

INTEGRITAS SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH *EXPECTATION GAP* PADA KINERJA AUDITOR

Nyoman Indah Sadewi¹
I D.G Dharma Suputra²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: indahsadewi@gmail.com/ telp: +6285739904115

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh *expectation gap* pada kinerja auditor dan untuk mengetahui kemampuan integritas dalam memoderasi pengaruh *expectation gap* pada kinerja auditor. Penelitian ini dilakukan di KAP Provinsi Bali. Jumlah responden yang diambil sebanyak 87 orang. Pengumpulan data dilakukan melalui metode angket, dengan menyebarkan kuesioner yang akan diisi atau dijawab oleh responden auditor pada KAP di Provinsi Bali. Pengujian hipotesis pada penelitian ini menggunakan *moderated regression analysis (MRA)*. Berdasarkan hasil analisis ditemukan bahwa *expectation gap* berpengaruh positif pada kinerja auditor, dan integritas mampu memperkuat pengaruh *expectation gap* pada kinerja auditor. Hal ini menunjukkan bahwa semakin auditor memiliki integritas yang tinggi, maka dapat mempertinggi *expectation gap* sehingga dapat meningkatkan kinerja dari auditor.

Kata kunci: Kinerja Auditor, *Expectation Gap*, Integritas

ABSTRACT

The purpose of this study was to determine the influence of expectation gap on the performance of auditors and to determine the ability of integrity in expectation gap moderating influence on the performance of auditors. The research was done at KAP Bali Province. The number of respondents taken as many as 87 people. The collection of data is done through questionnaire method, ie distribute a list of questionnaire to be filled or answered by the respondent auditor at KAP in Bali Province. Testing the hypothesis in this study using moderated regression analysis (MRA). Based on the analysis found that the expectation gap positive effect on the performance of auditors, and integrity capable of strengthening the influence of expectation gap on the performance of auditors. This indicates that the auditor has high integrity, it can heighten expectation gap so as to improve the performance of auditors.

Keywords: Performance Auditor, Expectation Gap, Integrity

PENDAHULUAN

Saat ini profesi akuntan terutama yang bekerja di bidang audit menghadapi tantangan yang cukup berat dalam hal pelaksanaan maupun hasil kerja yang dihasilkan oleh organisasi jasa profesi akuntan. Pihak - pihak yang berkepentingan dalam laporan

audit tidak lagi terfokus pada pemimpin perusahaan, tetapi meluas pada investor dan kreditor, calon investor dan kreditor, serta pemerintah.

Ramdhani (2012) menyebutkan bahwa pihak – pihak di luar perusahaan memerlukan informasi mengenai perusahaan untuk pengambilan keputusan tentang hubungan mereka dengan perusahaan. Umumnya mereka mendasarkan keputusan mereka berdasarkan informasi yang disajikan oleh manajemen dalam laporan keuangan perusahaan. Dengan demikian terdapat dua kepentingan dalam situasi seperti yang diuraikan diatas, yaitu di satu pihak, manajemen perusahaan ingin menyampaikan informasi mengenai pertanggungjawaban pengelolaan dana yang berasal dari pihak luar, sedangkan di pihak lain yaitu pihak luar perusahaan ingin memperoleh informasi yang andal dari manajemen perusahaan mengenai pertanggungjawaban dana yang mereka investasikan.

Manajemen memerlukan jasa pihak ketiga agar pertanggungjawaban keuangan yang disajikan untuk pihak luar dapat dipercaya. Pihak luar perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga untuk memperoleh keyakinan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan dapat dipercaya sebagai dasar keputusan - keputusan yang diambil oleh mereka.

Tanpa menggunakan jasa auditor independen, manajemen perusahaan tidak akan dapat meyakinkan pihak luar perusahaan bahwa laporan keuangannya yang disajikan berisi informasi yang dapat dipercaya, karena dari sudut pandang pihak luar, manajemen perusahaan mempunyai kepentingan, baik kepentingan keuangan maupun kepentingan yang lain.

Jusuf (2010:18) menyebutkan bahwa tanggung jawab akuntan publik adalah melakukan fungsi pengauditan atas laporan keuangan yang diterbitkan perusahaan. Pengauditan ini dilakukan pada perusahaan - perusahaan terbuka yaitu perusahaan yang menjual sahamnya pada masyarakat melalui pasar modal, perusahaan - perusahaan besar, dan juga perusahaan - perusahaan kecil serta organisasi - organisasi yang tidak bertujuan mencari laba. Keberadaan dan peran dari akuntan publik tersebut lalu dikuatkan dan diatur oleh peraturan perundang - undangan yang berlaku, seperti UU Perseroan Terbatas Nomor 40 tahun 2007, UU BUMN Nomor 19 tahun 2003, UU Partai Politik Nomor 2 tahun 2011, UU Pasar Modal Nomor 8 tahun 1995, UU Pemilu Nomor 8 tahun 2012 dan lainnya yang menyebutkan bahwa laporan keuangan harus disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) serta wajib diperiksa oleh Akuntan Publik.

Peran dan tanggung jawab dari auditor sebenarnya telah diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA Seksi 110 (PSA No. 02) yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Standar auditing digunakan sebagai pedoman auditor independen. Tujuan dari standar auditing tersebut adalah sebagai pedoman dan ukuran kinerja minimal yang harus dipatuhi dan dicapai oleh akuntan publik dalam memberikan jasa profesinya.

Peningkatan keberadaan maupun peran profesi akuntan publik ini diiringi dengan tantangan yang muncul dan berkembang, yaitu salah satunya adalah timbulnya *expectation gap* dalam proses dan hasil dari pelaksanaan audit. *Expectation gap* merupakan perbedaan antara apa yang diharapkan masyarakat dan pemakai

laporan keuangan dengan apa yang sesungguhnya menjadi tanggung jawab auditor (Halim, 2004). Oleh karena itu, tanggung jawab auditor sekarang ini bukan hanya pada pemakai laporan keuangan, namun juga masyarakat. Hal ini dikarenakan kebutuhan pemakai jasa profesi auditor terhadap mutu jasa yang dihasilkannya semakin berkembang. Selain itu, fungsi dan peran auditor yang cukup penting saat ini berkaitan dengan masalah transparansi dan keterbukaan organisasi baik itu organisasi swasta maupun pemerintah.

Expectation gap antara pihak auditor dengan pihak pengguna perlu ditelusuri dengan lebih mendalam. Diawali dengan menganalisa keberadaan dari *expectation gap*, baik pada pihak pengguna maupun pada pihak lain. Fenomena *expectation gap* ini tidak dapat diabaikan begitu saja karena dampak negatif yang dapat ditimbulkan akan sangat mempengaruhi tingkat keyakinan baik dari pengguna jasa maupun pihak lain terhadap jasa yang diberikan oleh profesi akuntan.

Selama ini jika terjadi kesalahan yang berkaitan laporan keuangan yang telah diaudit dengan hasil audit wajar, maka kesalahan yang terjadi tersebut selalu dilimpahkan kepada auditor. Berbagai kasus tuntutan terhadap auditor mengenai runtuhnya perusahaan - perusahaan terkemuka di dunia tersebut telah banyak terjadi baik di luar maupun di dalam negeri, dimana titik awal memudarnya kepercayaan tersebut bermula pada kasus *Enron, Worldcom, Dynegy, Global Crossing, HIH, Tyco*, sedangkan kasus yang terjadi di dalam negeri seperti yang terjadi di PT Kimia Farma, dimana auditor eksternal gagal untuk mendeteksi kecurangan yang telah dilakukan oleh PT Kimia Farma, kasus audit PT. Telkom oleh KAP "Eddy Pianto & Rekan"

(laporan keuangan auditan PT. Telkom tidak diakui oleh SEC) dan akuntan publik yang melakukan audit terhadap laporan keuangan Bank Global tahun 2003 dinyatakan bersalah dan dicabut ijinnya selama dua tahun karena telah melakukan beberapa kesalahan prosedur pemeriksaan (www.tempo.com, diakses pada tanggal 9 Februari 2013).

Ramdhani (2012) mengatakan bahwa akuntan publik sering dianggap bersekongkol untuk melakukan tindakan manipulasi informasi untuk kepentingan kelompok tertentu dengan mengorbankan kepentingan masyarakat banyak sehingga menyebabkan timbulnya krisis kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan publik. Namun, di sisi lain banyak pula kasus yang membutuhkan penyelesaian dengan meminta jasa dari akuntan publik. Hal tersebut menunjukkan bahwa keberadaan auditor masih diakui dan diperlukan.

Epstein dan Geiger (1994) menyatakan bahwa investor dan pemakai laporan keuangan memang mengakui manfaat audit dalam pelaporan keuangan. Nasser & Ayuningtyas (2007) menyebutkan bahwa istilah *expectation gap* awal mula penggunaannya dari Amerika Serikat, pada tahun 1974, komisi tanggung jawab auditor yang dibentuk oleh *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) dan dikenal dengan nama *Cohen Commission* yang bertujuan untuk menanggapi kritik - kritik masyarakat mengenai kualitas kinerja auditor pada saat itu. Sejak saat itu, beberapa peristiwa nampak untuk meluaskan *gap*, termasuk meningkatnya rasa ketidakpuasan terhadap kinerja dari *Finally Accounting Standart Board* (FASB). Mengamati hal itu, peran auditor haruslah berubah sebagai jawaban

atas perubahan cepat terhadap harapan publik, kemajuan dalam teknologi komputer dan seringnya merger dan akuisisi yang terjadi.

Beberapa pertanyaan itu adalah perlukah auditor menerima tanggung jawab tambahan untuk membongkar penipuan klien dan tindakan ilegal? Perlukah auditor menerima tanggung jawab tambahan untuk mengevaluasi dan berkomunikasi apakah perusahaan telah berjalan dengan baik? Perlukah komunikasi dari para akuntan mengenai sifat dan pembatasan dari fungsi audit secara umum telah ditingkatkan? Mengamati hal itu, peran auditor haruslah berubah sebagai jawaban atas perubahan cepat terhadap harapan publik, kemajuan dalam teknologi komputer dan seringnya merger dan akuisisi yang terjadi.

Peran dan tanggung jawab yang telah diatur dalam SPAP tersebut dalam pelaksanaannya sering menimbulkan *expectation gap*. Tanggung jawab auditor merupakan salah satu permasalahan yang paling menonjol dalam *expectation gap*. Perbedaan persepsi dalam masalah tanggung jawab auditor dengan pengguna merupakan salah satu hal yang mendorong munculnya *expectation gap*. Oleh karena itu, tanggung jawab auditor sangat diperlukan untuk menghasilkan kinerja yang baik sehingga dapat mengurangi pengaruh dari *expectation gap*. Tanggung jawab auditor adalah untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan. Diharapkan dengan adanya tanggung jawab auditor tersebut, bisa meningkatkan kinerja auditor.

Ekspektasi auditor melakukan pemeriksaan laporan keuangan bertujuan untuk menyatakan kewajaran laporan keuangan apakah sesuai dengan standar akuntansi dan penyajian angka dalam laporan keuangan tidak ada kesalahan material. Pemeriksaan laporan keuangan tidak didesain untuk menemukan kecurangan karena auditor biasanya melaksanakan pemeriksaan dalam bentuk *general audit* (Hadibroto, 2000:12).

Cohen & Treadway Commission berupaya membantu dalam menyempurnakan standar auditing yang menentukan peran auditor dan kemungkinan untuk memperbaiki komunikasi internal dan eksternal auditor. Usaha ini meliputi: membentuk komite yang bertugas untuk melanjutkan pekerjaan Public Oversight Board dan membuat standar auditing yang baru.

Guy & Sullivan (1998) dalam Ramdhani (2012) menyebutkan adanya perbedaan harapan publik dengan auditor dalam hal: (1) deteksi kecurangan dan tindakan illegal, (2) perbaikan keefektifan audit, (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 illegal harus dapat ditemukan dengan jaminan tersebut. Di lain pihak auditor tidak dapat memberikan *absolut assurance* tersebut, auditor hanya dapat memberikan *reasonable assurance* saja, dan inilah yang belum dimengerti oleh publik (Epstein & Geiger dalam Gramling, Schatzberg, & Wallace, 1996). Selain *expectation gap* tersebut, kinerja auditor juga dapat di pengaruhi oleh integritas. (Sukriah 2009 dalam Harjanto 2014)

Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan bagi anggota dalam menguji semua keputusannya. Integritas adalah salah satu elemen karakter yang mendasari timbulnya pengakuan profesional. Alasan ditambahkannya variabel integritas ini diharapkan pada diri seseorang yang mendorong keinginan individu untuk dapat melakukan kegiatan tertentu untuk mencapai suatu tujuan serta mengharuskan seorang auditor untuk bersikap jujur, transparan, bersikap adil, tidak memihak, berani, bijaksana, bertanggung jawab, serta bebas dari benturan kepentingan pihak lain selama melakukan audit. Pentingnya seorang auditor memiliki prinsip integritas dimaksudkan untuk memberikan pelayanan yang memuaskan atas jasa yang diberikan oleh seorang auditor. Tentu masyarakat akan puas jika ia percaya dan yakin akan sikap profesional yang ditanamkan oleh seorang auditor. Integritas mempertahankan standar prestasi yang tinggi dan melakukan kompetensi yang berarti memiliki kecerdasan, pendidikan dan pelatihan untuk dapat nilai tambah melalui kinerja (Mutchler, 2003).

Profesi akuntan publik semakin berkembang seiring dengan berkembangnya perusahaan - perusahaan yang semakin membutuhkan jasa akuntan publik untuk menghasilkan suatu informasi keuangan yang relevan dan dapat diandalkan. Namun, dalam kenyataannya seringkali terjadi benturan kepentingan antara pihak pemakai laporan keuangan, auditor ataupun masyarakat. Hal inilah yang menyebabkan munculnya *expectation gap*, yaitu adanya kesenjangan harapan antara masyarakat dan pemakai laporan keuangan terhadap kinerja dan hal yang menjadi tanggung jawab auditor.

Menurut Boynton *et al.*, dalam Ramdhani (2012), selama pelaksanaan audit terdapat interaksi yang luas antara auditor dengan manajemen. Terhadap laporan keuangan yang telah disusun manajemen, auditor menggunakan pendekatan keraguan profesional (*professional skepticism*). Hal ini berarti auditor tidak boleh untuk tidak mempercayai laporan keuangan manajemen, akan tetapi tidak boleh begitu saja menerimanya tanpa memperhatikan kebenarannya. Selama proses audit berlangsung, manajemen berharap laporan keuangan yang telah disusunnya tersebut dapat diterima oleh auditor dan mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian. Alasan lainnya seperti yang dinyatakan oleh (Guy, 2002) bahwa manajemen membutuhkan informasi keuangan yang handal untuk membuat keputusan. Biasanya ada tujuan tertentu yang diinginkan oleh manajemen yaitu untuk mendapatkan *unqualified opinion*, sehingga kinerja dari perusahaan yang dikendalikannya dapat dikatakan baik, dan bagi perusahaan yang *go public* hal itu dapat meningkatkan nilai sahamnya di pasar modal.

Lee *et al.* (2008) melakukan penelitian di Malaysia. Tujuan penelitiannya adalah untuk meneliti apakah terdapat *audit expectation gap* antara auditor, auditee dan penerimaan manfaat audit. Hasilnya menunjukkan bahwa auditee dan penerima manfaat audit memiliki harapan yang jauh lebih tinggi dibanding auditor itu sendiri. Pemberian kepercayaan kepada auditor dengan memberi peran yang lebih besar untuk memeriksa laporan keuangan perusahaan, telah menjadi bagian penting dalam proses terciptanya akuntabilitas publik. Sebagai upaya untuk meningkatkan pengawasan dan pemeriksaan dalam rangka memberantas praktik kecurangan, kolusi dan nepotisme. Setiap pemakai laporan memiliki kebutuhan dan kepentingan yang berbeda - beda

terhadap informasi keuangan yang diberikan perusahaan. Bahkan diantara kelompok pemakai laporan keuangan tersebut dapat timbul konflik kepentingan (Rahmdhani, 2012).

Di Indonesia pemakai laporan keuangan menuntut laporan keuangan auditan yang dapat dipercaya dan menyediakan informasi yang lebih lengkap dan benar sehingga dapat dijadikan dasar untuk mengambil keputusan. Harapan para pemakai laporan keuangan terhadap laporan keuangan auditan terkadang melebihi apa yang menjadi peran dan tanggung jawab auditor sebenarnya. Semakin banyak tuntutan masyarakat mengenai profesionalisme auditor menunjukkan besarnya *expectation gap* (Yeni, 2000). *Expectation gap* terjadi ketika terdapat perbedaan antara apa yang masyarakat atau pemakai laporan keuangan harapkan dari auditor dan apa yang sebenarnya dilakukan oleh auditor sesuai dengan peran dan tanggung jawabnya.

H₁: *Expectation gap* berpengaruh positif terhadap kinerja auditor.

Auditor merupakan ujung tombak pelaksanaan tugas audit harus senantiasa meningkatkan pengetahuan yang telah dimiliki agar penerapan pengetahuan dapat maksimal dalam praktiknya. (Mabruri dan Winarna, 2010) menyatakan bahwa kualitas dari kinerja auditor dapat dicapai jika auditor memiliki integritas yang baik dan hasil penelitiannya menemukan bahwa integritas berpengaruh terhadap kualitas kinerja auditor. Integritas juga dapat menerima kesalahan yang tidak disengaja dilakukan dan perbedaan pendapat yang jujur tapi tidak dapat menerima kecurangan prinsip (Sukriah dan Harjanto 2014). Sehingga auditor menguatkan kepercayaan dan karenanya menjadi dasar bagi pengendalian atas keputusan mereka. (Wibowo, 2012)

mengemukakan integritas auditor menguatkan kepercayaan dan karenanya menjadi dasar bagi pengendalian atas keputusan mereka.

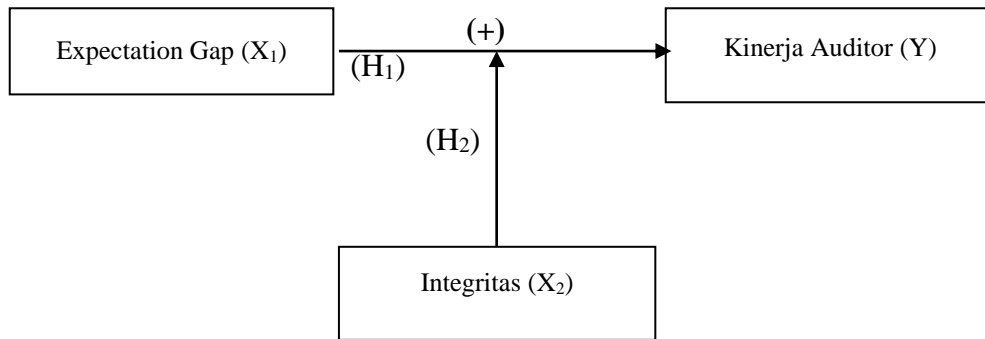
Integritas merupakan kualitas yang menjadikan timbulnya kepercayaan masyarakat dan tatanan nilai tertinggi dari anggota profesi dalam menguji semua keputusannya. Integritas mengharuskan auditor dalam segala hal dapat jujur dan berterus terang dalam batasan objek pemeriksaan. Pelayanan kepada masyarakat dan kepercayaan dari masyarakat tidak dapat dikalahkan demi kepentingan dan keuntungan pribadi. Semakin baik penerapan prinsip integritas oleh auditor akan cenderung meminimalkan terjadinya *expectation gap*. Pengaruh *expectation gap* akan semakin diperlemah dengan prinsip integritas auditor karena prinsip ini akan meningkatkan profesionalnya dalam melaksanakan penugasan auditnya.

H₂: Integritas mampu memoderasi pengaruh *expectation gap* pada kinerja auditor.

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian ini merupakan penelitian survei, yaitu penelitian yang mengambil sampel dari satu populasi dan menggunakan kuesioner sebagai alat pengumpulan data yang dilakukan untuk mengetahui status suatu gejala dan menentukan adanya kesamaan status gejala tersebut dengan membandingkannya dengan suatu standar yang telah dipilih, seta untuk membuktikan kebenaran dari suatu hipotesis (Singarimbun & Effendi, 2006). Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif yang bersifat *casual study* dengan rancangan penelitian yang dibutuhkan untuk

menemukan sebab - akibat dari suatu variabel atau lebih dengan variabel lain. Desain penelitian ini dapat dilihat pada Gambar 1:



Gambar 1. Desain Penelitian

Sumber: data primer diolah, (2016)

Lokasi dari penelitian ini yakni Kantor Akuntan Publik di Provinsi Bali. Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh izin sesuai dengan peraturan perundangan - undangan yang berusaha di bidang pemberian jasa profesional dalam praktik akuntan publik. KAP yang dipilih merupakan anggota Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dan terdaftar dalam Direktorat Kantor Akuntan Publik Indonesia. Lokasi tersebut dipilih untuk memudahkan pengumpulan data karena Kantor Akuntan Publik yang terdaftar dalam Direktorat akan mudah diketahui nama beserta alamatnya. Obyek yang diteliti dalam penelitian ini adalah kinerja auditor.

Variabel dependen (terikat) merupakan variabel yang menjadi perhatian utama peneliti (Sekaran, 2006). Dalam penelitian ini yang menjadi variabel dependen adalah kinerja auditor (Y). Kinerja adalah suatu hasil karya yang telah dihasilkan oleh seseorang dalam melaksanakan dan menyelesaikan tugas - tugas yang diberikan

kepadanya yang didasarkan atas kecakapan, pengalaman dan ketepatan waktu (Trianingsih, 2007). Kinerja dapat diartikan suatu hasil yang dicapai sesuai dengan tujuan yang ingin dicapai oleh individu dimana dalam menyelesaikan pekerjaannya dengan tepat waktu dan menggunakan waktu tersebut seefisien mungkin untuk mendapatkan hasil yang memuaskan. Kinerja auditor dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan pertanyaan - pertanyaan dari Nasser & Ayuningtyas pada tahun 2007. Kuesioner berisi sepuluh pertanyaan. Responden diminta untuk menjawab pertanyaan - pertanyaan tersebut serta mengevaluasi kerja individunya.

Variabel independen (bebas) merupakan variabel yang mempengaruhi variabel lain baik secara positif maupun negatif (Sekaran, 2006). Dalam penelitian ini yang menjadi variabel independen adalah *expectation gap* (X_1). Adanya perbedaan antara apa yang diharapkan masyarakat dan pemakai laporan keuangan dengan apa yang sesungguhnya menjadi tanggung jawab auditor. Perbedaan ini sering disebut dengan *expectation gap* (Halim, 2003). Porter (1993:50) menyatakan bahwa *expectation gap* itu terdiri dari 2 bagian yaitu: *the reasonableness gap*, dan *the performance gap*. Istilah kesenjangan harapan ini pertama kali muncul di Amerika tahun 1970-an, ketika masyarakat menilai kualitas kerja auditor tidak sesuai lagi dengan yang diharapkan. Kegagalan atau memberikan tanda bahaya atas ketidak efisienan perusahaan publik menyebabkan auditor dianggap tidak lagi akomodatif dan kompeten. *Expectation gap* dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan pertanyaan - pertanyaan dari Nasser & Ayuningtyas.. Kuesioner berisi sepuluh

pertanyaan. Responden diminta untuk menjawab pertanyaan - pertanyaan tersebut serta mengevaluasi kerja individunya.

Variabel moderasi adalah variabel yang mempengaruhi (memperkuat atau memperlemah) hubungan variabel bebas dengan variabel terikat. Dalam penelitian ini yang menjadi variabel moderasi adalah integritas (X_2). De Angelo (1981) dalam Badjuri (2012:123) mendefinisikan bahwa kualitas audit merupakan suatu kemungkinan dimana seorang auditor menemukan serta melaporkan mengenai adanya pelanggaran yang dilakukan klien dalam sistem akuntansi. Pelanggaran yang dimaksud adalah ketidaksesuaian antara pernyataan tentang kejadian ekonomi klien dengan kriteria yang telah ditetapkan. Jadi, kualitas audit berkaitan dengan menemukan dan melaporkan. Faktor pertama yang dapat mempengaruhi kualitas dari kinerja auditor yaitu integritas. Prinsip integritas mengharuskan auditor untuk memiliki kepribadian yang dilandasi oleh unsur kejujuran, keberanian, bijaksana dan bertanggung jawab untuk membangun kepercayaan guna memberi dasar dalam mengambil suatu keputusan yang dapat diandalkan (Pusdiklatwas BPKB, 2008:21). Penelitian sebelumnya pernah dilakukan sebelumnya.

Data Kuantitatif yaitu data yang berbentuk angka, atau data yang berbentuk kualitatif yang diangkakan (Sugiyono, 2014:12). Data kuantitatif dalam penelitian ini adalah hasil jawaban responden dari kuesioner yang dibagikan kepada responden. Data Kualitatif adalah data yang berbentuk kata, kalimat, skema dan gambar atau data yang berupa keterangan - keterangan dan tidak berbentuk angka - angka (Sugiyono,

2014:21). Data kualitatif dalam penelitian ini adalah kuesioner yang dibagikan kepada responden.

Data primer, yaitu data yang didapatkan secara langsung dari sumbernya tanpa perantara. Data primer yang dimaksudkan dalam penelitian ini diperoleh dari kuesioner yang dibagikan kepada para responden. Kuesioner tersebut dibagikan secara langsung oleh peneliti kepada para auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik di Provinsi Bali. Data sekunder, yaitu data yang diperoleh secara tidak langsung oleh peneliti. Data sekunder dalam penelitian ini didapatkan melalui tinjauan kepustakaan (*library research*) dan mengakses *website* serta situs - situs yang berkaitan dengan penelitian.

Populasi merupakan wilayah generalisasi yang terdiri atas objek atau subjek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang di tetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2014:117). Populasi yang dipergunakan dalam penelitian ini yaitu auditor yang bekerja di KAP Provinsi Bali dan telah terdaftar dalam Direktorat Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) 2015.

Penentuan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode *non probability sampling* yaitu teknik pengambilan sampel yang tidak memberi peluang atau kesempatan yang sama bagi setiap unsur atau anggota populasi untuk dipilih menjadi sampel (Sugiyono, 2014:120). Populasi dalam penelitian ini dibatasi hanya pada KAP yang ada di wilayah Provinsi Bali yang telah terdaftar di dalam

IAPI. Metode yang digunakan dalam penentuan sampel pada penelitian ini adalah *purposive sampling*. Rincian nama KAP di Provinsi Bali dapat dilihat pada Tabel 1.

Tabel 1.
Rincian Nama KAP di Provinsi Bali 2015

No	Nama KAP	Alamat KAP	Jumlah Auditor (orang)
1.	KAP K. Gunarsa	Jl. Tukat Banyusari Gang II No.5 Panjer, Denpasar, Bali 80225 Telp : (0361) 225580	3
2.	KAP Rama Wendra (Cab)	Pertokoan Sudirman Agung Blok A No. 43, Jl. PB Sudirman, Denpasar, Bali 80114 Telp : (0361) 8849168	6
3.	KAP Drs. Ida Bagus Djagera	Jl. Hassanuddin No. 1, Denpasar, Bali 80112 Telp : (0361) 227450	1
4.	KAP Drs. Ketut Muliarta R.M & Rekan	Jl. Drupadi No. 25, Denpasar Bali	9
5.	KAPI Wayan Ramantha	Jl. Rampai no. 1 A Lantai 3, Denpasar Bali 80235 Telp : (0361) 263643	10
6.	KAP Drs. Ketut Budiarta	Perumahan Padang Pesona Graha Adhi Blok A 6, Jl. Gunung Agung Denpasar Barat 80117 Telp : (0361) 8849168	9
7.	KAP Drs. Sri Marmo Djogosarkoro & Rekan	Jl. Gunung Muria No.4 Monang maning, Denpasar, Bali 80119 Telp : (0361) 480033, 480032, 482242	19
8.	KAP Drs. Wayan Sunasdyana	Jl. Pura Demak I Gang Buntu No. 89 Tengku Umar Barat, Pemecutan Kelod Denpasar, 80117 Telp ; (0361) 7422329, 8518989	15
9.	KAP Johan Malonda Mustika & Rekan (Cab)	Jl. Muding Indah I No.5 Kuta Utara, Kerobokan Badung 80361 Telp : (0361) 434884	15
Total			87

Sumber: Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI)

Pengumpulan data yang dilakukan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan metode angket, yaitu menyebarkan daftar pertanyaan (kuesioner) yang akan diisi atau dijawab oleh responden auditor pada KAP di wilayah Provinsi Bali. Responden diminta untuk mengisi daftar pertanyaan tersebut, kemudian memintanya untuk mengembalikan melalui peneliti yang secara langsung akan mengambil angket

yang telah diisi tersebut pada KAP yang bersangkutan. Angket yang telah diisi oleh reponden kemudian diseleksi terlebih dahulu agar angket yang tidak lengkap pengisiannya tidak diikutsertakan dalam analisis. Pengukuran variabel - variabel menggunakan instrumen berbentuk pertanyaan tertutup.

Regresi sederhana merupakan regresi yang didasarkan hubungan kausal ataupun fungsional antara satu variabel bebas dengan satu variabel terikat.

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \varepsilon \dots\dots\dots (1)$$

Keterangan:

- Y = Kinerja auditor
- α = Konstanta
- β_1 = Koefisien regresi variabel *expectation gap*
- X_1 = *Expectation gap*
- ε = Standar eror

Uji *Moderated Regression Analysis* (MRA) merupakan aplikasi khusus menangani interaksi perkalian dua atau lebih variabel independen (Naqvi, 2013). Penelitian ini menggunakan MRA karena dapat menjelaskan pengaruh variabel pemoderasi dalam memperkuat atau memperlemah hubungan antara variabel independen dengan dependen.

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1 * X_2 + \varepsilon \dots\dots\dots (2)$$

Keterangan:

- Y = Kinerja auditor
- α = Konstanta
- $\beta_1 - \beta_3$ = Koefisien Regresi
- X_1 = *Expectation Gap*
- X_2 = Integritas
- ε = Standar error

HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil olahan SPSS 20 yang meliputi variabel *expectation gap*, integritas dan kinerja auditor, dimana hasil analisis data untuk statistik deskriptif yang dapat dilihat pada Tabel 2.

Tabel 2.
Hasil Statistik Deskriptif Data Uji

Variabel	N	Min.	Max.	Mean	Std Deviation
<i>Expectation Gap</i>	67	1,30	3,89	3,13	0,824
Integritas	67	1,00	3,74	2,88	0,788
Kinerja Auditor	67	1,00	3,77	3,01	0,827

Sumber: data primer diolah, (2016)

Berdasarkan Tabel 2 dapat disimpulkan bahwa jumlah pengamatan (N) penelitian ini berjumlah 67. Variabel *expectation gap* memiliki nilai minimum sebesar 1,30 dan nilai maksimum sebesar 3,89 dengan nilai rata – rata sebesar 3,13. Nilai rata – rata sebesar 3,13 berarti secara umum penilaian responden terhadap variabel *expectation gap* pada KAP di Provinsi Bali dalam kategori baik. Berarti rata – rata responden menjawab setuju mengenai variabel *expectation gap*. Standar deviasi pada variabel *expectation gap* adalah 0,824. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata – ratanya adalah 0,824.

Variabel integritas memiliki nilai minimum sebesar 1,00 dan nilai maksimum sebesar 3,74 dengan nilai rata – rata sebesar 2,88. Nilai rata– rata sebesar 2,88 berarti secara umum penilaian responden terhadap variabel integritas pada KAP di Provinsi Bali dalam kategori kurang baik. Berarti rata–rata responden menjawab tidak setuju mengenai variabel integritas. Standar deviasi pada variabel integritas adalah sebesar

0,788. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan terhadap nilai rata – ratanya adalah 0,788.

Variabel kinerja auditor memiliki nilai minimum sebesar 1,00 dan nilai maksimum sebesar 3,77 dengan nilai rata – rata sebesar 3,01. Nilai rata–rata sebesar 3,01 berarti secara umum penilaian responden terhadap variabel kinerja auditor pada KAP di Provinsi Bali dalam kategori baik. Berarti rata–rata responden menjawab setuju mengenai variabel kinerja auditor. Standar deviasi pada variabel kinerja auditor adalah 0,827. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan terhadap nilai rata – ratanya adalah 0,827.

Uji normalitas dilakukan untuk menguji sebuah regresi apakah memiliki distribusi normal atau tidak. Pada penelitian ini, uji normalitas menggunakan uji statistik yaitu dengan uji *Kolmogorov – Smirnov* (K-S). Hasil dengan menggunakan uji K-S dapat dilihat pada Tabel 3.

Tabel 3.
Hasil Uji Normalitas

No	Persamaan	Z	Asymp. Sig
1	$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \varepsilon$	0,089	0,200
2	$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1 * X_2 + \varepsilon$	0,090	0,200

Sumber: data primer diolah, (2016)

Berdasarkan Tabel 3 dapat dilihat bahwa nilai signifikan dari model persamaan pertama dan kedua bernilai 0,200. Hal ini menunjukkan bahwa kedua model persamaan memenuhi uji normalitas karena nilai Asymp. Sig. lebih besar dari 0,05.

Uji heteroskedastisitas dilakukan untuk menguji model regresi apakah terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan lainnya. Uji heteroskedastisitas pada penelitian ini menggunakan uji statistik dengan menggunakan uji glejser. Uji glejser dilakukan dengan cara meregresi nilai *absolute residual* dari model yang diestimasi terhadap variabel bebas. Jika nilai signifikannya lebih besar dari 0,05 maka tidak terjadi gejala heteroskedastisitas. Hasil uji glejser dapat dilihat pada Tabel 4.

Tabel 4.
Hasil Uji Heteroskedastisitas

No	Persamaan	Variabel	T	Sig.
1	$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \varepsilon$	X1	1,173	0,245
2	$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1 * X_2 + \varepsilon$	X1	0,390	0,698
		X2	0,578	0,565
		X1*X2	-1,204	0,233

Sumber: data primer diolah, (2016)

Berdasarkan Tabel 4 dapat disimpulkan bahwa nilai signifikansi masing-masing variabel pada model regresi nilainya melebihi 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa kedua model regresi tersebut bebas dari gejala heteroskedastisitas.

Tabel 5.
Hasil Analisis Regresi Sederhana

Variabel	Unstandardized Coefficient		Standardized Coefficient	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	8,266	2,907		2,844	0,006
X1	0,697	0,090	0,694	7,775	0,000
Rsquare	: 0,482				
Fhitung	: 60,444				
Sig. Fhitung	: 0,000				

Sumber: data primer diolah, (2016)

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \varepsilon \dots\dots\dots (3)$$

$$Y = 8,266 + 0,697X_1 + 2,907 \dots\dots\dots (4)$$

Jika nilai konstanta (α) sebesar 8,266 memiliki arti jika variabel *expectation gap* konstan pada angka 0, maka nilai kinerja auditor adalah sebesar 8,266. Koefisien regresi (β) pada variabel pengalaman sebesar 0,697. Koefisien regresi yang bernilai positif memiliki arti jika pengalaman meningkat sebesar satu satuan, maka kualitas audit akan meningkat sebesar 0,697 satuan.

Tabel 5 menunjukkan bahwa nilai F_{hitung} yang diperoleh adalah sebesar 60,444 dengan signifikansi 0,000. Signifikansi ini jelas lebih kecil dari Alpha ($\alpha = 0,05$) maka model regresi telah memenuhi prasyarat ketepatan fungsi regresi. Artinya model regresi linear sederhana ini sudah tepat digunakan untuk memprediksi pengaruh *expectation gap* terhadap kinerja auditor.

Koefisien determinasi yang digunakan pada analisis regresi linear sederhana adalah nilai R_{square} . Hasil analisis menunjukkan nilai sebesar 0,482. Ini berarti perubahan yang terjadi pada kinerja dapat dijelaskan oleh *expectation gap* sebesar 48,2 persen, sedangkan 51,8 persen sisanya dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diuji dalam penelitian ini.

Karena nilai signifikan (0,000) dari $t_{hitung} < 0,05$, maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Artinya terdapat pengaruh positif *expectation gap* pada kinerja auditor.

Tabel 6 menunjukkan bahwa nilai F_{hitung} yang diperoleh adalah sebesar 42,660 dengan signifikansi 0,000. Signifikansi ini jelas lebih kecil dari Alpha ($\alpha = 0,05$) maka model regresi telah memenuhi prasyarat ketepatan fungsi regresi. Artinya model regresi moderasi ini sudah tepat digunakan untuk memprediksi pengaruh variabel integritas pada pengaruh *expectation gap* terhadap kinerja auditor.

Tabel 6.
Hasil Uji Analisis Regresi Moderasi

Variabel	Unstandardized Coefficient		Standardized Coefficient	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	23,452	6,614		3,546	0,001
X1	-0,440	0,270	-0,439	-1,628	0,109
X2	-0,337	0,277	-0,321	-1,217	0,228
X1_X2	0,032	0,010	1,492	3,255	0,002
Adjusted R_{square} : 0,654					
F_{hitung} : 42,660					
Sig. F_{hitung} : 0,000					

Sumber: data primer diolah, (2016)

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1 * X_2 + \varepsilon \dots\dots\dots (5)$$

$$Y = 23,452 - 0,440X_1 - 0,337X_2 + 0,032X_1X_2 + 6,614 \dots\dots\dots (6)$$

Hasil perbandingan antara persamaan (5) dan persamaan (7) menunjukkan perbedaan. Perbedaan ditunjukkan dengan koefisien regresi variabel pengalaman pada persamaan (5) bertanda positif (+) sedangkan pada persamaan (7) bertanda negatif (-). Perbedaan ini sebagai bukti bahwa variabel integritas adalah quasi moderator (Ghozali, 2013: 230). Jadi persamaan regresi moderasi yang tersaji di atas telah berhasil membuktikan bahwa variabel integrasi sudah tepat dipilih sebagai variabel pemoderasi pada pengaruh *expectation gap* pada kinerja auditor.

Koefisien determinasi yang digunakan pada analisis regresi moderasi adalah nilai Adjusted R_{square}. Hasil analisis menunjukkan nilai sebesar 0,654. Ini berarti perubahan yang terjadi pada kinerja auditor dapat dijelaskan oleh *expectation gap*, integritas sebagai pemoderasi dan interaksi antara *expectation gap* dan integritas sebesar 65,4 persen, sedangkan 34,6 persen sisanya dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diuji dalam penelitian ini.

Karena nilai signifikan (0,002) dari $t_{hitung} < 0,05$, maka H_0 ditolak dan H_2 diterima. Artinya integritas memoderasi pengaruh *expectation gap* pada kinerja auditor.

Berdasarkan hasil perhitungan pada Tabel 5 diketahui bahwa nilai b_1 sebesar 0,697 dan signifikan nilai t 0,000 yang berarti angka tersebut lebih kecil dari 0,05. Artinya hipotesis pertama yang menyatakan bahwa *expectation gap* berpengaruh positif terhadap kinerja auditor diterima. Berdasarkan hasil penelitian tersebut dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi *expectation gap* maka kinerja auditor akan semakin meningkat. Auditor yang memiliki kinerja yang baik memiliki pengetahuan yang luas dalam bidang akuntansi dan auditing, auditor akan lebih mampu dalam mendeteksi kesalahan, mencari penyebab munculnya kesalahan, memberikan rekomendasi yang konstruktif dan dapat mengemukakan yang terdapat pada laporan keuangan klien. Auditor yang baik dalam melakukan pemeriksaan selalu berpedoman pada standar audit yang berlaku, dan hal ini yang menyebabkan timbulnya *expectation gap* antara klien dan auditor, klien tidak paham betul mengenai tugas dan tanggung jawab seorang auditor sebenarnya, klien terlalu berharap banyak terhadap profesi auditor. Hasil penelitian ini sependapat dengan penelitian Aristania (2011) dan Yulandari (2013) yang menunjukkan bahwa *expectation gap* berpengaruh positif terhadap kinerja auditor.

Berdasarkan hasil perhitungan dengan menggunakan uji *Moderated Regression Analysis* (MRA) pada Tabel 6 diketahui bahwa nilai β_3 adalah 0,032. Signifikan nilai t sebesar 0,010 yang berarti angka tersebut lebih kecil dari nilai α

yaitu 0,05. Artinya hipotesis kedua yang menyatakan bahwa integritas berpengaruh memoderasi pengaruh *expectation gap* positif pada kinerja auditor diterima. Auditor akan menghasilkan kinerja yang baik apabila dalam melaksanakan tugasnya auditor tidak terpengaruh oleh *expectation gap* dan tetap berpedoman pada standar audit yang berlaku disertai memiliki integritas yang tinggi.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil penelitian diatas dapat disimpulkan bahwa hasil uji linear sederhana ditemukan bahwa variabel *expectation gap* berpengaruh positif terhadap variabel kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Provinsi Bali artinya semakin tinggi *expectation gap* maka kinerja seorang auditor akan semakin baik. Hasil uji *Moderated Regression Analysis* ditemukan bahwa integritas mampu memperkuat hubungan *expectation gap* pada kinerja auditor di Kantor Akuntan Publik di Provinsi Bali, sehingga interaksi *expectation gap* dengan integritas dapat memperkuat hubungan *expectation gap* terhadap kinerja auditor.

Berdasarkan hasil simpulan diatas maka saran yang dapat disampaikan adalah penelitian ini hanya menggunakan auditor sebagai responden, sehingga masih terdapat subjektifitas dalam nilai kinerjanya. Penelitian berikutnya diharapkan dapat memperluas respondennya dari pihak pengguna jasa, baik itu dari pihak manajemen maupun dari pihak masyarakat dengan demikian hasil penelitiannya lebih objektif. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis bagi para pengguna jasa auditor agar dapat mempertimbangkan standar audit yang berlaku,

sehingga pemahaman mengenai apa yang sebenarnya menjadi tugas dan tanggung jawab auditor menjadi seragam antara auditor, manajemen perusahaan dan pengguna jasa auditor lainnya.

DAFTAR REFERENSI

- Ayuningtyas, Harvita Yulian. 2012. Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektivitas, Integritas dan Kompetensi Terhadap Kualitas Audit (Studi Kasus Pada Auditor Inspektorat kota/Kabupaten di Jawa Tengah). *Skripsi*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Birnberg, J.G. Shield, M.D. and Young, S.M. 1990. "The case for multiple methods in emperical management accounting research (with an illustration from budget setting)". *Journal of Management Accounting Research*, Fall, pp. 33-66.
- Carmichael, D.R. 1998. The Auditor's New Guide to Errors, Irregularities and Illega Acts. *Journal of Accountancy*. September, pp: 40-48.
- Christiawan, Yulius Jogi. 2002. Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik : Refleksi Hasil Penelitian Empiris. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 4 No. 2, hal 79-91.
- Epstein, M., and M, Geiger. 1994. Investor Views of Audit Assurance Recent Evidence of the Expectation Gap. *The Journal of Accountancy*, (January 1994):60-66.
- Gay, G., Schelluch, P. and Reid, I. 1997. 'Users' Perceptions of the Auditing Responsibilities for the Prevention, Detection and Reporting of Fraud, Other Illegal Acts and Error'. *Australian Accounting Review*, Vol.7, No.1.
- Gramling, A.A., Schatzberg and W.Wallace. 1996. The Role of Undergraduate Auditing Coursework in Reducing the Expectation Gap. *Issue in Accounting Education*, (Spring, 1996):131-161.
- Guy, D.M, and J.D. Sullvian. 1998. The Audit Expectation Gap Auditing Standards. *Journal of Accountancy* (April, 1988):36-46.
- Hadibroto, S., Dachnial Lubis, dan Sudarjat Sukadam. 2000. *Dasar - dasar Akuntansi*. Jakarta: LP3ES.

- Halim, Abdul. 2004. *Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Harjanto, Atta Putra. 2014. Pengaruh Kompetensi, Independensi, Objektivitas, Akuntabilitas dan Integritas terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderas (Studi Empiris KAP di Semarang). *Skripsi*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Ikatan Akuntansi Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik, per 1 Januari 2001*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Jensen, M.C. & Meckling, W.H. 1976. Theory of the Firm : Managerial Behavior Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, October 1976, V.3, No. 4. Pp. 305-360.
- Lee, Young Ho dan Geum Joo Jahng. 2008. Determinants of Audit Report Lag: Evidendce From Korea- An Examination of Auditor-Related Faktors. *Journal of Applied Bussiness Research-Second Quarter*. 24(2), pp:27-44.
- Lowe, J and Pany. 1993. "Expectation of The Audit Function," *The CPA Journal*, (August, 1993):58-59.
- Mabruri, Havidz., & Jaka Winarna. 2010. Hasil Audit di Lingkungan Pemerintah Daerah. *Symposium Nasional*. Universitas Diponeoro. Semarang.
- McEnroe, John E., Mertens, Stnley C. 1998. Auditors' and Investors' Perception of the Expetation Gap. *American Accounting Assoseiation*. Vol.15, pp 3451-358.
- Mutchler, J. 2003. "Auditors perceptions of the going concern opinion". *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 5 (Spring):17-30.
- Nasser, Nasser. & F. Agathasari Ayuningtyas. R. 2007. *Expectation Gap* Mahasiswa, Auditor dan Manajer terhadap Sikap dan Kinerja Auditor. *Jurnal*. Vol.7. No.3. P.295-323. Fakultas Ekonomi Universitas Trisakti. Jakarta.
- Permatasari, Bernadetta Yunia. 2013. Persepsi Mahasiswa Akuntansi tentang *Expectation Gap* dan Tanggung Jawab Auditor (Studi Kasus pada Mahasiswa Prograam Studi Akuntansi Universitas Negeri Yogyakarta). *Skripsi*. Universitas Negeri Yogyakarta.
- Porter, Michael. E., 1993. *Keunggulan Bersaing, Menciptakan dan Mempertahankan Kinerja Unggul*. Jakarta: Erlangga.
- Pusdiklatwas BPKB. 2008. *Kode Etik Dan Standar Audit*. Edisi Kelima. Bogor.

- Ramdhani, Dudy. 2012. Persepsi Pemakai Laporan Keuangan dan Auditor Mengenai Expectation Gap : Studi Kasus Di Kota Semarang. *Skripsi*. Universitas Diponegoro.
- Salehi, Mahdi. 2007. "Audit Expectation Gap : Concept, Nature and Trace," Fedowsi University of Mashhad Iran. Vol.5 (21), pp.8376-8392.
- Sekaran, Uma. 2006. *Metode Penelitian Untuk Bisnis 1. (4th Ed)*. Jakarta: Salemba Empat.
- Singarimbun, S. & Effendi, S. 2006. *Metode Penelitian Survei*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Subramaniam, Nava, L. McManus, & Jiani Zhang. 2009. Corporate Governance, Firm Characteristics, and Risk Management Committee Formation in Australia Companies. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, No. 4, pp. 316-339.
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: CV Alfabeta.
- Trianingsih, Sri. 2007. Independensi Auditor dan Komitmen Organisasi sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman Good Governance, Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Auditor. *Jurnal Sposium Akuntansi Nasional*, UNHAS Makasar.
- Wibowo. 2012. *Manajemen Kinerja*, (Edisi Ketiga). Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.
- Yeni, N.S. 2000. Persepsi Mahasiswa, Auditor dan Pemakai Laporan Keuangan terhadap Peran dan Tanggungjawab Auditor : Studi Empiris Mengenai Expectation Gap. *Tesis*, Universitas Gajah Mada. Yogyakarta.
- Yulandari, Widya., Zaitul dan Daniati. 2013. Investigation of Audit Expectation Gap In Indonesia. *Jurnal*. Vol. 8, No.1, April 2013. Tersedia pada <http://ejurnal.bunghatta.ac.id>. Diakses pada tanggal 9 Desember 2015.
- Yuliati, R., Jaka Winarna & Doddy Setiawan. 2007. *Expectation Gap* antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah. *Simposium Nasional Akuntansi*. Makasar.