
STUDI KASUS FENOMENOLOGI ATAS OPINI AUDIT WTP DI KALANGAN PEJABAT PEMERINTAH PROVINSI JAWA TIMUR

Emy Auliyana

Universitas Brawijaya Malang

eauliyana@gmail.com

Abstract

This study aims to determine the meaning of unqualified opinion on the local government officials. This research is a qualitative case study approach and using the phenomenology as analysis tools to explore the meaning from the standpoint of informants. The results of this study revealed, first, unqualified opinion interpreted as a form of performance results that are technically the financial statements presented in accordance with the standards and statutory provisions. There are still the possibility of distortion, regarded as self-correction of the state apparatus for continuous improvement and not be complacent because already have unqualified opinion. Second, the study revealed that the unqualified opinion interpreted as the improvement of public welfare. Unqualified Opinion which is tried to be achieved by the East Java Provincial Government is one proof to gain the trust and recognition from society that public money is mandated been managed well.

Keywords:

Unqualified Opinion, Audit, Audit Opinion

Pada sektor publik di Indonesia terjadi euforia atas perolehan opini audit WTP dari BPK atas pemeriksaan laporan keuangan baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Khususnya pada pemerintah daerah, para kepala daerah seakan-akan terobsesi dan saling berlomba-lomba untuk mendapatkan gelar Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) di laporan keuangan yang dihasilkan. WTP merupakan opini yang diberikan oleh auditor atas pemeriksaan laporan keuangan. Pada sektor publik di Indonesia opini tersebut diberikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) pada Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKKL/LKPD) yang telah diperiksa dan tersaji secara wajar.

Fenomena mengejar opini WTP ini terlihat dari besarnya usaha dari yang dilakukan pemerintah daerah atau kementerian, contohnya DPRD Makassar yang mengundang BPK secara khusus untuk membahas permasalahan yang menghambat pemerintah kota meraih opini WTP sekaligus sebagai ajang “lobi” agar BPK memperlunak sikap terkait permasalahan pengelolaan aset di daerahnya (Hasanuddin, 2015). Berbagai pelatihan bagi pengelola keuangan dan iming-iming penghargaan juga diberikan demi pencapaian opini tersebut.

Pencapaian opini WTP yang mungkin seharusnya menjadi cerminan organisasi sektor publik yang akuntabel seolah menjadi ajang pamer prestise bagi para pimpinan lembaga pusat dan daerah. Pada daerah yang menerima opini WTP bukan jaminan tidak ada kasus korupsi. Kepala daerah pun ada yang rela mengeluarkan uang suap kepada tim BPK demi memperoleh opini WTP atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Contohnya pejabat Pemerintah Kota Bekasi yang tertangkap karena telah memberikan uang suap ratusan juta kepada dua orang pemeriksa dari BPK perwakilan Jawa Barat. (www.hukumonline.com).

Permasalahan korupsi di Indonesia merupakan permasalahan yang terus menerus diperbincangkan di berbagai kalangan. Pada sektor publik, opini audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) yang diberikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas laporan keuangan yang diperiksa pun tidak menjamin sebuah instansi pemerintahan yang bersih dari praktik korupsi.

Beberapa kasus menunjukkan bahwa pada lembaga yang memperoleh opini WTP, Kepala daerahnya atau menterinya justru terjerat kasus korupsi. Media online detik *news* tanggal 7 Juli 2015 mencatat ada lebih dari 3 (tiga) kepala daerah yaitu pemprov Riau yang sejak tahun 2012 telah mendapatkan opini WTP namun 2 gubernur dari periode yang berbeda terjerat kasus korupsi, mantan Bupati Bangkalan Fuad Amin yang daerahnya juga sudah memperoleh opini WTP ditangkap karena kasus korupsi dan pencucian uang dan begitu juga yang terjadi dengan Walikota Palembang dan Tegal yang tersangkut kasus walau daerahnya telah mendapat opini WTP. Pada lingkup kementerian setidaknya ada 3 menteri yang terseret kasus korupsi meski saat memimpin kementriannya mendapatkan opini WTP.

Menurut Svensson (2005), korupsi merupakan refleksi atas seberapa lemahnya hukum, ekonomi, budaya suatu negara. Upaya pemberantasan korupsi tidak lepas dari peran auditor untuk mendeteksi berbagai kecurangan dan pelanggaran. Korupsi adalah fenomena yang kompleks dan masyarakat memiliki ekspektasi yang besar pada auditor untuk berperan aktif dalam memberantas korupsi, namun tentu hal tersebut bukan hal yang mudah. Pada pemerintahan yang sudah menetapkan peraturan atau regulasi yang sangat ketat sekalipun, korupsi masih bisa terjadi karena implementasi regulasi yang buruk. Ruang lingkup pekerjaan terkadang hanya memberikan auditor ruang gerak untuk sekedar mengindikasikan adanya *opportunities for corruption* dan memberikan rekomendasi tindakan perbaikan untuk meminimalisirnya (Khan, 2006).

Pernyataan oleh ketua BPK Bapak Harry Azhar Aziz yang dikutip dari media online berita *jatim* menegaskan bahwa tidak selalu ada korelasi antara korupsi di pemerintahan dengan perolehan opini WTP. Effendy (2013) dan juga Heriningsih & Marita (2013) menyimpulkan bahwa opini audit yang diberikan oleh BPK tidak berpengaruh pada tingkat korupsi. Opini yang diberikan oleh BPK tidak menjamin pengelolaan keuangan sudah berjalan dengan baik karena untuk meyakini opini harus memenuhi kriteria penilaian kewajaran, sehingga masih perlu waspada terjadinya kemungkinan korupsi.

Di sisi lain, masyarakat memiliki harapan tinggi pada hasil audit. Bisa jadi pemikiran masyarakat begini, laporan keuangan diperiksa berarti jika ada temuan itu mengakarnya pada tindakan korupsi sehingga perolehan opini WTP berarti bersih dari korupsi. Terdapat argumen jika BPK tidak menemukan permasalahan yang signifikan dan material terkait empat aspek pemeriksaan maka seharusnya opini WTP yang diberikan dapat menjamin pengelolaan keuangan pada tahun anggaran tersebut sudah bebas dari korupsi tidak hanya bebas salah saji semata (Winarno, 2012). Pernyataan tersebut juga didukung oleh hasil penelitian Masyitoh *et al.* (2015) yang membuktikan bahwa semakin baik opini audit yang diterima oleh pemerintah daerah maka persepsi korupsi semakin rendah. 2 (dua) argumen yang berbeda antara pihak BPK selaku auditor dan masyarakat selaku *stakeholder* menunjukkan adanya *expectation gap*.

Expectation gap merupakan suatu senjangan harapan antara sekelompok orang dengan keahlian tertentu dengan sekelompok orang yang percaya pada keahlian orang-orang tersebut (Setyorini, 2010). Perbedaan harapan ini pada sektor publik bisa jadi terjadi antara masyarakat sebagai pengguna laporan keuangan dengan BPK yang dipercaya memiliki keahlian menunjukkan eksistensi *audit expectation gap*. *Audit Expectation gap* bukanlah fenomena baru dan sudah kerap kali diteliti. Salehi (2011) mendefinisikan *audit expectation gap* menjadi 2 (dua) yaitu perbedaan kinerja aktual dengan kinerja yang diharapkan oleh auditor dan perbedaan persepsi antara auditor, akuntan atau pengguna laporan keuangan, dan masyarakat pada umumnya.

Kemunculan *audit expectation gap* mungkin disebabkan berubahnya peran audit dari waktu ke waktu. Awalnya audit terbatas untuk mendeteksi adanya penyimpangan (*fraud*). Sejak tahun 1920an ruang lingkup audit berangsur meluas menjadi untuk memberi keyakinan bahwa laporan keuangan telah tersaji secara wajar. Perubahan tersebut menyebabkan kerja auditor menjadi meluas juga yaitu mencakup *review* terhadap pengendalian internal, memastikan perusahaan telah menggunakan prinsip-prinsip akuntansi yang benar, dan meyakinkan bahwa tidak ada salah saji material. Perubahan peran audit tersebut bisa jadi memunculkan berbagai kesalahpahaman dari para pengguna laporan keuangan (Rehana, 2010).

Chowdhury & Innes (1998) dalam penelitiannya yang menganalisa mengenai keberadaan *audit expectation gap* di sektor publik Bangladesh menyatakan bahwa terdapat senjangan (*gap*) antara harapan pengguna laporan keuangan pemerintah atas apa yang dilakukan oleh auditor pemerintah dengan apa yang auditor pemerintah sebenarnya lakukan. Pengguna laporan keuangan

pemerintah memiliki ekspektasi terhadap auditor agar lebih independen dan memprioritaskan kepentingan publik dalam hal mendeteksi berbagai kecurangan, menilai kompetensi dari aparatur pemerintah, dan memeriksa kecukupan kebijakan publik yang ada. *Audit expectation gap* menurut Ojo (2006) terjadi karena publik tidak memahami bahwa peran utama auditor meliputi deteksi dan pencegahan kecurangan yang objektifitasnya tidak dapat bersifat absolut karena dibatasi oleh materialitas.

Pencapaian opini WTP bukanlah hal yang mudah. Proses menyusun laporan keuangan yang sesuai SAP perlu perjuangan ekstra. Kelemahan pada Sistem Pengendalian Internal (SPI), keterbatasan SDM yang paham akuntansi pemerintahan dan ditambah ruwet dengan berbagai kepentingan politik yang menunggangi sehingga terjadi penggunaan anggaran yang cenderung menabrak aturan menyebabkan penyajian laporan keuangan yang akuntabel benar-benar bukan hal yang mudah. Pemberian apresiasi atas pencapaian opini WTP kepada lembaga pemerintah menjadi hal yang wajar dengan adanya berbagai kesulitan tersebut.

Sebagai bentuk apresiasi terhadap pencapaian opini WTP, pada Oktober 2015 pemerintah yang diwakili oleh Menteri Keuangan Bambang P.S. Brodjonegoro dan Menteri Koordinator bidang Perekonomian Darmin Nasution memberikan 287 penghargaan untuk laporan keuangan yang mendapatkan opini WTP atas pemeriksaan LKKL/LKPD (www.kemenkeu.go.id). Perolehan opini WTP atas pemeriksaan laporan keuangan tahun 2014 ini banyak menunjukkan peningkatan dan opini *disclaimer* menurun secara signifikan. Ironisnya tidak demikian yang terjadi pada Pemerintah Provinsi Jawa Timur (Pemprov Jatim). Pada penyerahan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK atas pemeriksaan laporan keuangan tahun 2014, terungkap bahwa Pemprov Jatim gagal memperoleh opini WTP kelima setelah selama empat kali berturut-turut dari tahun 2010 sampai dengan 2013 mendapatkan WTP, kali ini Pemprov Jatim harus puas dengan hanya memperoleh opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP).

Bastian (2014) menyatakan bahwa opini WDP diberikan jika dalam pemeriksaan *auditee* tidak dapat memberikan bukti yang kompeten atau lingkup audit terbatas secara material namun tidak berpengaruh pada laporan keuangan secara keseluruhan. Kedua, jika auditor meyakini terdapat penyimpangan dari prinsip akuntansi pada laporan keuangan yang diperiksa dan memiliki dampak material namun tidak berpengaruh pada laporan keuangan secara keseluruhan.

Dua permasalahan yang dikecualikan dalam LHP atas pemeriksaan LKPD Pemprov Jatim adalah pengendalian kas dan belanja barang/jasa. Anggota V BPK RI Moermahadi Soerja Djanegara menyatakan bahwa permasalahan tersebut akibat dari pengendalian internal pemprov yang lemah dan perlu segera dibenahi. Penurunan “gelar” dari WTP menjadi WDP bagi Pemprov Jatim tampaknya merupakan hal yang serius, hal ini tampak dari tuntutan penurunan gelar tersebut dibentuklah Panitia Kerja (Panja) LHP BPK RI yang diketuai oleh Politisi PDIP dan DPRD Jatim Sri Untari. Pembentukan Panja yang beranggotakan 15 orang tersebut bertujuan untuk menyelidiki kegagalan dalam memperoleh opini WTP sehingga dapat meraih kembali predikat WTP tersebut (Beritajatim, 2015).

Pengumuman yang begitu gencar oleh lembaga negara yang mendapatkan opini WTP seolah menunjukkan lembaga yang memperoleh opini WTP tersebut sudah bersih dari berbagai penyimpangan. Hal ini menjadi sebuah ironi karena pada kenyataannya semakin banyaknya lembaga Negara yang memperoleh predikat WTP, semakin bertambah pula perkara korupsi yang terungkap. Hal ini menunjukkan bahwa gambaran WTP dalam masyarakat bahwa aparatur Negara bersih dan berwibawa hanya merupakan salah satu indikator, namun yang terpenting adalah WTP menunjukkan kewajaran dalam suatu laporan keuangan dengan berbagai kriteria yang salah satunya adalah memenuhi standar akuntansi pemerintah. Meski sudah memiliki predikat WTP, masih ada risiko terjadinya penyimpangan yang belum berhasil terungkap. Hal ini sangat berbeda dengan tujuan pemerintah yaitu untuk terwujudnya pemerintahan yang bersih. Menurut Suaedy dalam Milal (2013), pemberian opini Wajar Tanpa pengecualian (WTP) terhadap laporan keuangan merupakan penghargaan yang diberikan oleh BPK RI kepada instansi pemerintah yang sudah mengelola keuangan dengan baik. Sudah seharusnya obsesi memperoleh opini WTP bukan sekedar untuk tujuan kepentingan jangka pendek semata, namun lebih sebagai bentuk akuntabilitas dan tanggung jawab pengelolaan keuangan negara secara benar.

Fenomena mengejar “gelar” opini audit WTP diatas, menarik penulis untuk menggali lebih dalam pemahaman dan pemaknaan para pejabat pemerintah daerah atas opini audit WTP. Peneliti

memandang fenomena ini menjadi hal yang menarik untuk diteliti karena dengan memahami makna dari sudut pandang informan akan diketahui untuk kemudian dipahami aspek motivasional yang mengiringi segala tindakan untuk mencapai opini audit tersebut. Berdasarkan latar belakang tersebut diatas maka pertanyaan penelitian yang diangkat adalah bagaimana pemaknaan opini audit WTP di kalangan pejabat Pemerintah Provinsi Jawa Timur.

METODE

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif karena bermaksud untuk memahami sebuah fenomena yang dialami terkait perilaku, persepsi, motivasi, tindakan dan lain sebagainya oleh subjek penelitian secara komprehensif dengan cara deskripsi dalam konteks khusus yang alamiah (Moleong, 2015). Paradigma yang digunakan adalah interpretif. Paradigma ini dipilih karena dirasa lebih sesuai dan komprehensif dalam memperjelas makna dari fenomena yang diangkat dalam penelitian ini. Pencarian makna yang tersembunyi di antara tindakan sosial yang hendak dicapai oleh peneliti disejajarkan dengan paradigma interpretif. Dengan perspektif interpretif, peneliti berusaha merekonstruksi suatu interaksi sosial melalui makna yang dipahami oleh masing-masing informan (Djarmuri, 2003).

Studi kasus digunakan sebagai pendekatan penelitian untuk membatasi ruang lingkup yang diteliti. Pendekatan studi kasus digunakan dalam penelitian ini karena ingin mendapatkan pemaknaan yang jelas dan mendalam mengenai fenomena yang terjadi terkait pencapaian opini WTP pada Pemerintah Provinsi Jawa Timur. Menurut Sukoharsono (2006), studi kasus merupakan pendekatan yang digunakan untuk mengeksplorasi satu atau beberapa kasus dengan kedalaman pengumpulan data sebagai poin utamanya.

Dalam suatu penelitian kualitatif lebih mengutamakan proses daripada hasil karena objek penelitian akan lebih jelas jika diamati dalam sebuah proses (Moleong, 2015). Oleh karena itu, dalam proses penelitian ini digunakan fenomenologi sebagai alat analisis untuk memahami makna opini WTP dari perspektif pejabat. Analisis secara fenomenologi ini sesuai dengan studi kasus karena tujuan keduanya yaitu mengungkap suatu kejadian. Merriam (1988) menyatakan bahwa dalam studi kasus peneliti menginvestigasi suatu lingkungan sosial yang kompleks secara detil, sehingga hasilnya menggambarkan fenomena secara deskriptif dan holistik. Studi kasus menyajikan informasi dari perspektif beberapa individual untuk mendeskripsikan kompleksitas suatu kejadian (Gauweiler, 2005). Sejalan dengan studi kasus, fenomenologi menyajikan perspektif subjektif dari suatu fenomena atau dengan kata lain fokusnya pada memahami pengalaman manusia (Kuswarno, 2009).

Penelitian ini menggunakan 4 (empat) tahapan analisis fenomenologi yang diungkapkan oleh Sanders (1982). Tahap pertama adalah mendeskripsikan fenomena yang muncul atau diperoleh dari rekaman wawancara. Tahap kedua adalah mengidentifikasi tema yang muncul dari deskripsi wawancara. Ketiga, pengembangan korelasi *noema* dan *noesis* (*noetic/nomeatic correlates*). Korelasi *noema* dan *noesis* merepresentasikan persepsi masing-masing informan atas fenomena yang ada. Interpretasi merupakan hal yang fundamental untuk proses di tahap selanjutnya. Tahap terakhir adalah proses pengambilan intisari atau esensi dari *noema* dan *noesis* sehingga dapat diperoleh suatu makna. Tahap akhir tersebut dapat dicapai dengan menggunakan reduksi eidetis (*eidetic reduction*). *Eidetic reduction* bertujuan untuk mengungkap struktur dasar (*eidotes*) dari suatu fenomena. Proses reduksi ini menggunakan intuisi dan refleksi.

Lokasi penelitian ini adalah Pemerintah Provinsi Jawa Timur. Pemerintah Provinsi Jawa Timur merupakan salah satu yang berprestasi dalam hal akuntabilitasnya, LKPD Provinsi Jawa Timur terus mendapatkan opini audit BPK yang meningkat signifikan sejak Tahun Anggaran 2008 dan akhirnya berhasil memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian pada Tahun Anggaran 2010 selama empat kali berturut-turut hingga tahun 2013, namun menurun pada LKPD 2014 yang hanya mendapat opini WDP. Pemprov Jatim tidak mau mengulangi hal tersebut dengan membenahi kekurangan pada LKPD tahun lalu dengan harapan pada tahun ini mendapatkan opini WTP kembali. Adanya fenomena “mengejar” opini WTP yang terjadi di Pemprov Jatim yang ditunjukkan dengan dilakukannya berbagai persiapan, strategi, dan upaya menarik bagi peneliti untuk mengetahui lebih dalam terkait pemaknaan opini WTP.

Penelitian ini menggunakan metode pengumpulan data yang meliputi pengamatan, wawancara, dan penelaahan dokumen. penelaahan dokumen pada LHP BPK atas pemeriksaan laporan keuangan Pemerintah Provinsi Jawa Timur tahun 2014 untuk melihat secara komprehensif hasil pemeriksaan sehingga dapat memberikan informasi mengenai keadaan. Wawancara mendalam secara tidak terstruktur dilakukan untuk mendapatkan informasi dari informan. Informan yang dipilih dalam penelitian ini adalah Kepala BPKAD, Kepala Dinas salah satu SKPD, Sekretaris Inspektur Daerah, Kepala Bidang Akuntansi BPKAD, Kepala Sub Bagian Keuangan salah satu SKPD. Informan dalam penelitian ini merupakan informan yang menurut pertimbangan peneliti adalah yang terkait dengan pencapaian opini WTP. Masing-masing informan berperan dalam pencapaian opini WTP dalam lingkup tugasnya masing-masing.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Realitas Perburuan Opini WTP

Bagian ini merupakan tahap pertama dalam tahapan analisis secara fenomenologis yaitu deskripsi fenomena. Oleh karena itu bab ini akan membahas temuan penelitian mengenai realitas adanya fenomena berburu opini WTP yang terjadi di Pemprov Jatim. Bagian ini memberikan perspektif dari masing-masing informan sebagai pelaku yang mengalami fenomena tersebut mengenai pelaksanaan kebijakan untuk meraih sebuah penghargaan tertinggi di pengelolaan keuangan daerah yaitu opini WTP.

Opini audit pada LHP BPK atas LKPD Pemprov Jatim tahun 2014 yang jeblok menjadi WDP cukup membuat para petinggi di Pemprov Jatim yang telah mendapat opini WTP sebanyak empat kali berturut-turut seperti 'kebakaran jenggot'. Urgensi berburu opini WTP atas pemeriksaan LKPD oleh BPK di lingkup Pemprov Jatim tampak dari pernyataan (*noema*) para informan. Kelima informan tersebut memandang WTP sebagai sesuatu yang sangat penting, target yang harus dicapai dan ketika hal tersebut gagal diperoleh menjadi sesuatu yang mengecewakan. *Noema* membawa peneliti masuk lagi lebih dalam terkait seberapa besar keinginan Pemprov Jatim untuk mendapatkan WTP sehingga didapat *noesis* yang sama dari para informan tersebut. Berikut ini pernyataan dari para informan.

“Caranya ya memang kita harus berbenah. Semua SKPD bersatu [berkomitmen untuk berbenah]. SKPD membuat komitmen tertulis kepada Gubernur bahwa sanggup melaksanakan perbaikan sesuai dengan ketentuan-ketentuan dan membuat akrual basis. Laporan keuangan tahun 2015 kan menjadi tahun pertama pelaksanaan accrual basis ada beberapa poin yang sanggup melaksanakan ini sanggup melaksanakan itu inikan namanya [komitmen] ya.”

Adanya target untuk mencapai opini WTP menuntut perbaikan pengelolaan keuangan di seluruh jajaran SKPD lingkup Pemprov Jatim untuk hasil pemeriksaan yang lebih baik pada tahun 2015. Dari kedua pernyataan tersebut, peneliti memperoleh *noesis* [**komitmen**]. Komitmen tersebut ditunjukkan secara tertulis dimana Bapak Soekarwo selaku Gubernur melalui Sekretaris Daerah menginstruksikan pada tanggal 18 Juni 2015 kepada seluruh SKPD untuk membuat Surat Pernyataan Tanggung Jawab Mutlak terhadap pengelolaan keuangan daerah yang ditandatangani di atas materai kepala dinas sebagai penanggung jawab. surat pernyataan tersebut merupakan bentuk tanggung jawab kepala dinas atas SKPD yang dipimpinya untuk dapat melaksanakan perbaikan pengelolaan keuangan.

Keseriusan untuk melakukan pembenahan dalam rangka pengelolaan keuangan yang lebih transparan, akuntabel, efisien dan efektif demi memperoleh WTP dilakukan oleh para pejabat yang dinyatakan melalui surat pernyataan tersebut. Beberapa poin pernyataan antara lain : (1) Kepala SKPD bersedia melakukan pengawasan melekat terhadap tugas yang dilakukan oleh staf dengan mengecek secara langsung, (2) Kepala SKPD bisa memberikan seluruh pengeluaran belanja yang diminta, baik belanja tidak langsung maupun belanja langsung dan senantiasa mengedepankan, kelengkapan, kebenaran, serta keabsahan Surat Pertanggungjawaban (SPJ), (3) SKPD secara periodik melaksanakan cek fisik keuangan (*cash opname*) dengan mencocokkan antara Buku Kas Umum dengan saldo di rekening bank dan kas daerah dan juga uang tunai yang terdapat di brankas bendahara agar tidak terdapat perbedaan nilai kas. (4) Kepala SKPD sanggup melaksanakan dan

mengawasi implementasi sistem akuntansi berbasis akrual, dan yang terakhir (5) kepala SKPD memastikan bahwa setiap rekening bank untuk pengelolaan keuangan telah ditetapkan oleh Keputusan Gubernur.

Dari *noesis* [komitmen] tersebut, terlihat bahwa komitmen untuk memburu opini WTP yang dimulai dari pucuk pimpinan Pemprov Jatim, yaitu Gubernur, dan kemudian diikuti oleh pejabat-pejabat secara bersama-sama juga berkomitmen untuk melakukan perbaikan pengelolaan keuangan sesuai dengan lingkup tugasnya masing-masing. Pemprov Jatim telah menunjukkan komitmen yang baik dengan adanya penandatanganan Surat Tanggung Jawab Mutlak oleh pada Kepala SKPD, yang didalamnya berisi antara lain komitmen untuk menerapkan sistem akuntansi berbasis akrual.

Adanya komitmen untuk memperoleh opini WTP, tidak lepas dari isi RPJMN 2010-2014. Opini WTP menjadi salah satu indikator keberhasilan dalam agenda II RPJMN yaitu perbaikan tata kelola pemerintahan. Capaian opini WTP atas LKPD ditargetkan sebesar 60%. Pemprov Jatim selain menunjukkan komitmen melalui penandatanganan Surat Tanggung Jawab Mutlak oleh para Kepala SKPD, juga membentuk tim penerapan akuntansi berbasis akrual melalui SK BPKAD no : 900/28/KTPS/213.4/2015 yang diketuai oleh Kepala BPKAD dan Pembina Sekretaris Daerah. Sesuai dengan pernyataan Kepala BPKAD, tim tersebut bertugas melaksanakan implementasi standar akuntansi berbasis akrual, mengidentifikasi kendala implementasi dan memberikan saran atas kendala tersebut, serta melakukan pengawasan dan pembinaan implementasi. Upaya lainnya yang dilakukan Pemprov Jatim untuk memperoleh WTP, antara lain:

1. Pendampingan penerapan kebijakan akuntansi berbasis akrual. Pendampingan tersebut bertujuan untuk menyamakan persepsi dan komitmen terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual guna merubah pola kerja pengelolaan keuangan daerah.
2. Rekonsiliasi rutin terhadap laporan realisasi anggaran dan laporan operasional.
3. Rapat Evaluasi pelaksanaan kebijakan akuntansi berbasis akrual yang dipimpin langsung oleh Gubernur Jawa Timur dan Sekretaris Daerah.
4. Membuka klinik konsultasi Akrual.

Perubahan yang dilakukan oleh Pemprov Jatim dalam rangka perbaikan juga ditunjukkan dengan penerapan sistem aplikasi baru berbasis akrual dan Selain penerapan sistem aplikasi SIBAKU dan pembinaan, juga dilakukan pengawasan terkait pelaksanaan penatausahaan keuangan. Pengawasan dilakukan oleh Inspektorat dan dituangkan dalam PKPT (Program Kerja Pengawasan Tahunan)

Pada Pemprov Jatim, Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT) secara regular ditetapkan sebagai manifestasi kebijakan pengawasan atas penyelenggaraan pemerintahan sekaligus acuan pelaksanaan pengawasan fungsional dan diaplikasikan sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku. Rangkaian kegiatan pengawasan dijabarkan dalam 3 (tiga) tahap yaitu rencana, pelaksanaan, dan pelaporan hasil pengawasan.

Berbagai upaya yang dilakukan oleh Pemprov Jatim untuk memperoleh WTP mulai dari perbaikan penatausahaan keuangan sampai dengan pengawasan internal. Upaya-upaya tersebut menunjukkan determinasi dari para pejabat di dalamnya sebagai pengambil keputusan atau manajer publik di lingkup tugas masing-masing.

Realitas adanya perburuan opini WTP di lingkup Pemprov Jatim yang berikutnya, berangkat dari adanya persepsi masyarakat tentang hubungan opini WTP dengan masih banyaknya kasus korupsi yang terjadi. Terdapat kritik dari masyarakat mengenai kenyataan banyaknya instansi pemerintah meski telah mendapat opini WTP namun justru para pejabatnya tersangkut korupsi. Dengan kata lain, masyarakat mempertanyakan sebenarnya apakah WTP itu menunjukkan suatu pemerintah daerah sudah bebas dan bersih dari segala tindak korupsi atau justru bebas korupsi, dalam artinya sudah WTP tapi korupsi jalan terus. Kritik tersebut terlihat kurang tepat karena sebenarnya tujuan dari audit sendiri adalah terbatas pada menilai kewajaran yang diukur dari 4 (empat) aspek yaitu kesesuaian dengan SAP, peraturan perundang-undangan, sistim pengendalian internal yang efektif, dan kecukupan pengungkapan. Kritik tersebut menunjukkan bahwa masyarakat memiliki harapan yang besar pada hasil audit. Perbedaan harapan dari masyarakat tersebut disebut *audit expectation gap*.

Harapan yang besar dari masyarakat atas opini WTP yang mencerminkan bahwa tidak ada korupsi yang terjadi, menurut Jones & Bates (1990) menunjukkan keinginan agar auditor sektor

publik menjalankan peran yang lebih baik lagi sebagai *watchdog*. Auditor diharapkan lebih bersikap penuh kehati-hatian dalam melihat kemungkinan terjadinya kecurangan dan korupsi. Ekspektasi tersebut merefleksikan adanya isu moral yang muncul ketika uang publik ‘hilang’ dalam tindakan korupsi dan kecurangan.

Berikut ini pernyataan dari para informan mengenai korelasi antara opini WTP dengan korupsi.

“Pemda yg mendapat opini WTP [**belum tentu bebas dari korupsi**]”.

“WTP itu kan persoalan *performance* keuangan, [**tidak menunjukkan ada atau tidaknya korupsi**]”.

“Memperoleh WTP artinya secara umum pengelolaan keuangan daerah sudah memenuhi norma-norma tapi di dalamnya ada [**bisa jadi ada penyimpangan**] terjadi di beberapa instansi, nah itu bersifat kasuistik”.

“Ndak... [**ndak menjamin tidak ada korupsi**]. WTP itu kan terkait proses audit ya. Jadi ketika audit menemukan bahwa penyajian laporan keuangan sudah didukung dengan dokumen kemudian dapat ditelusuri kemudian sesuai dengan SPI yang dibangun dan disajikan sesuai dengan perundang-undangan maka ya sudah selesai itu”.

Terhadap pernyataan (*noema*) dari tiga informan tersebut, peneliti melakukan *bracketing* pada *noema* [**belum tentu bebas dari korupsi**], [**tidak menunjukkan ada atau tidaknya korupsi**], [**bisa jadi ada penyimpangan**] dan [**ndak menjamin tidak ada korupsi**]. *Noema* tersebut kemudian diperdalam lagi oleh peneliti sehingga didapat *noesis* bahwa opini WTP yang diperoleh merupakan bentuk kewajaran atas penyajian laporan keuangan. Kewajaran didukung dengan dokumen-dokumen pendukung, sistem pengendalian internal yang baik dan sesuai dengan standar akuntansi dan perundang-undangan yang berlaku.

Makna Wajar Dalam Opini WTP

Pada bagian ini akan dibahas mengenai pemahaman dari para pejabat Pemprov Jatim dalam menangkap makna dari kata wajar dalam opini WTP. Pengungkapan makna terutama terkait dengan WTP sebagai suatu cerminan pengelolaan keuangan yang baik.

“Sebenarnya lebih ke ukuran kan ya apakah laporan keuangan kita sebenarnya sudah [**wajar**] sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan”.

“WTP itu kan berarti [**performance**] atau kinerja”.

“WTP itu menjadi sebuah [**tolak ukur**] yang penting bagi pemda, didalam menjalankan pengelolaan keuangan”.

Dari pernyataan tersebut peneliti melakukan *bracketing noema* [**wajar**] dan [**performance**], dan tolak ukur. Pernyataan tersebut kemudian diperdalam lagi, kemudian mendapatkan pernyataan berikut ini.

“Kewajaran itu maksudnya [**sudah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan**] yang ada. Ketika mendapatkan WTP itu karena ada isu yang mempengaruhi yaitu kepatuhan terhadap undang-undang dan penyimpangan pada pengendalian internal”.

“WTP lebih ke apa yang kita lakukan sudah sesuai dengan [**standar**]”.

“WTP itu menjadi tolak ukur yang sangat penting di dalam menjalankan pengelolaan keuangan daerah secara transparan akuntabel dan bertanggung jawab [**sesuai dengan ketentuan**] yang berlaku”.

Noema yang diperoleh dari pernyataan tersebut adalah [**sudah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan**] dan [**standar**]. Dari *noema* tersebut kemudian diperdalam lagi dan memperoleh *noesis* bahwa adanya konsep wajar timbul dari berbagai standar dan peraturan yang harus dipatuhi dalam melaksanakan pengelolaan keuangan. *Noema* dan *noesis* tersebut, oleh peneliti diperdalam lagi untuk memperoleh *intentionality*. Dari pernyataan tersebut peneliti dapat menarik *eidetic reduction* yaitu konsep kewajaran dalam audit terkonsentrasi pada kewajaran penyajian laporan keuangan. Wajar berarti informasi keuangan yang tersaji dalam laporan keuangan telah diperiksa dan diungkapkan dengan cara yang objektif tanpa adanya intervensi dari kepentingan pihak manapun. Wajar disini menjadi suatu istilah teknis yang memiliki arti kepatuhan terhadap prinsip-prinsip akuntansi dan perundang-undangan yang berlaku. Para informan

memaknai kata wajar sebagai bentuk kepatuhan kepada hukum sehingga dianggap sebagai suatu keharusan dan sebagai pejabat, informan merasa harus patuh pada otoritas penyusun peraturan.

Bastian (2011) menyatakan bahwa pemeriksaan atas laporan keuangan bermaksud menunjukkan *reasonable assurance* bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku. Sesuai dengan penjelasan pada sub bab sebelumnya bahwa kata wajar sangat erat kaitannya dengan aspek teknis dalam arti kesesuaian dengan standar dan keyakinan memadai melengkapi arti dari wajar tersebut, bahwa auditor dalam proses pemeriksaan tidak mungkin memeriksa secara 100 % semua transaksi dan semua dokumen pendukung. Auditor melakukan teknik sampling yaitu mengambil beberapa sampel yang mewakili dan dirasa cukup oleh auditor untuk mengambil kesimpulan dan mengeluarkan opini. Kewajaran penyajian laporan keuangan tersebut dimaknai bahwa laporan keuangan tersebut tidak dijamin 100% benar karena dokumen tidak 100% diperiksa melainkan melalui proses *sampling* dan juga dibatasi dengan ukuran materialitas. Pemahaman mengenai konsep kewajaran penyajian laporan keuangan juga disampaikan oleh informan.

Dari pernyataan informan menunjukkan bahwa para pejabat Pemprov Jatim memahami keyakinan yang memadai seorang auditor dalam menentukan kewajaran yang dinyatakan dalam opini bukan merupakan sesuatu yang mutlak atau bersifat kebenaran secara absolut, karena dalam prosesnya pun terdapat estimasi dan *judgement* sehingga meski sudah mendapatkan opini WTP tetap berpotensi terjadi penyimpangan. Hal tersebut menunjukkan *audit expectation gap* tidak terjadi di kalangan pejabat Pemprov Jatim.

Para informan memahami jenis pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK dan memahami tujuan dari pemeriksaan tersebut. Opini WTP yang merupakan salah satu jenis kesimpulan dari pemeriksaan laporan keuangan dipahami sebagai kesesuaian penyajian laporan keuangan dengan standar dan perundang-undangan yang berlaku dan bukan berarti tidak ada kecurangan yang terjadi pada pemerintah daerah tersebut.

Adanya stigma negatif dari masyarakat yang menyatakan bahwa percuma WTP tapi masih banyak kasus korupsi menunjukkan adanya ketidaktahuan bahwa meski aspek-aspek pemeriksaan oleh BPK sudah dirancang sedemikian rupa untuk mendeteksi adanya penyimpangan, namun masih bisa terjadi adanya kasus korupsi di pemda yang telah mendapatkan WTP. Harapan dari masyarakat tersebut tidak juga sepenuhnya salah, karena pada RPJMN 2010-2014 yang berfokus pada upaya peningkatan kualitas SDM menempatkan perolehan opini WTP baik di tingkat Kementrian/Lembaga maupun pemda sebagai indikator dalam pencapaian sasaran peningkatan penyelenggaraan pemerintah yang bersih dan bebas KKN. Kebenaran yang diyakini tidak bersifat absolut yang terkandung dalam opini WTP tersebut dijadikan sebagai bahan untuk koreksi diri para aparatur negara agar selalu berbenah dan tidak berpuas diri karena sudah WTP.

Makna Kepercayaan Dalam Opini WTP

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa opini WTP suatu hal teknis yang menunjukkan kinerja dari pemerintah daerah. Bagian ini berusaha menggali lebih dalam mengenai apa yang sebenarnya ingin dicapai dengan hasil kinerja yang dianggap terbaik tersebut oleh para pejabat pemerintah daerah. Berikut ini pernyataan dari para informan.

“Opini WTP merupakan tingkat tertinggi dari suatu [kepercayaan masyarakat].”

“Opini WTP itu sebuah [pengakuan].”

Dari pernyataan tersebut peneliti melakukan *bracketing* dan menentukan *noema* yaitu [kepercayaan masyarakat] dan [pengakuan]. Arti kepercayaan masyarakat dan pengakuan tersebut diperdalam lagi dengan pertanyaan lanjutan oleh peneliti untuk mendapatkan deskripsi yang lebih jelas. Pernyataan tersebut kemudian diperdalam lagi untuk mendapatkan pernyataan yang berupa *noesis* berikut ini.

“Kenapa kita mengejar kepercayaan masyarakat ? karena dengan opini WTP berarti sudah [pengelolaan keuangan bagus]. Dengan begitu bagus dan sudah begitu muncul kepercayaan dari masyarakat.”

“Birokrasi itu selalu penuh dengan [tekanan]. [Harus terus diawasi], diingatkan. Standar ataupun undang-undang kita kan dibentuk dari asas ketidakpercayaan, jadi ya memang rumit.”

Dari pernyataan tersebut, peneliti meletakkan kata dalam tanda kurung yaitu [**pengelolaan keuangan bagus**], [**tekanan**], dan [**harus terus diawasi**]. Aspek objektif (*noema*) informan yang telah dideskripsikan sebelumnya, membawa peneliti ke *noesis* (aspek subjektif) yaitu tidak ada penyimpangan tersebut menandakan pengelolaan keuangan yang bagus dan hal tersebut mengharuskan untuk meningkatkan pengawasan terutama ketika ada penurunan hasil yaitu terkait opini audit atas pemeriksaan LKPD 2014 yang mendapatkan WDP. Peningkatan pengawasan tersebut juga diamini oleh informan yang memandang bahwa birokrasi di Indonesia itu selalu penuh dengan tekanan sehingga diperlukan peraturan yang detil. *Noema* dan *noesis* tersebut kemudian peneliti mendapatkan *intentionality* yaitu para informan sebagai aparatur pemerintah berusaha mencapai WTP karena adanya keinginan dari masyarakat dan pimpinan. Pengawasan dilakukan untuk mendapatkan pengakuan dari masyarakat sehingga pengelolaan keuangan dianggap telah berjalan dengan bagus.

Para informan merasa bahwa pencapaian opini WTP tidak dapat dielakkan sebagai sebuah target kerja bagi semua PNS untuk mendapatkan kepercayaan dan pengakuan dari masyarakat bahwa uang rakyat yang diamanatkan kepadanya telah dikelola dengan baik. Pendapat Informan tersebut sebagai sebuah kesadaran secara eksplisit disebabkan oleh pengalamannya menghadapi keinginan pimpinan dan masyarakat, yang pada akhirnya membentuk kesadaran yang lebih dalam (*noesis*) bahwa WTP tidak sekedar gambaran pengelolaan keuangan yang bagus tapi juga merupakan sebuah bukti tidak terdapat kecurangan. Suasana birokrasi yang dipenuhi berbagai aturan yang rumit dirasakan sebagai suatu tekanan yang memang secara ‘rela’ dipatuhi demi baiknya hubungan antara masyarakat dengan pemerintah. Pada titik tersebut, dari sudut pandang informan berusaha mencapai opini WTP sesuai dengan yang diinginkan oleh masyarakat dan pimpinan karena secara sadar sebagai PNS dalam melakukan tugas harus terus diawasi, diingatkan, atau dengan kata lain tidak bisa dibiarkan bebas dan liar dalam mengelola keuangan, sehingga sudah menjadi kewajibannya memastikan bahwa Pemprov Jatim memperoleh WTP.

Selanjutnya peneliti menemukan lagi *noema* dan *noesis* untuk kemudian diperdalam dan mencari esensi/makna yang masih terkait dengan makna yang digali. *Bracketing* dilakukan pada pernyataan [**reward**] dan [**kesejahteraan**]. Para informan menyatakan bahwa opini WTP akan memberikan suatu imbalan berupa dana yang akan masuk ke Pemprov Jatim. Dana tersebut merupakan *reward* Pemprov Jatim ketika mendapatkan opini WTP. Pernyataan informan menunjukkan *intentionality* bahwa informan melakukan usaha-usaha untuk mendapatkan WTP karena terdapat *reward* dari pemerintah pusat, *reward* tersebut akan dimanfaatkan kembali untuk kesejahteraan masyarakat. *Eidetic reduction* yang terungkap dari wawancara tersebut, adalah para informan merasa bahwa harus bertanggung jawab penuh atas keuangan yang dikelola di Pemprov Jatim dan buah dari tanggung jawab tersebut Pemprov Jatim akan mendapatkan “*reward*”. Pendapat para informan tersebut merupakan bentuk kesadaran secara eksplisit (*noema*) yang terbentuk dari pengalaman yang pada akhirnya membentuk kesadaran lebih dalam (*noesis*) bahwa pertanggungjawaban tersebut merupakan wujud bahwa pemerintah itu hadir di tengah-tengah masyarakat untuk meningkatkan kesejahteraan melalui program kegiatan yang telah dianggarkan. Pada tahap ini, pemahaman informan sebagai individu adalah opini WTP yang berusaha dicapai merupakan “harga” dari sebuah kepercayaan yang akan memberikan imbal balik berupa peningkatan kesejahteraan masyarakat.

Program pemerintah untuk memotivasi pemerintah daerah agar melaksanakan tugas utamanya dengan lebih baik yaitu melayani masyarakat salah satunya melalui program pemberian Dana Insentif Daerah (DID) (keuda.kemendagri.go.id, 2013). Kriteria untuk memperoleh dana insentif tersebut, salah satunya adalah memperoleh opini WTP. Pada tahun 2013, Pemprov Jatim memperoleh Rp 27,30 miliar. Pemberian motivasi berupa dana insentif dipandang perlu, karena untuk mencapai opini WTP bukan upaya ringan melainkan memerlukan komitmen dan ketekunan untuk bertindak secara akuntabel dan transparan.

Sebagai suatu hubungan antara dua belah pihak, hubungan antara masyarakat dengan pemerintah juga membutuhkan rasa saling kepercayaan yang kuat. Pendelegasian wewenang dari masyarakat kepada pemerintah sangat rentan menimbulkan permasalahan. Banyaknya peraturan yang harus ditaati oleh aparatur pemerintah sebagai individu maupun atas nama Instansi yang menaungi dari sudut pandang tertentu dapat merupakan wujud ketidakpercayaan. Opini WTP yang

berusaha dicapai oleh Pemprov Jatim merupakan salah satu bukti untuk memperoleh kepercayaan dari publik.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan uraian pembahasan dapat disimpulkan bahwa para pejabat di lingkup Pemprov Jatim memiliki pemaknaan yang beragam mengenai opini audit WTP. Pertama, opini WTP dimaknai sebagai suatu bentuk hasil kinerja yang secara teknis bahwa laporan keuangan telah tersaji secara wajar dan BPK sebagai pemeriksa dengan keyakinan yang memadai bahwa laporan tersebut disajikan sesuai dengan standar dan ketentuan perundang-undangan. Informan memahami bahwa mendapatkan opini audit WTP bukan berarti laporan keuangan telah benar secara absolut dan masih bisa terdapat penyimpangan yang tidak dapat terdeteksi selama proses audit.

Kedua, Opini WTP dimaknai sebagai suatu alat untuk meraih kepercayaan dari publik. Opini WTP yang berusaha dicapai oleh Pemprov Jatim merupakan salah satu bukti untuk mendapatkan kepercayaan dan pengakuan dari masyarakat bahwa uang rakyat yang diamankan kepadanya telah dikelola dengan baik. Opini WTP dipercaya dapat meningkatkan kesejahteraan rakyat karena adanya *reward* berupa alokasi dana dari Pemerintah pusat sebagai penghargaan karena telah mendapatkan opini WTP.

Pemaknaan yang diperoleh dari informan menunjukkan realitas fenomena perburuan opini WTP di Pemprov Jatim. Opini WTP yang secara teori menunjukkan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku dan -peraturan perundang-undangan, realitasnya dimaknai sebagai suatu bentuk kepatuhan dan alat untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat Jawa Timur. Pemahaman tentang opini WTP dengan melihat realitas yang ada akan bermanfaat dalam pengembangan teori audit terkait aspek-aspek motivasi perburuan opini audit.

Hasil penelitian ini masih bisa dilanjutkan dan dikembangkan dalam konteks dan situasi yang berbeda, karena situasi dan kondisi yang dialami setiap orang berbeda sehingga keterbatasan yang diungkapkan oleh peneliti bisa menjadi dasar pertimbangan untuk penelitian selanjutnya yang memiliki tema yang sama sehingga akan diperoleh makna yang seutuhnya mengenai opini WTP di lingkup Pemerintah Daerah.

DAFTAR RUJUKAN

- Bastian, I. (2007). *Audit Sektor Publik* (2nd ed.). Jakarta: Salemba Empat.
- Bastian, I. (2010). *Akuntansi Sektor Publik* (Edisi 4). Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Beritajatim. 2015. *Pakde Pasrah Rekom Panja DPRD Jatim*, http://beritajatim.com/government_news/241529/pakde_pasrah_rekom_panja_dprd_jatim.html. Januari 2016.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2013. *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Jawa Timur Tahun 2012*. Sidoarjo.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2014. *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Timur 2014*. Surabaya.
- Chowdhury, R., & Innes, J. 1998. A Qualitative Analysis of the Audit Expectations Gap in the Public Sector of Bangladesh. *International Journal of Auditing* 2(1): 247–261.
- Detiknews. 2015. *Ini Mungkin Bukti Ahok, Predikat WTP dari BPK tak Jamin Bebas Korupsi*, <http://news.detik.com/berita/2962959/ini-mungkin-bukti-ahok-predikat-wtp-dari-bpk-tak-jamin-bebas-korupsi>. Maret 2016.
- Djamhuri, A. 2003. Ilmu Pengetahuan Sosial dan Berbagai Paradigma dalam Kajian Akuntansi. *Academy of Management Review* 15(4): 1–26.
- Effendy, Y. 2013. Tinjauan Hubungan Opini WTP BPK dengan Kasus Korupsi pada Pemda di Indonesia Kajian Manajemen Keuangan Pemerintah, Hubungan antara Masyarakat, Pemerintah dan Pemeriksa. *Jurnal Manajemen & Bisnis* 11(1): 1-86.
- Gauweiler, C. N. 2005. *Imagination in action : A phenomenological case study of simulations in two fifth-grade teachers classrooms*. Disertasi. Department of Childhood Education. University of South Florida
- Hasanuddin, M. 2015. *DPRD Makassar Undang BPK demi WTP*,

- <http://makassar.antaranews.com/berita/66087/dprd-makassar-undang-bpk-demi-wtp>. April 2016.
- Heriningsih, S., & Marita. (2013). Pengaruh Opini Audit dan Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Korupsi Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Pemerintah Kabupaten dan Kota di Pulau Jawa. *Buletin Ekonomi*, 11(01): 46–55.
- Hukumonline. 2010. *Sekda Bekasi Didakwa Lakukan Suap*, <http://www.hukumonline.com/berita/baca/lt4ca21b94e8521/sekda-bekasi-didakwa-lakukan-suap->. Januari 2016.
- Husserl, E. 1980. *Phenomenology and the Foundations of The Sciences*. Diterjemahkan oleh : Klein & Pohl. Martinus Nijhoff Publishers. Boston.
- Transparency International. 2015. *Corruption Perceptions Index 2015*, <https://www.transparency.org/cpi2015>. Mei 2016.
- Jones, P. C., & Bates, J. G. (1990). *Public Sector Auditing: Practical Techniques For An Integrated Approach* (First). Chapman and Hall. London.
- Kementerian Dalam Negeri. 2013. *Program Dana Insentif Daerah Mendorong Prestasi Daerah*, <http://keuda.kemendagri.go.id/artikel/detail/20-program-dana-insentif-daerah-mendorong-prestasi-daerah>. Juli 2016.
- Kementerian Keuangan. 2015. *287 Penghargaan untuk Laporan Keuangan WTP*, <http://www.kemenkeu.go.id/Berita/287-penghargaan-untuk-laporan-keuangan-wtp>. Januari 2016.
- Khan, M. A. (2006). Role of Audit in Fighting Corruption. In *Ad hoc Group Meeting* (pp. 1–32). St. Petersburg.
- Kuswarno, E. 2009. *Fenomenologi*. Widya Padjajaran. Bandung.
- Masyitoh, R. D., Wardhani, R., & Setyaningrum, D. 2015. Pengaruh opini audit, temuan audit, dan tindak lanjut hasil audit terhadap persepsi korupsi pada pemerintah daerah tingkat II tahun 2008-2010. *Simposium Nasional Akuntansi* 18: 1-26.
- Merriam, S. 1998. *Case Study Research in Education: A qualitative approach*. Jossey-Bass Publishers. San francisco.
- Milal, A. Z. 2013. *Makna Opini Audit WTP bagi Kementerian/Lembaga (Studi Kasus pada Kementerian Sosial)*. Skripsi. Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Brawijaya.
- Ojo, M. 2006. Eliminating the Audit Expectations Gap : Myth or Reality ? *Munich Personal RePEc Archive*, 232: 1-13.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006. *Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*. 15 Mei 2006. Kementerian Dalam Negeri. Jakarta
- Peraturan Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007. *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. Januari 2007. Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Jakarta.
- Peraturan Gubernur Jawa Timur Nomor 93 Tahun 2014. *Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Timur*. 31 Desember 2014. Berita Daerah Provinsi Jawa Timur Tahun 2014 Nomor 93 Seri E. Surabaya.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005. *Pengelolaan Keuangan Daerah*. 9 Desember 2005. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 140. Jakarta
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005. *Standar Akuntansi Pemerintahan*. 13 Juni 2005. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 49. Jakarta
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010. *Standar Akuntansi Pemerintahan*. 22 Oktober 2010. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 123. Jakarta
- Rehana, F. 2010. An Empirical Study on Audit Expectation Gap: Role of Auditing Education in Bangladesh. *Munich Personal RePEc Archive*, 22708: 1-17.
- Salehi, M. 2011. Audit expectation gap: Concept, nature and trace. *African Journal of Business Management*, 5(21): 8376–8392.
- Sanders, P. 1982. Phenomenology: A New Way of Viewing Organizational Research. *The Academy of Management Review*, 7 (3): 353–360.
- Sekaran, U. 2006. *Research Methods for Business*. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.

- Setyorini, D. A. 2010. *Analisis Audit Expectation Gap pada Pemerintah Daerah (Studi Empiris di Kabupaten Sragen)*. Tesis. Fakultas Ekonomi. Universitas Sebelas Maret.
- Sukoharsono, E. G. 2006. Alternatif Riset Kualitatif Sains Akuntansi: Biografi, Phenomenology, Grounded Theory, Critical Ethnografi dan Case Study. In *Analisa Makro dan Mikro: Jembatan Kebijakan Ekonomi Indonesia*. 230-245.
- Svensson, J. 2005. Eight Questions about Corruption. *The Journal of Economic Perspectives*, 19(3): 19–42.
- Undang-undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004. *Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*. 19 Juli 2004. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 66. Jakarta.
- Undang-undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003. *Keuangan Negara*. 5 April 2003. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2003 Nomor 47. Jakarta.
- Winarno, E. H. 2012. *Apakah Opini WTP BPK menjamin Bebas Korupsi?*, <http://www.warungkopipemda.com/apakah-opini-wtp-oleh-bpk-menjamin-bebas-korupsi/>, Juni 2016.