

**ANALISIS VARIABEL-VARIABEL AUDIT EXPECTATION GAP ATAS HASIL AUDIT BPK
(Studi Empiris Pada Pemerintahan Kota Jambi Tahun 2013)**

Dwi Febri Yandi¹⁾

¹⁾Alumni Magister Ilmu Akuntansi FEB Universitas Jambi, dwif.yandi@gmail.com

ABSTRACT

The purpose of this study is to obtain empirical evidence about whether There is an audit expectation gap in terms of audit reporting, accountability, auditor Independence, auditor competency, materiality, audit evidence, and the reasonable opinion of the auditor's performance audit between auditor government and the users of financial statements. This study used a sampel of 120 respondents comprising 30 gervnement auditor (BPK) Jambi, 30 legislators of Jambi, 30 employees of Finance and Asset Management Agency Regional Jambi, and 30 Employess of the Inspectorate of the city of Jambi. Collecting data using purposive sampling. The Research data Wet statistically analyzed using SPSS version 17. Hypothesis testing is performed by using the Kruskal-Wallis test.

Research resultss are: 1) There is no Audit Expectation Gap of the Audit Reporting between Jambi Government auditor and users of financial statements in the government area of Jambi City, 2) There is no Audit Expectation Gap of the akuntabilitas between government auditor and users of financial statements region, 3) There Audit Expectation Gap between the auditor's Independence from the government and the users of financial statements, 4) There is no Audit Expectation Gap in terms of auditor competence among government auditor and users of the financial statements, 5) The is no Audit Expectation Gap between the materiality of the government auditors and users of financial statements region, 6) There Audit Expection Gap of the audit evidence the government auditors and users of financial statements region, 7) There is no Audit Expectation Gap of the reasonable opinion between the government auditors and users of financial statements region, 8) There is no Audit Expectation Gap between performance audit of the government auditor and users of financial statements in the government local of Jambi City.

Keywords: *audit expectation gap, accountability, auditor Independence, auditor competency, materiality, audit evidence, reasonable opinion, performance audits.*

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mendapatkan bukti secara empiris mengenai apakah terdapat audit expection gap dari sisi pelaporan audit, akuntabilitas, independensi auditor, kompetensi auditor, materialitas, bukti audit, pendapat wajar dan audit kinerja antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah. Penelitian ini menggunakan sampel dari 120 responden yang terdiri atas 30 auditor pemerintah (BPK) Provinsi Jambi, 30 anggota DPRD Kota Jambi, 30 pegawai Badan Pengelola Keuangan dan Asset Daerah Jambi, dan 30 pegawai Inspektorat Kota Jambi. Pengumpulan data menggunakan Purposive sampling. Data penelitian secara statistik dianalisis dengan menggunakan SPSS versi 17.00. Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan Kruskal-Wallis Test.

Hasil penelitian adalah: 1) Tidak terdapat Audit Expectation Gap dari sisi Pelaporan Audit antara auditor BPK Provinsi Jambi dan pengguna laporan keuangan daerah di Pemerintah Kota Jambi, 2) Tidak terdapat Audit Expectation Gap dari sisi akuntabilitas antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah, 3) Terdapat Audit Expectation Gap dari sisi independensi antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah, 4) Tidak terdapat Audit Expectation Gap dari sisi kompetensi auditor antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah, 5) Tidak terdapat Audit Expectation Gap dari sisi materialis antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah, 6) Terdapat Audit Expectation Gap dari sisi bukti audit antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah, 7) Tidak terdapat Audit Expectation Gap dari sisi pendapat wajar antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah, 8) Tidak terdapat Audit Expectation Gap dari sisi audit kinerja antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah di Pemerintah Kota Jambi.

Kata Kunci: *audit expectation gap, akuntabilitas, independensi auditor, kompetensi auditor, materialitas, bukti audit, pendapat wajar, audit kinerja.*

1. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Penelitian

Laporan keuangan pemerintah daerah pada dasarnya merupakan asersi atau pernyataan dari pihak manajemen pemerintah daerah yang menginformasikan kepada pihak lain, yaitu para pemangku kepentingan yang ada tentang kondisi keuangan pemerintah daerah. Pemerintah daerah berkewajiban mempertanggungjawabkan laporan keuangan pemerintah daerah kepada pemangku kepentingannya. Pemangku kepentingan yang utama adalah masyarakat dan dewan legislatif daerah (DPRD). Permasalahan akuntabilitas publik bisa muncul apabila pemerintah daerah tidak mampu menyajikan informasi mengenai laporan keuangan secara relevan, handal, sederhana dan mudah dipahami oleh masyarakat sebagai konstituennya (Mahmudi, 2007).

Dikeluarkannya Undang-undang No 15 tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang memuat laporan audit BPK merupakan sebuah upaya untuk menjamin keandalan laporan keuangan pemerintah daerah. Menurut UU No 15 Tahun 2006, salah satu tugas BPK adalah memeriksa pengelolaan dan tanggung-jawab keuangan negara yang dilakukan oleh pemerintah pusat, pemerintah daerah dan lembaga negara lainnya yang dilakukan berdasarkan undang-undang. BPK menyerahkan hasil pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara kepada DPR, DPD, dan DPRD sesuai dengan kewenangannya. BPK juga menyerahkan hasil pemeriksaan secara tertulis kepada Presiden, Gubernur, Bupati/Walikota sesuai dengan kewenangannya untuk keperluan tindak lanjut hasil pemeriksaan. Hasil pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang telah diserahkan kepada DPR, DPD, dan DPRD dinyatakan terbuka untuk umum.

Humphrey (1993) menyatakan sebagian besar pengguna laporan keuangan meyakini bahwa laporan auditor menjadi bukti yang sempurna. Oleh sebab itu, harapan dari pengguna laporan keuangan terhadap auditor terkadang melebihi dari apa yang seharusnya mereka lakukan. Perbedaan antara apa yang masyarakat atau pemakai laporan keuangan harapkan dari auditor dan apa yang sebenarnya dilakukan oleh auditor secara luas disebut *Audit Expectation Gap*.

Fenomena kesenjangan harapan audit ini telah banyak diteliti oleh peneliti yang meneliti tentang keberadaan kesenjangan harapan audit ini seperti penelitian Humphrey et al (1993), Krisnanto Adi Nugroho (2004), Dixon et al (2006) di Mesir. Peneliti-peneliti tersebut menyatakan bahwa, kesenjangan harapan audit dapat diukur dalam empat dimensi : (1) Tanggung jawab auditor dalam mendeteksi, (2) Menemukan dan melaporkan kekeliruan dan ketidakberesan, terutama kecurangan (*responcibility*), (3) Keandalan dari

laporan keuangan yang telah di audit (*reability*), (4) Kegunaan laporan keuangan yang telah di audit dalam pengambilan keputusan (*decision usefulness*).

Audit expectation gap tidak hanya terjadi dalam lingkungan audit sektor swasta, namun dapat terjadi di lingkungan audit sektor publik. Hal ini dikarenakan sektor publik turut menggunakan laporan keuangan pemerintah. Adapun para pemakai laporan keuangan pemerintah adalah masyarakat, wakil rakyat, lembaga pengawas dan lembaga pemeriksa, dan pemberi donasi. Auditor pemerintah sendiri dibagi menjadi dua, yaitu auditor internal dan eksternal.

Penelitian mengenai *Audit Expectation GAP* masih jarang ditemui di sektor pemerintahan. Beberapa penelitian terdahulu mengenai *audit expectation gap* adalah penelitian Diah Ananta Setyorini (2012) yang meneliti *audit expectation gap* di antara auditor pemerintah (BPK) dan pengguna laporan keuangan pemerintah daerah mengenai peran auditor, independensi auditor, dan pengetahuan audit yang dilakukan di Pemerintah Daerah Kabupaten Sragen. Hasil penelitian ini menemukan bahwa terdapat *audit expectation gap* antara auditor pemerintah (BPK) dan pengguna laporan keuangan pemerintah dilihat dari sisi peran auditor, sisi independensi auditor, dan dari sisi pengetahuan audit.

Penelitian lain mengenai *Audit Expectation GAP* di sektor pemerintahan adalah penelitian Jeremy A.S. Hutabarat dan Etna Nur Afri Yuyetta (2012). Penelitian ini memberikan hasil yang berbeda dengan penelitian Diah Ananta Setyorini (2012). Penelitian ini mengungkapkan bahwa tidak terdapat kesenjangan harapan audit antara para auditor Inspektorat sebagai pemeriksa dan para kepala SKPD sebagai pemakai laporan audit di Kota Denpasar dan Kabupaten Gianyar dari sisi akuntabilitas dan independensi. Persepsi pemakai laporan audit dari sisi kompetensi dan sisi kualitas pelaporan audit berbeda dengan hasil-hasil penelitian sebelumnya. Dalam penelitian ini persepsi para pemakai laporan audit lebih baik dari persepsi para auditor sendiri.

Penelitian ini menginvestigasi variabel *audit expectation gap* atas hasil audit BPK yang terdiri dari pelaporan audit, akuntabilitas, dan konsep audit yang meliputi independensi auditor, kompetensi auditor, materialitas, bukti audit, pendapat wajar dan audit kinerja. Selain menginvestigasi variabel *audit expectation gap*, penelitian ini juga berusaha mengupayakan keberlanjutan dari fenomena *audit expectation gap* sebagai upaya peningkatan kinerja auditor BPK berdasarkan *audit expectation gap*.

1.2 Rumusan Masalah

Rumusan permasalahan yang ingin diajukan dalam penelitian ini adalah :

1. Apakah terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi pelaporan audit, akuntabilitas, independensi auditor, kompetensi auditor, materialitas, bukti audit, pendapat wajar dan audit kinerja antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah ?
2. Upaya apakah yang perlu dilakukan untuk peningkatan kinerja auditor BPK berbasis *Audit Expectation Gap* ?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut.

1. Mengetahui apakah terdapat *audit expectation gap* dari sisi pelaporan audit, akuntabilitas, independensi auditor, kompetensi auditor, materialitas, bukti audit, pendapat wajar dan audit kinerja antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.
2. Mengetahui upaya yang perlu dilakukan untuk peningkatan kinerja auditor BPK berbasis *Audit Expectation Gap*.

2. KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Auditing

Auditing berasal dari bahasa latin yaitu “*audire*” yang berarti mendengar atau memperhatikan. Mendengar dalam hal ini adalah memperhatikan dan mengamati pertanggungjawaban keuangan yang disampaikan penanggung jawab keuangan, dalam hal ini manajemen perusahaan. Menurut Mulyadi dkk (1998), Auditing adalah : ” Suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.”

2.1.2 Audit Sektor Publik

Audit sektor publik merupakan kegiatan yang ditujukan terhadap terhadap entitas yang menyediakan pelayanan dan penyediaan barang yang pembiayaannya berasal dari penerimaan pajak dan penerimaan negara lainnya dengan tujuan membandingkan antara kondisi yang ditemukan dan kriteria yang ditetapkan. atau dapat juga dikatakan bahwa tujuan audit sektor publik adalah untuk mendukung keberhasilan penyelenggaraan pemerintahan negara dan pengelolaan keuangan negara secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan.

2.1.3 Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah

Auditor pemerintah, dalam melaksanakan audit bukan semata hanya untuk kepentingan klien (dalam hal ini pemerintah) tetapi juga pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan auditan. Mardiasmo (2002) mengidentifikasi sepuluh pemakai laporan keuangan pemerintah, yaitu:

- a) Pembayar pajak (tax payer),
- b) Pemberi dana bantuan (grantors),
- c) Investor,
- d) Pengguna jasa (fee-paying service recipients),
- e) Karyawan/ pegawai,
- f) Pemasok (vendors),
- g) Dewan legislatif,
- h) Manajemen,
- i) Pemilih (voters),
- j) Badan pengawas (oversight bodies).

Menurut SAP (Standar Akuntansi Pemerintahan) tahun 2005, terdapat beberapa kelompok utama pengguna laporan keuangan pemerintah, namun tidak terbatas pada masyarakat, para wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa, pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman, dan Pemerintah. Halim (2004) secara spesifik mengemukakan pihak-pihak eksternal Pemerintah Daerah sebagai pemakai laporan keuangan Pemerintah Daerah adalah:

- a) DPRD (Dewan Perwakilan Rakyat Daerah),
- b) Badan Pengawas Keuangan,
- c) Investor, Kreditor, dan Donatur,
- d) Analisis Ekonomi dan Pemerhati Pemerintah Daerah,
- e) Rakyat,
- f) Pemerintah Pusat,
- g) Pemerintah Daerah Lain.

2.1.4 *Audit Expectation Gap*

Expectation gap menurut Ligio (Indrarto, 2008) 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. 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. 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.

2.2 Kerangka Pemikiran Penelitian

Penelitian ini bermaksud untuk mengetahui apakah terdapat *Audit Expectation Gap* atas hasil

audit BPK yang dilihat dari sisi pelaporan audit, akuntabilitas, dan konsep audit yang meliputi independensi auditor, kompetensi auditor, materialitas, bukti audit, pendapat wajar dan audit kinerja. Selanjutnya, penelitian ini berusaha memberikan masukan sebagai upaya peningkatan kinerja auditor BPK berbasis *Audit Expectation Gap* jika terbukti bahwa eksistensi *Audit Expectation Gap* masih ditemui pada pemerintahan Kota Jambi. Terdapat dua kelompok populasi yang digunakan dalam penelitian ini. Kelompok populasi pertama dalam penelitian ini adalah pemakai laporan keuangan daerah yang terdiri dari Anggota DPRD Kota Jambi, Badan Keuangan Dan Pengelolaan Aset dan Inspektorat Kota Jambi. Kelompok populasi kedua dalam penelitian ini adalah Auditor BPK Provinsi Jambi. Adapun gambar kerangka pemikiran penelitian ini akan disajikan di bawah ini.

2.3 Hipotesis Penelitian

Adapun Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah :

H1 : Terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi Pelaporan Audit antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

H2 : Terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi Akuntabilitas antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

H3 : Terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi Independensi antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

H4 : Terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi Kompetensi Auditor antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

H5 : Terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi Materialitas antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

H6 : Terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi Bukti Audit antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

H7 : Terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi Pendapat Wajar antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

H8 : Terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi Audit Kinerja antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

3. METODOLOGI

3.1 Objek Penelitian dan Subjek Penelitian

3.1.1 Populasi

Penelitian ini dilakukan di Pemerintahan Kota Jambi. Populasi dalam penelitian ini terbagi atas dua kelompok populasi yang berbeda. Kelompok populasi pertama dalam penelitian ini adalah pemakai laporan keuangan daerah dan kelompok kedua adalah auditor pemerintah. Adapun penjabaran kelompok populasi tersebut akan dijelaskan sebagai berikut :

Tabel 1.
Populasi Penelitian

Populasi Pengguna Laporan Keuangan Daerah	Populasi Auditor Pemerintah
1. Anggota DPRD Kota Jambi Periode 2009-2014.	Auditor Badan Pemeriksa Keuangan Provinsi Jambi.
2. Badan Keuangan dan Pengelolaan Aset.	
3. Auditor Inspektorat Kota Jambi.	

3.1.2 Sampel Penelitian

Sampel dalam penelitian ini adalah Anggota DPRD Kota Jambi Periode 2009-2014, Badan Keuangan dan Pengelolaan Aset Kota Jambi, Inspektorat Kota Jambi dan Auditor BPK Provinsi Jambi.

3.2 Operasionalisasi Variabel

- Pelaporan Audit (X1)

Pelaporan audit adalah suatu kegiatan audit yang dilakukan untuk menyampaikan hal-hal yang berhubungan dengan hasil pekerjaan yang telah dilakukan selama satu periode tertentu, Arens (2011). Adapun indikator pengukur dari variabel Pelaporan Audit (X1) adalah :

1. Laporan audit BPK diberikan tepat waktu.
2. Laporan audit BPK disampaikan dengan tujuan yang jelas.

3. Laporan audit BPK berisi masalah yang relevan.

4. Laporan audit BPK tersedia untuk umum (publik).

5. Laporan audit BPK disajikan dalam format yang mudah dipahami.

6. Laporan audit BPK berisi rekomendasi yang efektif

7. Laporan audit BPK menjelaskan luas pekerjaan (lingkup) audit yang dilaksanakan.

- Akuntabilitas Auditor (X2)

Akuntabilitas auditor adalah kewajiban auditor sebagai agent untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pengguna laporan keuangan atau pihak pemberi amanah (principal) yang

memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut, Madiasmo (2007). Adapun indikator pengukur dari variabel Akuntabilitas Auditor (X2) adalah :

1. Laporan audit BPK merupakan mekanisme yang efektif untuk menjamin akuntabilitas sektor publik.
 2. Laporan audit BPK memperhatikan kebutuhan pengguna informasi.
- **Independensi Auditor (X3)**

Independensi auditor adalah sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain dan kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya, Mulyadi (1998). Adapun indikator pengukur dari variabel Independensi Auditor (X3) adalah :

 1. Auditor BPK independen terhadap pemerintah daerah (eksekutif).
 2. Auditor BPK independen terhadap pegawai negeri sipil.
 3. Auditor BPK independen terhadap para politisi (legislatif).
 4. Auditor BPK mempunyai standar etika yang tinggi.
 - **Kompetensi Auditor (X4)**

Kompetensi auditor adalah pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki auditor dalam bidang auditing dan akuntansi, Christiawan (2002). Indikator pengukur dari variabel Kompetensi Auditor (X4) adalah :

 1. Auditor BPK adalah auditor yang kompeten.
 2. Kompetensi auditor BPK tergantung pada kualifikasi profesionalitas (pendidikan, keahlian dan pengalaman dalam bidang pengauditan).
 3. Kompetensi auditor BPK tergantung pada tim audit yang terdiri dari beragam disiplin ilmu (multi-disiplin)
 4. Kompetensi auditor BPK tergantung pada program-program pelatihan (seperti: pendidikan profesional berkelanjutan).
 - **Materialitas (X5)**

Materialitas adalah besarnya nilai yang dihilangkan atau salah saji informasi akuntansi, yang dilihat dari keadaan yang melingkupinya, dapat mengakibatkan perubahan atas atau pengaruh terhadap pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan terhadap informasi tersebut, karna adanya penghilangan atau salah saji, Mahmudi (2002). Indikator pengukur dari variabel Materialitas (X5) adalah:

1. Laporan audit BPK yang diberikan berisi informasi yang menyatakan tidak terdapat *fraud* (kecurangan) yang material
2. Lingkup audit BPK dibatasi oleh kurangnya sumberdaya manusia yang dimiliki.

- **Bukti Audit (X6)**

Bukti audit adalah semua informasi yang digunakan oleh auditor dalam pembuatan kesimpulan (opini). Bukti audit termasuk di dalamnya adalah: (1). catatan akuntansi yang menghasilkan laporan keuangan, dan (2). Informasi lainnya yang berhubungan/terkait dengan catatan akuntansi dan pendukung alasan logis dari auditor tentang laporan keuangan yang layak, Arens (2011). Indikator pengukur dari variabel Bukti Audit (X6) adalah :

1. Para auditor BPK dalam bekerja mampu mengumpulkan bukti yang cukup untuk laporan yang mereka berikan.
2. Para auditor BPK dalam bekerja mengandalkan informasi yang berasal dari badan pengawasan daerah (bawasda).

- **Opini Wajar (X7)**

Opini wajar adalah hasil pemeriksaan auditor eksternal terhadap entitas atas asersi manajemen atas laporan keuangan dalam suatu periode akuntansi yang disusun berdasarkan Standart Akuntansi yang berterima umum dan diaudit menggunakan norma pemeriksaan akuntan dan Standart Pemeriksaan Keuangan Negara (Pada entitas sektor publik pemerintah) dan Standart Profesional Akuntan Publik (SPAP) pada Entitas diluar keuangan Negara, Rusliyawati dan Halim (2008). Indikator pengukur dari variabel Opini Wajar (X7) adalah : Pendapat wajar dalam laporan audit mengimplikasi bahwa laporan keuangan yang disajikan telah sesuai dengan Prinsip Akuntansi Berterima Umum (PABU).

- **Audit Kinerja (X8)**

Audit kinerja adalah suatu proses sistematis dalam mendapatkan dan mengevaluasi bukti secara objektif atas kinerja suatu organisasi, program, fungsi atau kegiatan, Wilopo (2001). Adapun Indikator pengukur dari variabel Audit Kinerja (X8) adalah :

1. Audit kinerja meliputi keekonomisan pembelian barang dan jasa oleh pemerintah daerah.
2. Audit kinerja meliputi keefektifan (kemaksimalan) penggunaan barang dan jasa oleh pemerintah daerah.
3. Audit kinerja meliputi efektivitas program-program yang dilaksanakan oleh pemerintah daerah.

3.5. Teknik Analisis Data

Teknik analisis data pada penelitian ini meliputi uji validitas, uji reliabilitas, uji asumsi Homogenitas, uji hipotesis penelitian dan metode analisis deskriptif. Untuk pengujian hipotesis, penelitian ini menggunakan alat uji statistik *Kruskal-Wallis test* dengan bantuan *software* SPSS 17. Singgih (2014) menyatakan bahwa *Kruskal-Wallis test* adalah *one way analysis of variance by rank*. *Kruskal-Wallis test* merupakan alat uji statistik non parametrik yang sangat berguna untuk menentukan apakah *k* sampel independen berasal dari populasi yang berbeda.

Kruskal-Wallis test pada statistik non-parametrik dapat digunakan pada sampel independent dengan kelompok lebih dari dua, Singgih Santoso (2014). Adapun tahapan perhitungan *Kruskal Wallis test* yang dikutip dari Singgih Santoso (2014) adalah sebagai berikut :

1. Masing-masing *score* dari delapan variabel yang diuji digabung, kemudian diurutkan berdasarkan ranking (dari terkecil ke terbesar).
2. Dilakukan penjumlahan angka ranking untuk variabel yang sama berdasar nomor ranking yang didapat.
3. Mencari nilai *H* untuk masing-masing variabel dengan rumus :

$$H = \frac{12}{n(n+1)} + [\sum R_j^2 / n_j] - 3[n+1]$$

di mana :

n = Jumlah total data

n_j = Jumlah score per variabel

R_j = Jumlah ranking sebuah variabel

4. Kaidah pengambilan keputusan adalah:
 - a) Apabila nilai probabilitas (*p*) > $\alpha = 5\%$, maka hipotesis yang diajukan (*H_a*) ditolak.
 - b) Apabila nilai probabilitas (*p*) < $\alpha = 5\%$, maka hipotesis yang diajukan (*H_a*) diterima.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Analisis Data

Instrumen penelitian ini diambil dari penelitian yang telah dilakukan Rusliyawati dan Halim (2008) dan Sugiyarso (2009). Teknik pengujian instrumen yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji validitas, uji reliabilitas dan uji asumsi.

4.1.1 Uji Validitas

Pengujian validitas dalam penelitian ini menggunakan rumus korelasi analisa skor masing-masing item pertanyaan dengan jumlah skor jawaban keseluruhan variabel yang diteliti, dimana pengujiannya dilakukan dengan mengkorelasikan skor jawaban masing-masing pertanyaan dengan total skor untuk keseluruhan pertanyaan. Tingkat signifikansi yang digunakan dalam pengujian validitas penelitian ini adalah 0,05 ($\alpha=5\%$), dimana

bila profitabilitas yang didapat dari koefisien korelasi masing-masing pertanyaan lebih kecil dari 0,05 maka pertanyaan tersebut dinyatakan valid. Atau dengan cara lain yaitu koefisien korelasi yang diperoleh lebih besar dari *r* tabel maka pertanyaan tersebut adalah valid. Dengan taraf signifikansi sebesar 5% dan jumlah responden 120 orang dimana $df = n - 2 = 118$, maka angka kritis *r* tabel (*table r product moment*) yang di dapatkan adalah 0,179. Maka bila koefisien korelasi yang diperoleh lebih besar dari *r* tabel maka pertanyaan tersebut adalah valid.

Koefisien korelasi masing-masing butir pertanyaan dari variabel Pelaporan Audit (*X1*) akan disajikan pada tabel di bawah ini sebagai berikut :

Tabel 2.
Validitas Butir Pertanyaan Variabel Pelaporan Audit (X1)

Butir Pertanyaan	Koefisien Korelasi	r tabel	Keterangan
1	0,872	0,179	Valid
2	0,883	0,179	Valid
3	0,944	0,179	Valid
4	0,818	0,179	Valid
5	0,892	0,179	Valid
6	0,856	0,179	Valid
7	0,924	0,179	Valid

Sumber : Data primer yang diolah

Koefisien korelasi untuk masing-masing butir pertanyaan untuk variabel Akuntabilitas (*X2*) yang menunjukkan nilai validitas dari pertanyaan yang bersangkutan dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 3.
Validitas Butir Pertanyaan Variabel Akuntabilitas (X2)

Butir Pertanyaan	Koefisien Korelasi	r tabel	Keterangan
1	0,822	0,179	Valid
2	0,813	0,179	Valid

Sumber : Data primer yang diolah

Koefisien korelasi untuk masing-masing butir pertanyaan untuk variabel Independensi Auditor (*X3*) yang menunjukkan nilai validitas dari pertanyaan yang bersangkutan dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 4.
Validitas Butir Pertanyaan Variabel Independensi Auditor (X3)

Butir Pertanyaan	Koefisien Korelasi	r tabel	Keterangan
1	0,832	0,179	Valid
2	0,824	0,179	Valid
3	0,711	0,179	Valid
4	0,740	0,179	Valid

Koefisien korelasi untuk masing-masing butir pertanyaan untuk variabel Kompetensi Auditor (X4) yang menunjukkan nilai validitas dari pertanyaan yang bersangkutan dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 5.
Validitas Butir Pertanyaan Variabel Kompetensi Auditor (X4)

Butir Pertanyaan	Koefisien Korelasi	r tabel	Keterangan
1	0,474	0,179	Valid
2	0,769	0,179	Valid
3	0,707	0,179	Valid
4	0,613	0,179	Valid

Sumber : Data primer yang diolah

Koefisien korelasi untuk masing-masing butir pertanyaan untuk variabel Materialitas (X5) yang menunjukkan nilai validitas dari pertanyaan yang bersangkutan dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 6.
Validitas Butir Pertanyaan Variabel Materialitas (X5)

Butir Pertanyaan	Koefisien Korelasi	r tabel	Keterangan
1	0,597	0,179	Valid
2	0,589	0,179	Valid

Sumber : Data primer yang diolah

Koefisien korelasi untuk masing-masing butir pertanyaan untuk variabel Bukti Audit (X6) yang menunjukkan nilai validitas dari pertanyaan yang bersangkutan dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 7.
Validitas Butir Pertanyaan Variabel Bukti Audit (X6)

Butir Pertanyaan	Koefisien Korelasi	r tabel	Keterangan
1	0,733	0,179	Valid
2	0,769	0,179	Valid

Sumber : Data primer yang diolah

Koefisien korelasi variabel Pendapat Wajar (X7) tidak dapat dibandingkan karena pertanyaan yang terkandung pada variabel ini hanya berjumlah 1 pertanyaan. Oleh karena itu variabel ini tidak dapat ditemukan tingkat validitasnya.

Koefisien korelasi untuk masing-masing butir pertanyaan untuk variabel Audit Kinerja (X8) yang menunjukkan nilai validitas dari pertanyaan yang bersangkutan dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 8.
Validitas Butir Pertanyaan Variabel Audit Kinerja (X8)

Butir Pertanyaan	Koefisien Korelasi	r tabel	Keterangan
1	0,707	0,179	Valid
2	0,741	0,179	Valid
3	0,754	0,179	Valid

Sumber : Data primer yang diolah

4.1.2 Uji Reliabilitas

Reabilitas instrumen menunjukkan suatu stabilitas hasil pengamatan. Pengujian reabilitas dapat dilakukan dengan menggunakan analisis reability melalui *cronbach alpha* dengan bantuan program SPSS. Dari hasil pengujian tersebut diperoleh nilai reabilitas data dari masing-masing variabel seperti yang diuraikan dalam tabel berikut, dimana semakin tinggi nilai koefisien yang didapatkan maka reabilitas data yang diperoleh juga semakin tinggi. Nilai reabilitas dalam tabel dapat dikatakan reliabel apabila nilai reabilitas tersebut lebih besar dari 0,60. Hasil analisis SPSS telah diolah untuk uji reabilitas terhadap instrument data kuesioner dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 9.
Uji Reliabilitas

Variabel	Cronbach Alpha	Standart Alpha	Kesimpulan
Pelaporan Audit (X1)	0,967	0,60	Reliabel
Independensi Auditor (X2)	0,903	0,60	Reliabel
Akuntabilitas (X3)	0,896	0,60	Reliabel
Kompetensi Auditor (X4)	0,814	0,60	Reliabel
Materialitas (X5)	0,713	0,60	Reliabel
Bukti Audit (X6)	0,846	0,60	Reliabel
Audit Kinerja (X8)	0,859	0,60	Reliabel

Sumber : Data primer yang diolah

4.1.3 Uji Homogenitas

Uji homogenitas digunakan untuk mengetahui apakah beberapa varian populasi adalah sama atau tidak. Sebagai kriteria pengujian, jika nilai signifikan lebih dari 0,05 maka dapat dikatakan bahwa varian dari dua atau lebih kelompok data adalah sama. Hasil analisis SPSS telah diolah untuk uji homogenitas terhadap instrument data kuesioner dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 10.
Hasil Uji Homogenitas

Variabel	Asymp. Sig	Keterangan
Pelaporan Audit (X1)	0,156	Homogen
Independensi Auditor (X2)	0,348	Homogen
Akuntabilitas (X3)	0,921	Homogen
Kompetensi Auditor (X4)	0,360	Homogen
Materialitas (X5)	0,397	Homogen
Bukti Audit (X6)	0,210	Homogen
Pendapat Wajar (X7)	0,957	Homogen
Audit Kinerja (X8)	0,026	Tidak Homogen

Sumber : Data primer yang diolah

4.2 Uji Hipotesis

4.2.1 Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis 1 pada penelitian ini adalah terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi Pelaporan Audit antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah. Hasil *Kruskal-Wallis Test (Mean Rank)* untuk pengujian hipotesis 1 akan disajikan pada tabel di bawah ini.

Tabel 11.
Hasil Kruskal-Wallis test (Mean Rank)
Variabel Pelaporan Audit (X1)

Populasi Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah Daerah			Populasi Auditor Pemerintah		
Populasi	n	Mean Reank	Populasi	n	Mean Rank
Anggota DPRD Kota Jambi	30	57.07	Auditor BPK Provinsi Jambi	30	68.68
Badan Keuangan dan Pengelolaan Aset	30	53.88			
Inspektorat Kota Jambi	30	62.37			
Total	90	$\Sigma:3 = 57.77$	Total	30	68.68

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 11. menyajikan hasil *Kruskal-Wallis test* untuk menunjukkan ranking pada variabel Pelaporan Audit (X1). Secara keseluruhan mean rank populasi auditor pemerintah lebih besar dari pada populasi pengguna laporan keuangan daerah yakni 68.68 berbanding 57.77. Hal ini menggambarkan bahwa ekspektasi dari populasi pengguna laporan keuangan daerah lebih besar dari pada apa yang telah dilakukan oleh auditor BPK dari sisi pelaporan audit. Populasi Badan Keuangan dan Pengelolaan Aset menghasilkan *mean rank* terendah yaitu sebesar 53.88. *Mean rank* tertinggi pada variabel Pelaporan Audit (X1) terdapat pada populasi Auditor BPK yakni sebesar 68.68

Tabel 12.
Hasil Kruskal-Wallis Test (Asymptotic Significance) Variabel Pelaporan Audit (X1)

Variabel	Chi-Square	df	Asymp.Sig
Pelaporan Audit (X1)	3.164	3	.367

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 12. menunjukkan bahwa hasil pengujian hipotesis untuk variabel Pelaporan Audit (X1) adalah 0,367. Oleh karena nilai *asymptotic significance* > 0,05 maka hipotesis 1 ditolak sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi Pelaporan Audit antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

4.2.2 Pengujian Hipotesis 2

Hipotesis 2 pada penelitian ini adalah terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi akuntabilitas antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah. Hasil *Kruskal-Wallis Test (Mean Rank)* untuk pengujian hipotesis 2 akan disajikan pada tabel di bawah ini.

Tabel 13.
Hasil Kruskal-Wallis test (Mean Rank) Variabel Akuntabilitas (X2)

Populasi Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah Daerah			Populasi Auditor Pemerintah		
Populasi	n	Mean Reank	Populasi	n	Mean Rank
Anggota DPRD Kota Jambi	30	60.03	Auditor BPK Provinsi Jambi	30	62.32
Badan Keuangan dan Pengelolaan Aset	30	60.08			
Inspektorat Kota Jambi	30	59.57			
Total	90	$\Sigma:3 = 59.89$	Total	30	62.32

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 13. menyajikan hasil *Kruskal-Wallis test* untuk menunjukkan ranking pada variabel Akuntabilitas (X2). Secara keseluruhan mean rank populasi auditor pemerintah lebih besar dari pada populasi pengguna laporan keuangan daerah yakni 62.32 berbanding 59.89. Hal ini menggambarkan bahwa ekspektasi dari populasi pengguna laporan keuangan daerah lebih besar dari pada apa yang telah dilakukan oleh auditor BPK dari sisi akuntabilitas. Populasi Inspektorat Kota Jambi menghasilkan *mean rank* terendah yaitu sebesar 59.57. *Mean rank* tertinggi pada variabel Akuntabilitas (X2) terdapat pada populasi Auditor BPK yakni sebesar 62.32.

Tabel 14.
Hasil *Kruskal-Wallis Test (Asymptotic Significance)* Variabel Akuntabilitas (X2)

Variabel	Chi-Square	df	Asymp.Sig
Akuntabilitas (X2)	.119	3	.989

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 14. menunjukkan bahwa hasil pengujian hipotesis untuk variabel Akuntabilitas (X2) adalah 0,989. Oleh karena nilai *asymptotic significance* > 0,05 maka hipotesis 2 ditolak sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi akuntabilitas antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

4.2.3 Pengujian Hipotesis 3

Hipotesis 3 pada penelitian ini adalah terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi independensi antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah. Hasil *Kruskal-Wallis Test (Mean Rank)* untuk pengujian hipotesis 3 akan disajikan pada tabel di bawah ini.

Tabel 15.
Hasil *Kruskal-Wallis test (Mean Rank)* Variabel Independensi Auditor (X3)

Populasi Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah Daerah			Populasi Auditor Pemerintah		
Populasi	n	Mean Reank	Populasi	n	Mean Rank
Anggota DPRD Kota Jambi	30	65.07	Auditor BPK Provinsi Jambi	30	76.50
Badan Keuangan dan Pengelolaan Aset	30	52.92			
Inspektorat Kota Jambi	30	47.52			
Total	90	Σ:3 = 55.17	Total	30	76.50

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 15. menyajikan hasil *Kruskal-Wallis test* untuk menunjukan ranking pada variabel Independensi Auditor (X2). Secara keseluruhan mean rank populasi auditor pemerintah lebih besar dari pada populasi pengguna laporan keuangan daerah yakni 76.50 berbanding 55.17. Melihat selisih mean rank yang besar antara populasi auditor pemerintah dengan populasi pengguna laporan keuangan daerah menggambarkan bahwa ekspektasi dari populasi pengguna laporan keuangan daerah lebih besar dari pada apa yang telah dilakukan oleh auditor BPK dari sisi independensi auditor. Populasi Inspektorat Kota Jambi menghasilkan *mean rank* terendah yaitu sebesar 47.52. *Mean rank* tertinggi pada variabel

Independensi (X3) terdapat pada populasi Auditor BPK yakni sebesar 76.50.

Tabel 16.
Hasil *Kruskal-Wallis Test (Asymptotic Significance)* Variabel Independensi Auditor (X3)

Variabel	Chi-Square	df	Asymp.Sig
Independensi Auditor (X3)	12.594	3	.006

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 16. menunjukkan bahwa hasil pengujian hipotesis untuk variabel Independensi Auditor (X3) adalah 0,006. Oleh karena nilai *asymptotic significance* < 0,05 maka hipotesis 3 diterima sehingga dapat disimpulkan bahwa terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi Independensi antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

4.2.4 Pengujian Hipotesis 4

Hipotesis 4 pada penelitian ini adalah terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi Kompetensi Auditor antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah. Hasil *Kruskal-Wallis Test (Mean Rank)* untuk pengujian hipotesis 4 akan disajikan pada tabel di bawah ini.

Tabel 17.
Hasil *Kruskal-Wallis test (Mean Rank)* Variabel Kompetensi Auditor (X4)

Populasi Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah Daerah			Populasi Auditor Pemerintah		
Populasi	n	Mean Reank	Populasi	n	Mean Rank
Anggota DPRD Kota Jambi	30	68.97	Auditor BPK Provinsi Jambi	30	57.87
Badan Keuangan dan Pengelolaan Aset	30	58.20			
Inspektorat Kota Jambi	30	56.97			
Total	90	Σ:3 = 61.38	Total	30	57.87

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 17. menyajikan hasil *Kruskal-Wallis test* untuk menunjukan ranking pada variabel Kompetensi Auditor (X4). Peningkatan ini menunjukkan bahwa populasi Inspektorat Kota Jambi menghasilkan *mean rank* terendah yaitu sebesar 56.97. *Mean rank* tertinggi pada variabel Kompetensi Auditor (X4) terdapat pada populasi Anggota DPRD Kota Jambi yakni sebesar 68.97.

Tabel 18.
Hasil Kruskal-Wallis Test (Asymptotic Significance) Variabel Kompetensi Auditor (X4)

Variabel	Chi-Square	df	Asymp.Sig
Kompetensi Auditor (X4)	2.461	3	.482

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 18. menunjukkan bahwa hasil pengujian hipotesis untuk variabel Kompetensi Auditor (X4) adalah 0,482. Oleh karena nilai *asymptotic significance* > 0,05 maka hipotesis 4 ditolak sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi kompetensi auditor antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

4.2.5 Pengujian Hipotesis 5

Hipotesis 5 pada penelitian ini adalah terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi Materialitas antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah. Hasil *Kruskal-Wallis Test (Mean Rank)* untuk pengujian hipotesis 5 akan disajikan pada tabel di bawah ini.

Tabel 19.
Hasil Kruskal-Wallis test (Mean Rank) Variabel Materialitas (X5)

Populasi Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah Daerah			Populasi Auditor Pemerintah		
Populasi	n	Mean Reank	Populasi	n	Mean Rank
Anggota DPRD Kota Jambi	30	57.83	Auditor BPK Provinsi Jambi	30	63.30
Badan Keuangan dan Pengelolaan Aset	30	56.83			
Inspektorat Kota Jambi	30	64.03			
Total	90	Σ:3 = 59.56	Total	30	63.30

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 19. menyajikan hasil *Kruskal-Wallis test* untuk menunjukan ranking pada variabel Materialitas (X5). Pemingkatan ini menunjukan bahwa populasi Badan Keuangan dan Pengelolaan Aset menghasilkan *mean rank* terendah yaitu sebesar 56.83. *Mean rank* tertinggi pada variabel Materialitas (X5) terdapat pada populasi Inspektorat Kota Jambi yakni sebesar 64.03.

Tabel 20.
Hasil Kruskal-Wallis Test (Asymptotic Significance) Variabel Materialitas (X5)

Variabel	Chi-Square	df	Asymp.Sig
Materialitas (X5)	1.095	3	.778

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 20. menunjukkan bahwa hasil pengujian hipotesis untuk variabel Materialitas (X5) adalah 0,778. Oleh karena nilai *asymptotic significance* > 0,05 maka hipotesis 5 ditolak sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi materialitas antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

4.2.6 Pengujian Hipotesis 6

Hipotesis 6 pada penelitian ini adalah terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi bukti audit antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah. Hasil *Kruskal-Wallis Test (Mean Rank)* untuk pengujian hipotesis 6 akan disajikan pada tabel di bawah ini.

Tabel 21.
Hasil Kruskal-Wallis test (Mean Rank) Variabel Bukti Audit (X6)

Populasi Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah Daerah			Populasi Auditor Pemerintah		
Populasi	n	Mean Reank	Populasi	n	Mean Rank
Anggota DPRD Kota Jambi	30	49.67	Auditor BPK Provinsi Jambi	30	90.30
Badan Keuangan dan Pengelolaan Aset	30	51.80			
Inspektorat Kota Jambi	30	50.23			
Total	90	Σ:3 = 59.56	Total	30	90.30

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 21. menyajikan hasil *Kruskal-Wallis test* untuk menunjukan ranking pada variabel Bukti Audit (X6). Secara keseluruhan mean rank populasi auditor pemerintah lebih besar dari pada populasi pengguna laporan keuangan daerah yakni 90.30 berbanding 59.56. Melihat selisih mean rank yang besar antara populasi auditor pemerintah dengan populasi pengguna laporan keuangan daerah menggambarkan bahwa ekspektasi dari populasi pengguna laporan keuangan daerah lebih besar dari pada apa yang telah dilakukan oleh auditor BPK dari sisi bukti audit. Populasi Anggota DPRD Kota Jambi menghasilkan *mean rank* terendah yaitu sebesar 49.67. *Mean rank* tertinggi pada variabel Bukti Audit (X6) terdapat pada populasi Auditor BPK Provinsi Jambi yakni sebesar 90.30.

Tabel 22.
Hasil Kruskal-Wallis Test (Asymptotic Significance) Variabel Bukti Audit (X6)

Variabel	Chi-Square	df	Asymp.Sig
Bukti Audit (X6)	31.055	3	.000

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 22. menunjukkan bahwa hasil pengujian hipotesis untuk variabel Bukti Audit (X6) adalah 0,000. Oleh karena nilai *asymptotic significance* < 0,05 maka hipotesis 6 diterima sehingga dapat disimpulkan bahwa terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi bukti audit antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

4.2.7 Pengujian Hipotesis 7

Hipotesis 7 pada penelitian ini adalah terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi pendapat wajar antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah. Hasil *Kruskal-Wallis Test (Mean Rank)* untuk pengujian hipotesis 7 akan disajikan pada tabel di bawah ini.

Tabel 23.
Hasil Kruskal-Wallis test (Mean Rank) Variabel Pendapat Wajar (X7)

Populasi Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah Daerah			Populasi Auditor Pemerintah		
Populasi	n	Mean Reank	Populasi	n	Mean Rank
Anggota DPRD Kota Jambi	30	63.28	Auditor BPK Provinsi Jambi	30	63.12
Badan Keuangan dan Pengelolaan Aset	30	49.47			
Inspektorat Kota Jambi	30	66.13			
Total	90	Σ:3 = 59.62	Total	30	63.12

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 23. menyajikan hasil *Kruskal-Wallis test* untuk menunjukkan ranking pada variabel Pendapat Wajar (X7). Pemingkatan ini menunjukkan bahwa populasi Badan Keuangan dan Pengelolaan Aset Kota Jambi menghasilkan *mean rank* terendah yaitu sebesar 49.47. *Mean rank* tertinggi pada variabel Pendapat Wajar (X7) terdapat pada populasi Inspektorat Kota Jambi yakni sebesar 66.13.

Tabel 24.
Hasil Kruskal-Wallis Test (Asymptotic Significance) Variabel Pendapat Wajar (X7)

Variabel	Chi-Square	df	Asymp.Sig
Pendapat Wajar (X7)	4.566	3	.206

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 24. menunjukkan bahwa hasil pengujian hipotesis untuk variabel Pendapat Wajar (X7) adalah 0,206. Oleh karena nilai *asymptotic significance* > 0,05 maka hipotesis 7 ditolak sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi pendapat wajar antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

4.2.8 Pengujian Hipotesis 8

Hipotesis 8 pada penelitian ini adalah terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi audit kinerja antara auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah. Hasil *Kruskal-Wallis Test (Mean Rank)* untuk pengujian hipotesis 8 akan disajikan pada tabel di bawah ini.

Tabel 25.
Hasil Kruskal-Wallis test (Mean Rank) Variabel Audit Kinerja (X8)

Populasi Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah Daerah			Populasi Auditor Pemerintah		
Populasi	n	Mean Reank	Populasi	n	Mean Rank
Anggota DPRD Kota Jambi	30	51.30	Auditor BPK Provinsi Jambi	30	71.42
Badan Keuangan dan Pengelolaan Aset	30	61.95			
Inspektorat Kota Jambi	30	57.33			
Total	90	Σ:3 = 56.86	Total	30	71.42

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 25. menyajikan hasil *Kruskal-Wallis test* untuk menunjukkan ranking pada variabel Audit Kinerja (X8). Pemingkatan ini menunjukkan bahwa populasi Anggota DPRD Kota Jambi menghasilkan *mean rank* terendah yaitu sebesar 51.30. *Mean rank* tertinggi pada variabel Audit Kinerja (X8) terdapat pada populasi Auditor BPK Provinsi Jambi yakni sebesar 71.42.

Tabel 26.
Hasil Kruskal-Wallis Test (Asymptotic Significance) Variabel Audit Kinerja (X8)

Variabel	Chi-Square	df	Asymp.Sig
Audit Kinerja (X8)	5.753	3	.124

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 26. menunjukkan bahwa hasil pengujian hipotesis untuk variabel Audit Kinerja (X8) adalah 0,124. Oleh karena nilai *asymptotic significance* > 0,05 maka hipotesis nol diterima sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi audit kinerja antara

auditor BPK dan pengguna laporan keuangan daerah.

5. SIMPULAN DAN SARAN

5.1 Simpulan

5.1.1 Hasil pengujian *audit expectation gap* antara auditor BPK dengan pengguna laporan keuangan pemerintah daerah adalah sebagai berikut :

- a) Tidak terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi Pelaporan Audit antara auditor BPK Provinsi Jambi dan pengguna laporan keuangan daerah di Pemerintahan Kota Jambi.
- b) Tidak terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi akuntabilitas antara auditor BPK Provinsi Jambi dan pengguna laporan keuangan daerah di Pemerintahan Kota Jambi.
- c) Terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi independensi antara auditor BPK Provinsi Jambi dan pengguna laporan keuangan daerah di Pemerintahan Kota Jambi.
- d) Tidak terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi kompetensi auditor antara auditor BPK Provinsi Jambi dan pengguna laporan keuangan daerah di Pemerintahan Kota Jambi.
- e) Tidak terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi materialitas antara auditor BPK Provinsi Jambi dan pengguna laporan keuangan daerah di Pemerintahan Kota Jambi.
- f) Terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi bukti audit antara auditor BPK Provinsi Jambi dan pengguna laporan keuangan daerah di Pemerintahan Kota Jambi.
- g) Tidak terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi pendapat wajar antara auditor BPK Provinsi Jambi dan pengguna laporan keuangan daerah di Pemerintahan Kota Jambi.
- h) Tidak terdapat *Audit Expectation Gap* dari sisi audit kinerja antara auditor BPK Provinsi Jambi dan pengguna laporan keuangan daerah di Pemerintahan Kota Jambi.

5.1.2 Upaya yang perlu dilakukan untuk meningkatkan kinerja auditor berbasis *Audit Expectation Gap* adalah peningkatan tingkat independensi auditor dan pemerolehan bukti audit. Adapun langkah yang diperlukan untuk meningkatkan tingkat independensi auditor dan pemerolehan bukti audit adalah sebagai berikut:

1. *Auditor attitude of mind yakni jalan berpikir auditor* sebagai individu yang independen, tidak berpikir siapa yang memberi mandat, apakah loyalis atau oposisi pemerintahan dan dibekali kompetensi yang mumpuni dengan mental yang jujur dan berani.

2. Penggunaan auditor eksternal dari kantor akuntan publik (KAP)
3. Dalam memperoleh bukti audit yang cukup memadai (*appropriate sufficient audit evidence*), auditor wajib mengumpulkan bukti yang kompeten melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, dan konfirmasi sebagai dasar untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.
4. Implementasi Audit Forensik sebagai upaya dalam memperoleh bukti audit.

5.2 Keterbatasan

Penelitian ini dilakukan dengan berbagai keterbatasan yang dapat berpengaruh pada hasil penelitian. Penelitian ini menggunakan metode survei sehingga peneliti tidak bisa mengontrol jawaban responden. Karena bisa saja responden tidak jujur dalam menjawab pernyataan yang diajukan. Ruang lingkup penelitian ini masih terbatas yaitu hanya di Pemerintahan Kota Jambi, oleh karena itu diperlukan perluasan *scope* penelitian untuk hasil penelitian yang lebih baik.

5.3 Saran

5.3.1 Saran Teoritis

1. Selain menggunakan kuesioner, dibutuhkan metode wawancara agar mendapatkan jawaban yang lebih terpercaya dan objektif.
2. Perluasan area penelitian, yakni dengan melihat daerah mana saja dalam suatu provinsi yang tidak mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian dari BPK.

5.3.2 Saran Praktis

1. BPK perlu memperhatikan tingkat independensi dan pengumpulan bukti audit yang cukup agar eksistensi *audit expectation gap* antara para pengguna laporan keuangan daerah dengan BPK dapat diminimalisir.
2. Kompetensi yang mumpuni sangat mutlak dibutuhkan oleh seorang auditor BPK untuk meningkatkan kepercayaan diri dari auditor tersebut sehingga tidak mudah dipengaruhi oleh pihak luar yang dapat mempengaruhi menurunnya tingkat independensi dari auditor.
3. Implementasi Audit Forensik penting dilakukan untuk mengatasi keterbatasan bukti audit yang diperoleh. Sebagai contoh pada kasus BLBI yang diungkap BPK dimana BPK mampu mengungkap penyimpangan BLBI sebesar Rp84,8 Trilyun atau 59% dari total BLBI sebesar Rp144,5 Trilyun. Temuan tersebut berimbas pada diadilinya beberapa mantan petinggi bank swasta nasional.

DAFTAR REFERENSI

- Arrens, A.A and Loebbecke, J.K., 2011, *Jasa Audit dan Assurance*, Salemba Empat.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 1995, *Standar Audit Pemerintahan*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2005, *Konsep Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*, Jakarta.
- Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), 2009, *Modul Etika dan Fraud dalam Audit*, Jakarta.
- Best, Peter J., Buckby, Sherrena, & Tan, Clarice, March 2001, Evidence of Expectation Gap in Singapore, *Managerial Auditing Journal*, 134-144.
- Bostick, Lisa N & Luehlfing Michael S., 2004, Minimizing The Expectation Gap, *Allied Academics International Conference*, Vol 9, No. 1, New Orleans.
- Boynton, W.C., Johnson, R.N., & Kell, W.G., 2001, *Modern Auditing*, Seventh Edition, John Wiley & Sons Inc.
- Chowdhury, Riazur R., John Innes, & Reza Kouhy., 2005, *The Public Sector Audit Expectations Gap in Bangladesh*, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 8, pp. 893- 908.
- Cooper, Donald R & Pamela S. Schindler., 2003, *Business Research Method*, Eight Edition, Mc Graw Hill, Singapore.
- Coryanata, Isma., 2007, *Akuntabilitas, Partisipasi Masyarakat, Dan Transparansi Kebijakan Publik Sebagai Pemoderating Hubungan Pengetahuan Dewan Tentang Anggaran Dan Pengawasan Keuangan Daerah (APBD)*, Simposium Nasional akuntansi, Makasar.
- D. Larry, Forensik Auditing, *Journal of Forensic Accounting*, 2013.
- Dewing, Ian P & Russel Peter. O., 2002, *UK Fund Managers, Audit Regulation And The New Accountancy Foundation: Towards A Narrowing Of The Audit Expectation Gap?* *Managerial Auditing Journal*, p. 537-545.
- Dixon, R., Woodhead, A.D., & Sohlma M., 2006, *An Investigation of The Expectation Gap in Egypt*, *Managerial Auditing Journal*, Vol 21 No.3.
- Epstein, M., & M, Geiger., January 1994, *Investor Views of Audit assurance: Recent Evidence of The Expectation Gap*, *The Journal of Accountancy*, p. 60-66.
- Efendy, Taufiq, 2010, *Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kota Gorontalo)*, Tesis Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro, Tidak Dipublikasikan.
- Fadzly, Mohamed Nazri, & Ahmad, Zauwiyah, 2004, *Audit Expectation Gap The Case of Malaysia*, *Managerial Auditing Journal*, Vol 19 No.7,
- Frank, Kimberly E., Lowe, D. Jordan, & Smith, James K., 2001, *The Expectation Gap: Perpetual Differences Between Auditors, Jurors, and Students*, *Managerial Auditing Journal*, March, 145-149.
- Gramling, A.A., Schatzberg & W. Wallace., 1996, *The Role of Undergraduate Auditing Coursework in Reducing the Expectation Gap*, *Accounting Education*, p.131-161.
- Government Accounting Office, 1999, *Government Accounting Standards*, Washington D.C: United States, GAO.
- Ghozali, Imam 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hair, J.F., Black, William C. Babin, Barry J. Anderson, Rolph E. Tatham, & Ronald L. 2006. *"Multivariate Data Analysis"* 6th ed. Upper Saddle River, Prentice Hall International, Inc.
- Halim, Abdul, November, 2003, *Auditing (Dasar-Dasar Audit Laporan Keuangan)*, Jilid 1, Edisi Ketiga, UPP AMP YKPN, Yogyakarta.
- Hojkskov Leif, 1998, *The Expectation Gap Between Users' and Auditors' Materiality Judgements in Denmark*, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Japan.
- Humphrey, C., & S. Turley., 1993, *The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical*

- Investigation, Accounting Business Research*, Vol 23, p 395-411.
- Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik, Januari 2005, *Standar Profesional Akuntan Publik*, Salemba Empat, Jakarta.
- Indriani, Rini. 2002. Pengaruh Pengetahuan dan Rules, Procedures, and Policies (RPPs) terhadap Peranan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Studi Kasus pada DPRD Kabupaten/Kota Se-Propinsi Bengkulu). Tesis Program Pasca Sarjana UGM Yogyakarta, Tidak Dipublikasikan.
- Jeremi, A & Etna Nur. 2012. Kesenjangan Harapan Audit Berdasarkan Persepsi Auditor Inspektorat dan Pemakai Lapornya, (Studi pada Pemerintah Kota Denpasar, Pemerintah Kabupaten Gianyar). *Diponogoro Journal Of Accounting*, Vol 1, No 1.
- Jogiyanto, 2004, *Metodologi Penelitian Bisnis Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*, BPFE, Yogyakarta.
- Jones & Bates, 1990, *Public Sector Auditing: Practical Techniques For An Integrated Approach*, Chapman and Hall, London.
- Jones, Rowan dan Maurice Pendlebury (1996). *Public Sector Accounting*. Edisi keempat. London: Pitman Publishing.
- Koh, Hian Chye, & Woo, E. Sah, March 1998, *The Expectation Gap in Auditing*, *Managerial Auditing Journal*, 147-154.
- Komite Standar Akuntansi pemerintah Pusat dan Daerah, 2003, *Draft Publikasian Standar Akuntansi Pemerintahan: Kerangka Konseptual*, Jakarta.
- Lin Z., Jun & Feng Chen, 2004, *An Empirical Study of The Audit 'Expectation Gap' In the People's Republic of China*, *International Journal of Auditing*, Vol 8, p. 93-115.
- Lowe, D Jordan, 1994, *The Expectation Gap In The Legal System : Perception Differences between Auditors and Judges*, *Journal of Applied Business Research*, Vol. 10, No. 3, pp. 39-45, Laramie.
- Lowe J., & K. Pany., August 1993, *Expectation of The Audit Function*, *The CPA Journal*, 58-59.
- Mahmudi, Januari 2007, *Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Panduan Bagi Eksekutif, DPRD, Dan Masyarakat Dalam Pengambilan Keputusan Ekonomi, Sosial Dan Politik)*, UPP STIM YKPN, Yogyakarta.
- Malan, R.M., Fountain Jr. J.R., Arrowsmith, D.S., & Lockridge II, R.L., 1984, *Performance Auditing in Local Government*, *Government Finance Officer Association*, Chicago Illinois.
- Mardiasmo, 2007, *Akuntansi Sektor Publik*, Penerbit Andi, Yogyakarta.
- Mulyadi & Kanaka Puradiredja, 1998, *Auditing*, Edisi Kelima, Salemba Empat, Jakarta.
- Monroe, G.S., Woodlift, D., 1993, *The Effect of Education on The Audit Expectation Gap*, *Accounting and Finance*, pp.61-78.
- Nugroho, Krisnanto Adi, 2004, *Analisa Atas Expectation Gap Pada Profesi Pengauditan Pemerintah*, Tesis, Universitas Gadjah Mada.
- Nunally, 1967, *Psychometric Methods*, McGraw-Hill, New York. Ojo, Marianne, February 2006, *Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality?*, MPRA Paper, No. 32
- Porter, Brenda, 1993, *An Empirical Study of The Audit Expectation-Performance Gap*, *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 93, p.49, London.
- Pramono, Agus., H., *Pengawasan Legislatif terhadap eksekutif dalam Penyelenggaraan pemerintah daerah*, Tesis S-2 tidak dipublikasikan, Program pasca sarja Ilmu Administrasi Negara. Universitas Brawijaya
- Ricchiute, 1989, *Auditing and Assurance Services*, Sixth Edition, South-Western College Publishing.
- Rusliyawati & Halim. 2008. *Penginvestigasian Audit Expectation Gap pada Sektor Publik (Studi di Kalimantan Barat)*, *Diponogoro Journal of Accounting* Vol.2, No 3, 2008.

- Ryon, R.P., & A. Haber, 1982, *Bussines Statistic*, Richard D Irwin Inc, Home-Wood, Illinois, p. 176
- Sandra, Ria., & Alimbudiono, 2004, Kesiapan Sumber Daya Manusia Sub bagian Akuntansi Pemerintah Daerah “XYZ” dan Kaitannya dengan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah Kepada Masyarakat, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Sektor Publik*, Vol. 5, No. 02.
- Sekaran, Uma, 2003, *Research Method for Business*. John Wiley & Sons. Inc, New York.
- Setyoroni, Diah Ananta. 2012. “Analisis *Audit Expectation Gap* Pada Pemerintah Daerah (Studi Empiris di Kabupaten Sragen)”. Tesis Program Magister Akuntansi Universitas Surakarta.
- Setiawan, Indra, 2013, *Audit Sektor Publik*, Edisi Ketiga, Salemba Empat, Jakarta.
- Shaikh, Junaid M., Talha, Mohammad, 2003, *Credibility and Expectation Gap in Reporting on Uncertainties*, *Managerial Auditing Journal*, June, 517-529.
- Sopannah, 2003, Pengaruh partisipasi Masyarakat dan Transparansi Kebijakan Publik terhadap Hubungan antara Pengetahuan Dewan tentang Anggaran dengan Pengawasan Keuangan Daerah, Tesis Pascasarjana UGM, Tidak Dipublikasikan.
- Sidani, Yusuf Munir, 2007, *The Audit Expectation Gap: Evidence From Lebanon*, *Managerial Auditing Journal*, Vol 22 No. 3, pp. 288-302.
- Singarimbun, Masri & Sofian Effendi, 1982, *Metode Penelitian Survey*, LP3E, Jakarta.
- Tomczyk, S., October 1993, *Book Reviews: Christopher Humprey, Peter Moizar And Stuart*
- Turley, *The Audit Expectation Gap In The United Kingdom*, *Accounting Review*, p. 962-963.
- Werimon, Simson., Imam Ghozali, & Mohamad Nazir, 2007, Pengaruh Partisipasi Masyarakat Dan Transparansi Kebijakan Publik Terhadap Hubungan Antara Pengetahuan Dewan Tentang Anggaran Dengan Pengawasan Keuangan Daerah (APBD), *Simposium Nasional Akuntansi*, Makasar.
- Wolf, Fran M., Tackett, James A., & Claypool, Gregory A., Sept 1999, *Audit Distater Futures: Antidotes For The Expectation Gap?*, *Managerial Auditing Journal*, 468-478.
- Yeni, Nini Syofri, 2000, *Persepsi Mahasiswa, Auditor Dan Pemakai Laporan Keuangan Terhadap Peran Dan Tanggungjawab Auditor: Studi Empiris Mengenai Expectation Gap*, Tesis, Universitas Gadjah Mada.
- Yuliati, Retno, Jaka Winarna & Doddy Setiawan, 2007, *Expectation Gap antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah*, *Simposium Nasional Akuntansi*, Makasar.