5,9524	6,0556	5,5632	0,106
No. 17 (X17)	4,6190	4,4074	4,8548	0,222
No. 18 (X18)	5,3333	5,2222	5,3226	0,906

Sumber : data diolah.

Di dalam tabel 4.9 terlihat bahwa masing-masing responden yaitu pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi cenderung setuju terhadap pernyataan mengenai aturan serta larangan pada Kantor Akuntan Publik (KAP), bahwa:

- a. Sebuah Kantor Akuntan Publik seharusnya melarang anggotanya memiliki saham perusahaan yang diaudit (pernyataan no. 11).
- b. Sebuah Kantor Akuntan Publik seharusnya tujuan utamanya tidak untuk mendapatkan laba (pernyataan no. 13).

- c. Sebuah Kantor Akuntan Publik seharusnya tidak menetapkan *fee* audit diatas 15% dari total pendapatan perusahaan yang diaudit (pernyataan no. 14).
- d. Sebuah Kantor Akuntan Publik seharusnya mempunyai batas periode maksimum mengaudit seorang klien (pernyataan no. 15).
- e. Sebuah Kantor Akuntan Publik seharusnya memiliki metode audit yang diawasi pelaksanaannya oleh komite standar komisi (pernyataan no. 16).
- f. Sebuah Kantor Akuntan Publik seharusnya penunjukkan dan *fee* audit ditentukan oleh badan yang independen (terlepas) dari perusahaan klien (pernyataan no. 17).
- g. Sebuah Kantor Akuntan Publik seharusnya memiliki kewajiban terbatas yang ditetapkan oleh undang-undang (pernyataan no. 18).

Walaupun untuk 7 pernyataan di atas, masing-masing responden memiliki kecenderungan untuk setuju, akan tetapi untuk pernyataan no. 12, “Sebuah Kantor Akuntan Publik tidak memberikan jasa penasehat manajemen (*management advisory*)”, terdapat satu responden, yaitu auditor cenderung kurang menyetujui pernyataan tersebut (mean = 3,7016), walaupun dua responden lainnya cenderung setuju terhadap pernyataan tersebut (mean lebih besar dari 4,00).

Untuk responden pemakai laporan keuangan, persetujuan tertinggi terlihat pada pernyataan nomor 11 (*mean* = 5,9762), mengenai pengawasan metode audit. Tingkat persetujuan terendah terlihat pada

pernyataan nomor 13 mengenai KAP tidak melakukan pemberian jasa penasihat manajemen ( $mean = 4,2391$ ).

Untuk responden auditor, persetujuan tertinggi terlihat pada pernyataan nomor 16 ( $mean = 6,0556$ ), mengenai pengawasan metode audit. Tingkat persetujuan terendah terlihat pada pernyataan nomor 8 mengenai KAP tidak melakukan pemberian jasa penasihat manajemen ( $mean = 4,1111$ ).

Untuk responden mahasiswa Akuntansi, persetujuan tertinggi terlihat pada pernyataan nomor 16 ( $mean = 5,5632$ ) mengenai pengawasan metode audit. Tingkat persetujuan terendah terlihat pada pernyataan nomor 12, mengenai KAP tidak melakukan pemberian jasa penasihat manajemen ( $mean = 3,7016$ ).

Selain tingkat persetujuan responden, tabel 4.9 juga menunjukkan perbedaan jawaban responden terhadap pernyataan mengenai aturan serta larangan pada KAP. Berdasar nilai signifikansi di atas, semua responden memiliki pandangan yang sama mengenai sebagian besar pernyataan tentang aturan dan larangan pada Kantor Akuntan publik (nilai  $sig.$  Lebih besar dari 0,05), perbedaan pendapat hanya terjadi pada pernyataan nomor 11, tentang ketidaksetujuan kepemilikan saham oleh auditor ( $sig. = 0,007$ ).

Setelah diketahui pendapat responden, maka selanjutnya dilakukan pengujian hipotesis isu aturan serta larangan pada Kantor Akuntan Publik (KAP). Hasil dari uji ANOVA dapat dilihat dari nilai *p-value* di dalam tabel 4.10.

**Tabel 4.10**  
**Tabel Hasil Uji ANOVA Hipotesis Isu Aturan serta Larangan pada KAP**

Variabel	<i>Sig.</i> <i>P-value</i>	Keterangan
Pernyataan persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai <i>expectation gap</i> dalam isu aturan serta larangan pada Kantor Akuntan Publik	0,165	P > 0,05, maka H <sub>0</sub> diterima dan H <sub>1</sub> ditolak.

Sumber : data diolah.

Dari tabel hasil perhitungan ANOVA di atas, dapat diketahui bahwa nilai *p-value* = 0,165 atau nilai *p-value* > 0.05 maka H<sub>1</sub> ditolak dan H<sub>0</sub> diterima. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa tidak ada perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan, auditor, dan mahasiswa akuntansi mengenai *expectation gap* di dalam isu aturan serta larangan pada Kantor Akuntan Publik.

#### **D. Analisis dan Pembahasan.**

Selain analisis ANOVA di atas untuk menguji hipotesis pertama dan hipotesis kedua, analisis lebih dalam dapat dilakukan dengan melihat persepsi masing-masing responden terhadap masing-masing variabel dengan menganalisis jawaban setiap responden atas pernyataan-pernyataan pada kuesioner.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan persepsi secara signifikan antara pemakai laporan keuangan, auditor, dan mahasiswa akuntansi terhadap *expectation gap* dalam isu peran auditor dan aturan serta larangan pada Kantor Akuntan Publik (KAP), dan hal hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Gramling, Schatzberg & Wallace (1996) yang menyatakan hal yang sama. Hal ini menunjukkan bahwa tidak terjadi *expectation gap* pada persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai peran auditor dan aturan serta larangan pada kantor akuntan publik.

Walapun secara keseluruhan hasil penelitian ini tidak menunjukkan adanya perbedaan yang signifikan antara persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi dalam isu peran auditor dan aturan serta larangan pada kantor akuntan publik, akan tetapi apabila dilihat berdasarkan jawaban mereka (lihat tabel 4.7 dan tabel 4.9) ternyata terjadi perbedaan persepsi yang signifikan untuk pernyataan-pernyataan tertentu.

Untuk isu peran auditor, perbedaan persepsi terjadi pada pernyataan mengenai jaminan auditor bahwa laporan keuangan harus sesuai dengan standar akuntansi, konsisten dengan praktek akuntansi yang berlaku, dan tidak adanya kesalahan yang disengaja secara material. Perbedaan juga terjadi mengenai jaminan auditor tentang konfirmasi tindakan salah kepada pihak berwenang dan jaminan bahwa neraca harus menunjukkan penilaian yang wajar mengenai keadaan perusahaan. Dalam isu aturan serta larangan pada kantor akuntan publik hanya terdapat satu perbedaan persepsi mengenai kepemilikan saham perusahaan

yang diaudit oleh anggota KAP. Perbedaan ini dapat disebabkan karena adanya perbedaan latar belakang pendidikan, pengetahuan serta pengalaman responden mengenai tanggung jawab dan peran auditor terhadap laporan keuangan. Untuk responden auditor dan mahasiswa akuntansi pengetahuan mengenai tanggung jawab auditor terhadap laporan keuangan dan perusahaan yang diaudit sudah pasti telah didapat pada saat melaksanakan pendidikan akuntansi, akan tetapi untuk pemakai laporan keuangan, pengetahuan mereka mengenai hal tersebut sangat terbatas oleh karena adanya responden yang tidak berlatar belakang pendidikan akuntansi.

Walaupun untuk beberapa item, persepsi pemakai keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi menunjukkan perbedaan, akan tetapi keseluruhan persepsi mereka ternyata tidak menunjukkan adanya perbedaan yang signifikan (lihat tabel 4.8 dan 4.10). Persamaan ini dapat terjadi oleh karena latar belakang pendidikan auditor dan mahasiswa akuntansi yang sama, serta pemilihan responden auditor dengan pengalaman minimal 2 tahun dan pemilihan responden pemakai laporan keuangan yang bekerja sebagai pimpinan perusahaan investor, perbankan, dan perpajakan, yang paling tidak mengetahui atau memiliki pengalaman dalam berhubungan dengan auditor pada saat melaksanakan proses audit. Tidak adanya perbedaan persepsi tersebut juga dapat disebabkan karena faktor legalitas yang berlaku di Indonesia, atau aturan-aturan umum mengenai pelaksanaan audit dan standar akuntansi yang berlaku seperti SAK, SPAP dan aturan-aturan yang diterbitkan oleh instansi keuangan pemerintah lainnya.

## BAB V

### KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

#### A. Kesimpulan.

Berdasarkan hasil analisis data yang dilakukan yaitu dengan menggunakan analisis deskriptif dan analisis statistik yang bertujuan untuk mengetahui persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai *expectation gap* terutama di dalam isu peran auditor dan isu aturan serta larangan pada Kantor Akuntan Publik, maka dapat diambil kesimpulan bahwa:

1. Dari analisis ANOVA, dapat diketahui bahwa persepsi pemakai laporan keuangan, auditor, dan mahasiswa akuntansi mengenai *expectation gap* dalam isu peran auditor tidak ada perbedaan yang signifikan. Hal ini tercermin dari hasil olah data bahwa nilai *p-value* (0,096) > 0,05.
2. Dari hasil analisis ANOVA, dapat diketahui bahwa persepsi pemakai laporan keuangan, auditor dan mahasiswa akuntansi mengenai *expectation gap* dalam isu aturan serta larangan pada Kantor Akuntan Publik tidak ada perbedaan yang signifikan. Hal ini tercermin dari hasil pengolahan data dimana nilai *p-value* (0,165) > 0,05.
3. Setelah dilakukan analisis yang lebih mendalam mengenai jawaban setiap responden terhadap pernyataan-pernyataan di dalam kuesioner, maka dapat diambil kesimpulan bahwa semua responden setuju terhadap semua pernyataan mengenai peran auditor yang menyatakan penjaminan auditor

terhadap kesesuaian, konsistensi dan materialitas laporan keuangan serta jaminan pendeteksian kecurangan, kemampuan SPI, kelangsungan hidup, efisiensi, konfirmasi, dan penilaian terhadap perusahaan yang diaudit.

4. Untuk isu aturan serta larangan pada Kantor Akuntan Publik, dapat diambil kesimpulan bahwa responden menyetujui bahwa KAP harus melarang anggotanya memiliki saham, memberikan jasa penasehat manajemen,, tidak berorientasi laba, tidak menetapkan fee di atas 15% pendapatan perusahaan yang diaudit, adanya batas waktu audit, pengawasan metode audit, penunjukkan dan *fee* ditentukan pihak independen serta adanya kewajiban terbatas auditor.(pernyataan nomor 11, 13, 14, 15, 16, 17, dan 18). Untuk pernyataan nomor 12, mengenai isu aturan serta larangan pada KAP, terjadi perbedaan pendapat di antara responden, dimana hanya responden auditor saja yang tidak menyetujui pernyataan tersebut, sedangkan dua responden lainnya menyetujui pernyataan tersebut.

## **B. Keterbatasan Hasil Penelitian.**

Walaupun telah menggunakan cara-cara ilmiah untuk melakukan penelitian ini, hasil dari penelitian ini masih memiliki keterbatasan. Keterbatasan hasil penelitian ini dapat terjadi akibat adanya beberapa faktor di bawah ini:

1. Teknik *convenience sampling* yang digunakan di dalam pengambilan sampel kurang dapat menjadi gambaran secara umum untuk populasi yang telah ditetapkan, karena di dalam teknik sampling ini pemilihan



responden bersifat subjektif, atau responden yang mudah ditemui oleh peneliti saja yang diberi kuisioner untuk diisi.

2. Area penelitian yang dipilih adalah di pulau Jawa, sehingga hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisasikan untuk seluruh wilayah Indonesia.
3. Di dalam penelitian ini, walaupun sampel penelitian ini telah diperluas dan diperdalam dari sampel penelitian-penelitian terdahulu. Masih terdapat sampel potensial yang belum dimasukkan, yaitu pengajar mata kuliah auditing. Alasan mengapa pengajar harus dijadikan salah satu sampel adalah karena pengajar mata kuliah auditing juga berperan di dalam pembentukan persepsi calon-calon auditor (misal, mahasiswa akuntansi) mengenai peran auditor dan aturan serta larangan pada KAP.

### **C. Saran untuk Penelitian Selanjutnya.**

Setelah melihat keterbatasan penelitian di atas maka untuk penelitian yang akan datang peneliti menyarankan agar:

1. Menambah sampel, yaitu pengajar mata kuliah auditing dan pelatih audit atau *audit trainer*. Hal ini disarankan agar penelitian selanjutnya dapat memberi gambaran yang lebih luas mengenai *expectation gap* yang terjadi, serta karena pengajar mata kuliah auditing dan *audit trainer* mempunyai peran di dalam pembentukan persepsi calon auditor (misalnya mahasiswa akuntansi) mengenai masalah auditing melalui pengajaran atau pelatihan yang dilakukan.

2. Dalam pemilihan sampel digunakan teknik *random sampling*, dengan memberi kesempatan setiap responden di dalam kelompok populasi untuk mengisi kuisisioner, sehingga data yang didapat memiliki nilai representasi yang lebih tinggi.
3. Area penelitian dapat diperluas sehingga hasil penelitian dapat digeneralisasikan dengan tingkat generalisasi yang lebih tinggi.

## DAFTAR PUSTAKA.

- \_\_\_\_\_ (2001). *Auditor-General's Report to Parliament 2001*. Volume One. [on-line]. Available at: [http:// www.audit.nsw.gov.au](http://www.audit.nsw.gov.au).
- \_\_\_\_\_ (1995). Dodd Comends Proffesion's Efforts in Championing Litigation Reform. *The Journal of Accountancy*. Juli, hal 13.
- \_\_\_\_\_ (2003). *Smith Special Survey Reports*. [On-line] Available at: [http:// www.blindtiger.co.uk/](http://www.blindtiger.co.uk/).
- \_\_\_\_\_ (2003). *Challenges to Restore Public Confidence in U. S. Corporate Governance and Accountability Systems*. [On-line]. Available at: [http:// www.gao.gov](http://www.gao.gov).
- Altman, Edward L & Thomas P. McGaugh. (1974). Evaluation Of A Company As A Going Concern. *The Journal of Accountancy*. Desember, pp. 50 -57.
- Arens, Alvin A, dan Loebbecke, James K. (1994). *Auditing An Integral Approach*. New Jersey: Prentice-Hall. Inc.
- Arikunto, Suharsimi DR. (1992). *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktik* Jakarta: Rineka Cipta.
- Butler, Stephen A, Burt H. W. & Mark F. Z. (2000). *The Expectation gap: Auditors' and Investors' Perceptions of Auditors' Fraud Detection Responsibilities*. [on-line]. Available at: <http://www.spaul.ex.ac.uk>.
- Byngton, J. Ralph & J. A. Christensen. (2002). *A High Stakes Game of Risk for the Independent Auditor*. *The Southern Bussiness Review*. Available at: <http://www2.gasou.edu/>
- Carcello, Joseph V & T. L. Neal. (2000). Audit Committee Composition And Auditor Reporting. *The Accounting Review*. Oktober, hal. 455 – 467.
- Carmichael, D . R. (1988). The Auditor's New Guide To Errors, Irregularites, And Illegal Acts. *The Journal of Accountancy*. September, hal. 40 – 48.
- Citron, David B. & Richard J. Taffler. (2001). *Can Regulator Really Change Auditor Behaviour? The Case of Going Concern Reporting*. [On-line]. Available at: <http://www.som.cranfield.ac.uk>.
- Parker, Christine. (2003). *Regulator-Required Corporate Compliance Program Audits*. [on-line]. Available at: <http://www.cccp.anu.edu.au>.

- Dobler, Michael. (2003). *Auditing Risk Management – A Critical Analysis of a German Particularity*. [On-line]. Available at: <http://www.intranet-lehrstuhl.bwl.uni-muenchen.de>.
- Gramling, Audrey A., J. W. Schatzberg & W. A. Wallace (1996). Cross Cultural Comparisons: The Role of Undergraduate Auditing Coursework in Reducing the Expectation gap. *Issues in Accounting Education*. Spring, Vol. 11, No. 1. pp. 11 – 161.
- Guy, Dan. M & Jerry D. Sullivan. (1988). The Expectation Gap Auditing Standards. *The Journal of Accountancy*. April, hal 36 – 46.
- Han, Alvin, J. K. (2004). The Existence of Expectation gap and The Usefulness of Auditor's Report. [On-line]. Available at <http://www.alvinhan.com>.
- Hartley, Ronald V & T. L. Ross. (1972). MAS and Audit Independence an Image Problem. *The Journal of Accountancy*. November, hal 42 – 50.
- Hardy, Catherine & Claudio Marzilli. (2002). *Making Audit Critical: Relevance Lost or Found*. [On-line]. Available at: <http://www.csu.edu.au/>
- Heebes, Donald L. & D. M. Guy & O. R. Whithington. (1991). Illegal Acts : What Are The Auditor's Responsibility?. *The Journal of Accountancy*. Januari, hal.82 – 93.
- Higson, Andrew. (2002). *An Exploration of the Financial Reporting Expectation Gap*. [On-line]. Available at: <http://www.accounting-research.uk>.
- Højskov, Leif. (1998). *The Expectation Gap Between Users' And Auditors' Materiality Judgements In Denmark*. [on-line]. Available at: <http://www.ko.hhs.dk>.
- Hudaib, Mohammad & Ros H. (2003). *An Empirical Investigation of Audit Perceptions Gap in Saudi Arabia*. Paper Vol. 02/03.
- Ikatan Akuntansi Indonesia, (2001). *Standar Professional Akuntan Publik, per 1 Januari 2001*. Jakarta: Salemba Empat.
- Indriantoro, N & Bambang S. (1999). *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. Yogyakarta: BPFE.
- Knapp, Michael C. (1985). Audit Conflict: An Empirical Study of The Perceived Ability of Auditors to Resist management Pressure. *The Accounting Review*. April, hal. 202 - 211.

- McEnroe, John E. & Stanley C. Martens. (2001). Auditor' and Investors' Perceptions of the "Expectation gap". *The Accounting Horizon*. Vol. 15 No. 4. Desember, pp. 345 – 358.
- Parker, Christine. (2003). *Regulator-Required Corporate Compliance Program Audits*. [On-line]. Available at: <http://www.cccp.anu.edu.au>.
- Roberts, Smith Dr. (2004). *Bringing the Audit Reporting Expectation gap*. [On-line]. Available at: <http://www.spaul.ex.ac.uk/>.
- Uma Sekaran. (1996). *Research Methods For Bussiness: A Skill Building Approach. Third Esition*. John willey & Sons. Inc
- Winarna , J & J. Suparno. (2003). Peran Pengajaran Auditing Terhadap Pengurangan Expectation gap. *Jurnal Bisnis dan Manajemen*, Vol. 3, No. 1, hal. 36 – 48.
- Yani, Irsan. (2002), *Penegakan Kode Etik Akuntan Indonesia*. [On-line]. Available at: <http://www.akuntan.org>.