

# **ANALISIS FENOMENA EXPECTATION GAP DAN TANGGUNG JAWAB HUKUM AUDITOR (Studi Pada KAP "MH & N" di Jakarta)**

**Andi Mirdah, Gugus Irianto, Yuliati**  
Universitas Jambi, Universitas Brawijaya  
Email: andimirdah09@gmail.com

## **Abstrak**

*Tulisan ini menggunakan pendekatan kualitatif untuk mendapatkan pemahaman yang mendalam tentang gambaran dan sikap akuntan publik dan staf profesional mereka dengan fenomena kesenjangan harapan yang terjadi antara akuntan publik dan pengguna laporan keuangan. Pendekatan yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan positivistik untuk memahami bagaimana persepsi auditor dan pengguna laporan keuangan dengan isu kesenjangan harapan. Dengan menggunakan teori interaksionisme simbolik, diperoleh hasil bahwa ada kekeliruan-kekeliruan yang terjadi antara terutama tentang sikap terhadap hasil laporan keuangan. Klien menganggap akuntan publik dapat mengesahkan laporan keuangan tanpa proses audit. Kekeliruan lain adalah pemegang saham yang tidak memahami laporan audit.*

*Kata Kunci: Ekspektasi, interaksi, hukum*

## **Abstract**

*ANALYSIS OF EXPECTATION GAP AND AUDITOR'S LEGAL LIABILITY (Case Study of KAP "MH & N" in Jakarta) This article applies qualitative approach to portray public accountant and the professional staff's attitude towards*

*expectation gap between the accountant and the users of auditing reports. This article uses positivistic paradigm to understand how auditors' perspective and the client and expectation gap is. Using interactionism symbolic theory this article shows that there some misunderstanding between auditors and clients about the attitude towards the report. The clients assume that accountant may legalize financial report without doing the process of auditing. Furthermore, some creditors has little information about the result of auditing process.*

**Keywords:** *Expectation, Interaccionism, Law*

## **A. Pendahuluan**

Kehadiran akuntansi dalam *setting* entitas ekonomi semakin nyata dan berpengaruh untuk mewujudkan suatu bentuk pertanggungjawaban keuangan oleh pengelola entitas lewat output yang dihasilkannya. Agar pertanggungjawaban tersebut semakin dapat dipercaya, dibutuhkan auditing yang diperankan oleh profesi akuntan publik. Sejarah perkembangan organisasi sosial, politik dan ekonomi modern telah membuktikan pentingnya peranan audit untuk mewujudkan keberhasilan dan kemajuan organisasi (Wallace ,1987; Benson, 1985) dalam Silaban (2000), namun dalam perjalanan sejarahnya, yang menjadi tantangan adalah masih terdapatnya kesenjangan harapan (*Expectation Gap*) antara auditor dengan masyarakat pengguna jasa audit, demikian Hadibroto menengarai seperti dikutip Prabowo (Prabowo, 2001).

Saat ini banyak sorotan dialamatkan kepada akuntan publik karena banyaknya kasus yang melibatkan profesi akuntan publik yang melanggar kode etik dan standar profesi. Studi Albrect dan Willingham (1993) seperti dikutip oleh Irianto (2003) memotret berbagai kasus yang terkait langsung dengan profesi akuntan publik di Amerika Serikat. Kondisi yang tidak jauh berbeda juga terjadi di Indonesia. Lebih jauh dikatakan bahwa di antara berbagai faktor yang diduga menjadi penyebab munculnya sengketa terhadap akuntan, terutama akuntan publik adalah adanya perbedaan ekspektasi (*expectation gap*) antara auditor dengan publik dalam

memandang tanggung jawab auditor dalam mendeteksi dan melaporkan kecurangan oleh manajemen.

Sementara itu pengguna jasa akuntan menuntut tanggung jawab auditor secara penuh atas pekerjaannya, keabsahan laporan sampai pada aspek hukum (*legal*) dan pembuktian pengadilan jika diperlukan. Kondisi ini menimbulkan kesan bahwa laporan auditor dapat dijadikan tameng oleh pemakai untuk kepentingannya dan telah diakui sah menurut hukum. Hal ini menyebabkan permintaan akan penyempurnaan peraturan dan tanggung jawab hukum yang lebih besar bermunculan (lihat Kholis *et al.* (2001).

Al Twaijry (2006) mengungkapkan bahwa sebagian besar studi tentang *audit expectation gap* terfokus pada Amerika Serikat (AS) dan Eropa, beberapa peneliti membahas *audit expectation gap* di kawasan lain. Penelitian dengan tema *expectation gap* di Indonesia diantaranya dilakukan oleh Nadirsyah (1993), Erlina (1993), Yeni (2000), Arrozi (2004), Wirarna (2004), dan lain-lain yang secara umum penelitian mereka berkisar tentang ada tidaknya perbedaan persepsi antara auditor dan pengguna laporan keuangan auditan atas isu-isu *expectation gap* dengan menggunakan pendekatan positivistik.

Peneliti merasa perlu melakukan penelitian dengan tema yang sama namun dengan fokus dan pendekatan yang berbeda mengenai pandangan dan sikap akuntan publik menanggapi fenomena *expectation gap* agar dapat dipahami bagaimana respon dari akuntan publik sendiri menyikapi fenomena tersebut. Fenomena *expectation gap* jika mengacu pada Guy & Sullivan (1988) fokus pada adanya perbedaan persepsi mengenai tanggung jawab yang diyakini oleh auditor dengan yang diyakini oleh pengguna laporan keuangan, karena itu perlu pula kajian tertentu yang ditekankan pada pemahaman tentang tanggung jawab itu sendiri. Selama ini belum banyak dilakukan kajian tentang tanggung jawab hukum (*legal liability*) auditor, mengingat bahwa timbulnya *expectation gap* menurut Dejong & Smith (1984) juga dapat didorong oleh penolakan profesi untuk melakukan tugas pendeteksian kecurangan. O'Sullivan (1993) mengemukakan

bahwa Profesi terus berusaha untuk menghindari tanggung jawab pendeteksian kecurangan di mana dimotivasi untuk melindungi kepentingan dirinya guna membelokkan tekanan publik dan mengurangi *legal liability* auditor.

Penelitian ini dipusatkan pada KAP M Hasansyah & Nugroho (disingkat KAP MH & N, nama samaran) di Jakarta. Nama samaran juga digunakan untuk semua informan. Data diperoleh dengan cara pengamatan langsung ke objek, dokumentasi atas dokumen-dokumen relevan, mengumpulkan berbagai literatur, dan wawancara mendalam dengan informan. Dari wawancara dibuat catatan tertulis dan rekaman dengan alat perekam dan kamera kemudian dijadikan sumber data utama untuk dianalisis, diinterpretasikan dan membandingkannya dengan dokumen-dokumen tertulis dan teori serta realitas sosial yang ada. Peneliti juga terlibat langsung dalam proses operasional di kantor KAP MH & N.

## **B. Pembahasan**

### **1. Expectation Gap Dan Tanggung Jawab Hukum Akuntan Publik**

Dunia usaha saat ini memperlihatkan, kecurangan di dunia perbankan, pasar saham, dan segi usaha lainnya seringkali terjadi termasuk manipulasi pembukuan dan perpajakan yang tak jarang melibatkan profesi akuntan. Namun penyelesaiannya juga membutuhkan profesi akuntan publik. Oleh karena itu perlu dipahami bagaimana akuntan publik memahami permasalahan ini terutama terkait dengan *expectation gap* dan tanggung jawab hukum akuntan publik.

Peran dan tanggung jawab auditor sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) secara ringkas dapat diuraikan sebagai berikut:

- a. Tanggung jawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan (*fraud*), kekeliruan, dan ketidak-beresan, (diatur dalam SPAP seksi 316).

- b. Tanggung jawab memper-tahankan sikap independensi dan menghindari konflik, (diatur dalam SPAP seksi 220).
- c. Tanggung jawab meng-komunikasikan informasi yang berguna tentang sifat dan hasil proses audit, (diatur dalam SPAP seksi 341).
- d. Tanggung jawab menemukan tindakan melanggar hukum dari klien, (diatur dalam SPAP seksi 317).

Profesi akuntan publik sering menjadi kambing hitam atas masalah yang terjadi di dunia usaha. Sementara itu tuntutan terhadap profesi juga semakin besar seiring dinamika perkembangan masyarakat. Karena itu tanggung jawab profesi dan tanggung jawab hukum akuntan publik semakin menjadi perhatian. Pengguna laporan keuangan menuntut laporan keuangan audit yang dapat dipercaya dan menyediakan informasi yang lebih lengkap dan benar sehingga dapat dijadikan dasar pengambilan keputusan. Masyarakat seringkali mengharapkan sesuatu yang berlebihan dari yang dapat diberikan oleh akuntan publik. Kompetensi dan independensi akuntan publik selalu dipertanyakan dan menjadi sorotan masyarakat, terutama dalam keadaan bisnis yang memburuk. Masyarakat masih menganggap bahwa kegagalan bisnis (*business failure*) sama dengan kegagalan audit (*audit failure*), demikian dikatakan oleh Jusuf (1999).

Di sini kita melihat masih adanya *expectation gap* yang besar terhadap profesi akuntan publik. Semakin banyaknya tuntutan masyarakat mengenai profesionalisme auditor menunjukkan besarnya *expectation gap* (Yeni, 2000). Secara sederhana Regar (2007) menggambarkan adanya situasi seperti ini dengan mengungkapkan bahwa di kalangan masyarakat masih banyak anggapan yang tidak tepat mengenai ujud dari laporan akuntan, dengan membayangkan bahwa laporan akuntan merupakan satu jaminan atau pengesahan tentang mutu suatu perusahaan; seolah-olah laporan akuntan memberikan pengakuan (*certification*) tentang keberhasilan perusahaan yang mampu memberikan laba yang memuaskan. Jika perusahaan sudah diperiksa oleh akuntan dianggap bahwa manajemennya sudah menjamin akan

memberikan dividen atau keuntungan yang melebihi perusahaan yang tidak diperiksa oleh akuntan. Jika ternyata perusahaan tersebut tidak memenuhi harapan, mendapat keuntungan yang kecil atau mengalami kerugian, akuntan akhirnya dipersalahkan karena dianggap memberikan informasi yang tidak sesuai dengan kenyataan.

Laporan Komisi Cohen (CAR, 1978) yang telah dibentuk oleh AICPA menyatakan bahwa *Expectation Gap* adalah suatu fenomena yang terjadi karena perbedaan persepsi antara apa yang dipercaya auditor menjadi tanggung jawabnya dan apa yang dipercaya para pengguna laporan keuangan mengenai tanggung jawab auditor yang seharusnya (Guy & Sullivan, 1988).

Beberapa studi menegaskan eksistensi *gap* tersebut di AS, Inggris, dan negara-negara maju lainnya, ketika pengguna dan publik secara kontinyu mengkritik auditor karena tidak memadai dalam mendeteksi dan melaporkan kecurangan (CAR, 1978; CICA, 1988). Istilah *Expectation Gap* dapat ditelusuri awalnya dari AS, pada tahun 1974, komisi tanggung jawab auditor yang dibentuk oleh AICPA dan dikenal dengan nama Cohen Commission tersebut bertujuan untuk menanggapi kritik masyarakat mengenai kualitas kinerja auditor yang saat itu terdapat berbagai kasus yang memperlihatkan bahwa auditor gagal mendeteksi atau *disclose* kegagalan atau tindakan penyimpangan dari perusahaan-perusahaan yang dimiliki publik.

Menurut Hartadi *et al.* (2001), *expectation gap* menjelaskan keyakinan pengguna (users) yang tidak mengerti peranan akuntan publik dalam proses pelaporan keuangan dan arti laporan audit. Yusuf (2001) mempertegas penjelasan mengenai *expectation gap* ini dengan menyatakan bahwa “para pengguna laporan keuangan auditan mengharapkan agar auditor: 1) melakukan audit dengan kompetensi teknis, integritas, independen dan objektif, 2) mencari dan mendeteksi salah saji material, baik yang disengaja maupun tidak disengaja, 3) mencegah diterbit-kannya laporan keuangan yang menyesatkan.

Humphrey (1992) menguraikan beberapa perdebatan *expectation gap* secara konsisten terpusat pada isu-isu yaitu: tugas dan tanggung jawab auditor, lingkungan dan arti pesan laporan audit, mutu akan fungsi audit, serta struktur dan peraturan profesi. Tahun 1988, *The Canadian Institute Chartered Accountants* (CICA) mengembangkan suatu model pemeriksaan *expectation gap* secara lengkap yang menganalisis komponen individu *expectation gap* yaitu: *unreasonable expectation, deficient standards, dan deficient performance*. CICA mengusulkan bahwa komunikasi dan pendidikan pengguna, perluasan tugas auditor sama baiknya dengan pendidikan auditor dan kedisiplinan sebagai tindakan efektif untuk meminimalisasi kesenjangan (*gap*).

Kesenjangan (*gap*) terjadi antara persepsi dan realitas. Harapan seseorang akan selalu berbeda dari realitas seseorang lainnya. Secara prinsip akuntan tidak bertanggungjawab terhadap manipulasi kliennya (Suratman, 2002), kantor akuntan publik hanya bertanggungjawab sebatas pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan hasil audit. Prinsip ini seperti menempatkan kantor akuntan publik pada wilayah yang sangat abstrak untuk dituntut pertanggungjawaban. Jusuf (1999) mengemukakan bahwa “seringkali terjadinya pelanggaran hukum oleh manajemen menimbulkan pertanyaan mengenai tanggung jawab akuntan publik menemukan kecurangan dan penggelapan. Terlihat bahwa ada ekspektasi yang belum dipenuhi profesi. karena kesenjangan ekspektasi dapat disebabkan oleh kelemahan dalam profesi atau oleh ketidakpahaman masyarakat terhadap profesi akuntan.

Mautz & Syaraf (1964) menggambarkan bahwa ketika seseorang mengklaim dirinya sebagai seorang profesi, maka melekatlah sebuah tanggung jawab di luar dirinya sendiri. Dia berkewajiban untuk memahami idealisme dan fungsi profesinya, dia memiliki kewajiban untuk mempertimbangkan kemungkinan akibat tindakan yang ditunjukkannya, dia berkewajiban untuk menghindari diri dari aktivitas yang dapat mengurangi kelangsungan hidup yang sehat bagi profesinya. Posisi profesi

akuntan dalam kaitan dengan pendeteksian dan pelaporan kecurangan manajemen mengalami perubahan dari waktu ke waktu, sementara secara umum ekspektasi publik tidak mengalami perubahan, bahkan cenderung mengalami penguatan (Irianto, 2003), maka terkait dengan *gap* ini yang perlu direspon adalah mengklarifikasi dan memperketat standar audit dan meningkatkan komunikasi peranan akuntan publik dan pekerjaannya ke publik.

Hartadi *et al.* (2001) menguraikan bahwa yang sering terjadi adalah keyakinan yang keliru dari investor bahwa kegagalan perusahaan identik dengan kegagalan audit. Sering dipublikasikan bahwa laporan keuangan yang mengandung unsur *fraud* dan kegiatan perusahaan yang illegal (*illegal act*) telah menjadikan permasalahan pada tanggung jawab akuntan publik untuk mendeteksi dan melaporkan ketidaklegalan kegiatan dan juga tentang peranan dalam menilai kebijakan dan prosedur yang mungkin menghendaki ketidak-beresan.

Disadari bahwa akuntan publik jika menjalankan aktivitas profesinya bersandar dan berlindung kepada standar profesi yang seolah menjadi tameng dan benteng pertahanan bagi dirinya, sementara klien dan pengguna hasil audit lainnya mempunyai harapan dan perspektif hukum tersendiri. Kholis *et al.* (2001) menjelaskan bahwa “hubungan dan interaksi yang terjalin antara kedua belah pihak inilah yang melahirkan hak dan kewajiban masing-masing yang mempunyai konsekuensi hukum. Harapan memperoleh penilaian yang bebas dan tidak memihak oleh profesi akuntan publik, seringkali juga menimbulkan tuntutan yang lebih besar yaitu adanya suatu tanggung jawab hukum dari akuntan publik tersebut. Disinilah *expectation gap* itu terjadi.

Hartadi *et al.* (2001) menguraikan bahwa tanggung jawab hukum tidak diartikan sebagai kesalahan penafsiran dalam aturan, atau ketentuan undang-undang yang berkaitan dengan *legal audit*, tetapi diartikan sebagai tuntutan pihak yang berhubungan dengan akuntan publik sehubungan akuntan publik menjalankan tugasnya sesuai dengan standar profesi akuntan. Sumber-sumber tuntutan yang berpotensi tentu dapat berhubungan dengan hukum perdata,

undang-undang perseroan, undang pasar modal, aturan bursa efek, bahkan bisa dengan undang-undang pidana sehingga jelasnya berasal dari aturan-aturan di luar profesi yang juga berlaku bagi profesi akuntan publik, misalnya undang-undang perlindungan konsumen karena akuntan publik dalam kaitannya dengan ini merupakan pelaku usaha, dengan demikian merupakan subjek hukum dari berbagai undang-undang tersebut.

Tuanakotta (2006) menjelaskan pandangan orang yang bukan akuntan publik, "KAP menjalankan profesi dan bisnis sekaligus. Pandangan ini secara tegas dikemukakan oleh para ahli hukum yang menjalankan profesi advokat. Namun, para akuntan publik seringkali enggan mengakui bahwa profesinya sekaligus adalah bisnis. Tetapi banyak keputusan KAP mengindikasikan bahwa *bottom line* (aspek bisnis) berperan penting, di samping aspek profesinya.

Merujuk pada pemikiran Tuanakotta (2006) di atas menunjukkan bahwa akuntan publik (KAP) sebagai profesi sekaligus juga merupakan pelaku usaha. Istilah pelaku usaha menurut pasal 1 butir 3 Undang-Undang No. 8 Tahun 1999 tentang perlindungan konsumen menyatakan bahwa pelaku usaha adalah setiap orang perseorangan atau badan usaha, baik yang berbentuk badan hukum maupun bukan badan hukum yang didirikan dan berkedudukan atau melakukan kegiatan dalam wilayah hukum negara Republik Indonesia, baik sendiri maupun bersama-sama melalui perjanjian menyelenggarakan kegiatan usaha dalam berbagai bidang ekonomi. Akuntan publik menjalankan aktivitas profesinya sekaligus juga menjalankan aktivitas bisnis sehingga sebagai pelaku usaha merupakan subjek hukum dalam hukum perusahaan.

Menurut Kantaatmadja (1996), tanggung jawab profesional (*professional liability*) adalah tanggung jawab hukum (*legal liability*) dalam hubungan dengan jasa profesional yang diberikan kepada klien. Shidarta (2000) menegaskan bahwa sumber persoalan dalam tanggung jawab profesional ini dapat timbul karena para penyedia jasa profesional tidak memenuhi perjanjian yang disepakati

dengan klien mereka atau akibat kelalaian penyedia jasa tersebut mengakibatkan terjadinya perbuatan melawan hukum. Untuk menentukan apakah suatu tindakan menyalahi tanggung jawab profesional, perlu ada ukuran yang jelas. Indikator ini ditetapkan tidak dalam undang-undang, tetapi oleh asosiasi profesi. Asosiasi inilah yang menetapkan standar pelayanan yang wajib diberikan kepada klien dari setiap tenaga profesional yang berkecimpung dalam profesi itu.

## 2. Teori *interaksionisme simbolik*

Teori *interaksionisme simbolik* dipakai sebagai alat untuk menganalisis pandangan dan sikap auditor terhadap fenomena *expectation gap*. Model analisis dengan teori ini merupakan salah satu model metodologi penelitian kualitatif berlandaskan pendekatan fenomenologik. Tiga asumsi dasar teori interaksi simbolis seperti dikatakan Blumer (1969), yaitu:

- a. Manusia bertindak terhadap suatu objek berdasarkan pemahaman makna objek tersebut bagi dirinya, atau berdasarkan definisi situasi tempat objek tersebut berada (Hewitt, 1991)
- b. Makna objek, atau definisi situasi, terbentuk oleh interaksi sosial, khususnya interaksi dengan significant other, orang-orang yang dianggapnya penting atau dijadikan referensi untuk satu masalah tertentu (Hewitt, 1991; Charon, 1995).
- c. Makna objek tidak konstan, tetapi dapat berubah dari waktu ke waktu melalui proses interpretasi, proses pemahaman kembali makna, pemahaman kembali situasi.

Tiga asumsi dasar (premis) teori interaksionisme simbolik tersebut menjadi kerangka dasar berfikir yang mengarahkan bagaimana memahami sikap akuntan publik dalam memaknai dan merespon situasi atau objek, baik objek fisik (benda), objek sosial (perilaku manusia) dan objek abstrak seperti gagasan, perspektif, fenomena, dan lain-lain dalam interaksi dengan diri dan lingkungannya. Analisis dari aspek hukum tentang tanggung jawab auditor dalam praktik profesional menggunakan prinsip

*professional liability* yaitu berupa tanggung jawab hukum (*legal liability*) auditor.

Fenomena *expectation gap* merupakan objek sosial dalam lingkup interaksi antara akuntan publik dengan para pengguna dimana terdapat banyak simbol yang digunakan dalam serangkaian interaksi. Simbol adalah obyek sosial yang dipakai untuk merepresentasikan (menggantikan) apapun yang disetujui orang yang akan mereka representasikan (Charon, 1998). Jadi simbol adalah obyek yang berfungsi mewakili sesuatu berupa apa saja yang disepakati bersama oleh para interaktan. Simbol dikatakan obyek sosial karena maknanya ditentukan oleh kesepakatan para pelaku interaksi.

Di bidang akuntansi, seperti dikatakan Triyuwono (2000) kita dapat menemukan banyak simbol yang tujuannya (simbol itu sendiri) diciptakan dan dibentuk oleh individu yang memiliki perhatian khusus pada bidang tersebut. Laporan keuangan yang meliputi *asset*, hutang, ekuitas merupakan suatu simbol, sehingga laporan *auditor independent*, hasil dari proses audit yang di antara isinya adalah opini dari akuntan publik juga merupakan suatu simbol. Fenomena *expectation gap* dengan demikian adalah juga merupakan suatu simbol.

Analisis dan pemahaman situasi dalam teori interaksi simbolik dinamakan definisi situasi. Bagaimana cara ia mendefinisikan situasi, itulah realitas bagi dirinya, meskipun orang lain mungkin menilainya salah.

Situasi (simbol berupa fenomena *expectation gap*) tersebut sebagai sesuatu yang wajar saja terjadi jika terdapat kondisi dimana pengguna laporan keuangan auditan tidak memahami fungsi atau peranan dan tanggung jawab auditor (akuntan publik) dan juga tergantung bagaimana auditor memahaminya. Pemahaman objek sosial *expectation gap* seperti diungkapkan informan dan obyek sosial lain yang terkait disadari tentunya berdasarkan banyak faktor, seperti pengetahuan dan pengalaman masa lalunya (*the past*) yang sudah cukup lama menjalani praktek sebagai akuntan publik, juga kebudayaan yang dianut dan melingkupi dirinya dalam

interaksi sosial. Kebudayaan disini sebagaimana diyakini oleh kaum interaksi simbolik dapat diartikan sebagai aturan, norma atau hukum yang berlaku, bagi akuntan publik seperti standar profesional dan kode etik yang harus dipatuhi dalam pelaksanaan audit, di samping juga aturan-aturan hukum yang berlaku bagi akuntan publik dalam menjalankan roda organisasi KAP. Untuk hal ini Mead menggunakan istilah *the generalized other*.

Dalam realitas praktik yang dijalankan oleh akuntan publik pada KAP MH & N maupun staf auditornya mengalami dan mendapati kenyataan masih adanya anggapan-anggapan keliru terkait dengan profesi yang dijalankannya yang dapat dikategorikan termasuk dalam kerangka *expectation gap* antara lain:

- a. harapan berlebihan pengguna jasa audit yang beranggapan bahwa setelah dilakukan audit, maka semua masalah perusahaan dapat diatasi dan apa yang diharapkannya dapat tercapai (kasus dengan perusahaan klien dimana pemegang saham perusahaan tersebut warga keturunan India)
- b. klien ataupun calon klien mengharapkan dan menganggap bahwa akuntan publik dapat mengesahkan laporan keuangan perusahaan dengan memberikan cap sudah diaudit tanpa dilakukan proses audit sebelumnya, (kasus dengan perusahaan kontraktor)
- c. terdapat pemegang saham perusahaan klien yang pernah audit tidak memahami dengan baik laporan audit, mereka cenderung hanya memperhatikan hal-hal yang mengarah kepada *cash flow* atau laporan dalam bentuk manajemen *letter*, (kasus dengan PT.BSR group),
- d. adanya kesan tidak mau tahu dengan laporan audit, yang penting laporan keuangan sudah ada dan diaudit, “selesai”, dan adanya persepsi yang keliru mengenai tanggung jawab auditor, (kasus NGO Terre des Homes dengan mitranya dan pihak Kepolisian di Aceh mengenai kemungkinan *mark-up* dana pembangunan proyek perumahan dan sekolah untuk korban bencana tsunami di Aceh yang diaudit oleh KAP MH & N).

Fakta-fakta yang di atas, menunjukkan bahwa fenomena *expectation gap* berlangsung dalam suatu situasi sosial. Situasi ini adalah nyata (*real*) yang timbul dari proses interaksi diri (*self*) akuntan publik dengan para klien, calon klien dan pihak-pihak lainnya yang terlibat. Interaksi itu lahir karena adanya motivasi berupa kesepakatan untuk melakukan audit yang nantinya akan menghasilkan suatu bentuk laporan audit. Dalam perspektif interaksi simbolik, laporan keuangan dan laporan audit seperti telah dibahas di awal merupakan suatu simbol. Masing-masing pihak yang berinteraksi memiliki tujuan, pengetahuan, harapan, dan persepsi yang berbeda mengenai simbol atau objek sosial tersebut. Pada titik inilah kemudian muncul fenomena *expectation gap*, sehingga wajar jika mereka juga memaknai objek sosial tersebut secara berbeda.

Melakukan tindakan merupakan sifat mendasar dari pola dinamis manusia. Ia muncul dari proses yang rumit yang dengan sungguh-sungguh dilakukan oleh individu sebagai respon terhadap situasi yang menghadang atau objek-objek sosial. Individu tersebut dengan sadar bertindak terhadap objek-objek sosial atas dasar makna yang diraih atau muncul dari interaksi sosial yang melibatkan anggota-anggota masyarakat melalui suatu proses interpretasi (Blumer, 1969).

Tiga premis dasar interaksionisme simbolik seperti diuraikan sebelumnya dan disimpulkan oleh Triyuwono (2000) bahwa "seseorang secara sadar bertindak terhadap obyek-obyek sosial berdasarkan arti yang diraih atau muncul dari interaksi sosial, yang melibatkan anggota-anggota masyarakat melalui proses interpretasi. Interpretasi yang didalamnya arti simbol sosial bisa ditangkap, kemungkinan juga dibentuk oleh pengalaman masa lalu, kepercayaan, pengetahuan dan harapan masa depan. Dengan kata lain, arti simbol-simbol itu akan dimulai dari perspektif individu. Tindakan dalam perspektif interaksionisme simbolik mempunyai makna yang lebih luas, yakni apa saja yang dilakukan oleh individu sebagai reaksi terhadap stimuli, baik stimuli yang datang dari lingkungan eksternal maupun internal (Turner, 1988).

Seperti uraian sebelumnya bagaimana Hasan mendefinisikan situasi, *expectation gap* menurutnya merupakan suatu hal yang wajar terjadi biasanya pada hal-hal yang bersifat *general audit*. Pemahaman ini tentu didasari pada pengalaman KAP MH & N dalam melakukan tugas ini. Konsekuensinya, maka selaku akuntan publik dan pimpinan KAP MH & N merespon situasi tersebut secara wajar pula, sewajar sikap keseharian KAP yang dipimpinnnya menjalankan aktivitasnya terutama melakukan audit laporan keuangan dalam bentuk audit umum (*general audit*) yang menjadi *core* bisnisnya. Tidak resah, gelisah ataupun menganggap hal itu sebagai suatu yang harus ditakuti, sehingga tidak perlu kalang-kabut meresponnya sebab memang hal itu wajar karena masih adanya ketidakpahaman masyarakat pengguna jasa terhadap fungsi, peran dan tanggung jawab akuntan publik.

Sementara itu upaya organisasi profesi untuk terus memperbaiki standar profesi tidak selalu sepenuhnya memenuhi harapan masyarakat yang bahkan cenderung menguat. Standar profesi adalah dinamika tanpa batas, tidak ada satu standar pun yang sempurna di dunia sehingga wajar jika ada celah atau *grey area*-nya, terbuka peluang untuk beragam interpretasi dan pemahaman. Ini pula yang banyak tidak dipahami oleh masyarakat pengguna jasa akuntan publik.

Kenyataan tersebut disadari oleh akuntan publik pada KAP MH & N sehingga dapat mengambil sikap wajar, tidak tampak berlebihan untuk mewujudkan tanggung jawab profesi sesuai dengan ketentuan-ketentuan mengenai tanggung jawab akuntan publik dalam melakukan audit yang telah ditentukan dalam standar, menjalankan operasional KAP sesuai kaidah-kaidah profesionalisme. Refleksi sikap yang cenderung wajar secara umum merespon fenomena *expectation gap* juga ditunjukkan oleh para personil KAP MH & N karena memang mereka sudah cukup paham dengan bidang pekerjaan dan profesi yang dijalannya. Di samping itu beberapa di antara mereka juga adalah pendidik (dosen) seperti halnya sosok Hasan. Sebagian yang lain meskipun

bukan pendidik tetapi cukup memiliki pengalaman bekerja di bidang keuangan.

Lebih jauh, tidak sekedar meresponnya, namun juga upaya nyata dalam bentuk sumbangan pemikiran maupun tindakan-tindakan tertentu juga ditunjukkan oleh akuntan publik pada KAP MH & N untuk mengurangi *expectation gap* seperti komitmen KAP MH & N untuk menjaga kualitas auditnya cukup kuat tertanam dalam diri setiap personil KAP meskipun ukuran KAP MH & N ini masih tergolong kecil menengah, terbukti semakin berkembangnya KAP ini, makin banyaknya klien yang ditangani dan terjaganya hubungan klien dengan KAP. Kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan publik adalah suatu hal yang vital karena akan bersinggungan langsung dengan masalah eksistensi. Seperti dikatakan oleh Taufik (2004) “tanpa kepercayaan publik maka eksistensi profesi akuntan akan dipertaruhkan.

Untuk menjaga kualitas kinerjanya, KAP MH & N telah menyusun dan menerapkan Sistem Pengendalian Mutu (SPM) yang ketat dan cukup memadai. Ini penting mengingat sebagaimana diungkapkan oleh Mochtar (2006) Direktur Pembinaan Akuntan Dan Jasa Penilai Departemen Keuangan menyatakan berdasarkan pemeriksaan berkala dari tahun 2003 sampai tahun 2004 dan pemeriksaan investigasi terhadap KAP dan akuntan publik menyimpulkan hasil *review*nya bahwa SPM KAP umumnya masih lemah, rata-rata kurang memadai. Hasil penelusuran dan pengamatan peneliti, KAP MH & N tidak termasuk di dalamnya.

Untuk mengatasi kelemahan dalam kompetensi personil KAP, dilakukan *briefing* berkala terhadap personil KAP minimal sekali dalam dua minggu atau terkadang bersifat insidental tergantung kebutuhan. Disarankan agar dunia pendidikan akuntansi menerapkan mata kuliah tambahan untuk bidang *auditing* yaitu mata kuliah khusus tentang penyusunan kertas kerja audit di luar mata kuliah praktik audit, perlunya auditor memahami masalah komunikasi, contoh kasus misalnya auditor menghadapi situasi dimana perusahaan klien dalam suasana konflik *intern*. Sebagaimana disebutkan dalam SPAP seksi 220 yaitu tanggung

jawab mempertahankan sikap independent dan menghindari konflik. Beberapa langkah (sikap) yang perlu dilakukan adalah:

- a. Jika klien dalam suasana konflik kepentingan, maka harus ada persetujuan semua pihak untuk diaudit, tidak boleh satu pihak saja,
- b. Auditor harus mampu menjadi pendengar yang baik,
- c. Mengetahui dan memahami dengan jelas permasalahannya, karena biasanya hal yang dipermasalahkan justru hanya perbedaan pemahaman,
- d. Lakukan komunikasi yang baik dengan semua pihak yang konflik,
- e. Memberikan edukasi kepada pihak yang terlibat konflik.

Pada intinya auditor harus mempunyai kemampuan komunikasi sosial yang baik agar dapat menghadapi suasana seperti itu. Dengan ini diharapkan akan semakin banyak informasi yang kemungkinan tersembunyi dapat diungkapkan sehingga dapat meningkatkan kualitas audit dan dapat memenuhi harapan banyak pihak. Mutu pribadi auditor yang baik juga akan menentukan kinerjanya di organisasi (Donnelly et al., 2003).

Proses edukasi (pendidikan) sangat penting dalam konteks menyikapi *expectation gap*. Perlu lembaga pendidikan memberikan tekanan dan perhatian khusus dalam hal ini, di samping muatan etika dalam mata kuliah *auditing*, perlu pula memasukkan aspek-aspek kemampuan berkomunikasi dan psikologi. Middleton Report mengenali bahwa pendidikan adalah sangat penting untuk membantu mengatasi *expectation gap* (Gay, 2002).

Menjadi kewajiban bagi organisasi profesi dan seluruh anggotanya untuk mensosialisasikan profesinya, mencakup tugas, peranan dan tanggung jawab serta standar profesi yang berlaku. Untuk lebih baiknya, profesi akuntan publik harus memiliki komitmen yang tinggi untuk selalu menjaga kepercayaan masyarakat. Apa saja yang harus dikomitmenkan oleh profesi, seyogyanya profesi bersedia mendengarkan semua masukan dari manapun, baik yang enak didengar maupun yang tidak enak didengar. Selalu menjaga independensi, kompetensi dan

integritas anggota profesi serta menegakkan disiplin anggota dengan mekanisme organisasi yang ada. Seperti penegakan disiplin terhadap anggotanya. Demikian sebagaimana diungkapkan oleh Jusuf (1999).

### **3. Upaya Mewujudkan Tanggung Jawab Profesional (Professional Liability)**

Salah satu yang mendorong melebarnya *expectation gap* seperti dituturkan O'Sullivan (1993) adalah karena adanya upaya profesi untuk menghindari tanggung jawab pendeteksian kecurangan di mana dimotivasi untuk melindungi kepentingan dirinya guna membelokkan tekanan masyarakat dan mengurangi tanggung jawab hukum auditor. Tanggung jawab hukum dapat terjadi ketika akuntan publik memberikan jasa profesionalnya, semisal dalam konteks pasar modal di mana keberadaan akuntan publik sebagai salah satu profesi penunjang pasar modal mempunyai konsekuensi hukum ketika memberikan jasa profesionalnya.

Nuansa kepentingan publik melekat pada profesi akuntan publik. Bagaimana profesi akuntan publik ini mengatur diri melalui organisasi profesi, terutama regulasi dalam hal pelaksanaan praktik profesional yang dijalankannya menjadi penting pula untuk dipahami, demikian pula tanggung jawab hukum profesi ini jika terjadi pelanggaran, baik terhadap aturan profesi maupun aturan lain diluar profesi seperti undang-undang dan aturan hukum lainnya yang tentunya juga dapat dikenakan karena keterlibatan profesi ini dalam aktivitas bisnis maupun sebagai subjek hukum dari aturan itu sendiri.

Sebagai upaya menegakkan *self regulation*, IAI sebagai wadah organisasi profesi telah menetapkan aturan yang jelas dan tegas bagi anggotanya yang melakukan pelanggaran terhadap kode etik dan standar profesi. Untuk tujuan penegakan disiplin anggota IAI, sejak KLB bulan Mei 2007, sesuai pasal 20 ART IAI, dibentuk Komite Penegakan Disiplin Anggota (KPKDA) sebagai pengganti Badan Peradilan Profesi (BP2AP) yang merupakan kelengkapan organisasi di tingkat kompartemen yang dipilih dan diangkat serta bertanggung jawab kepada Rapat Anggota Kompartemen. KPKDA

ini melakukan koordinasi dengan Majelis Kehormatan (MK). Untuk fungsi pengawasan, sesuai pasal 17 AD IAPI dibentuk Pengawas yang terdiri dari Pengawas Internal dan Pengawas Profesi. Proses terhadap pelanggaran masih menerapkan konsep delik aduan, artinya pelanggaran yang terjadi atas kode etik dan standar profesi hanya akan diproses bila ada aduan dari anggota maupun masyarakat/pengguna jasa akuntan (Satyo, 2005). Jika terdapat keberatan atas penetapan sanksi, baik pengadu dan yang diadukan dapat mengajukan banding ke MK.

IAI sudah cukup sering menemukan dan memberi sanksi pada KAP dan Akuntan Publik yang terbukti melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan kode etik maupun standar yang berlaku. Pasal 9 ayat (1) ART IAI menyebutkan bahwa setiap anggota dapat dikenakan sanksi berupa: (a) peringatan tertulis, (b) berkewajiban mengikuti Pendidikan Profesional (PPL) bagi anggota perseorangan, (c) denda administratif, (d) pembekuan sementara sebagai anggota, atau (e) pemberhentian tetap sebagai anggota.

Profesi akuntan publik yang berkaitan dengan tanggung jawab hukum diatur dalam Undang-Undang Perseroan Terbatas, Undang-Undang Pasar Modal, Undang-Undang Pasar Modal, Undang-Undang Perbankan, KUHP dan KUH Perdata. Erick (2004) yang menangani Bidang Advokasi IAI-KAP mengemukakan bahwa “meskipun profesi ini memiliki peran untuk menilai kewajaran atas laporan keuangan yang diterbitkan manajemen, namun dia tetap memiliki tanggung jawab untuk menemukan dan mengungkapkan adanya kekeliruan dan ketidakberesan. Apabila dalam menjalankan perannya ternyata terdapat unsur kebohongan maka pelaku dapat dijerat dengan Pasal 378 KUHP. Ketentuan pidana dalam KUHP pasal 103 mengatakan Ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai Bab VIII buku ini —ketentuan umum KUHP— juga berlaku bagi peraturan-peraturan yang oleh ketentuan undang-undang yang lain diancam dengan pidana, kecuali oleh undang-undang ditentukan lain.

Ketentuan pidana dalam Pasal 107 Undang-Undang No. 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal menyebutkan: “Setiap Pihak yang dengan sengaja bertujuan menipu atau merugikan Pihak lain atau menyesatkan Bapepam, menghilangkan, memusnahkan, menghapuskan, mengubah, mengaburkan, menyembunyikan, atau memalsukan catatan dari Pihak yang memperoleh izin, persetujuan, atau pendaftaran termasuk Emiten dan Perusahaan Publik diancam dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp 5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah). Kejahatan pasar modal sesuai Pasal 107 Undang-undang Penanaman Modal tidak hanya dapat menjerat pelaku utama kejahatan tetapi juga siapa saja yang terlibat dalam tindak kejahatan yang diatur dalam pasal 107 Undang-undang Penanaman Modal dengan mendasarinya pada pasal 55 ayat 1 butir 2 dan pasal 55 KUHP.

Ketentuan pidana dalam Pasal 49 ayat 1 Undang-Undang No. 10 tahun 1998 tentang perbankan, menyebutkan bahwa subjek tindak pidana tersebut adalah komisaris, direksi, atau pegawai bank, tetapi mengingat bahwa tanggung jawab akuntan adalah menemukan dan mengungkapkan adanya kekeliruan dan ketidakberesan, maka secara logika, bila pasal 49 ini dituduhkan kepada subyek tindak pidana ini, maka sudah sewajarnya bila akuntan ini dapat dikenakan ketentuan pasal 49 ini dengan memperhatikan ketentuan pasal 55 dan 56 KUHP.

Ketentuan pasal 1365 KUHPerdata, menyatakan bahwa tiap perbuatan yang melanggar hukum dan membawa kerugian kepada orang lain, mewajibkan orang yang menimbulkan kerugian itu karena kesalahannya untuk menggantikan kerugian tersebut. Gugatan ganti rugi ini tidak hanya dapat ditujukan kepada akuntan yang menjadi penyerta ataupun pembantu tindak pidana, juga dapat diperluas kepada KAP dimana akuntan bernaung. Ini sesuai pasal 1367 KUH Perdata yang menyatakan bahwa seseorang tidak hanya bertanggung jawab, atas kerugian yang disebabkan perbuatannya sendiri, melainkan juga atas kerugian yang disebabkan perbuatan-perbuatan orang-orang yang menjadi tanggungannya atau disebabkan barang-barang yang berada di bawah pengawasannya.

Ketentuan dalam Undang-undang Pasar Modal yang berkaitan dengan tuntutan ganti rugi ini, menyatakan (Ps 111): “Setiap Pihak yang menderita kerugian sebagai akibat dari pelanggaran atas Undang-undang ini dan atau peraturan pelaksanaannya dapat menuntut ganti rugi, baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama dengan Pihak lain yang memiliki tuntutan yang serupa, terhadap Pihak atau Pihak-Pihak yang bertanggung jawab atas pelanggaran tersebut.

Semakin ketatnya regulasi terhadap akuntan publik ditandai antara lain munculnya RUU-AP yang mengundang pro dan kontra, akuntan publik pada KAP MH & N menyikapinya secara wajar dan profesional. Baginya “sanksi berat yang kemungkinan dikenakan kepada akuntan publik yang melanggar ketentuan adalah relatif, karena semua ada pertimbangan hukumnya, kena sanksi adalah penegakan hukum yang mengandung aspek pendidikan, juga konsekuensi pelaksanaan profesi. Yang penting baginya adalah bekerja secara profesional. Sikap ini menunjukkan kesadaran dirinya terhadap tanggung jawab profesional, tidak khawatir ataupun takut dengan adanya regulasi yang semakin ketat, dan KAP MH & N siap menyongsongnya dengan sikap profesional sebagai cerminan tanggung jawab hukum profesi yang dijalankannya. Sikap wajar dan profesional yang ditunjukkan oleh akuntan publik pada KAP MH & N terhadap regulasi yang semakin ketat dan sebagai perwujudan tanggung jawab profesionalnya.

Berdasarkan hasil pengamatan pada situs penelitian, ditemukan beberapa bentuk refleksi pemahaman dan sikap yang ditunjukkan oleh akuntan publik dan para personil KAP MH & N yang menandai kesadaran tanggung jawab hukum yang diembannya dalam menjalankan profesi, yaitu:

Menghadapi kenyataan bahwa menjalankan profesi selalu bersentuhan dengan aspek hukum mengindikasikan pentingnya kesadaran hukum bagi auditor.

Dalam hal teknis melakukan audit sekalipun misalnya, kesadaran hukum tersebut menjadi hal penting. Pembuktian itu terkait dengan hukum, ini tanggungjawab kita memahaminya. Arti

hukum sebagaimana ditulis oleh Wiranata (2005) dapat diketahui salah satunya melalui pengalaman sehari-hari. Berbicara tentang kesadaran hukum, Salman (2004) mengatakan bahwa kesadaran hukum sebenarnya merupakan kesadaran atau nilai-nilai yang terdapat dalam manusia tentang hukum yang ada atau tentang hukum yang diharapkan ada. Muncul pendapat bahwa mengikatnya hukum terutama tergantung pada keyakinan seseorang.

Ketika kontrak sudah ditandatangani dalam suatu dokumen yang disebut surat perikatan (*engagement letter*), berarti timbul hak dan kewajiban dari masing-masing pihak (para pihak). Hak dan kewajiban ini berupa prestasi. Pihak auditor berkewajiban memenuhi prestasi dan pihak klien berhak atas prestasi. Perikatan tidak akan ada artinya kalau prestasi tidak dapat atau tidak mungkin diwujudkan. Jadi, di samping kewajiban berprestasi perlu juga diimbangi dengan tanggung jawab. Jika tanggung jawab ini tidak ada, kewajiban berprestasi tidak ada arti menurut hukum. Dengan demikian kewajiban memenuhi prestasi dari auditor kepada kliennya sesuai dengan yang disepakati dalam perikatan selalu disertai tanggung jawab (*liability*).

Tanggung jawab hukum auditor dipahami sebagai tanggung jawab memenuhi standar pekerjaan yang ditetapkan profesi sebagai wujud profesionalisme akuntan. Hal ini sebagaimana sudah diatur dalam SPAP khususnya dalam standar auditing (SPAP SA Seksi 316 dan SA Seksi 317).

Ganuzza dan Gomez (2007) mengungkapkan pentingnya kepatuhan terhadap standar profesi, Di dalam tulisannya menyatakan betapa krusialnya peran para *gatekeepers* seperti auditor, pengacara dan analisis saham. Isu independensi menjadi agenda teratas bagi seorang auditor. Lebih jauh, bahwa desain standar profesional yang dapat mengendalikan auditor seharusnya diterima sebagai pencegah utama untuk mengurangi perilaku menyimpang. Menyadari hal ini berarti kepatuhan terhadap standar profesi bagi auditor merupakan suatu keharusan sebagai bukti tanggung jawab menjalankan profesi.

Moralitas pada hakikatnya bersangkutan paut dengan bagaimana manusia menjadi baik. Kata Etika memiliki makna yang sama dengan moral. Moral adalah keseluruhan aturan, kaidah atau hukum yang berbentuk perintah dan larangan yang mengatur perilaku manusia dan masyarakat di mana manusia itu berada (Wiranata, 2005). Bermoral tidaknya suatu perbuatan sangat bergantung dari kesadaran dan kebebasan kehendak si pelaku yang hanya ada dalam hati nurani makhluk manusia, makhluk primata lain tidak memilikinya. Dalam menjalankan tugas profesi bagi personil KAP juga memberikan penekanan bahwa kualitas moral akan sangat menentukan kualitas audit yang mereka lakukan.

Menegakkan moralitas auditor dalam penugasan audit adalah sangat penting karena akan sangat menentukan kualitas audit. Lebih tragis sekiranya auditor atau akuntan publik berani menandatangani dan memberikan opini wajar tanpa pengecualian tanpa melakukan proses atau prosedur audit. Dalam realitas praktik kemungkinan ini dapat saja terjadi seolah terjadi jual beli opini antara akuntan publik dan klien. Pengalaman menarik pernah dialami oleh KAP MH & N ketika mendapat tawaran dari calon kliennya.

Bagaimanapun baiknya suatu aturan atau hukum dalam bentuk undang-undang, peraturan pemerintah, standar profesi dan sebagainya, jika tidak didasari moralitas yang tinggi untuk menegakkannya akan sia-sia belaka dan tidak akan berarti apa-apa. *Quid leges sine moribus?* Istilah ini berasal dari masa Kekaisaran Roma yang maknanya “apa artinya undang-undang, kalau tidak disertai moralitas?” Hukum tidak akan berarti banyak jika tidak dijiwai oleh moralitas. Keberadaan hukum akan menjadi kosong jika tidak dilengkapi dengan moralitas (Wiranata, 2005).

Akhirnya, refleksi pemahaman dan sikap yang ditunjukkan oleh akuntan publik dan para personil KAP MH & N sebagai bentuk kesadaran akan tanggung jawab hukum profesinya mengantarkan kepada suatu sintesa bahwa kesadaran tersebut harus dimanifestasikan ke dalam upaya memahami, taat dan patuh

kepada aturan profesi, aturan-aturan hukum dan menegakan moralitas profesi.

### **C. Simpulan**

Dalam perspektif teori interaksi simbolik fenomena *expectation gap* merupakan salah satu dari berbagai objek sosial dalam dunia akuntansi dan *auditing* yang oleh akuntan publik pada KAP MH & N dipahami sebagai sesuatu yang wajar terjadi pada hal-hal yang sifatnya general audit. KAP MH & N mendapati kenyataan masih adanya anggapan-anggapan keliru yang dapat dikategorikan sebagai *expectation gap* misalnya (a) harapan berlebihan pengguna jasa audit yang beranggapan bahwa setelah dilakukan audit, maka semua masalah perusahaan dapat diatasi dan apa yang diharapkannya dapat tercapai, (b) klien ataupun calon klien menganggap bahwa akuntan publik dapat mengesahkan laporan keuangan perusahaan dengan memberikan cap sudah diaudit tanpa dilakukan proses audit sebelumnya, (c) terdapat pemegang saham perusahaan klien yang tidak memahami dengan baik laporan audit, mereka cenderung hanya memperhatikan hal-hal yang mengarah kepada *cash flow* atau laporan dalam bentuk manajemen letter, (d) adanya kesan tidak mau tahu dengan laporan audit, yang penting laporan keuangan sudah ada dan diaudit, selesai, dan adanya persepsi yang keliru mengenai tanggung jawab auditor.

## DAFTAR PUSTAKA

- Al Twaijry, Abdulahman A. (2006). "Expectation Gaps In Relation to Corporate Auditing In Developing Countries: Case of Saudi Arabia", *EABR & ETLC*, Florence, Italy
- Arrozi, MF. (2004). *Expectation Auditor, Investor, Dan Akuntan Manajemen Terhadap Pemeriksaan Laporan Keuangan, Makalah Simposium Nasional Akuntansi VII*, Denpasar, Bali.
- Blumer, Herbert. (1969). *Symbolic Interactionism. Perspective and Method*, Englewood Cliff, New Jersey: Prentice Hall, Inc.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA). (1988). *Report of the Commission on Study the Public's Expectation of Audits*, Toronto, CICA.
- Charon, Joel M. (1998). *Symbolic Interactionis: An Intorrodution, An Interpretation, An Integration*, Sixt edition. Englewood Cliff, New Jersey: Prentice Hall, Inc.
- Commision on Auditors' Responsibility (CAR). (1978). *Report: Conclusions and Recommen-dations* (Cohen Commission Report), New York: AICPA.
- Donnelly, David P., Quirin J.J, O'Bryan, D. (2003). "Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics", *Behavior Research In Accounting Vol. 15*, 2003
- Erick. (2005). Penipuan Akuntansi, *Media Akuntansi Edisi 45/ Tahun XII/Mei*, hal 33 – 35
- Erlina. (1993) "Persepsi Akuntan Publik dan Pemakai Laporan Pemeriksaan terhadap Laporan di Pasar Modal Indonesia", *Tesis S-2 UGM Yogyakarta*.
- Ganuza, J. Jose and Fernando Gomez. (2007). "Should we trust the gatekeepers? Auditors' and Lawyers' Liability for Clients Misconduct. *International Review of Law and Economics*

- Gay, Grant. (2002). "The Effect Of Education On Reducing The Expectation Gap Concerning Perceptions Of Messages Conveyed By Audit And Review Reports", *Accountability symposium manuscript details*, Department of Accounting and Finance, Monash University.
- Guy, Dan. M & Jerry. D Sullivan,. (1988). "The Expectation gap Auditing Standards." *The Journal of Accountancy*, April
- Hartadi, Bambang, "Taufik bin Abad, dan Bahagia Tarigan". (2001). *Auditing: Suatu Pendekatan Komprehensif Per Pos dan Per Siklus*, Edisi Pertama, Yogyakarta, PT.Mudaya
- Hewitt, John P. (1991). *Self and Society: A Symbolic Interactionist Social Psychology*. Boston: Allyn and Bacon, Inc
- Irianto, Gugus. (2003). "Skandal Korporasi dan Akuntan", *Lintasan Ekonomi* volume XX, Nomor 2, Juli
- Jusuf, Amir Abadi. (1999). "Persepsi Ekspektasi", *Media Akuntansi*, No. 33/Th. VI/Maret – April
- Kantaatmadja, Komar. (1996). "Tanggung Jawab Profesional", *Jurnal Era Hukum* Tahun III No.10, Oktober
- Kholis, Azizul, I Nengah Rata, Sri Sulistyowati, dan Endah Prapti Lestari. (2001). "Kewajiban Hukum (*Legal Liability*) Auditor", *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*. Vol. 3. No.3, Desember
- Mautz, R.K and H.A.Syaraf. (1964). *The Philosophy of Auditing*. American Accounting, USA
- Mochtar. (2006). *Sistem Pengendalian Mutu KAP Masih Lemah*, Makalah disampaikan pada Seminar Nasional "Profesionalisme Akuntan Publik dalam Era Keterbukaan", Jakarta, Mei, <http://www.akuntanpublik.org/publikasi/pu3jun05.html>
- Nadirsyah. (1993). "Persepsi Pemakai Informasi Akuntansi, Akuntan dan Masyarakat Umum terhadap Independensi Akuntan Publik". *Tesis S-2*, UGM, Yogyakarta.
- O'Sullivan, N. (1993). "Auditors' Liability: its role in the corporate governance debate", *Accounting and Business Research*, Vol. 23, No. 91A

- Regar, Munaf H. (2007). *Mengenal Profesi Akuntan & Memahami laporannya*, Jakarta, PT. Bumi Aksara,
- Salman, Otje dan Anton F. Susanto. (2004). *Teori Hukum: Mengingat, Mengumpulkan dan Membuka Kembali*. Bandung, PT. Refika Aditama
- Satyo. (2005). BPPAP: "Peradilan Tingkat Pertama", *Media Akuntansi* Edisi 44/Tahun XII/Maret 2005, Penerbit IAI kerja sama dengan PT Ray Indonesia.
- Silaban, Adanan. (2000). *Hubungan auditor intern dan auditor ekstern serta tanggung jawab publik*, makalah dalam proceeding seminar nasional peran auditor dalam sistem pemerintahan, Universitas HKBP Nommensen, Medan (Tidak dipublikasikan).
- Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) per 1 januari 2001, Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik, Penerbit Salemba Empat.
- Suratman, Adji. (2002). "Mewaspadaai Manipulasi Laporan Keuangan Emiten", *Investor*, Edisi 59.
- Taufik. (2004). "Tanpa Kepercayaan, Tanpa Eksistensi", *Media Akuntansi* Edisi 37/Januari – Pebruari/Tahun XI
- Tuanakotta, Theodorus M. (2006). "Profesi Auditing Di Sektor Swasta dan Publik Mendukung Demokrasi Ekonomi dan politik", *Economics Business & Accounting Review*, Edisi II/ April
- Turner, Jonathan H. (1988). *A Theory of Social Interaction*. Stanford, California: Stanford University Press.
- Triyuwono, Iwan. (2000). *Organisasi dan Akuntansi Syariah*, Yogyakarta, LKiS
- Prabowo, Tommy. (2001). "Mengukur Kesalahan Akuntan, Hasil Liputan", *Media Akuntansi*, No. 18/Juni/2001, Jakarta, Intama Artha Indonusa
- Wirarna, Jaka. (2004). *Persepsi Pemakai Laporan Keuangan, Auditor, Dan Mahasiswa Akuntansi Terhadap Expectation Gap*, Makalah Simposium Nasional Akuntansi VII