

# **PERAN PENGAJARAN AUDITING TERHADAP PENGURANGAN GAP EXPECTATION DALAM ISU: ATRIBUT KINERJA AUDITOR, KEPADA SIAPA AUDITOR BERTANGGUNGJAWAB, DAN KOMUNIKASI HASIL AUDIT**

*Jaka Winarna \*)  
Rahmawati \*\*)*

## **ABSTRACT**

Student there are no significant differences in performance attribute issue and to whom auditor should be responsible and communication audit result. This is a survey research aimed to gain a more deeper understanding about expectation gap in Indonesia, especially the effect of undergraduate auditing coursework in reducing the expectation gap. Research was done by comparing the perception of before - taking the auditing coursework accounting student and after - taking auditing coursework accounting student and perception of after taking auditing coursework accounting student and auditor. Comparison of perception was done in issues of performance attribute and to whom auditor should be responsible developed by Gramling, Schatzberg, And Wallace and also issues of communication which its instrument was done by Downs And Hazey.

We analyzed the data by using the Mann-Whitney test. The result indicates that between before - taking the auditing coursework accounting student and after - taking auditing coursework accounting whom auditor should be responsible issue, this result

concluded that in both of that issues undergraduate auditing coursework haven't acted effectively. Result of perception comparison between after taking auditing coursework accounting student and auditor shows that there are significant differences in performance attribute issue and communication issue.

Taking the result as a whole, we discussed the analysis separately according to the issues. Despite of this inconclusive result we believe that undergraduate auditing coursework does really work in reducing the expectation gap only in certain issues. This conclusion resulted from the lack of inclusion of certain topics that are ordinary occurred in auditing practice.

**Keyword:** *auditor, performance attribute, communication audit result, to whom should be auditor responsible*

## **PENDAHULUAN**

Laporan keuangan adalah potret kinerja suatu entitas. Esensinya menjadi landasan keputusan banyak pihak, investor, kreditor, agen pemerintah, karyawan dan

---

\*) Drs. Jaka Winarna, M.Si., Akuntan dan Dra. Rahmawati, M.Si., Akuntan adalah Dosen Tetap Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Sebelas Maret Surakarta.

masyarakat umum secara luas, tetapi manajemen mungkin memiliki keinginan ekonomi tertentu sehingga tindakan rekayasa atau manipulasi laporan keuangan untuk mendapatkan hasil tertentu yang diinginkan. Alasan ini yang menyebabkan perlunya pemeriksaan auditor.

Ilustrasi di atas menyiratkan pentingnya hasil pemeriksaan auditor, pengguna laporan keuangan berharap agar auditor dapat menemukan tindakan-tindakan manajemen yang mungkin merugikannya. Auditor bekerja menurut standar-standar profesional yang tidak mungkin mengakomodasi setiap tindakan manajemen jauh diluar skope tanggung jawabnya yaitu laporan keuangan audit dan laporan hasil audit.

Fenomena yang terjadi tersebut sebenarnya adalah perwujudan dari suatu kondisi yang disebut sebagai "expectation gap" (Gramling, Schatzberg, & Wallace, 1996) yaitu adanya perbedaan harapan antara publik atau pengguna laporan keuangan dan auditor mengenai peran dan tanggung jawab auditor. *Expectation gap* adalah isu yang selalu ada sampai kapanpun praktek auditing berlangsung (Humphrey, 1997). Keberadaannya telah banyak diteliti di banyak belahan bumi lainnya, di UK diteliti oleh Humphrey (1993), di AS, bahkan telah dideskripsikan dengan detail oleh laporan Cohen Commission 1978 (Gramling, Schatzberg, & Wallace, 1996), sedang keberadaannya di Indonesia telah diakui ada, namun baru sedikit penelitian yang mengupasnya secara detail (Hartadi, 2001; Yeni, 2000).

Kesadaran akan *expectation gap* ini bukanlah sesuatu yang tanpa alasan dan hanya sekedar kesadaran tanpa tindak lanjut, karena *expectation gap* tidak membawa kerugian yang sedikit bagi banyak pihak. Alternatif pengurangan *expectation gap* telah banyak dirumuskan, akan tetapi efektivitas aplikasinya masih dipertanyakan. Berbagai alternatifnya antara lain dengan pembenahan standar yang lebih akomodatif terhadap harapan publik, IAI pun telah melaksanakannya dengan perubahan dan penyempurnaan standar (Yeni, 2000). Standar-standar ini telah diberlakukan tetapi bukti bahwa standar yang baru efektif dalam mengurangi *expectation gap* belum ada karena efek *expectation gap* masih sangat besar, buktinya auditor masih diragukan akuntabilitas dan integritasnya.

Alternatif lain adalah dengan pendidikan, yang dimiliki dan dijalankan oleh profesi. Pendidikan profesi

dirancang untuk memberikan bekal ketrampilan dan keahlian bagi individu yang ingin mendalaminya, demikian juga pendidikan akuntansi. Bahkan Clkeman & Henning (2000) membuktikan bahwa pendidikan akuntansi memberikan dasar yang kuat bagi peserta didik mengenai tanggung jawab kepada pengguna laporan keuangan, sehingga masalah *expectation gap* yang menyangkut peran dan tanggung jawab auditor sudah dikemukakan sebelum mereka masuk ke dunia praktik.

Begitu seorang lulusan akuntansi masuk dalam dunia praktek, akan segera terbentur dengan masalah *expectation gap*. Hal ini memperlihatkan pentingnya pengajaran auditing memasukkan elemen-elemen yang melenyapkan atau setidaknya mengurangi jurang *expectation gap* tersebut, terutama pada unsur-unsur yang memasukkan *performance* auditing yang benar dan kepada siapa seharusnya auditor mempertanggungjawabkan pekerjaan dan bagaimana auditor mengkomunikasikan hasil pekerjaannya.

Gramling dkk. (1996), telah membuktikan bahwa pengajaran auditing berperan dalam mengurangi *expectation gap*. Namun demikian pengujian yang sama terhadap pengajaran auditing di Indonesia belum tentu memberikan hasil yang sama karena adanya perbedaan sistem pendidikan antara Indonesia dan Amerika Serikat, seperti misalnya materi kuliah dan teknik perkuliahan yang lebih banyak memasukkan unsur-unsur pengayaan dan lebih adaptif terhadap teknologi (Knechel, 2000; Burke dan Slavin, 2000), perbedaan administrasi pendidikan, dan perbedaan budaya antara Indonesia dan Amerika Serikat.

*Expectation gap* tentang peran dan tanggung jawab auditor dapat dilihat dari berbagai sudut atau permasalahan khusus. Guy dan Sullivan (1988) menyebutkan adanya perbedaan harapan publik dengan auditor dalam hal:

1. deteksi kecurangan dan tindakan ilegal,
2. perbaikan keefektifan audit, dan
3. komunikasi yang lebih intensif dengan publik dan komite audit.

Dalam hal ini publik beranggapan bahwa auditor harus dapat memberikan jaminan (*absolut assurance*) terhadap laporan keuangan yang diaudit dan kemungkinan adanya kecurangan dan tindakan ilegal harus dapat ditangkis dengan jaminan tersebut. Di lain pihak secara logika auditor tidak dapat memberikan *absolut assurance* tersebut, auditor hanya dapat

memberikan *reasonable assurance* saja, dan hal ini belum dimengerti oleh publik, apalagi mengenai kecurangan dan tindakan ilegal, karena laporan keuangan dibuat oleh manajemen maka jaminan bahwa laporan keuangan bersih dari *fraud* belum dapat diberikan oleh auditor sepenuhnya.

Fenomena *expectation gap* telah banyak diteliti di luar negeri. Di Indonesia sendiri penelitian mengenai *expectation gap* masih belum banyak dilakukan. Dari sekian banyak penelitian mengenai peran dan tanggung jawab auditor, penulis baru menemukan sedikit yang membahas mengenai *expectation gap*, yaitu penelitian yang dilakukan oleh Yeni (2001) dan Hartadi (2000). Tentu saja dengan kuantitas yang sedemikian itu dirasakan masih kurang sekali, apalagi penelitian tersebut masih mengandung beberapa keterbatasan yaitu secara umum hanya mengidentifikasi keberadaan *expectation gap*, belum mengarah pada langkah-langkah pengurangannya.

Penelitian terdahulu tentang *expectation gap* di Indonesia dapat dikatakan masih sedikit. Penelitian serupa di Indonesia belum tentu memiliki hasil yang sama dengan penelitian terdahulu di AS. Masalah *expectation gap* mendesak untuk ditangani dan pengajaran auditing perlu ditinjau kembali. Alasan-alasan tersebut mendorong penulis untuk mengadakan penelitian ini.

### RUMUSAN MASALAH

Rumusan masalah dari tulisan ini adalah, apakah pengajaran auditing berperan dalam mengurangi *expectation gap*, terutama dalam isu *performance* auditor, kepada siapa auditor bertanggung jawab dan komunikasi hasil audit. Permasalahan dimaksudkan untuk menitikberatkan pada pengajaran auditing sehingga mahasiswa dikelompokkan menjadi mahasiswa sebelum dan sesudah pengajaran auditing, serta mahasiswa sesudah pengajaran auditing dengan auditor.

### TUJUAN PENELITIAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji peran pengajaran auditing terhadap pengurangan *expectation gap*. Penelitian juga bertujuan untuk mendapat jawaban atas

rumusan masalah yang telah disebutkan dengan mendapatkan bukti empiris atas persepsi auditor dan mahasiswa terhadap isu-isu *performance*, pertanggungjawaban dan komunikasi hasil audit.

### MANFAAT PENELITIAN

- Mendapatkan bukti empiris mengenai efektivitas pengajaran auditing sebagai salah satu alternatif dalam mengurangi *expectation gap*
- Memberikan landasan berfikir, referensi atau pengembangan pada penelitian lainnya.
- Memberikan masukan dan saran bagi instansi pendidikan tinggi akuntansi untuk meninjau kembali bagaimana praktek pengajaran auditing yang telah dilakukan selama ini, agar efektivitas pengajaran auditing dalam mengurangi *expectation gap* dapat tercapai
- Memberikan imbauan bagi pihak-pihak lain yang berkepentingan dengan auditor dan kinerjanya untuk turut serta menyumbangkan kemampuannya demi terwujudnya pengajaran auditing yang menghasilkan output yang diinginkan.

### TINJAUAN PUSTAKA

#### Sejarah *Expectation Gap*

Menurut Humphrey (1993) istilah *Expectation Gap* adalah suatu istilah yang digunakan untuk menggambarkan suatu kondisi kesenjangan harapan antara pemakai laporan keuangan dan auditor. Pengertian yang sesungguhnya adalah perbedaan harapan antara pemakai laporan keuangan mengenai peran dan tanggung jawab auditor dengan auditor tentang apa yang seharusnya menjadi tanggung jawabnya (Cohen Commission, 1974 dalam Grambling, Schatzberg, dan Wallace, 1996). Sebelum kurun waktu tahun 1970-an kondisi kesenjangan harapan ini tidak demikian dirasakan atau disadari, namun mulai masuk pertengahan dekade 1970-an mulai disadari adanya keadaan ini. Keluhan dan kritik terhadap auditor mulai banyak diajukan dan inilah yang menjadi indikasi awal *expectation gap*, yang kemudian mengarah pada serangkaian penelitian dan penyelidikan atau investigasi.

Investigasi dan penelitian tersebut pada akhirnya mengarah pada penggunaan frasa *expectation gap*. Berikut ini ringkasan beberapa penyelidikan tersebut.

- a. Cohen Commission, dibentuk oleh AICPA pada tahun 1974. Tugas komisi ini adalah membuat rekomendasi tentang tanggung jawab yang pantas untuk auditor.
- b. Metcalf Committee. Komisi yang dibentuk pemerintah US pada tahun 1975 ini bertugas menyelidiki dan menyarankan cara untuk meningkatkan akuntabilitas perusahaan publik dan auditor-auditornya.
- c. Moss Committee, dibentuk oleh House of Representative pada tahun 1976 dengan tugas untuk lebih mengarahkan pembentukan standar akuntansi korporasi.

Simpulan yang diperoleh dari beberapa temuan komisi tersebut adalah bahwa pada waktu itu *expectation gap* sudah benar-benar ada dan factor penyebabnya menurut Cohen Commission adalah terletak pada pihak profesi auditor itu sendiri. Bukan karena pemakai laporan keuangan tidak mengindahkan peran dan tanggung jawab auditor, pemakai laporan keuangan biasanya memiliki ekspektasi yang beralasan terhadap kemampuan auditor dan jaminan yang dapat diberikannya. Jadi kesalahan lebih pada profesi auditor itu sendiri yang gagal untuk bereaksi dan berjalan sejalan dengan perubahan lingkungan bisnis dan sosial.

Metcalf Commission malah mengusulkan adanya prosedur hukum atau aturan yang mencerminkan pada publik bahwa auditor memang pantas dipercaya. Sejak itu semakin banyak investigasi dan laporannya yang dilakukan komisi-komisi lainnya mengenai *expectation gap* dengan isu-isu yang lebih mendalam dan khusus seperti *fraud*, kualitas audit, efektivitas audit dan lain sebagainya, dan tidak hanya dengan laporan tertulis saja melainkan juga dengan seminar, publikasi laporan, *public hearing* dan debat umum.

### Isu Mengenai *Expectation Gap* Dalam Standar Auditing

Standar-standar baru yang dikeluarkan oleh *American Standard Board* (ASB) (Guy dan Sullivan, 1988) memberikan empat hal arahan baru mengenai

pengauditan, dengan memerikan tekanan pada pentingnya komunikasi baik secara internal atau secara eksternal. Komunikasi disini maksudnya adalah pemberian informasi tentang keadaan perusahaan, hasil audit dan implikasi-implikasi dari temuan audit. Komunikasi eksternal berarti memberikan informasi tersebut pada pihak luar atau secara umum adalah masyarakat pemakai laporan keuangan. Komunikasi internal adalah komunikasi yang harus dilakukan auditor dengan pihak dalam entitas yang diaudit yaitu manajemen dan komite audit (Libby & Kinney Jr., 2000; Carcello & Neal, 2000).

Komunikasi berkaitan erat dengan pihak-pihak yang diberi informasi oleh auditor. Pihak-pihak tersebut wajib menerima informasi dari auditor karena kepada merekalah auditor bertanggung jawab. Sebenarnya dari standar auditing yang baru tersebut kepada siapa auditor bertanggung jawab secara umum dan implisit dapat dikelompokkan menjadi dua golongan besar yaitu pihak luar dan pihak dalam entitas yang diaudit. Gramling, Schatzberg, & Wallace (1996) menyatakan bahwa apabila laporan keuangan mengandung salah saji dan auditor gagal mengungkapkannya, maka auditor dapat dituntut agar bertanggung jawab atas tindakannya ini terhadap klien dan pihak ketiga. Dalam hal ini klien adalah pihak ketiga termasuk didalamnya manajemen dan komite audit, sedangkan pihak ketiga adalah pihak luar yang didalamnya termasuk pihak-pihak di luar klien yang berkepentingan dengan laporan audit, antara lain pihak kreditor, investor, atau pihak lain yang harus menerima laporan keuangan yang telah diaudit untuk menyelesaikan suatu transaksi bisnis, serta pembeli dan penjual sekuritas baik yang telah ada maupun yang masih bersifat prospektif.

Adanya kewajiban untuk melakukan komunikasi dan tuntutan agar auditor bertanggung jawab terhadap beberapa pihak bila laporan keuangan salah saji dan laporan audit gagal untuk mengungkapkannya adalah sinyal agar auditor lebih meningkatkan kualitas *performance*-nya. Bila auditor sukses dalam *performance* auditnya, maka risiko tuntutan hukum terhadap auditor dapat dihindari. Kesuksesan *performance* audit seorang auditor tergantung kepada kesuksesan beberapa kegiatan sebagai atribut suatu pengauditan. Gramling, Schatzberg, & Wallace (1996) memberikan 19 kegiatan yang terkait dengan kegiatan audit, dan responden

diminta memberikan persepsinya tentang seberapa sukses kesembilan belas kegiatan tersebut dilakukan oleh auditor. Hasil analisisnya menyatakan bahwa memang terdapat perbedaan persepsi tentang kesuksesan kegiatan tersebut terutama dalam hal kegiatan pemasaran produk jasa layanan yang diberikan oleh auditor.

### **Alternatif Pengurangan *Expectation Gap***

Guy dan Sullivan (1988) menyarankan agar standar-standar yang menyebabkan adanya perbedaan persepsi harus terus direvisi dan dievaluasi agar pelaksanaannya memberikan titik temu kesepahaman antara pemakai laporan keuangan dan auditor. Masukan ini adalah usulan alternatif pengurangan *expectation gap*. Usulan lain diberikan oleh Epstein dan Geiger (1994) dan Humphrey et al. (1992) dalam Gramling, Schatzberg, & Wallace (1996) yaitu mendorong pemakai laporan keuangan untuk mengutarakan pandangan mereka tentang peran dan tanggung jawab auditor dengan cara meningkatkan pengertian publik mengenai sifat audit dan keterbatasan inherennya (Epstein dan Geiger, 1994) dan atau dengan cara mendorong auditor memberikan pengertian mengenai pandangan mereka tentang peran dan tanggung jawab mereka, atau dengan cara mengubah aktivitas audit agar sesuai dengan keinginan publik (Humphrey et al. 1992).

### **Pendidikan Sebagai Mekanisme Pengurangan *Expectation Gap***

Epstein dan Geiger (1994) dan Humphrey et al. (1992) dalam Gramling, Schatzberg, & Wallace (1996) menyatakan bahwa *expectation gap* ditambah dengan kondisi lingkungan hukum yang sangat baik, akan memberikan kondisi yang tidak memungkinkan bagi auditor untuk memberikan *absolute assurance* terhadap laporan keuangan yang diauditnya dan salah satu mekanisme untuk menguranginya adalah dengan menggunakan pendidikan terutama pengajaran auditing. Pendidikan bertujuan agar lulusan akuntansi memiliki kualifikasi tertentu yang memenuhi kebutuhan pasar jasa akuntansi dan menurut Wahyudi (2002) setidaknya ada enam kualifikasi yang harus dipersiapkan bagi lulusan akuntansi yaitu: kompeten dalam bidang akuntansi, kompeten dalam bidang

teknologi informasi dan penerrapannya dalam dalam lingkungan akuntansi, memiliki pengetahuan multidisipliner sehingga memiliki wawasan yang luas, memiliki kemampuan berkomunikasi efektif pada lingkungan multikultural dan multietnis, memiliki kemampuan beradaptasi pada kondisi lingkungan yang dinamis, dan memiliki kemampuan dan kemampuan yang tinggi untuk belajar.

Pencapaian sasaran tersebut selain dapat meningkatkan kualitas lulusan juga dapat mengurangi tingkat kesenjangan antara apa yang terjadi di dunia nyata (*physical system*) dengan model pendidikan yang digunakan dalam pendidikan akuntansi (*conceptual system*). Usaha ke arah pencapaian tersebut adalah dengan pembuatan sistem pendidikan dan segala sarana pendukung yang sesuai dengan disain pendidikan tersebut, termasuk didalamnya adalah infrastruktur, tenaga pengajar, perpustakaan, peralatan proses belajar mengajar dan kurikulum. Perubahan kurikulum juga hendaknya dilakukan dengan berhati-hati dan terencana sehingga tidak menimbulkan permasalahan baru. Proses belajar mengajar yang masih menggunakan model penekanan aspek kognitif belum mampu mencapai seluruh sasaran kualifikasi model seperti ini hanya dapat mencapai sasaran kualifikasi pertama sampai yang ketiga, untuk sasaran kualifikasi keempat sampai dengan keenam perlu diselenggarakan proses pendidikan yang berbasis praktik dan menekankan pada kondisi dan kasus nyata (Wahyudi, 2002).

### **Mekanisme *Expectation Gap***

Auditor adalah salah satu pihak yang terkait dengan hubungan keagenan (antara agen dan *principal*). Menurut Herbert (1979) auditor disebut sebagai pihak pertama, manajemen atau pekerja suatu organisasi yang bertanggung jawab kepada pihak ketiga disebut sebagai pihak kedua, dan pihak ketiga adalah pihak penerima tanggung jawab dan laporan mengenai hasil kinerja dan operasi, serta biasanya adalah pihak yang kedudukannya lebih tinggi atau ditinggikan dalam suatu organisasi. Pihak kedua sering disebut sebagai agen dan pihak ketiga biasanya disebut sebagai prinsipal.

Prinsipal memberikan kuasanya kepada agen untuk mengelola sumber daya yang dimilikinya. Pada waktu yang telah ditetapkan agen harus memberikan

laporan mengenai hasil dari pengelolaan sumber daya yang dimiliki prinsipal. Prinsipal umumnya tidak menerima begitu saja agen, karena prinsipal tidak mengamati kinerja agen dan mengharuskan laporan tersebut diperiksa oleh pihak yang independen. Menyikapi hal tersebut maka agen mengontrak auditor.

Arens (1994) berpendapat bahwa audit adalah salah satu langkah yang dilakukan untuk mengurangi risiko informasi. Risiko informasi adalah risiko yang timbul karena ketidak-akuratan informasi yang digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Menurut Arens (1994) penyebab timbulnya risiko informasi antara lain oleh: jarak hubungan yang jauh antara penerima dan pemberi informasi dalam hal ini adalah manajemen/agen sebagai pemberi informasi dan prinsipal atau publik sebagai penerima informasi, sikap memihak dan motif lain yang dimiliki pemberi informasi. sikap ini akan cenderung untuk menguntungkan pemberi laporan, volume data yang berlebihan, dan munculnya transaksi pertukaran yang kompleks.

Cara lain untuk mengurangi risiko informasi adalah dengan memverifikasi informasi oleh pihak pemakai. Verifikasi dilakukan dengan memeriksa laporan-laporan dan catatan-catatan untuk meyakinkan kebenaran laporan yang diperlukan. Cara ini tidak efisien. Alternatif lain adalah dengan menanggung risiko informasi bersama-sama antara pemakai dengan manajemen. Kesulitan cara ini adalah ketidakpastian dalam penerimaan penggantian bagi pihak yang merugi.

### Isu *Expectation Gap*

Pembahasan isu-isu mengenai *expectation gap* cenderung untuk memfokuskan pada isu-isu berdasarkan peran. Diskusi yang ada kebanyakan berisi tentang kaitan *expectation gap* dengan masalah: kepastian/jaminan audit, pelaporan audit, independensi auditor, dan peraturan dan kewajiban auditor (Humphrey, 1997).

Kepastian audit berkaitan dengan adanya anggapan bahwa laporan audit adalah sebuah bentuk sertifikasi dan garansi akurasi. Anggapan ini berkembang tidak hanya diantara pengguna laporan keuangan tetapi juga diantara para auditor (Humphrey, 1997). Selain itu audit juga dipandang tidak lebih dari

informasi penelitian kredibilitas. Hal ini terjadi karena kurangnya pemahaman mengenai fungsi audit.

Audit berfungsi menilai kinerja manajemen. Perkembangan praktik akuntansi membuat definisi fungsi audit tersebut tidak dapat diterima lagi. Contoh dari hal ini adalah audit pada sektor publik. Audit dilakukan untuk menilai akuntabilitas suatu lembaga dan audit yang dilakukan adalah *value-for-money* audit, tetapi konsep ini tidak dapat menghasilkan konsep audit seperti halnya untuk audit laporan keuangan komersial.

Fungsi audit juga diterjemahkan sebagai kemampuan mendeteksi *fraud*. Pada dasarnya tanggung jawab seorang auditor adalah tentang kewajaran laporan keuangan, sedangkan *fraud* termasuk dalam proses perencanaan audit agar dapat menemukan akumulasi salah saji yang beralasan. Implikasi dari hal ini adalah bahwa auditor yang melakukan audit tidak bertanggung jawab untuk kegagalan pengungkapan salah saji dan *fraud*. Anggapan seperti ini tidak berlaku lagi sejalan dikeluarkannya standar-standar auditing baru dan perhatian pemakai laporan keuangan akan kualitas informasi keuangan. Oleh karena itu kesadaran manajemen sangat diperlukan untuk lebih bertanggung jawab akan pencegahan *fraud* melalui sistem pengendalian internalnya.

### PENGEMBANGAN HIPOTESIS

#### *Atribut Performance*

Atribut diartikan sebagai sesuatu yang melekat pada suatu hal, termasuk di dalamnya adalah karakteristik suatu barang atau jasa. Maksud *performance* sendiri adalah pekerjaan pengauditan itu sendiri, jadi atribut *performance* adalah hal-hal yang melekat pada pengerjaan pengauditan atau aktivitas auditor tersebut. Tulisan ini juga berusaha untuk mengulas mengenai atribut kinerja, agar didapatkan wacana mengenai *expectation gap* berdasarkan kinerja (*performance based*) bukan hanya berdasarkan peran (*role based*).

Dalam melakukan pekerjaannya, auditor dihadapkan pada masalah independensi, terutama pada waktu mengeluarkan laporan audit, dalam pengerjaan pengauditan itu sendiri dan dalam mematuhi standar

atau SPAP. Kelompok kepastian terdiri dari dua jenis kegiatan yaitu peramalan keadaan masa depan dan pencegahan kesalahan. Kelompok aktivitas bisnis mencakup pelayanan kepada masyarakat, pelayanan kepada klien, pemasaran jasa dan membuat laba. Kelompok yang terakhir yaitu pemecahan masalah terdiri dari pengidentifikasian masalah dan pemecahan masalah itu sendiri.

Hasil analisis Gramling (1996) yang dilakukan dengan analisis faktor menyatakan bahwa pengelompokan ini berbeda-beda antara masing-masing kelompok responden yang ditelitinya, dan jenis kegiatan yang masuk untuk tiap kelompok pun berbeda. Hal ini disebabkan oleh adanya perbedaan persepsi masing-masing kelompok responden terhadap jenis-jenis kegiatannya. Perbedaan persepsi muncul karena perbedaan sinyal yang ditangkap oleh panca indra. Auditor memiliki persepsi yang lebih moderat karena auditor menjalani praktik yang terjadi dilapangan, sedangkan mahasiswa pengetahuannya secara formal hanya didapatkan dari buku dan kuliahnya. Sementara mahasiswa antara yang sudah mengambil kuliah auditing dengan yang belum mengambil kuliah auditing pengetahuannya sebatas materi kuliah auditing yang didapatkannya. Pengetahuan yang lain tentang hal ini didapatkannya dari sumber yang lain. Alasan ini mendorong munculnya hipotesis tentang atribut *performance*, yaitu :

$H_{1a}$  = Terdapat perbedaan persepsi mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam isu atribut *performance* antara mahasiswa sebelum kuliah auditing dengan mahasiswa sesudah kuliah auditing

$H_{1b}$  = Terdapat perbedaan persepsi mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam isu atribut *performance* antara mahasiswa sesudah kuliah auditing dengan auditor.

#### Kepada Siapa Auditor Bertanggungjawab

Menurut Grambling, Schatzberg, dan Wallace, (1996) auditor harus bertanggung jawab pada klien dan pihak ketiga, atau secara khusus kepada :

1. Pihak khusus, (*parties Indonesia privity*) seperti klien
2. Pihak yang diuntungkan (*primary beneficiaries*) seperti kreditur,

3. Pihak-pihak terbatas (*foreseen and limited classes*) seperti pihak-pihak yang memerlukan laporan audit dalam melakukan bisnis,

4. Pihak-pihak foreseeable (*foreseeable parties*) seperti investor.

Berdasarkan *Security Laws*, auditor juga memiliki tanggung jawab kepada penjual dan pembeli Sekuritas yang prospektif.

Auditor memang bertanggung jawab untuk mengungkapkan penyalahsajian laporan ini. Kegagalan mengungkapkan penyalahsajian laporan keuangan ini dapat menyebabkan auditor menghadapi tuntutan hukum. Buku-buku diktat auditing telah memasukkan pembahasan kewajiban hukum seorang auditor. Buku-buku tersebut kebanyakan membahas tentang apa saja yang menjadi tanggung jawab auditor, tetapi belum banyak yang membahas pihak-pihak yang seharusnya menerima pertanggungjawaban hukum auditor. Gramling (1996) menyatakan bahwa secara hukum auditor harus bertanggungjawab secara hukum kepada kreditor dan investor baik yang telah ada ataupun yang sifatnya masih potensial.

Pengalaman yang didapatkan auditor menjadikan mereka mahfum mengenai hal ini, sedangkan mahasiswa sendiri, masih belum memahami benar kemungkinan tuntutan hukum pada auditor, oleh karena itu hipotesis tentang kepada siapa auditor bertanggungjawab adalah :

$H_{2a}$  = Terdapat perbedaan persepsi mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam isu kepada siapa auditor bertanggung jawab antara mahasiswa sebelum kuliah auditing

$H_{2b}$  = Terdapat perbedaan persepsi mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam isu kepada siapa auditor bertanggung jawab antara mahasiswa sesudah kuliah auditing dengan auditor.

#### Komunikasi

Ada beberapa macam komunikasi yang harus dilakukan oleh auditor, yaitu:

- a. Komunikasi internal yang terdiri dari:
  1. Komunikasi dengan sesama auditor, dalam hal ini adalah yang menyangkut dengan proses pengauditan. Auditor harus berkomunikasi

dengan auditor pendahulu, bila auditor tersebut adalah auditor pengganti, dan auditor internal entitas yang diaudit.

2. Komunikasi dengan manajemen harus berkomunikasi dengan auditor perihal segala sesuatu tindakannya dalam operasi perusahaan sehari-hari. Auditor harus mengumpulkan bahan bukti yang mencukupi dan hal itu diperoleh dengan menanyakan manajemen- termasuk di dalamnya auditor internal-tentang praktek akuntansi yang dijalaninya, kebijakan perusahaan, sistem pengendalian internnya (PSA No. 35, SA Seksi 325).
  3. Komunikasi dengan komite audit. Auditor harus memberikan informasi tentang informasi tambahan tentang lingkup hasil auditnya dan implikasi-implikasinya yang dapat membantu komite audit dalam mengawasi pelaporan keuangan dan proses pengungkapan yang menjadi tanggung jawab manajemen (PSA No. 48, SA Seksi 380). Tidak semua perusahaan memiliki komite audit, bila kondisinya demikian maka komunikasi harus dilakukan dengan lembaga intern perusahaan yang setara dengan komite audit.
- b. Komunikasi eksternal, yang harus dilakukan oleh auditor dengan publik yaitu melalui laporan audit

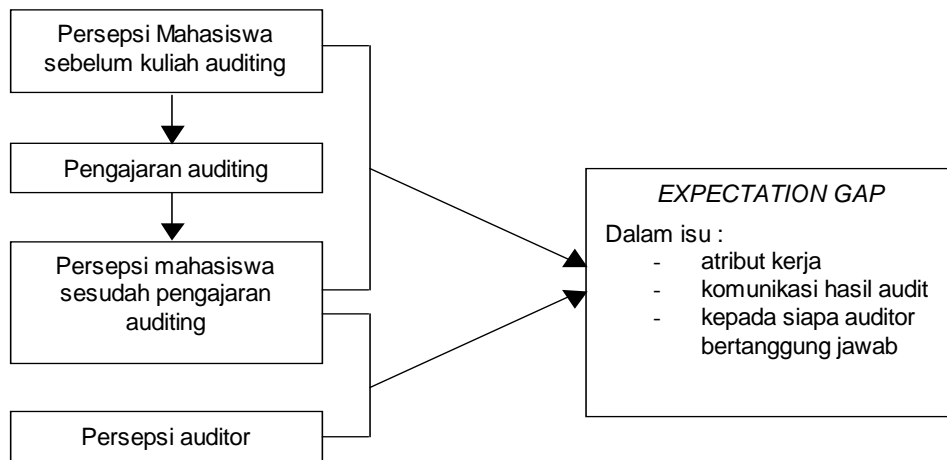
dan opininya. Laporan audit diharapkan mengungkapkan temuan dalam pekerjaan auditnya, mengungkapkan salah saji yang mungkin ditemukan dan yang paling penting adalah kewajiban kinerja manajemen.

Pembahasan mengenai komunikasi auditor belum banyak diungkapkan dalam kuliah auditing, padahal komunikasi dimandatkan dalam SAS ataupun SPAP. Kurangnya pembahasan mengenai komunikasi membuat terjadinya perbedaan persepsi antara mahasiswa dan auditor, oleh karena itu hipotesis tentang komunikasi adalah:

- $h_{3a}$  = terdapat perbedaan persepsi mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam isu komunikasi hasil audit antara mahasiswa sebelum kuliah auditing dengan mahasiswa sesudah kuliah auditing
- $h_{3b}$  = terdapat perbedaan persepsi mengenai peran dan tanggung jawab auditor dalam isu komunikasi hasil audit antara mahasiswa sesudah kuliah auditing dengan auditor.

**KERANGKA TEORITIS**

Kerangka teoritis dari tulisan ini adalah sebagai berikut:





## METODE PENELITIAN

### Ruang Lingkup Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian yang bersifat survey. Uji beda dilakukan untuk menjelaskan perbedaan atau persamaan pendapat atau persepsi antara auditor, mahasiswa yang belum mengambil kuliah auditing dan mahasiswa sesudah mengambil kuliah auditing mengenai peran dan tanggung jawab auditor adalah hal atribut kinerja/*performance* auditor, kepada siapa auditor harus bertanggungjawab dan pengkomunikasian hasil audit.

### Kriteria Populasi, Sampel, dan Responden

Populasi yang dipilih terdiri dari dua macam yaitu auditor yang berpraktik sebagai akuntan publik dan mahasiswa akuntansi S-1 Reguler. Populasi tersebut dibagi menjadi tiga bagian responden, yaitu auditor, mahasiswa sebelum mengambil kuliah auditing, dan mahasiswa sesudah mengambil kuliah auditing. Pembagian responden mahasiswa berdasarkan pengambilan kuliah auditing ini sejalan dengan tujuan penelitian yaitu menguji efektivitas pengajaran auditing dalam mengurangi *expectation gap*. Antara kedua kelompok responden mahasiswa diharapkan terdapat perbedaan yang nyata dikarenakan oleh kuliah auditing tersebut. Perbandingan antara mahasiswa sesudah kuliah auditing dan auditor diharapkan terdapat perbedaan karena selain adanya pengambilan mata kuliah auditing dan karena adanya faktor pengalaman yang telah dimiliki auditor.

### Teknik Pengumpulan Data

Jenis data primer diperoleh dengan cara mendistribusikan kuesioner kepada responden yang ada dalam populasi, sehingga teknik pengambilan sampelnya adalah dengan *convenience sample* (Sekaran, 2000) karena keterbatasan waktu dan hambatan geografis, maka peneliti menyebarkan beberapa kuesioner dengan cara *mail survey*, yaitu daerah-daerah di luar Jawa Tengah, tetapi selain dengan cara tersebut pendistribusian kuesioner juga dilakukan secara langsung yaitu, daerah Surakarta, Semarang, dan Yogyakarta.

Total kantor akuntan publik dikirim kuesioner adalah 15 KAP yang ada di pulau Jawa yang dipilih secara random dari Directory Akuntan Publik IAI tahun 2000/2001. Masing-masing KAP dikirim 5 – 6 eksemplar kuesioner. Pendistribusian kuesioner juga dilakukan dengan cara langsung untuk KAP yang ada di wilayah Jawa Tengah dan DIY, yaitu Surakarta, Yogyakarta dan Semarang dan totalnya adalah 23 KAP menerima 5 – 6 eksemplar kuesioner, dan untuk mahasiswa disebar secara langsung pada universitas di Surakarta dan Yogyakarta. Pendistribusian secara langsung adalah tindakan antisipasi agar responden mengembalikan kuisisioner.

Pengumpulan data untuk sampel kelompok sampel mahasiswa baik yang belum atau yang sudah mengambil audit juga dilakukan dengan cara yang sama, yaitu dengan cara *mail survey* dan secara langsung. Pada kelompok sampel ini peneliti berusaha untuk mendistribusikan kuesioner semaksimal mungkin. Distribusi kuesioner secara langsung dilakukan pada universitas-universitas terkemuka di Surakarta, Semarang, dan Yogyakarta baik disebar sendiri oleh peneliti ataupun dengan bantuan teman-teman peneliti. *Mail survey* dilakukan untuk mencapai mahasiswa di luar daerah - daerah yang telah disebutkan diatas.

### Variabel dan Pengukuran Variabel

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah persepsi mengenai isu-isu *expectation gap*, dalam hal ini adalah persepsi masing-masing kelompok responden terhadap atribut *performance* auditor, pihak-pihak yang harus menerima pertanggungjawaban auditor dan komunikasi yang dilakukan oleh auditor. Persepsi digunakan sebagai variabel karena studi kasus *expectation gap* adalah studi mengenai persepsi, *gap* tersebut muncul karena adanya perbedaan harapan yang dipicu oleh adanya persepsi atau anggapan yang berbeda oleh masing-masing kelompok responden.

Instrumen-instrumen pengukuran yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan instrumen yang telah diteliti, dikembangkan dan digunakan oleh beberapa penelitian terdahulu baik di luar negeri (Gramling, Wallace & Schatzberg, 1996) ataupun di Indonesia (Yeni, 2000) yang juga menggunakan instrumen tersebut, dengan beberapa modifikasi sebagai penyesuaian kondisi yang ada. Variabel persepsi atribut

performance atau kinerja auditor diadopsi dari instrumen yang dikembangkan oleh Gramling, Wallace & Schatzberg (1996), untuk isu ini terdiri dari 18 pertanyaan, dengan pengukuran menggunakan skala likert rentang nilai 1 (sangat tidak sukses) sampai 7 (sangat sukses).

Variabel persepsi mengenai komunikasi dimodifikasi dari modifikasi instrument yang digunakan Downs dan Hazen 1977 dalam Gregson (1990). Instrumen tersebut mengukur tentang kepuasan komunikasi dalam dunia praktik auditing dan dimodifikasi oleh Gregson (1990) dalam rangka mengukur kepuasan komunikasi pada kalangan akuntan dan wilayah praktek auditor, diukur dengan 7 point skala

likert dengan rentang nilai dari 1 (sangat tidak setuju) sampai 7 (sangat setuju).

**ANALISIS DATA**

**Statistik Deskriptif Untuk Profil Data**

Pengolahan statistik deskriptif data dilakukan untuk memperoleh *feel-for-the-data* dan melihat bagaimana responden bereaksi terhadap butir-butir pertanyaan dalam kuesioner. Sebelumnya dilakukan dulu rekapitulasi distribusi kuesioner yang hasilnya ada pada tabel 1.

**Tabel 1**  
**Rekapitulasi Kuesioner**

Kelompok responden	Kuesioner dikirim	Kuesioner balik	Tingkat pengembalian	Kuesioner dapat digunakan
Auditor	260	92	35,38%	88
Mahasiswa Sebelum	125	113	90,40%	113
Mahasiswa sesudah	105	92	87,62%	90
Jumlah	490	297	100%	293

Berdasarkan jumlah kuesioner yang dapat digunakan tersebut gambaran mengenai profil responden adalah pada kelompok responden auditor terdiri dari 36 wanita dan 52 pria, mahasiswa sesudah terdiri 47 wanita dan 43 pria, dan pada mahasiswa sebelum terdiri dari 76 wanita dan 37 pria.

Kelompok responden auditor terdiri dari sejumlah 58 orang dengan pendidikan terakhir S1, 26 orang menempati diploma tiga dan 4 orang memiliki pendidikan terakhir S2. Pengalaman kerja sebagai auditor bervariasi. Tingkat pengalaman kerja terlama adalah lebih dari 10 tahun, terdiri dari 11 orang, antara 4 sampai 10 tahun terdiri dari 18 orang, antara 2 sampai 4 tahun terdiri dari 28 tahun, antara 1 sampai 2 tahun terdiri dari 24 dan kurang dari satu tahun adalah 7 orang.

**Uji Normalitas**

Pengujian normalitas menunjukkan hasil sebagaimana penguraian berikut ini. Pada pengujian normalitas kelompok responden auditor menunjukkan bahwa untuk 27 item pertanyaan yang diberikan semuanya memiliki nilai signifikansi  $\leq 0,05$  dari hasil ini dapat dilihat bahwa sebaran data kelompok responden auditor adalah tidak normal karena nilai signifikansinya  $\leq 0,05$ , sehingga  $H_0$  ditolak. Kelompok responden mahasiswa sebelum mengambil kuliah auditing menunjukkan hasil serupa. Untuk pertanyaan 1 sampai dengan 27 menunjukkan angka signifikansi  $\leq 0,05$ . Rata-rata nilai signifikansi tersebut adalah 0,002 ( $0,05 \geq 0,002$ ). Hasil ini berarti menolak  $H_0$ , sehingga sebaran data adalah tidak normal. Kelompok responden mahasiswa sesudah

mengambil kuliah auditing menunjukkan hasil yang hampir sama dengan hasil normalitas kelompok responden auditing. Dari 27 item pertanyaan semua memiliki nilai signifikansi  $\leq 0,05$ , kecuali untuk item pertanyaan nomer 24 yang menunjukkan nilai signifikansi untuk kelompok responden mahasiswa sesudah kuliah auditing sebesar 0,004. Jadi  $0,004 \leq 0,05$ . Nilai ini mengindikasikan bahwa  $H_0$  ditolak yang berarti bahwa sebaran data untuk kelompok responden mahasiswa tidak normal.

Hasil pengujian normalitas ini menunjukkan bahwa semua kelompok responden memiliki sebaran data yang sama yaitu sebaran data tidak normal. Implikasi yang dapat diambil dari hasil ini adalah pada pengujian hipotesis nantinya akan digunakan statistik induktif non parametrik, yaitu uji *Mann Whitney*.

### Uji Validitas

Hasil pengujian validitas untuk variabel atribut *performance* memiliki nilai  $r$  yang lebih besar dari nilai  $r$  tabel. Delapan belas item pertanyaan tersebut dinyatakan valid sehingga tidak ada item pernyataan yang dikeluarkan. Pengujian validitas pada variabel kepada siapa auditor harus bertanggung jawab memiliki nilai yang hampir sama pada masing-masing item pertanyaan. Nilai  $r$  yang dimiliki lebih besar dari nilai  $r$  tabel. Empat item ini memiliki nilai validitas yang tinggi, sehingga semua item pertanyaan dimasukkan dalam pengujian.

Hasil pengujian validitas pada variabel komunikasi menghasilkan nilai  $r$  yang lebih besar dari  $r$  tabel, untuk setiap item pertanyaan. Sama halnya dengan kedua variabel sebelumnya, berarti untuk variabel komunikasi dinyatakan valid. Hal ini mengimplikasikan bahwa tidak ada item pertanyaan yang dikeluarkan atau dikoreksi. Simpulan menyeluruh tentang hasil uji validitas ini bahwa semua item pertanyaan pada masing-masing variabel adalah valid.

### Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dilakukan untuk menilai keandalan suatu instrumen. Peneliti menggunakan pengujian dengan koefisien *Alpha-Cronbach* untuk menguji reliabilitas instrumen. Indikasi dari hasil koefisien *Alpha-Cronbach*

menyatakan bahwa semakin tinggi nilai koefisien *alpha-Cronbach*-nya semakin andal pula instrumen tersebut. Tingginya angka koefisien dinyatakan dengan nilai koefisien yang mendekati 1. Hasil pengujian reliabilitas adalah sebagai berikut :

- a) koefisien *alpha-Cronbach* untuk variabel atribut *performance* adalah 0.8944. Angka ini adalah sangat tinggi menurut tingkatan kriteria tersebut. Jadi simpulannya adalah instrumen ini cukup andal untuk mengukur variabel *performance auditor*.
- b) koefisien *alpha-Cronbach* untuk variabel kepada siapa auditor bertanggung jawab menghasilkan angka koefisien alpha sebesar 0.9597. Sekali lagi nilai ini cukup tinggi. Jadi instrumen ini andal untuk mengukur variabel kepada siapa auditor bertanggung jawab.

### Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan setelah dilakukannya uji asumsi sebaran data. Dari pengujian normalitas tersebut diperoleh simpulan bahwa sebaran data tidak normal. Ketidaknormalan sebaran data ini mengharuskan menerapkan statistik induktif non parametrik.

Peneliti bermaksud untuk membandingkan dua kelompok responden. Alasan ini yang membuat peneliti menggunakan metode uji *Mann-Whitney*. Uji *Mann-Whitney* membandingkan nilai karakteristik rata-rata dari dua kelompok. Perbandingan rata-rata dilakukan untuk melihat tingkat karakteristik yang diukur pada suatu kelompok responden berbeda, sama, lebih besar atau lebih kecil dari kelompok responden yang lainnya.

Peneliti mengembangkan tiga hipotesis tentang persepsi mengenai atribut *performance*, kepada siapa auditor bertanggung jawab dan komunikasi. Hipotesis diterapkan pada dua perbandingan yang pertama adalah antara mahasiswa akuntansi sebelum mengambil mata kuliah auditing dengan mahasiswa akuntansi setelah mengambil kuliah auditing, dan yang kedua adalah antara mahasiswa akuntansi sesudah mengambil mata kuliah auditing dengan auditor. Berdasarkan perbandingan ini maka pada pengujian hipotesis akan membandingkan rata-rata persepsi mengenai hal-hal yang tersebut diatas pada tiap-tiap kelompok responden yang diperbandingkan.

Pengujian hipotesis dilakukan dengan program SPSS 10. Analisis dilakukan untuk tiap konstruk variabel/isu. Hasil dari pengujian tersebut akan diuraikan dan dianalisis sebagai berikut:

#### a). Hipotesis 1: Atribut *Performance*

Peneliti menggunakan konsep hipotesis alternatif tentang perbedaan persepsi tentang peran dan tanggung jawab auditor terhadap atribut *performance* (lihat table 4.2 dan 4.3). Perbandingan pertama yaitu antara mahasiswa sebelum dan sesudah kuliah auditing menunjukkan bahwa antara kedua kelompok menunjukkan *p-value* yang lebih dari nilai signifikansi yaitu 0,05. Nilai tersebut adalah 0,695 ( $0,695 > 0,05$ ). Hasil ini berarti menolak  $H_{1a}$ , sehingga berarti tidak ada perbedaan persepsi antara mahasiswa sebelum dengan mahasiswa sesudah pengajaran auditing tentang peran dan tanggung jawab auditor terhadap atribut *performance* auditor. Penolakan ini juga ditunjukkan dengan rata-rata yang berbeda yaitu 100,56 untuk mahasiswa sebelum kuliah auditing dan 103,81 untuk mahasiswa sesudah kuliah auditing.

Perbandingan kedua yaitu antara mahasiswa sesudah kuliah auditing dengan auditor. *P-value* pada perbandingan ini ditunjukkan pada level 0,000 ( $0,000 < 0,05$ ). Hasil ini menunjukkan bahwa  $H_{1b}$  diterima, dan berarti terdapat perbedaan yang signifikan antara mahasiswa sesudah kuliah auditing dengan auditor tentang persepsinya terhadap peran dan tanggung jawab auditor dalam isu atribut kerja. Nilai rata-rata ranking untuk masing-masing kelompok responden adalah 70,69 untuk mahasiswa sesudah dan 108,74 untuk auditor.

#### b). Hipotesis 2: Kepada Siapa Auditor Bertanggung jawab

Hasil analisis data untuk isu ini menunjukkan bahwa pada perbandingan pertama, yaitu antara mahasiswa sebelum kuliah auditing dengan mahasiswa sesudah kuliah auditing (lihat table 4.2 dan 4.3). *P-value* yang dihasilkan antara kedua kelompok adalah 0,919. Nilai ini lebih besar dari nilai signifikansinya, 0,05 ( $0,919 >$

0,05). Nilai ranking rata-rata menunjukkan nilai selisihnya tidak begitu jauh, yaitu 101,63 untuk mahasiswa sebelum dan 102,47 untuk mahasiswa sesudah. Nilai-nilai ini mengidentifikasi penolakan  $H_{2a}$ , dan berarti tidak ada perbedaan signifikan antara kelompok responden tentang peran dan tanggung jawab auditor terhadap kepada siapa auditor bertanggung jawab.

Perbandingan kedua yaitu antara mahasiswa sesudah dengan auditor. Hasilnya menunjukkan bahwa *p-value* yang diperoleh lebih tinggi dari nilai signifikansinya 0,05 yaitu 0,845 ( $0,845 > 0,05$ ). Nilai ranking rata-ratanya adalah 88,76 untuk mahasiswa sesudah kuliah auditing dan 90,26 untuk auditor. Hasil ini mengindikasikan penolakan  $H_{2b}$  yang berarti tidak terdapat perbedaan persepsi antara kedua kelompok responden tentang peran dan tanggung jawab terhadap isu kepada siapa auditor bertanggung jawab.

#### c). Hipotesis 3: Komunikasi

Hasil pengujian hipotesis 3 memperlihatkan bahwa pada perbandingan pertama antara mahasiswa sebelum kuliah auditing dan mahasiswa sesudah kuliah auditing (lihat table 4.2 dan 4.3). Hasil *p-value*-nya menunjukkan nilai yang lebih kecil dari 0,05 (nilai signifikansinya) yaitu antara 0,000 ( $0,000 < 0,05$ ). Nilai ranking rata-rata adalah 115,50 untuk mahasiswa sebelum dan 85,04 untuk mahasiswa sesudah kuliah auditing. Nilai-nilai ini berarti menerima  $H_{3a}$  sehingga terdapat perbedaan persepsi antara mahasiswa sesudah kuliah auditing dengan auditor.

Perbandingan kedua, antara mahasiswa sesudah kuliah auditing dengan auditor. *P-value* yang dihasilkan adalah 0,000 ( $0,000 < 0,05$ ). Hasil ini didukung oleh hasil ranking rata-ratanya yaitu 68,61 untuk mahasiswa sesudah kuliah auditing dan 110,87 untuk auditor. Hasil-hasil ini berarti menerima  $H_{3b}$  sehingga terdapat perbedaan persepsi antara kedua kelompok responden tentang peran dan tanggung jawab auditor dalam hal komunikasi hasil audit. Hasil pengujian masing-masing isu atau variabel dapat dilihat pada tabel berikut ini.

**Tabel 2**  
**Hasil Pengujian Hipotesis Perbandingan Satu**

Isu / Variabel	Mann-Whitney mean-ranks		p-value	Simpulan
	Mahasiswa sebelum	Mahasiswa sesudah		
Atribut <i>performance</i>	100,56	103,81	0,695	Tidak signifikan
Tanggungjawab	101,63	102,47	0,919	Tidak signifikan
Komunikasi	115,50	85,04	0,000	Signifikan

**Tabel 3**  
**Hasil Pengujian Hipotesis Perbandingan Dua**

Isu / Variabel	Mann-Whitney mean-ranks		p-value	Simpulan
	Mahasiswa sebelum	Auditor		
Atribut <i>performance</i>	70,69	108,74	0,000	Signifikan
Tanggungjawab	88,76	90,26	0,845	Tidak signifikan
Komunikasi	68,61	110,87	0,000	Signifikan

Secara umum hasil ini menunjukkan bahwa pendidikan auditing kurang berperan dalam pengurangan *expectation gap* dalam isu komunikasi. Sebab nyata dari hasil ini salah satunya adalah komunikasi belum dibahas dan dimasukkan secara eksplisit dalam materi pengajaran auditing. Sebab lainnya adalah praktik komunikasi tidak begitu diperkenalkan oleh kalangan praktisi.

Pada isu tanggungjawab tidak ditunjukkan adanya perbedaan yang signifikan baik pada perbandingan satu ataupun dua perbandingan nilai Z. Dapat diambil kesimpulan bahwa ada kesamaan persepsi, sehingga dapat terjadi bahwa ada kesamaan persepsi, sehingga dapat terjadi bahwa *expectation gap* mengenai kepada siapa auditor harus bertanggung jawab dapat dikurangi.

Isu atribut *performance* menunjukkan bahwa pengajaran auditing belum dapat mengurangi *expectation gap*, karena walaupun antara mahasiswa sebelum dan sesudah tidak ada perbedaan, tetapi antara mahasiswa sesudah dan auditor masih terdapat perbedaan yang signifikan.

**SIMPULAN**

Simpulan umum tentang peran pengajaran auditing terhadap pengurangan *expectation gap* adalah tidak sama untuk masing-masing isu/variabel. Hipotesis untuk atribut *performance* pada perbandingan antara mahasiswa sebelum kuliah auditing dengan mahasiswa sesudah kuliah auditing menunjukkan tidak ada perbedaan persepsi yang signifikan. Artinya kedua

kelompok responden memiliki kesamaan persepsi. Hasil ini memiliki beberapa pertimbangan, yaitu:

1. dapat terjadi bahwa mahasiswa sebelum mempunyai informasi yang sama atau lebih luas dari pada mahasiswa sesudah, dapat pula terjadi sebaliknya. Dalam hal ini yang dimaksud peneliti adalah cara perolehan informasi yang merupakan fungsi dari kemauan dan kebutuhan masing-masing kelompok responden.
2. materi perkuliahan auditing tidak memasukkan materi atribut *performance* dalam silabusnya.

Sedangkan pada perbandingan kedua, yaitu antara mahasiswa sesudah dengan auditor yang menunjukkan adanya perbedaan persepsi yang berarti bahwa pengajaran auditing belum efektif dalam mengurangi *expectation gap* dalam hal atribut *performance*. Hasil ini lebih dikarenakan kurangnya pengenalan praktek kerja auditing yang sebenarnya dari para praktisi pada kegiatan belajar mengajar perkuliahan auditing. Isu-isu seperti dalam atribut *performance* hanya diperkenalkan sebagai tambahan yang tidak material dalam perkuliahan auditing. Padahal atribut *performance* selalu muncul dalam tiap pelaksanaan audit.

Untuk hipotesis tentang kepada siapa auditor bertanggungjawab baik pada perbandingan satu-antara mahasiswa sebelum dan mahasiswa sesudah, dan perbandingan dua-antara mahasiswa sesudah dan auditor tidak menunjukkan perbedaan yang signifikan pada kedua perbandingan. Dapat dikatakan bahwa pengajaran auditing efektif mengurangi *expectation gap* dalam isu ini. Pihak-pihak penerima tanggung jawab hukum auditor juga tidak disebutkan secara eksplisit dalam buku teks perkuliahan auditing. Pembahasan mengenai hal tersebut ada dalam pembahasan materi tanggung jawab hukum auditor.

Pada hipotesis tentang komunikasi menunjukkan hasil yang hampir sama dengan hipotesis 1. Perbandingan yang pertama, yaitu antara mahasiswa sebelum dan sesudah menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan persepsi yang signifikan. Komunikasi memang dimasukkan secara khusus dalam pembahasan materi perkuliahan auditing. Sedangkan pada perbandingan kedua, yaitu antara mahasiswa sesudah dan auditor terdapat perbedaan. Tentu saja hal ini terjadi karena mahasiswa tidak mendapat informasi yang

memadai tentang komunikasi dari perkuliahannya. Praktisi auditor juga tidak memberikan informasi tentang praktek komunikasi yang dilakukannya. Mahasiswa mendapat gambaran mengenai komunikasi dalam praktek auditing dari sumber-sumber lain, seperti majalah, surat kabar, media elektronik dan sebagainya. Pengetahuan mahasiswa tentang materi komunikasi hanya terbatas pada materi laporan audit yang dipublikasikan. Jadi persepsinya tentang komunikasi adalah sangat konservatif dan beranggapan bahwa auditor harus selalu terbuka kepada publik.

Perbandingan yang kedua memberikan hasil adanya perbedaan persepsi tentang komunikasi. Hal ini disebabkan juga kurangnya pengenalan komunikasi yang seharusnya pada perkuliahan oleh praktisi. Telah diungkapkan sebelumnya bahwa mahasiswa memiliki persepsi tentang komunikasi yang masih konservatif. Sementara auditor dibatasi dengan kode etik yang mengharuskan berkomunikasi pada hal-hal tertentu. Standar auditing dan kode etik juga membatasi auditor dalam menyampaikan komunikasi dalam hal pihak-pihak yang ditujunya.

Berdasarkan hasil penelitian ini dapat dikatakan bahwa *expectation gap* ada di Indonesia. Pengurangan *expectation gap* melalui pengajaran auditing belum berjalan secara efektif untuk sebagian isu dalam penelitian ini. Hal ini dapat disebabkan oleh mahasiswa yang pasif dalam belajar dan mencari tambahan pengetahuan, kurang efektifnya pengajaran auditing dan praktisi yang pasif membagi pengetahuannya pada perkuliahan.

#### KETERBATASAN

Penelitian ini mengandung beberapa keterbatasan, antara lain:

1. Peneliti tidak dapat mengontrol jawaban responden,
2. Penggunaan sampel mahasiswa sebelum dan mahasiswa sesudah hanya merupakan *proxy* pengajaran auditing akan menyembunyikan efek pengajaran auditing sebenarnya dan sebaiknya menggunakan sampel mahasiswa yang sama,
3. Instrumen yang belum tentu tepat untuk mengukur keadaan *expectation gap* di Indonesia karena instrumen berasal dari modifikasi instrumen yang digunakan di Amerika Serikat.

## IMPLIKASI

Implikasi dari hasil penelitian ini adalah:

1. *Expectation gap* perlu diusahakan untuk dikurangi dengan lebih ekstensif,
2. Perlunya mengevaluasi pengajaran auditing,
3. Perlunya dilakukan penelitian tentang perkembangan *expectation gap* dengan lebih intensif. Artinya adalah dengan penelitian yang teratur kurun waktunya agar jurang kesenjangan dapat dipantau keluasannya, hal ini dapat dilakukan dengan penambahan variasi sampel tidak hanya dari auditor dan mahasiswa saja. Sampel mahasiswa yang diperluas untuk pulau lain di Indonesia (Yeni, 2000).

4. Penelitian tentang cara mengurangi *expectation gap* yang lain seperti evaluasi perubahan standar auditing (Guy & Sullivan, 1988) dan usaha untuk mengurangi gap dengan perubahan-perubahan yang tujuannya untuk mengakomodasi harapan publik (Eipsten & Geiger 1994 dalam Gramling, Schatzberg & Wallace, 1996). Penelitian lainnya adalah dengan tetap menggunakan pendidikan sebagai pengurang *expectation gap* tetapi dengan desain penelitian yang lain misalnya *time-series* (Gramling, Schatzbert & Wallace, 1996) sehingga sampel mahasiswa yang dipakai bukan merupakan *proxy*.

## DAFTAR PUSTAKA

Arens, Alvin A. James K. Loebbecke. (1994) *Auditing An Integrated Approach*. (7<sup>th</sup> ed) New Jersey. Prentice Hall.

Azwar, Saifuden (1997). *Reliabilitas dan Validitas* (3<sup>rd</sup> ed). Yogyakarta. Pustaka Pelajar Offset.

Behn, Bruce K., Joseph V Carcello, Dana R Hermanson, Roger Hernanson (1997). *The Determinants of Audit Client Satisfaction Among Clients of Big 6 Firms*. Accounting Horizon. March.

Bedard. Jean C and Stanley F. Biggs. (1991). *Pattern Recognition, Hypotheses Generation and Auditor Performance in Analytical Task*. The Accounting Review. July. pp. 622 – 641.

Bonner. Sarah E and Paull Walker. (1994). *The Effects of Instruction and Experience on The Acquisition of Auditing Knowledge*. The Accounting Review. January. pp. 157 – 178.

Burke, Jacqueline and Nathan Slavin. (2000). *Just in Time Accounting Education*. The CPA Journal. April. pp. 46 – 51.

Carcello, Joseph V and T. L. Neal (2000). *Audit Committee Composition and Auditor Reporting*. The Accounting Review. October. pp. 455 – 467.

Charmichael, D. R. (1988). *The Auditor's New Guide to Errors, Irregularities, and Illegal Acts*. The Journal of Accountancy. September. pp. 40 – 48.

Clikeman Paul M., Steven L. Henning. (2000). *The Socialization of Undergraduate Accounting Students*. Issues in Accounting Education. February. pp. 1-17.

Collier, Paul. (1997). *Corporate Governance and Audit Commitees*. Current Issues in Auditing, (3<sup>rd</sup> ed.) London. PCP Ltd. pp. 70 – 84.

De Zoort, F. Tood, Alan Y. Lord & Barney R. Cargille. (1997). *A Comparison of Accounting Professor's and Student's Per*

ception of The Public Accounting Work Environment. Issues in Accounting Education, Fall. Pp. 281 – 298.

- Emory, William C. (1980). *Business Research Methods*, Revision Edition. Illinois Irwin.
- Guy, Dan. M & Jerry. D. Sullivan. (1988). *The Expectation Gap Auditing Standards*. The Journal of Accountancy. April. pp. 36 – 46.
- Gramling, Audrey A., Jeffrey W. Schatzberg, Wanda A. Wallace (1996). *The Role of Undergraduate Auditing Coursework in Reducing The Expectation Gap*. Issues in Accounting Education. Spring. pp. 131 – 161.
- Gregson, Terry. (1990). *Communication Satisfaction : A Path Analytic Study of Accountants Affiliated with CPA Firms*. Behavioral Research in Accounting. pp. 32 – 49.
- Hartadi, Bambang. (2000). *Expectation Gap dan Going Concern Uncertainties Dalam Hubungan dengan Pemeriksaan Akuntan*. KOMPAK. Juli. Pp. 667 – 678.
- Hartley, Ronald V & T. L. Ross. (1972). *MAS and Audit Independence an Image Problem*. The Journal of Accountancy. November. pp. 42 – 50.
- Herbert, Leo. (1979). *Auditing The Performance of Management*. Belmont California. Lifetime Learning Publication.
- Humphrey Christopher. (1997). *Debating Audit Expectation*. Current Issues in Auditing. (3<sup>rd</sup> ed) Publishing Lrd. London. Paul Chapman. pp. 3 – 30.
- Humphrey, C.,P. Moizer, and S. Turley. (1993). *The Audit Expectation Gap in Britain: an empirical investigation*. Accounting and Business Research (Winter). Pp. 395 – 411.
- Knapp, Michael C. (1985). *Audit Conflict : An Empirical Study of The Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure*. The Accounting Review. April. pp. 202 – 211.
- Knechel, W. Robert. (2000). *Behavioral Research in Auditing and its Impact on Audit Education*. The Accounting Review. November. pp. 695 – 712.
- Libby, Robert & W. R. Kinney, Jr. (2000). *Does Mandated Audit Communication Reduce Opportunistic Corrections to Manage Earnings Forecasts ?*. The Accounting Review. October. pp. 383 – 404.
- Margheim. Loren. L. (1986). *Further Evidence on External Auditor's Reliance on Internal Auditor*. . The Journal of Accounting Research. Spring. pp. 194 – 205.
- Moncada, Susan M. Joseph C. Sandevs. (1999). *Perception in The Recruiting Process*. The CPA Journal. January. pp. 38 – 41.
- Murray, Dennis & K. B. Frazier. (1986). *A Within-Subjects Test of Expectancy Theory in a Public Accounting Environment*. Journal of Accounting Research. Autumn. pp. 400 – 404.
- Neebes, Donald L. & D. M. Guy & O. R. Whithington. (1991). *Illegal Acts : What Are The Auditor's Responsibilities ?*. Journal of Accountancy. January. pp. 82 – 93.



PS. Djarwanto. (1997). *Beberapa Uji Statistik Dalam Penelitian*. Perspektif. March. pp. 19 – 23.

Riyadi. Slamet. (1999). *Motivasi & Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antar Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial*. SNA IAI. pp. 1 – 9.

Roussey, Roberts S. (1999). *The Development of Intenational Standards on Auditing*. The CPA Journal. October. pp. 14 – 20.

Schwartz, Rachel. (1997). *Legal Regimes, Audit Quality and Investment*. The Accounting Review. July. pp. 385 – 406.

Sekaran, Uma (2000). *Research Methods for Business : A Skill Building Approach* (3<sup>rd</sup> ed), Southern Illinois USA. John Wiley & Sons.

Siegel, Andrew F. (2000). *Practical Business Statistics*. (4<sup>th</sup> ed). Mc Graw Hill.

Supomo. (1997). *Validitas & Reliabilitas Angket*. Perspektif. September. pp. 94 – 98.

Supriyati. (2001). *Transparansi & Akuntabilitas Kinerja Sektor Publik*. Ventura. Juni. pp. 21 – 25.

Tan, Hun-Tong & A. Kao. (1999). *Accountability Effects on Auditor's Performance : The Influence of Knowledge, Problem-Solving Ability and Task Complexity*. The Journal of Accounting Research. Spring. pp. 209 – 223.

Toruan, Henry L. (1998). *Tanggung Jawab Akuntan Publik*. Media Akuntansi. Juni. pp. 27 – 28.

Ulrich, Dave. (1998). *A New Mandate for Human Resources*. Harvard Business Review. January – February. pp. 124 – 134.

Wahyudi, Rachmat. (2002). *Transformasi Akuntan di Era Global*. Makalah Seminar.

Yeni, Neni Syofri (2001). *Persepsi Mahasiswa, Auditor dan Pemakai Laporan Keuangan terhadap Peran dan Tanggung Jawab Auditor. Studi Empiris Mengenai Expectation Gap*. SNA IV IAA. pp. 484 – 503.